

## اندازه‌گیری شاخص پیچیدگی نظام مالیات بر ارزش افزوده در سازمان امور مالیاتی شهر تهران

دکتر علی باغانی<sup>۱\*</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۲/۱۲

تاریخ دریافت: ۹۷/۸/۱۵

### چکیده

هدف اصلی در این پژوهش، اندازه‌گیری شاخص پیچیدگی نظام مالیات بر ارزش افزوده در سازمان امور مالیاتی شهر تهران در نیم‌سال اول ۱۳۹۲ است. برای جمع‌آوری مبانی نظری پژوهش حاضر، از روش کتابخانه‌ای و برای جمع‌آوری اطلاعات آماری از پرسشنامه محقق ساخته استفاده شد. از ضریب آلفا کرونباخ برای روایی و پایایی پرسشنامه و برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از آزمون‌های لوین، آزمون میانگین دو جامعه و آزمون فریدمن و برای تجزیه و تحلیل از نرم‌افزار spss21 استفاده شده است. یافته‌های حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات آماری در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می‌دهد که اثر عوامل مؤثر بر پیچیدگی مالیات بر ارزش افزوده در حوزه اشخاص حقوقی و حقیقی با یکدیگر تفاوت معناداری دارد.

**کلیدواژه‌ها:** شاخص پیچیدگی، نظام مالیات، مالیات بر ارزش افزوده و امور مالیاتی.

### مقدمه

از بخش‌هایی که وصول مالیات از آنها به‌سادگی امکان‌پذیر است، مثلاً حقوق‌بگیران، میزان معتنا بهی مالیات وصول کند، درحالی‌که از وصول مالیات بر شرکت‌ها عاجز باشد؛ بنابراین، سطح وصولی مالیات، معیار ساده‌ای برای اندازه‌گیری کارایی مدیریت مالیاتی است. معیار دقیق‌تر اندازه‌گیری کارایی مدیریت مالی، درجه تمکین مؤدیان در میان بخش‌های مختلف جامعه مؤدیان است (حبیبی کمیجانی، ۱۳۹۰).

پیچیدگی مالیاتی در اکثر کشورهای در حال توسعه و مدرن نمود دارد و کشورها تلاش می‌کنند تا با شناسایی عوامل پیچیدگی، به ساده‌سازی روی آورند و از ساده‌سازی

مالیات به‌عنوان بخشی از درآمدهای دولت، نقش مهمی در اقتصاد هر کشور دارد. آگاهی از وصول میزان درآمدهای مالیاتی نیز نقش مهمی در پیش‌بینی بودجه دولت و برنامه‌ریزی‌های آتی در راستای توزیع و مصرف آن ایفا می‌کند؛ اما باید در نظر داشت که بهترین مدیریت مالیاتی، صرفاً به این صورت نیست که بیشترین درآمد مالیاتی از طریق آن وصول شود. اینکه چنین درآمدی چگونه وصول شده است، یعنی تأثیر آن بر عدالت مالیاتی، عواقب سیاسی آن برای دولت‌ها و تأثیر آن بر سطح رفاه اقتصادی نیز به همان اندازه مهم است. یک مدیریت مالیاتی ضعیف، ممکن است

این مسئله هزینه‌های زیادی را بر نظام مالیاتی و به تبع آن، سایر ارکان تولیدی و خدماتی کشور وارد کرده است و موجب فرار از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده شده است. ماهیت عوامل از یک سو و ضریب اهمیت هریک از این عوامل بنا به اقتضات هر کشوری متفاوت است.

### پیشینه پژوهش

#### پیشینه خارجی

اوانز و تران - نام (۲۰۱۳) درباره شاخص پیچیدگی سیستم مالیاتی در کشور استرالیا بررسی انجام داده و به این نتیجه رسیده‌اند که عوامل اصلی در پیچیدگی عبارت‌اند از: تعدد منابع مالیاتی، طولانی بودن سرفصل‌های قانون و کدهای مالیاتی (خوانایی قانون)، وابستگی عامل مالیاتی، هزینه‌های عملیات مالیاتی و اختلافات مالیاتی.

