



## بررسی میزان پیچیدگی قوانین مالیات‌های مستقیم در نظام مالیاتی کشور

علی باغانی<sup>۱</sup>، علیرضا حسینی<sup>۲\*</sup>

۱. استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۲. کارشناسی ارشد مدیریت مالی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

### چکیده

پیچیدگی مالیاتی افزایش هزینه‌های تمکین برای مؤدیان مالیاتی و افزایش هزینه‌های وصول مالیات برای دولت را باعث می‌شود. در این مقاله ضمن بیان مبانی نظری عوامل مؤثر بر پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در ۴ گروه پیچیدگی اداری و اجرای قانونی، تمکین و سیاستی، به کمی‌سازی پیچیدگی مالیات‌های مستقیم پرداخته است. با استفاده از تکنیک دلفی و ضریب هماهنگی کندالوی وزن عوامل مؤثر در پیچیدگی مالیات مستقیم رتبه‌بندی و احصاء گردیده، سپس با استفاده از تکنیک دلفی و داده‌ها و اطلاعات واقعی موجود در نظام مالیاتی، معیاری برای اندازه‌گیری پیچیدگی مالیات‌های مستقیم ارائه شده است. این معیار برای مؤدیان حقیقی و حقوقی در دو دوره مالیاتی مبتنی بر قوانین مالیات‌های مستقیم (اصلاحیه‌های ۱۳۶۶ و ۱۳۸۰) محاسبه گردیده است. برای بررسی فرضیه‌ها، آزمون‌های آماری t و میانگین دو جامعه مورد تحلیل قرار گرفته است. نتایج حاصل در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می‌دهد که پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در دوره‌های مذکور با یکدیگر تفاوتی معنادار نداشته است. به عبارت دیگر، دوره مالیاتی مبتنی بر اصلاحیه قانون ۱۳۸۰ نسبت به اصلاحیه ۱۳۶۶ دارای درجه پیچیدگی بیشتری نیز می‌باشد و پیچیدگی مالیاتی اشخاص حقیقی در هر دو دوره بیشتر از اشخاص حقوقی مالیات مستقیم بوده است.

### اطلاعات مقاله

نوع مقاله: پژوهشی

صفحات: ۲۴-۳۶

اطلاعات نویسنده مسؤول

ایمیل:

ha.ali182@gmail.com

### سابقه مقاله:

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۱/۱۶

تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۲/۳۰

تاریخ انتشار: ۹۹/۰۴/۱

### واژگان کلیدی:

اداری و اجرا و تمکین، شاخص پیچیدگی مالیات‌های مستقیم، عوامل سیاستی و قانونی، قوانین مالیات مستقیم.

openaccess



## مقدمه

از آنجا که برای مالیات به عنوان ابزار سیاست مالی دولت کارکردهایی متفاوت تعریف شده است، از جمله می‌توان به تأمین درآمدهای دولت، هدایت اقتصاد و توزیع مجدد ثروت اشاره کرد، لیکن باید اعلام نمود که این کارکردها در اجرا، باعث پیچیدگی‌هایی برای دولت، پرداخت‌کنندگان مالیات و سایر ذی‌نفعان می‌گردد.

بخش زیادی از مشکلات و معضلات رفتاری تمکین مؤدیان مالیاتی به ماهیت قوانین برمی‌گردد. در حقیقت، 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 راه‌های فرار یا امکان تأخیر در پرداخت مالیات باشند. شفافیت در قانون، هم برای مؤدیان و هم برای دولت یک امر مهم است. از دیدگاه سیاست‌گذاری، عدم شفافیت می‌تواند نتایج خوداظهاری را مخدوش کند. وقتی که قانون مبهم است مؤدی نمی‌تواند آنچه را که در چارچوب قانون می‌تواند انجام دهد از پیش بداند و هرگونه "طراحی مالیاتی" را برای او غیرممکن می‌کند.

تحقیقات نشان داده است هرچه مقررات پیچیده‌تر باشند و مالیات بیشتری دریافت شود، اقتصاد زیرزمینی بزرگتر خواهد بود. بسیاری دیگر از محققان نتیجه گرفته‌اند که مهم‌ترین عامل رونق اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی در بالا بودن نرخ‌های مالیاتی و پیچیده بودن قوانین و مقررات مربوط به بازارهای کار و کالا نهفته است.

یکی از مسائل و نارسایی‌های عمده قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب اسفند ۱۳۶۶، و اصلاحیه‌های بعدی آن، عدم رعایت اصل سادگی و شفاف بودن و استفاده از لغات و اصطلاحات غیرمصطلح و غیرمعمول و مشکل و غیرفارسی و با حجم زیاد، که به طور عموم در تفسیر و توجیه، هم برای مأموران و هم برای مؤدیان مالیاتی مشکل‌ساز است، می‌باشد. (بابائی اسکویی،

۱۳۸۵)

## ۱- بیان مساله

پیچیدگی‌های قوانین و سیاست‌های مالیاتی سبب می‌شود که اجرای آنها با مشکلات بسیاری مواجه شود. بسیاری از مؤدیان به علت ناتوانی از درک کامل قوانین موجود، اشتباهات پی‌درپی را مرتکب می‌شوند و دستگاه مالیاتی ناگزیر از اصلاح آنها با صرف هزینه‌های سنگین است.

علاوه بر قوانین، عدم شفافیت در فرم‌ها و اظهارنامه‌های مالیاتی نیز نقشی زیاد در فرار و عدم تمکین مالیات دارد که از عدم شفافیت یا ابهام در قوانین مالیاتی ناشی می‌شود.

(خان‌جان، ۱۳۸۳: ۳۷)

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 به‌شمار می‌رود.

اولین قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۴۵ وضع گردیده و سپس در سال‌های ۱۳۶۶، ۱۳۷۱ و ۱۳۸۰ و اخیراً در سال ۱۳۹۴ مورد بازنگری قرار گرفته است؛ از آنجا که اصلاحیه سال‌های ۱۳۶۶ و ۱۳۸۰ این قانون دارای تغییرات بنیادی و اساسی می‌باشد و دسترسی به داده‌های واقعی برای پژوهش امکان‌پذیر بوده است، بررسی اثر تغییرات قانونی آن، در این دوره‌ها بر نظام مالیاتی کشور بسیارحائز اهمیت می‌باشد.