دلانو<sup>۳</sup> (۲۰۰۹)، یکی از عوامل تأثیرگذار بر فرار مالیاتی را روحیه مالیاتی می‌داند که این عامل نیز، خود به انگیزه ذاتی مؤدی به پرداخت مالیات وابسته است. روش وی استفاده از مدل فرار مالیاتی کل است. او تحقیق خود را در کشورهای منتخب آمریکای لاتین انجام داده و از داده‌های ۱۹۹۹ استفاده کرده و نتایج آن، مؤید تأثیر روحیه مالیاتی در پرداخت مالیات و یا فرار مالیاتی است.

مک‌گی<sup>۴</sup> و باس<sup>۵</sup> (۲۰۰۸)، به بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در کشورهای ایران، مصر و اردن پرداختند و عواملی چون سن، جنسیت و سطح آموزش را بررسی کردند. یافته‌های تحقیق مؤید این است که زنان مخالف فرار مالیاتی هستند و نیز با افزایش سن، فرار مالیاتی کاهش می‌یابد؛ به طوری که افراد مسن، در مقایسه با افراد جوان، تمایل کمتری به فرار مالیاتی دارند و درضمن، با افزایش تحصیلات، مخالفت کمتری به فرار مالیاتی مشاهده شد. این پژوهش، از طریق روش پرسشنامه‌ای از ۶۶۴۲ نفر در سال ۲۰۰۷، با استفاده از

سیستم مالیاتی به عنوان یک مفهوم خوب و «خیر» در مقابل پیچیدگی مالیاتی به عنوان «شر» تعبیر می‌کنند. اندازه‌گیری و کنترل پیچیدگی مالیات یک گام اساسی به سمت ساده‌سازی مالیات است. پیچیدگی، مفهومی چندبعدی است که از منظر ذی‌نفعان مختلف، برای مثال، وکلا، حسابداران، حسابرسان و مؤدیان مالیاتی، معانی متعددی دارد و ارزیابی‌های متفاوتی از این مفهوم وجود دارد؛ بنابراین، برآورد شاخصی که مفهوم پیچیدگی در آن نشان داده شود و توقعات اکثر ذی‌نفعان مالیات را برآورده کند، دارای اقبال خواهد بود (اوانز<sup>۱</sup> و تران - نام<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳).

در رویکردهای اخیر، در اصلاح نظام مالیاتی تأکید زیادی بر حداقل کردن آثار تحریفی سیاست‌های مالیاتی، به منظور حفظ رقابت‌پذیری اقتصاد شده است. کاهش تنوع نرخ‌های مالیاتی به منظور کاهش تحریف‌های ناخواسته در قیمت‌های نسبی، توجه به عدالت افقی به جای عدالت عمودی، ساده‌سازی مالیات، گسترش پایه‌های مالیاتی و کاهش تنوع نرخ‌ها از رویکردهای جدید برنامه اصلاح مالیاتی قلمداد می‌شود. بادر نظر گرفتن اینکه در سال‌های اخیر، توجه ویژه‌ای به خود اظهاری و مشارکت داوطلبانه مؤدیان در پرداخت مالیات شده است، بدون تردید، در کنار فرهنگ‌سازی و اطلاع‌رسانی، اثربخشی و کارایی این رویکرد تا حدود زیادی به توانایی و تمایل مؤدیان در فهم و عمل به وظایف و تعهدات قانونی و نیز توانایی ادارات مالیاتی در تفسیر و اجرای عادلانه قوانین مالیاتی بستگی دارد (زایر، ۱۳۸۸).

یکی از کارکردهای نظام مدرن مالیات بر ارزش افزوده، کاهش فرار از پرداخت مالیات است که به شفافیت و اصلاح ساختاری نظام مالیاتی کشور کمک شایانی کرده است؛ اما با وجود این، به نظر می‌رسد همچنان عوامل زیادی در حوزه‌های فرهنگی اجتماعی، سیاسی، اقتصادی، سازمانی و قانونی وجود دارند که بین توانایی بالقوه پرداخت مالیات بر ارزش افزوده و مقدار واقعی پرداخت آن، شکاف ایجاد کرده‌اند.