## ۲- مبانی نظری

## ۲-۱- ادبیات پژوهش

پیچیدگی یک مفهوم چند بعدی است که از منظر ذی‌نفعان مختلف، مانند وکلا، حسابداران، حسابرسان و مؤدیان مالیاتی دارای معانی متعدد است و ارزیابی‌های متفاوت از این مفهوم وجود دارد. (Evans & Tran-Nam, 2013) منابعی مختلف از پیچیدگی در این مقوله شناسایی شده‌اند. توجه به این موضوع که آیا این منابع پیچیدگی‌خارج از کنترل مستقیم دولت

است. بنابراین، هنگام طراحی و اجرای سیاست‌های مالیاتی، سیاست‌گذاران با مجموعه‌ای از اصطلاحاً بده‌بستان‌های سیاستی مواجه هستند. (Evans & Tran-Nam, 2013)

نماینده‌هایی<sup>۲</sup> که به عنوان عوامل سیاستی در پیچیدگی مالیات‌های مستقیم مطرح بوده‌اند در ۵ زیرگروه، به شرح ذیل تفکیک و برای هر دوره مورد مقایسه، اندازه‌گیری می‌شوند:

۱. تعداد انواع مالیات‌های مستقیم (xdj1):

۲. فراوانی مودیان اشخاص حقیقی به کل مودیان مالیات‌های مستقیم (xdj2):

۳. فراوانی مودیان اشخاص حقوقی به کل مودیان مالیات‌های مستقیم (xdj3):

۴. فراوانی مودیان مالیات‌های مستقیم به کل مودیان نظام مالیاتی (xdj4):

۵. فراوانی سیاست‌های غیردرآمدی مالیات‌های مستقیم (xdj5):

#### ۲-۲-۲ عوامل قانونی<sup>۳</sup>

به پیچیدگی اطلاق می‌گردد که از قوانین مالیاتی صادر و مشتق می‌شود و سبب پیچیدگی در نظام مالیاتی می‌گردد. (Evans & Tran-Nam, 2013) پیچیدگی مالیاتی بیشتر از پیچیدگی قوانین مالیاتی ناشی می‌شود.

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، چه بسا 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 به عنوان عوامل قانونی در پیچیدگی مالیات‌های مستقیم مطرح می‌باشند در ۹ زیرگروه، به شرح ذیل تفکیک و برای هر دو دوره مورد مقایسه، اندازه‌گیری می‌شوند:

۱. طول قوانین مالیات‌های مستقیم (xdj6):

(به ویژه مقامات مالیاتی و خزانه همراه با نهادهای کلیدی مانند مجلس و قوه قضائیه) هستند یا خیر؟ قابل بررسی است و این انتظار معقول و منطقی از ساده‌سازی مالیات در دولت نیست؛ در حالی که منابع پیچیدگی خارج از اختیار مستقیم دولت وجود داشته باشد. (Evans & Tran-Nam, 2013)

چنانچه نظام مالیاتی از پیچیدگی زیادی برخوردار باشد اثرات بالقوه زیادی در حوزه‌های ذیل می‌تواند داشته باشد:

ترندهای گوناگون برای کتمان درآمد از اصابت مالیاتی، پائین 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 پائین خدمات مالیاتی ادارات مالیاتی، کاهش اثربخشی ابزارهای ضمانت اجرا، از قبیل جرائم مالیاتی و ... (ثورونی، ۱۳۸۲)

#### ۲-۲ عوامل مؤثر بر پیچیدگی مالیاتی

عواملی که در پیچیدگی نظام مالیات مستقیم مطرح هستند در ۴ گروه سیاستی، قانونی، اداری و تمکین تقسیم‌بندی و هر یک از گروهها در زیرگروههایی دیگر تفکیک گردیده است.

#### ۲-۲-۱ عوامل سیاستی<sup>۱</sup>

به طور کلی پیچیدگی، که از سیاست‌های تصمیم‌سازان و سیاست‌گذاران ناشی می‌شود و پیچیدگی نظام مالیاتی را موجب می‌گردد.

یکی از عوامل مؤثر در پیچیدگی نظام مالیاتی، نداشتن اتفاق نظر در مورد اهداف سیاست‌های مالیاتی است. معمولاً نتایج سیاست مالیاتی، منعکس‌کننده تلاش‌هایی است که برای متوازن کردن یک یا چند هدف در مقابل اهداف دیگر صورت می‌گیرد. به عبارت دیگر، بعضی مواقع میزانی مشخص از پیچیدگی به منظور دستیابی به سایر اهداف سیاستی اجتناب‌ناپذیر است. به عنوان مثال، تلاش‌هایی که برای منصفانه کردن مالیات‌ها صورت می‌گیرد، معمولاً با تلاش‌هایی که در جهت ساده‌تر کردن مالیات‌ها صورت می‌گیرد، مغایر

2. Proxy

3. Statutory Complexity

1. Policy Complexity

۲. تعدد پرداخت‌های مالیات مستقیم (xdj16)؛

۳. تعدد گزارش‌های مالیاتی (xdj17).

### ۲-۲-۴- عوامل تمکین<sup>۳</sup>

پیچیدگی که از محاسبات مالیاتی و رفتار برنامه‌ریزی شده مؤدیان حقیقی و حقوقی ناشی می‌شود. (Evans & Tran, 2013)

کارنز و کاسیا (۱۹۹۶) و کرچلر (۲۰۰۶) معتقدند رابطه 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 به منظور "گریز مالیاتی" از پرداخت صورت می‌گیرد.

نماینده‌هایی که به عنوان عوامل تمکین در کاهش پیچیدگی مالیات‌های مستقیم مطرح بوده‌اند در ۳ زیرگروه، به شرح ذیل 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 خوداظهاری مالیات‌های مستقیم (xdj20).

### ۲-۳- پیشینه پژوهش

ذکوری و شمس‌زاده (۱۳۹۰) طی پژوهشی به بررسی شناسایی نارسایی‌های بنیادی موجود در قانون مالیات‌های مستقیم و راهکارهای اصلاحی آن پرداخته و نتیجه‌گیری کرده‌اند 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، تجربه اصلاحی سال ۱۳۸۰ و ارزش افزوده نشان می‌دهد که این امر، تأثیر چندانی بر بهبود وضعیت مالیات نخواهد داشت.

امین‌خاکی (۱۳۹۰) طی پژوهشی به موضوع بررسی تأثیر مخارج اجتماعی دولت بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران پرداخته

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>۱</sup>

پیچیدگی، که از روش‌ها و رویه‌های اجرایی دستگاه مالیاتی ناشی می‌گردد و پیچیدگی در نظام مالیاتی را سبب می‌شود. (Evans & Tran-Nam, 2013)

تیلور و لیند (۱۹۹۲) معیارهایی را برای مفهوم انصاف رویه‌ای<sup>۲</sup> در نظام مالیاتی برشمرده‌اند، از جمله می‌توان به برخورد محترمانه از سوی مقامات مالیاتی، حق اظهار نظر و بی‌طرفی اشاره نمود.