1. Evans, Chris  
2. Tran-Nam, Binh  
3. Dell'Anno, R,

4. McGee  
5. Bus

داده‌های تلفیقی انجام شده است (به نقل از خاکی، ۱۳۹۱).

مک کرچر (۲۰۰۷) در تحقیق خود به بررسی پیچیدگی مالیات و تأثیر آن بر پذیرش مالیات و اداره مالیات در استرالیا پرداختند و به این نتیجه رسیدند که پیچیدگی قوانین مالیاتی، میزان عدم تمکین ناخواسته را افزایش می‌دهد و نشانگر این است که در استرالیا، به دلیل پیچیده بودن قوانین مالیاتی، سازمان مالیاتی نتوانسته است از فرصت موجود در این کشور از نظر فرهنگ مالیاتی که در بالاترین سطح خود است، به خوبی استفاده کند.

### پیشینه داخلی

نصر اصفهانی و همکاران (۱۳۹۲)، درباره عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه مؤدیان و کارشناسان مالیاتی بررسی انجام دادند و به این نتیجه رسیدند که از دیدگاه مؤدیان مشاغل، عوامل سیاسی و اقتصادی، بیشترین تأثیر و عامل محیطی کمترین تأثیر را داشته است. از نظر کارشناسان کادر تشخیص، عوامل سیاسی، اقتصادی و قانونی بیشترین تأثیر و عامل محیطی کمترین تأثیر را داشته‌اند.

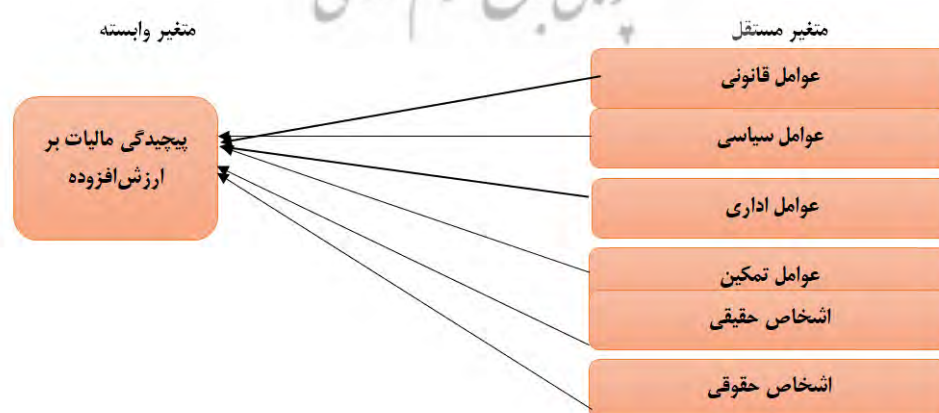
عسگری (۱۳۹۲)، در مقاله‌ای به صورت توصیفی درباره «کالبدشکافی اصلاح نظام مالیاتی کشور، چالش‌ها، برنامه‌ها و عملکرد نظام مالیاتی» پژوهش کرده و نتیجه گرفته است که نظام مالیاتی ایران در مسیر توسعه با تنگناها و دشواری‌های

بسیاری روبه‌رو است. گستردگی حجم فعالیت‌ها و عملیات جاری و تأثیرات متقابل ساختار اداری، اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی کشور بر نظام مالیاتی ایجاب می‌کند که تمامی عوامل مؤثر بر فرایند توسعه به‌طور هماهنگ عمل کند و با نمودار و آمار نشان می‌دهد که توسعه و تکمیل نظام مالیات بر ارزش افزوده بازنگری قوانین و مقررات اجرای طرح جامع مالیاتی و اصلاح ساختار نیروی انسانی از محورهای اصلی تحول نظام مالیاتی است.