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

زیرگروه‌هایی که به عنوان عوامل اداری و اجرایی در پیچیدگی مالیات‌های مستقیم مطرح هستند، به شرح ذیل تفکیک و برای هر دو دوره مورد مقایسه، اندازه‌گیری می‌شوند:

۱. پیچیدگی فرم‌های مالیات مستقیم (xdj15)؛

1. Administrative complexity  
2. Procedural Fairness

مقاله است. همچنین در مقاله، ضمن ارائه هدف اصلی، راهنمایی برای کاهش پیچیدگی مالیاتی تبیین می‌کند. اداره ساده‌سازی مالیات در انگلستان موسوم به OTS (۲۰۱۲) در مقاله‌ای تحت عنوان ویرایش دوم شاخص پیچیدگی OTS<sup>۵</sup> به ارائه شاخص تکمیلی از پیچیدگی مالیات پرداخته است. در این مقاله که پیرو اولین شاخص پیچیدگی مالیاتی در سال ۲۰۱۲ منتشر شده است<sup>۶</sup> به معرفی دیاگرام پیچیدگی مالیاتی در نظام مالیاتی، که ناشی از عوامل سیاستی، قانونی و پیاده‌سازی می‌باشد، پرداخته است و تشریح می‌نماید علل سیاستی می‌تواند با تعداد معافیت‌ها و بخشنامه‌های اضافی و همچنین تعداد تغییرات قوانین مالی اندازه‌گیری شود. همچنین پیچیدگی قانونی را با شاخص خوانایی قانون و تعداد صفحات قانون مورد سنجش قرار می‌دهد.

### ۳- مدل پژوهش

#### ۳-۱- فرضیه‌های پژوهش

۱. "پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در قوانین (اصلاحیه ۱۳۶۶) و (اصلاحیه ۱۳۸۰) تفاوتی معنی‌دار دارند؛"
۲. "پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در حوزه زیرگروه‌های منبع اشخاص حقوقی با یکدیگر تفاوتی معنی‌دار دارند؛"
۳. "پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در حوزه زیرگروه‌های اشخاص حقیقی (مالیات بر درآمد و دارایی) با یکدیگر تفاوتی معنی‌دار دارند؛"
۴. "پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در منابع زیرگروه‌های اشخاص حقوقی و حقیقی با یکدیگر تفاوتی معنی‌دار دارند."

#### ۳-۲- روش پژوهش

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

و پیچیدگی مالیاتی را به عنوان یکی از عوامل فرار مالیاتی وارد نموده است.

در این تحقیق، از شاخص هریشمن و هرفیندال<sup>۱</sup> (HHC) استفاده شده است. در این شاخص، سهم مالیاتی هر کدام از پایه‌های مالیاتی نسبت به کل مالیات اخذشده محاسبه و مجزورات 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 بیشتر می‌شود و در نتیجه، فرار مالیاتی کمتر خواهد شد.

اوانز و تران‌نام<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) در کشور استرالیا به بررسی ارائه شاخصی برای اندازه‌گیری پیچیدگی سیستم مالیاتی پرداخته‌اند و با تحلیل منابع و عوامل مؤثر در پیچیدگی سیستم‌های مالیاتی در گروه‌های سیاستی، قانونی، اداری و تمکین، در نهایت، تلاش نموده‌اند که با استفاده از روش دلفی و میانگین هندسی نسبت به ارائه مدلی نظری، به منظور اندازه‌گیری پیچیدگی سیستم مالیاتی شامل مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم پیشنهاد نمایند. همچنین بررسی نموده‌اند که عوامل اصلی در پیچیدگی مالیاتی عبارت است از تعدد منابع مالیاتی، طولانی بودن سرفصل‌های قانون و کدهای مالیاتی (خوانایی قانون)، وابستگی عامل مالیاتی، هزینه‌های عملیات مالیاتی و اختلافات مالیاتی.

دیوید آلپ<sup>۳</sup> (۲۰۱۳) طی مقاله‌ای به بررسی موضوع اندازه‌گیری پیچیدگی مالیات<sup>۴</sup> پرداخته است. وی موضوع را در ۴ 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 و عللی که می‌تواند باعث آن شود را تشریح نموده است و خوانایی قانون، نرخ‌ها، پیچیدگی بنیادی و غیرضرور، هزینه‌های تمکین، احکام مالیاتی متعدد و رویه‌های اجرایی از مباحث مورد بحث و مؤثر در این

5. The ots complexity index-version2

6. [http://www.gov.uk/government/uploads/system/attachment\\_data/file/193493/ots-complexity\\_index-metodology-paper.pdf](http://www.gov.uk/government/uploads/system/attachment_data/file/193493/ots-complexity_index-metodology-paper.pdf)

1. Hirschman - Herfindal Index

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

3. David Ulph

4. Measuring Tax Complexity



### 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 قوانین (۱۳۶۶ و ۱۳۸۰) بوده و همچنین تعداد ۱۷ نفر از خبرگان مالیاتی در تکنیک دلفی مشارکت داشته‌اند.

### ۳-۳-۱- روایی و پایایی پژوهش

در این تحقیق، برای سنجش روایی از نظرات افراد خبره و صاحب‌نظر در حرفه استفاده شده است تا روایی سؤالات پرسش‌نامه محقق شود. اتفاق نظر از طریق مقیاس کندالوی دستیابی به این هدف را محقق می‌سازد و از آزمون آلفای کرونباخ نیز برای آزمون پایایی داده‌های تحقیق بهره برده شد.

جدول ۱- نتایج آزمون آلفا کرونباخ

متغیر	عوامل پیچیدگی	مقدار آلفای کرونباخ	ضریب آلفای کرونباخ
پیچیدگی مالیات‌های مستقیم	سیاستی	.۷۸	.۷۷۵
	قانونی	.۷۲	
	اداری و اجرا	.۷۶	
	تمکین	.۸۴	

### ۴- یافته‌های پژوهش

#### ۴-۱- استخراج وزن عوامل با تکنیک دلفی

جدول ۲- وزن نسبی استخراج‌شده عوامل پیچیدگی مالیات مستقیم

Xdj1	Xdj2	Xdj3	Xdj4	Xdj5	Xdj6	Xdj7	Xdj8	Xdj9	Xdj10
.034	.019	.039	.039	.035	.04	.066	.079	.054	.047
Xdj11	Xdj12	Xdj13	Xdj14	Xdj15	Xdj16	Xdj17	Xdj18	Xdj19	Xdj20
.059	.063	.046	.052	.059	.042	.044	.060	.052	.060

همانطور که ملاحظه می‌گردد از میان ۲۰ عامل از نظر اعضا، پانزده به ترتیب ۳ عامل فراوانی مقررات مالیاتی متعدد، خوانایی قانون مالیات‌های مستقیم، تعداد اسناد و مدارک الزام به نگهداری مؤدیان در زیرگروه عوامل قانونی دارای بیشترین وزن در پیچیدگی مالیات‌های مستقیم مورد اجماع واقع شده است.

رابطه ذیل، که عبارت است از میانگین هندسی داده‌های n عوامل پیچیدگی، که در نهایت، عدد حاصل، شاخص پیچیدگی را در منابع و زیرگروه‌های مالیات مستقیم دوره‌های مورد مقایسه، استفاده می‌شود.

- شاخص پیچیدگی مالیات مستقیم دوره مورد مقایسه نسبت به دوره پایه

$$TCI = \left[ \prod_{j=1}^n \left( \frac{xdjn}{xdjo} \right)^{wj} \right]$$

- TCI: شاخص پیچیدگی مالیات‌های مستقیم؛

- Xdj: عوامل پیچیدگی مالیات مستقیم مربوط به دوره‌های مورد مقایسه؛

- Wdj: وزن عوامل پیچیدگی مالیات مستقیم استخراج‌شده 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 و نظرات اعضای دلفی، که شامل خبرگان، استادان، متخصصین و ذی‌نفعان مالیاتی برای تعیین وزن عوامل پیچیدگی مالیاتی مورد اجماع نظر واقع‌شده، استفاده شده است.

برای تعیین میزان اتفاق نظر میان اعضای پانل، از ضریب هماهنگی کندالوی<sup>۱</sup> استفاده شده است.

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

برای هر یک از عوامل مؤثر در پیچیدگی مالیات‌های مستقیم داده‌ها و اطلاعاتی که در نظام مالیاتی کشور برای دو دوره ۱۴ساله (اصلاحیه ۱۳۶۶ لغایت ۱۳۸۰) و مورد مقایسه (از اصلاحیه ۱۳۸۰ لغایت ۱۳۹۴) موجود بوده، به صورت کمی اندازه‌گیری و محاسبه شده است.

1. Kendall, W

به عنوان نمونه، یافته‌های مورد اجماع اعضای خبرگان مالیاتی برای طول و عبارات مبهم و پیچیده قوانین مالیاتی مورد نظر در زیرگروه پیچیدگی ناشی از قوانین مالیاتی، به شرح جدول‌های ۳ و ۴ می‌باشد:

جدول ۳- طول قوانین مالیاتی

تعداد کلمات قانون مالیات مستقیم اصلاحیه ۱۳۸۰	تعداد کلمات قانون مالیات مستقیم مصوب ۱۳۶۶	زیرگروه‌ها
-	۸۸۸	مالیات سالانه املاک
-	۲۴۸	مالیات مستغلات مسکونی خالی
-	۷۲۸	مالیات اراضی بایر
۴۰۹۱	۳۴۴۱	مالیات بر ارث
۹۱۱	۶۹۱	حق تمبر
۳۴۱۵	۳۵۹۴	املاک و مستغلات
۹۳	۷۹	کشاورزی
۱۹۴۶	۲۱۱۷	حقوق و تکلیفی
۲۷۰۰	۲۹۶۰	درآمد مشاغل
۲۲۸۱	۲۵۰۴	درآمد اشخاص حقوقی
۶۶۱	۴۴۵	مالیات انحلال
۶۹۲	۶۹۶	درآمد اتفاقی
۷۳۴	۳۷۱	نقل و انتقال سهام
-	۴۸۵	مالیات بر جمع درآمد
۱۶۱۹۹	۱۹۱۶۷	سایر مواد قانون
۳۴۴۲۳	۳۸۴۱۴	جمع

جدول ۴ - عبارات و کلمات مبهم قانون مالیات‌های مستقیم

از نظر اعضای خبرگان مالیاتی

عبارات و کلمات مبهم قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳
باب دوم: مالیات بر دارایی: فصل اول: مالیات سالانه املاک: ۱- ماده ۳: «ارزش معاملاتی». ۲- ماده ۳ تبصره (۳): «صندوق‌های قرض‌الحسنه».
جمع: ۲
فصل دوم: مالیات مستغلات مسکونی خالی: ۱- ماده ۱۰ تبصره: «به‌علی‌خارج از اختیار مالک».
جمع: ۱
فصل سوم: مالیات بر اراضی بایر ۱- ماده ۱۲ بند (۱) الی (۳): «ارزش آن». ۲- ماده ۱۶ تبصره (۶): «ممنوع المداخله».
جمع: ۴
فصل چهارم: مالیات بر ارث: ۱- بند (۳) ماده ۱۷: عبارت «سایر موارد». ۲- ماده ۱۹: «در حدود عرف و عادات». ۳- ماده ۲۱: «پرونده امر». ۴- ماده ۲۴ بند (۱): «بیمه‌های اجتماعی». ۵- ماده ۲۵: احراز شهادت منوط به تأیید «یکی از نیروهای مسلح جمهوری

اسلامی ایران و یا بنیاد شهید انقلاب اسلامی».

۶- ماده ۲۶ بند (۱): اسناد مربوط به «بدهی».

۷- ماده ۲۶ بند (۲): «مثبت حق مالکیت».

۸- ماده ۳۲: «ارزش معاملاتی یا ارزش معاملاتی حق واگذاری».

۹- ماده ۳۲: «ارزش آنها».

۱۰- ماده ۳۲: «قیمت رسمی».

۱۱- ماده ۳۲ تبصره (۲): «ارزش فوق العاده».

۱۲- ماده ۳۲ تبصره (۳): اصل مال «عاید» وراثت شود.

۱۳- ماده ۳۳: ... در کشور محل مأموریت خود با «تعیین مشخصات و ارزش آنها» از طریق وزارت امور خارجه.

۱۴- ماده ۳۷: بر اساس «حقوق مالی متوفی مالی».

۱۵- ماده ۴۱: «معادل مالیات متعلق مالی را اعم از ...».

۱۶- ماده ۴۲: با تقسیط مالیات در «مدت مناسبی».

۱۷- ماده ۴۳: پنج درصد «قیمت مال» نزد بانک‌ها.

جمع: ۱۷

فصل پنجم: حق تمبر

۱- ماده ۴۶: «اسناد کاشف از حقوق مالکیت».

۲- ماده ۴۹: «شخصی که اسناد مزبور را متصرف می‌شود».

جمع: ۲

باب سوم: مالیات بردرآمد

فصل اول: مالیات بر املاک:

۱- ماده ۵۳: در «رهن تصرف».

۲- تبصره (۱) ماده ۵۳: در صورتی که «چند مستغل».

۳- تبصره ماده ۵۴: سرممیز با «رعایت مقررات».

۴- ماده ۵۹: انتقال «حق واگذاری محل».

۵- تبصره ۳ ماده ۵۹: و مابه‌التفاوت مالیات متعلق به جمع معاملات خود.

۶- بند الف ماده ۶۴: نوع مالکیت از لحاظ «جاری بودن».

۷- بند الف ماده ۶۴: کیفیت شوارح از نظر حمل و نقل و عبور و مرور {؟}

۸- بند (ب) ماده ۶۴: عبارت «متفاوت باشند».

۹- ماده ۶۶: بهای مذکور در «سند» کمتر از ارزش معاملاتی.

۱۰- ماده ۷۰: توسعه مناطق نظامی یا «مرافق عامه».