نایب‌زاده و همکاران (۱۳۹۲)، در تحقیق خود، موانع اجرای موفق قانون مالیات بر ارزش افزوده را از دید معاونان VTA کشور رتبه‌بندی کردند. آنها موانع اجرای موفق مالیات بر ارزش افزوده را در چهار دسته عوامل فنی، عوامل انسانی، عوامل ساختاری و عوامل محیطی تقسیم‌بندی کردند. نتایج حاصل از این تحقیق نشان می‌دهد که عوامل محیطی در رتبه اول، عوامل ساختاری در رتبه دوم، عوامل فنی در رتبه سوم و عوامل انسانی در اولویت چهارم قرار دارند.

### مدل مفهومی

از آنجا که در این پژوهش، اندازه‌گیری شاخص پیچیدگی نظام مالیات بر ارزش افزوده در سازمان امور مالیاتی شهر تهران بررسی می‌شود، بر مبنای مدل زیر می‌توانیم اثر هریک از متغیرهای مستقل را بر متغیر وابسته پژوهش ارزیابی کنیم:



## فرضیه‌های پژوهش

۱. اثر عوامل تأثیرگذار بر مالیات بر ارزش افزوده در حوزه اشخاص حقوقی با یکدیگر تفاوت معناداری دارد؛
۲. اثر عوامل تأثیرگذار بر پیچیدگی مالیات بر ارزش افزوده در حوزه اشخاص حقیقی با یکدیگر تفاوت معناداری دارد؛
۳. عوامل تأثیرگذار بر پیچیدگی مالیات افزوده در حوزه‌های اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی با یکدیگر تفاوت معناداری دارد.

## متغیرهای پژوهش

متغیرهای این پژوهش به دو گروه طبقه‌بندی می‌شود:

### متغیرهای وابسته

پیچیدگی مالیات بر ارزش افزوده.

### متغیرهای مستقل

عوامل قانونی، عوامل سیاسی، عوامل اداری، عوامل تمکین، اشخاص حقیقی و اشخاص حقوقی.  
**عوامل قانونی:** پیچیدگی که از قوانین و لوایح مالیاتی ناشی می‌شود (اوانز و تران - نام، ۲۰۱۳).

**عوامل سیاسی:** پیچیدگی که از تصمیمات سیاست‌گذاران ناشی می‌شوند، شاید اغلب به قصد استفاده از مالیات برای سیاست‌های غیردرآمدی صادر شده است (همان).  
**عوامل اداری:** پیچیدگی که از رویه‌ها و شیوه‌های برخورد مدیران و ادارات مالیاتی ناشی می‌شود (همان).  
**عوامل تمکین:** پیچیدگی که از محاسبات مالیات، رفتار مدیریت‌شده مالیاتی مؤدیان حقوقی و حقیقی و اختلافات مالیاتی ناشی می‌شود (همان).

## جامعه آماری و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این تحقیق را سازمان امور مالیاتی شهر تشکیل می‌دهد. براساس استعلام، تعداد افراد شاغل در این سازمان ۷۰۰۰ نفر است.

## آزمون فرضیه‌های پژوهش

**فرضیه اول:** اثر عوامل مؤثر بر پیچیدگی مالیات بر ارزش‌افزوده در حوزه اشخاص حقوقی با یکدیگر تفاوت معناداری دارد.  
 برای رد یا قبول این فرضیه از آزمون فریدمن استفاده شد. براساس جدول ۱، بعد سیاسی دارای رتبه اول است و بعد قانونی از دیدگاه افراد حقوقی، در رتبه آخر قرار دارد. به عبارت دیگر، می‌توان گفت، اثر این عوامل مؤثر بر پیچیدگی مالیات بر ارزش‌افزوده در حوزه اشخاص حقوقی با یکدیگر تفاوت معناداری دارد.