۱۱- ماده ۷۱: قیمت اعیانی احداث شده وسیله خریدار که «تاریخ خاتمه آن».

۱۲- ماده ۷۴: املاک با عنوان «دستارمی».

۱۳- ماده ۷۷: مالیات «بسیار بفروشی».

۱۴- تبصره ماده ۷۷: «تاریخ خاتمه» بنا به تشخیص ممیز و تأیید سرممیز مربوط می‌باشد.

جمع: ۱۴

فصل دوم: مالیات بردرآمد کشاورزی:

۱- ماده ۸۱: «دولت» مکلف است.

جمع: ۱

فصل سوم: مالیات بردرآمد حقوق:

۱- تبصره ماده ۸۲: «درآمد حقوقی» که در مدت مأموریت.

۲- ماده ۸۵: هنگام هر پرداخت یا «تخصیص».

۳- تبصره ماده ۸۵: نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ این قانون یا به نرخ ۱۰٪.

۴- بند (۷) ماده ۹۱: «تضمین صاحب‌جمعان».

۵- بند (۱۳) ماده ۹۱: «حق کشیک و آنکال».

جمع: ۵

فصل چهارم: مالیات بردرآمد مشاغل:

۱- ماده ۹۵: دفتر روزنامه (اعم از نقدی یا غیرنقدی).

۲- تبصره یک ماده ۹۵: در صورتیکه ده درصد مالیات متعلق بیش از یکصد هزار ریال نباشد حداکثر تا یکصد هزار ریال یا عدم قبول دفاتر به عنوان دفاتر قانونی طبق آیین‌نامه موضوع تبصره خواهد بود.

۳- تبصره (۲) ماده ۹۵: مراتب را در «روزنامه رسمی کشور».

۴- تبصره یک ماده ۹۶: در «روزنامه رسمی» و یکی از جراید.

<p>۹- تبصره ماده ۳۰: «از ارائه اموال».</p> <p>۱۰- ماده ۳۲: «ارزش معاملاتی ملک».</p> <p>۱۱- ماده ۳۲: «ارزش آنها».</p> <p>۱۲- ماده ۳۲ تبصره (۲): «ارزش فوق العاده».</p> <p>۱۳- ماده ۳۲ تبصره (۳): اصل مال «عاید» وراثت شود.</p> <p>۱۴- ماده ۳۳: ... در کشور محل مأموریت خود با «تعیین مشخصات و ارزش آنها» از طریق وزارت امور خارجه.</p> <p>۱۵- ماده ۳۴: «مراجعه اداره امور مالیاتی».</p> <p>۱۶- ماده ۳۷: بر اساس «حقوق مالی متوفی مالی».</p> <p>۱۷- ماده ۴۲: با تقسیط مالیات در «مدت مناسبی».</p> <p>۱۸- ماده ۴۳: پنج درصد «قیمت مال» نزد بانکها.</p> <p><b>جمع: ۱۸</b></p> <p>فصل پنجم: حق تمیز:</p> <p>۱- ماده ۴۶: «اسناد کاشف از حقوق مالکیت».</p> <p>۲- ماده ۴۹: «شخصی که اسناد مزبور را متصرف می‌شود».</p> <p><b>جمع: ۲</b></p> <p>باب سوم: مالیات بردرآمد</p> <p>فصل اول: مالیات بر املاک:</p> <p>ماده ۵۳: در رهن تصرف.</p> <p>۲- تبصره ۱۱ ماده ۵۳: و در سایر نقاط.</p> <p>۳- ماده ۵۹: انتقال حق واگذاری محل.</p> <p>۴- بند الف ماده ۶۴: نوع مالکیت از لحاظ جاری بودن.</p> <p>۵- بند الف ماده ۶۴: کیفیت شوارح از نظر حمل و نقل و عبور و مرور {؟}.</p> <p>۶- بند (ب) ماده ۶۴: عبارت «متفاوت باشند».</p> <p>۷- ماده ۶۶: بهای مذکور در «سند» کمتر از ارزش معاملاتی.</p> <p>۸- ماده ۷۰: توسعه مناطق نظامی یا «مرفق عامه».</p> <p>۹- ماده ۷۴: املاک با عنوان «دستارمی».</p> <p><b>جمع: ۹</b></p> <p>فصل دوم: مالیات بردرآمد کشاورزی:</p> <p>۱- ماده ۸۱: «دولت» مکلف است.</p> <p><b>جمع: ۱</b></p> <p>فصل سوم: مالیات بردرآمد حقوق و فصل چهارم: تکلیفی:</p> <p>۱- تبصره ماده ۸۲: «درآمد حقوقی» که در مدت مأموریت.</p> <p>۲- ماده ۸۵: هنگام هر پرداخت یا «تخصیص».</p> <p>۳- تبصره ۵ ماده ۱۰۴: در «روزنامه رسمی».</p> <p>۴- تبصره ۶ ماده ۱۰۴: از انجام تکالیف مقرر، به آنها «مراجعه».</p> <p><b>جمع: ۴</b></p> <p>فصل چهارم: مالیات بردرآمد مشاغل:</p> <p>۱- ماده ۹۷: از طریق علی‌الرأس.</p> <p>۲- تبصره (۶) ماده ۱۰۰: در اثناء آن مؤدی ترک کسب نموده باشد.</p> <p>۳- ماده ۱۰۳: تا یک میلیون ریال «ماهه الاختلاف» پنج درصد تا ...</p> <p><b>جمع: ۳</b></p> <p>فصل پنجم: مالیات اشخاص حقوقی:</p> <p>۱- تبصره (۵) ماده ۱۰۵: که به موجب «قوانین مصوب».</p> <p>۲- بند (ب) ماده ۱۰۷: بابت واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود «از ایران».</p> <p><b>جمع: ۲</b></p> <p>فصل ششم: درآمد اتفاقی:</p> <p>۱- ماده ۱۱۹: از طریق «معاملات محاباتی».</p> <p><b>جمع: ۱</b></p> <p>باب چهارم: در مقررات مختلفه:</p> <p>۱- ماده ۱۳۸: در صورتی که هزینه اجرای طرح یا طرح‌های یادشده در هر سال مازاد بر سود ابرازی همان سال باشد و یا از هزینه طرح سرمایه‌گذاری.</p> <p>۲- تبصره یک بند (ل) ماده ۱۳۹: سمینارها، نشر کتاب و نشریه‌های دوره‌ای و «...» (در این سه نقطه هر عبارتی جا می‌گیرد؟).</p>
--