جدول ۱. جدول آزمون فریدمن برای فرضیه اول

| رتبه | میانگین رتبه | متغیر  |
|------|--------------|--------|
| ۳    | ۲/۳۱         | اداری  |
| ۱    | ۲/۹۸         | سیاسی  |
| ۲    | ۲/۴۷         | تمکین  |
| ۴    | ۲/۲۴         | قانونی |

به‌علاوه، از آنجا که براساس جدول ۲، سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است، این فرضیه که «اثر عوامل مؤثر بر پیچیدگی مالیات بر ارزش‌افزوده در حوزه اشخاص حقوقی با یکدیگر تفاوت معناداری دارد»، تأیید می‌شود.

جدول ۲. جدول معناداری آزمون فریدمن برای فرضیه اول

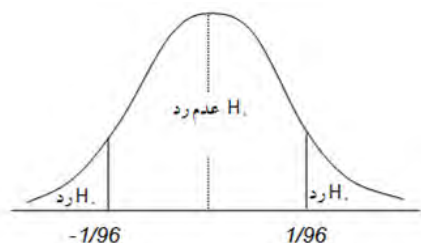
| ضریب   | تعداد        |
|--------|--------------|
| ۳۴۵    | Chi-Square   |
| ۷۲/۴۷۶ | درجه آزادی   |
| ۳      | سطح معناداری |
| ۰/۰۰۰۰ |              |

**فرضیه دوم:** اثر عوامل مؤثر بر پیچیدگی مالیات بر ارزش‌افزوده در حوزه اشخاص حقیقی با یکدیگر تفاوت معناداری دارد.

برای رد یا قبول این فرضیه از آزمون فریدمن استفاده شد. براساس جدول ۳، بعد قانونی دارای رتبه اول است و بعد اداری از دیدگاه افراد حقوقی، در رتبه آخر قرار دارد. به عبارت

دیگر، می‌توان گفت اثر این عوامل مؤثر بر پیچیدگی مالیات بر ارزش افزوده در حوزه اشخاص حقیقی با یکدیگر تفاوت معناداری دارد.

$$\begin{cases} H_0 : \beta_1 = \beta_2 = \dots = \beta_5 = 0 \\ H_1 : \beta_i \neq 0 \quad i = 1, 2, 3, 4, 5 \end{cases}$$



جدول ۳. جدول آزمون فریدمن برای فرضیه دوم

| متغیر  | میانگین رتبه | رتبه |
|--------|--------------|------|
| اداری  | ۲/۲۳         | ۴    |
| سیاسی  | ۲/۴۳         | ۳    |
| تمکین  | ۲/۶۳         | ۲    |
| قانونی | ۲/۷۲         | ۱    |

نحوه داوری به این صورت است که اگر مقدار  $t$  در ناحیه رد قرار گیرد، فرض صفر رد می‌شود. رابطه مثبت و معنادار به این مفهوم است که با افزایش متغیر مستقل، متغیر وابسته نیز افزایش می‌یابد، درحالی‌که در ارتباط منفی معنادار با افزایش متغیر مستقل، متغیر وابسته کاهش می‌یابد؛ در ارتباط بی‌معنی هم رابطه‌ای بین متغیر مستقل و وابسته وجود ندارد. مقدار آماره  $t$  برای متغیر اداری، برابر با ۰/۰۷۹ (بی‌معنی)، متغیر سیاسی ۰/۵۴۶ (بی‌معنی)، متغیر تمکین ۰/۱۶۰ (بی‌معنی) و متغیر قانونی ۰/۴۷۷ (بی‌معنی) است.