<p>۵- ماده ۹۷: از طریق «علی‌الرأس».</p> <p>۶- تبصره (۶) ماده ۱۰۰: در اثناء آن مؤدی «ترک کسب» نموده باشد.</p> <p>۷- ماده ۱۰۳: تا یک میلیون ریال «ماهه الاختلاف» پنج درصد تا ...</p> <p><b>جمع: ۷</b></p> <p>فصل پنجم: مالیات اشخاص حقوقی:</p> <p>۱- تبصره (۲) ماده ۱۰۵: بهای آن به قیمت روز تحویل یا «تخصیص» محاسبه شود.</p> <p><b>جمع: ۱</b></p> <p>فصل ششم: درآمد اتفاقی:</p> <p>۱- ماده ۱۱۹: از طریق «معاملات محاباتی».</p> <p><b>جمع: ۱</b></p> <p>فصل هفتم: مالیات برجمع درآمد:</p> <p>۱- ماده ۱۳۰: اطلاعیه‌هایی که حاکی از درآمد قطعی است واصل می‌گردد.</p> <p><b>جمع: ۱</b></p> <p>باب چهارم: مقررات مختلفه:</p> <p>۱- ماده ۱۳۲: «درآمد واحدهای» تولیدی و معدنی.</p> <p>۲- بند ۱۸ ماده ۱۴۷: مؤسسات اعتباری غیربانکی.</p> <p>۳- ماده ۱۶۳: همان سال را «به نسبتی» از آخرین مالیات قطعی شده سنوات قبل یا «به نسبتی» از حجم فعالیت.</p> <p>۴- ماده ۱۷۷: محل سکونت از لحاظ «آثار مترتب» در حکم تسلیم ...</p> <p>۵- ماده ۱۹۰: نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه از تاریخ انقضاء مهلت تسلیم آن و نسبت به ماهه الاختلاف از تاریخ مطالبه.</p> <p>۶- تبصره ۲ ماده ۱۹۰: پس از صدور رأی هیأت حل اختلاف (؟).</p> <p>۷- ماده ۱۹۲: از تسلیم آن در «مواعد مقرر».</p> <p>۸- ماده ۱۹۸: مدیران اشخاص حقوقی (منحله یا سایر؟).</p> <p>۹- ماده ۲۰۱: هرکس به قصد فرار مالیاتی، (هرکس یا مودی؟).</p> <p>۱۰- تبصره (۲) ماده ۲۰۲: انتقال اموال خود به همسر و یا فرزندان (به سایر چه حکمی دارد؟).</p> <p>۱۱- ماده ۲۰۳: به یکی از بستگان (چه کسانی هستند؟).</p> <p>۱۲- تبصره یک ماده ۲۱۶: که وصول مالیات قبل از قطعیت؛ به موقع اجراء گذارده شود.</p> <p>۱۳- ماده ۲۱۷: به وزارت امور اقتصادی و دارایی اجازه داده می‌شود.</p> <p>۱۴- ماده ۲۷۱: این قانون در یک سال مالیاتی بیش از یک پنجم نظریات حوزه مالیاتی را با «نوبت اضافی».</p> <p><b>جمع: ۱۴</b></p> <p>جمع کل: ۷۰ عبارت مبهم</p> <p><b>عبارات و کلمات مبهم قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحیه ۱۳۸۰/۱۱/۲۷</b></p> <p>باب دوم: مالیات بر دارایی:</p> <p>فصل اول الی سوم حذف گردید.</p> <p><b>جمع: -</b></p> <p>فصل چهارم: مالیات بر ارث:</p> <p>۱- بند (۳) ماده ۱۷: عبارت «سایر موارد».</p> <p>۲- ماده ۱۹: «در حدود عرف و عادات».</p> <p>۳- ماده ۲۱: «پرونده امر».</p> <p>۴- ماده ۲۴ بند (۱): «بیمه‌های اجتماعی».</p> <p>۵- ماده ۲۴ بند (۴): «مؤسسه‌های اعتباری غیربانکی مجاز».</p> <p>۶- ماده ۲۵: احراز شهادت منوط به تأیید «یکی از نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران و یا بنیاد شهید انقلاب اسلامی».</p> <p>۷- ماده ۲۶ بند (۱): اسناد مربوط به «بدهی».</p> <p>۸- ماده ۲۶ بند (۲): «مثبت حق مالکیت».</p>
---



۴-۴ آزمون فرضیات

۴-۴-۱ آزمون مربوط به مقایسه میانگین میزان پیچیدگی

مالیات‌های مستقیم در دو دوره (۱۳۶۶) و (اصلاحیه ۱۳۸۰)

H0: پیچیدگی مالیات‌های مستقیم قوانین، مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحیه ۱۳۸۰ تفاوت معناداری ندارند.

H1: پیچیدگی مالیات‌های مستقیم قوانین، مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحیه ۱۳۸۰ تفاوت معناداری دارند.

جدول ۶- نتیجه آزمون t برای فرضیه اول

آزمون	میانگین شاخص پیچیدگی		مقدار آزمون t	درجه آزادی	معناداری sig	نتیجه آزمون فرضیه
	مصوب ۱۳۶۶	اصلاحیه ۱۳۸۰				
فرضیه اول	۱۰۰۴۶	۱۰۰۵۷	-1.061	24	.299	قبول

طبق مقدار آزمون t (-1/061) و با توجه به درجه آزادی d.f=24، با قبول خطای بیش از ۰/۰۵ (Sig=0/229) و درجه اطمینان کمتر از ۰/۹۵ می‌توان نتیجه گرفت بین این دو وضعیت (سال) از نظر میزان پیچیدگی مالیات‌های مستقیم، رابطه معناداری وجود ندارد، یعنی فرضیه خنثی (H<sub>0</sub>)، که نشانگر عدم وجود رابطه است را می‌پذیریم و نمی‌توانیم آن را رد کنیم.

۴-۴-۲ 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 ۷- نتیجه آزمون t برای فرضیه دوم

آزمون	میانگین شاخص پیچیدگی		مقدار آزمون t	درجه آزادی	معناداری sig	نتیجه آزمون فرضیه
	مصوب ۱۳۶۶	اصلاحیه ۱۳۸۰				
فرضیه دوم	۱۰۰۴	۱۰۰۵	-0.707	4	.519	قبول

طبق مقدار آزمون t (-0/707) 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 می‌توان نتیجه گرفت بین این دو

۳- ماده ۱۴۳: ... به تأیید سازمان «بخشوده» می‌شود ... معادل دو برابر «معافیت‌های فوق» از بخشودگی مالیاتی برخوردار می‌شود.
۴- بند ۳ ماده ۱۴۹: ... قابل استهلاک خواهد بود؛ «در خلال ماه» در اختیار مؤسسه.
۵- ماده ۱۶۳: ... همان سال را «به نسبتی» از آخرین ... سنوات قبل یا «به نسبتی» از حجم ...
۶- ماده ۱۷۷: محل سکونت از لحاظ «آثار مرتب» در حکم ...
۷- ماده ۱۸۷: وثیقه ملکی و «...» (سه نقطه ابهام دارد).
۸- ماده ۱۸۷: معادل مبلغ «ماه‌الاختلاف» گواهی انجام معامله.
۹- ماده ۱۹۰: نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه از تاریخ انقضاء مهلت تسلیم آن و «نسبت به ماه‌الاختلاف» از تاریخ مطالبه.
۱۰- ماده ۱۹۲: «مواعد مقرر» در این قانون.
۱۱- ماده ۲۰۱: «مجازات‌های مقرر».
۱۲- تبصره ماده ۲۰۲: انتقال اموال خود به همسر یا فرزندان (سایر چه حکمی دارد؟).
۱۳- ماده ۲۰۳: به یکی از «بستانگان».
۱۴- ماده ۲۱۷: به وزارت امور اقتصادی و دارایی اجازه داده می‌شود.
۱۵- ماده ۲۳۸: «مسئول مربوط» موظف است.
۱۶- ماده ۲۷۱: ... نظریات اداره امور مالیاتی را «با نوبت اضافی».
جمع: ۱۶
جمع کل: ۵۶ عبارت مبهم

۴-۲ محاسبه شاخص پیچیدگی مالیات‌های مستقیم مربوط به

منابع مالیاتی اشخاص حقوقی و حقوقی در دوره مالیاتی ۱۳۶۶ و ۱۳۸۰ بر اساس روابط فوق-الذکر

جدول ۵- شاخص پیچیدگی زیرگروه منابع مالیات‌های مستقیم

شخص	زیرگروه منابع اشخاص حقیقی و حقوقی مالیات‌های مستقیم	TCI (شاخص پیچیدگی مبتنی بر قانون مالیات مستقیم اصلاحیه ۱۳۶۶)	TCI (شاخص پیچیدگی مبتنی بر قانون مالیات مستقیم اصلاحیه ۱۳۸۰)
حقیقی	سالانه املاک	1.03	-
	مسکونی خالی	1.02	-
	اراضی بایر	1.03	-
	ارث	1.06	1.06
	حق تمبر	1.03	1.04
	املاک	1.08	1.08
	کشاورزی	1.02	1.01
	حقوق و تکلیفی	1.06	1.07
	مشاغل	1.08	1.08
	حقوقی	اشخاص حقوقی	1.06
انحلال		1.03	1.04
نقل و انتقال سهام		1.03	1.04
اتفاقی		1.04	1.03
و حقوقی	جمع درآمد	1.02	1.11
	سایر موارد قانون	1.10	1.06

نتیجه آزمون فرضیه	معناداری sig	درجه آزادی	مقدار آزمون t	پیچیدگی مالیات‌های مستقیم
قبول	.855	12	.187	فرضیه چهارم

طبق مقدار آزمون t (0/187) و با توجه به درجه آزادی  $d.f=12$ ، با قبول خطای بیش از  $0/05$  ( $Sig=0/855$ ) و درجه اطمینان کمتر از  $0/95$  می‌توان نتیجه گرفت بین این دو وضعیت (شخص حقوقی و حقیقی) در سال ۶۶ از نظر میزان پیچیدگی قوانین، رابطه معناداری وجود ندارد، یعنی فرضیه خنثی ( $H_0$ ) که نشانگر عدم وجود رابطه است را می‌پذیریم و نمی‌توانیم آن را رد کنیم.

#### ۴-۳-۲- مقایسه میانگین میزان پیچیدگی قوانین اشخاص حقوقی و حقیقی، اصلاحیه ۱۳۸۰

$H_0$ : پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در زیرگروه منابع اشخاص حقوقی و حقیقی با یکدیگر تفاوت معناداری ندارند.  
 $H_1$ : پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در زیرگروه منابع اشخاص حقوقی و حقیقی با یکدیگر تفاوت معناداری دارند.

جدول ۱۰- نتیجه آزمون t برای فرضیه چهارم

نتیجه آزمون فرضیه	معناداری sig	درجه آزادی	مقدار آزمون t	پیچیدگی مالیات‌های مستقیم
قبول	.872	8	.167	فرضیه چهارم

طبق مقدار آزمون t (0/167) و با توجه به درجه آزادی  $d.f=8$ ، با قبول خطای بیش از  $0/05$  ( $Sig=0/872$ ) و درجه اطمینان کمتر از  $0/95$  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 ( $H_0$ ) که نشانگر عدم وجود رابطه است را می‌پذیریم و نمی‌توانیم آن را رد کنیم.

#### نتیجه‌گیری

با توجه به نتایج آزمون‌های انجام‌شده آماری نشان می‌دهند که پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در نظام مالیاتی کشور مبتنی بر قوانین مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶ و ۱۳۸۰ تفاوتی ننموده و مالیات‌های مستقیم به سمت سادگی سوق پیدا نکرده است و

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 می‌پذیریم و نمی‌توانیم آن را رد کنیم.

#### ۴-۳-۳- آزمون مربوط به مقایسه میانگین میزان پیچیدگی قوانین اشخاص حقیقی در دو دوره مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه ۱۳۸۰

$H_0$ : پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در زیرگروه منابع اشخاص حقیقی با یکدیگر تفاوت معناداری ندارند.  
 $H_1$ : پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در زیرگروه منابع اشخاص حقیقی با یکدیگر تفاوت معناداری دارند.

جدول ۸- نتیجه آزمون t برای فرضیه سوم

آزمون فرضیه سوم	میانگین شاخص پیچیدگی		مقدار آزمون t	درجه آزادی	معناداری Sig	نتیجه آزمون فرضیه
	مصوب ۱۳۶۶	اصلاحیه ۱۳۸۰				
	۱۰۴۲	۱۰۵۲	-۰۸۴۸	16	.409	قبول

طبق مقدار آزمون t (-0/848) و با توجه به درجه آزادی  $d.f=16$ ، با قبول خطای بیش از  $0/05$  ( $Sig=0/409$ ) و درجه اطمینان کمتر از  $0/95$  می‌توان 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 می‌پذیریم و نمی‌توانیم آن را رد کنیم.

#### ۴-۳-۱- مقایسه میانگین میزان پیچیدگی قوانین اشخاص حقوقی و حقیقی دوره مصوب ۱۳۶۶

$H_0$ : پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در زیرگروه منابع اشخاص حقوقی و حقیقی با یکدیگر تفاوت معناداری ندارند.  
 $H_1$ : پیچیدگی مالیات‌های مستقیم در زیرگروه منابع اشخاص حقوقی و حقیقی با یکدیگر تفاوت معناداری دارند.

جدول ۹- نتیجه آزمون t برای فرضیه چهارم

۳. لزوم احیای نقش تنقیحی شورای عالی مالیاتی با عنایت به افزایش تعداد آرای باطله توسط دیوان عدالت اداری؛

۴. استفاده 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؛

۵. یک‌پارچگی و تنقیح در سایر قوانین مصوب در حوزه مالیات و همچنین هماهنگی و عدم تعارض در صدور مقررات مالیاتی توسط دولت؛

۶. لزوم تکمیل بانک‌های اطلاعاتی مالیاتی مؤدیان، به ویژه اشخاص حقیقی به منظور شفافیت اطلاعات و در نتیجه افزایش سطح تمکین و خوداظهاری آنها.

#### ملاحظات اخلاقی

ملاحظات اخلاقی مربوط به نگارش متن و نیز ارجاع به منابع رعایت گردید.

#### تقدیر و تشکر

از تمام کسانی که ما را در تهیه این مقاله یاری رسانده‌اند، کمال تشکر را دارد.

#### سهم نویسندگان

نگارش این مقاله بر اساس اصول نگارش مقالات حقوقی در تمامی مراحل تهیه پلان، جمع‌آوری منابع و نگارش به‌طور مشترک توسط نویسندگان صورت گرفته است.

#### تضاد منافع

این پژوهش فاقد هرگونه تضاد منافع است.

حتی مقایسه میانگین‌های دو دوره مالیاتی، از پیچیدگی بیشتر مالیاتی حکایت دارد؛ به طوری که میانگین شاخص کل پیچیدگی مالیات‌های مستقیم برای دوره ۱۳۶۶ از ۱,۰۴۶ به ۱,۰۵۷ در دوره ۱۳۸۰ افزایش یافته است. همچنین در زیرگروه اشخاص حقوقی نیز به سمت سادگی سوق پیدا نکرده است و به سمت پیچیدگی بیشتر تمایل دارد؛ به طوری که میانگین شاخص پیچیدگی نظام مالیات مستقیم در حوزه اشخاص حقوقی دوره ۱۳۶۶ از عدد ۱,۰۴ به عدد ۱,۰۵ در دوره ۱۳۸۰ افزایش داشته است.

در زیرگروه منابع اشخاصی حقیقی نیز به سمت سادگی پیش نرفته 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 فعلی افزایش داشته است. با مقایسه این شاخص در زیرگروه منابع اشخاص حقیقی با حقوقی در دو دوره مالیاتی قبلی و فعلی نیز با یکدیگر معنادار نیست، اما میانگین شاخص پیچیدگی اشخاص حقیقی فعلی نسبت به قبلی 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) قبلی نشان می‌دهد که اشخاص حقیقی از پیچیدگی بیشتری نسبت به اشخاص حقوقی در نظام مالیاتی مبتنی بر اصلاحیه ۱۳۶۶ برخوردار بوده است و در نظام مالیاتی مبتنی بر اصلاحیه ۱۳۸۰ نیز به همین منوال می‌باشد (اشخاص حقیقی ۱,۰۵۲ و اشخاص حقوقی ۱,۰۵).

با توجه به نتایج این تحقیق، پیشنهاد می‌شود:

۱. لزوم استفاده از متخصصین حوزه‌های مختلف، اعم از اقتصاد، حقوق، ادبیات فارسی، حسابداری و حسابرسی و ... 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؛

منابع و ماخذ

الف. منابع فارسی

- The OTS (2010). tax thresholds and ceiling- the numbers game, Pp.1-6;
- Ulph, David (2013). *Measuring tax complexity institute for research in economics (sire)*, Pp.1-12;
- Ulps & Richard, B (2012). The OTS complexity index, Pp.1-9.

- امین خاکی، علیرضا (۱۳۹۰). «برآورد فرار مالیاتی و عوامل تعیین کننده آن در اقتصاد ایران»، مجموعه مقالات چاپی در همایش سیاست‌های مالیاتی ایران؛
- بابائی اسکویی، محمدرضا (۱۳۸۵). پروژه بررسی نارسائی‌های قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶ با آخرین اصلاحات، پروژه امتحان جامع کارشناسی ارشد مرکز آموزش مدیریت دولتی آذربایجان شرقی؛
- ثورونی، ویکتور (۱۳۸۲). طراحی و نگارش قانون مالیاتی، ترجمه مرتضی ملانظر، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور (کتاب اصلی در ۱۹۹۶ توسط صندوق بین‌المللی پول انتشار یافته است؛

- خان‌جان، علیرضا (۱۳۸۳). «پتانسیل فرار و تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده»، مجله اقتصادی، سال چهارم: ۳۳-۵۰؛

- ذکوری، وجیه‌الله و شمس‌زاده، باقر (۱۳۹۰). «بررسی و شناسایی نارسایی‌های بنیادین موجود در قانون مالیات‌های مستقیم و راهکارهای اصلاحی آن»، مجموعه مقالات چاپی در ششمین همایش سیاست‌های مالیاتی ایران؛

- طاهری تاری، میرمحسن (۱۳۹۳). جایگاه رویه قضایی در حقوق مالیاتی ایران و شوندهای ابطال نظام‌نامه دولتی مالیاتی، تهران: جنگل.

ب. منابع خارجی

- Evans, Chris & 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>
- Richard ,T (2012). length og tax legislation as a measure of complexity (OTS) the office of tax simplification (OTS), the office of tax simplification index;



## A Analysis of Direct Tax Complexity in Tax System

Ali Baghani<sup>1</sup>, Ali Reza Hasani<sup>2\*</sup>

1. Assistant Professor, Department of Account, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

2. Master, Financial Management, Science and research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

### ARTICLE INFORMATION

**Type of Article:**

**Original Research**

**Pages: 24-36**

**Corresponding Author's Info**

**Email: ha.ali182@gmail.com**

**Article history:**

**Received: 04 April 2020**

**Accepted: 19 May 2020**

**Published online: 21 June 2020**

**Keywords:**

*Direct Tax Complexity Index,  
Factors Affecting Tax Complexity,  
Previous Direct Tax Rules,  
Resources Individual and Legal  
Entities Persons.*

### ABSTRACT

The complexity of tax increases the cost of compliance for taxpayers and administrative costs increased tax collection for the government. In this study, the expression of the theoretical foundations of complexity factors affecting direct tax in four administrative complexity, statutory, compliance and policy, to measure the complexity of the tax-direct deals. Using the Delphi techniques and correlation coefficient Kendall, with members of the rank and mining tax experts weigh the factors of effective direct tax complexity is sent, then the weight merger data and information obtained and the tax system, an index for direct measurement of the complexity of the tax is proposed. The index of resources individuals and legal entities persons and subgroups relevant courses based tax law direct taxation (approved in 1987) and (Amendment 2002) to calculate resulting the software spss 18 test of, T and The average of the two communities analyzed were obtained at 95% Results show that direct taxes complexity index was not significantly different periods of the direct tax system. In other words the current period compared to the previous period not lead to the simplification and the complexity of the tax effects direct taxation remains within the system. As well as The complexity of tax individuals in both direct taxes has been further course of legal entities.

openaccess



Cite this article as:

Baghani, A & Hasani, AR (2020). "A Analysis of Direct Tax Complexity in Tax System". *Legal Thoughts Journal*, 1(1): 24-36.