**فرضیه سوم:** عوامل اثرگذار بر پیچیدگی مالیات افزوده در حوزه‌های خاص حقوقی و اشخاص حقیقی با یکدیگر تفاوت معناداری دارد. برای رد یا قبول این فرضیه از آزمون  $t$  استفاده شد.

$$\frac{\mu_1 - \mu_2}{\sqrt{\frac{(n_1 - 1)\sigma_1^2 + (n_2 - 1)\sigma_2^2}{n_1 + n_2 - 2}}}$$

در این آزمون، میانگین رتبه متغیرهای فرضیه اول و دوم اشخاص حقیقی و حقوقی بررسی می‌شود و نتایج حاصل از این آزمون به صورت زیر بیان می‌شود:

هدف از آزمون فرضیه سوم پژوهش، بررسی رابطه بین عوامل اثرگذار بر پیچیدگی مالیات افزوده در حوزه‌های اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی با یکدیگر است؛ اما فرضیه آماری آزمون به صورت زیر قابل ارائه است:

$H_0$ : بین عوامل اثرگذار بر پیچیدگی مالیات افزوده در حوزه‌های اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی با یکدیگر در حوزه‌های اداری، سیاسی، تمکین و قانونی رابطه معناداری وجود ندارد.

$H_1$ : بین عوامل اثرگذار بر پیچیدگی مالیات افزوده در حوزه‌های اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی با یکدیگر در حوزه‌های اداری، سیاسی، تمکین و قانونی رابطه معناداری وجود دارد.

### پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش

باتوجه به نتایج حاصل از فرضیه اول، دوم و سوم مبنی بر ارزیابی عوامل مؤثر بر پیچیدگی مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی می‌تواند در تدوین قانون مالیات بر ارزش افزوده، عوامل سیاسی، اداری، تمکین و قانونی را در نظر بگیرد.

### پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

۱. ارزیابی عوامل محیطی در پیچیدگی مالیات بر ارزش افزوده؛
۲. ارزیابی عوامل اقتصادی در پیچیدگی مالیات بر ارزش افزوده؛

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>.

Hendriksen, E. S. (1982) "Accounting Theory", 4th ed., Homewood: Irwin

Jensen, M.C., 1986. Agency costs of free cash flow, corporate finance, and takeovers. *Am. Econ. Rev.* 76, 323-329

Kadapakkam P. R., Kumar, P. C. and Riddick, L. A. (1998). The Impact Cash Flows and Firm Size on Investment: The International Evidence. *Journal of Banking & Finance*. 2: 293-320

۳. ارزیابی عوامل مؤثر بر پیچیدگی نظام مالیاتی؛

۴. رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر پیچیدگی مالیاتی براساس روش تحلیل سلسله‌مراتبی.

## مرجع‌ها

حبیبی کميجانی، علی. ۱۳۹۰. عوامل مؤثر بر ارتقای تمکین مؤدیان مالیاتی اداره کل مالیاتی استان مرکزی (پایان‌نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد حسابداری)، دانشکده مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی - واحد اراک.

زایر، آیت. ۱۳۸۸. «جایگاه ساده‌سازی در برنامه‌های اصلاح مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران»، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره ششم، شماره مسلسل ۵۴، ص ۱۸۴-۱۵۷.

عسکری، علی. ۱۳۹۲، کالبدشکافی اصلاح نظام مالیاتی کشور: چالش‌ها، برنامه‌ها و عملکرد نظام مالیاتی، سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال یکم، شماره ۲، ص ۸۵ تا ۱۲۰.

فروغی، داریوش، منوچهر میرزایی و امیر رئیسیان (۱۳۹۱) «تأثیر فرار مالیاتی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۹.

عالی ور، عزیز. (۱۳۸۱). «صورت‌های مالی اساسی». انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۷  
عرب مازار، محمد، قدرت اله طالب نیا، حمیدرضا وکیلی فرد و محمود صمدی (۱۳۹۰) «تبیین رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و گزارشگری مالیاتی در ایران»، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۹.

عرب صالحی، مهدی، هاشمی، مجید. (۱۳۹۴) «تأثیر اطمینان بیش‌ازحد مدیریتی بر اجتناب مالیاتی»، فصلنامه علمی-پژوهشی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی.

نصر اصفهانی، مهدی؛ نصر اصفهانی، مهرناز؛ دلولی اصفهانی، محمدرضا. ۱۳۹۲. «بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه مؤدیان و کارشناسان مالیاتی»، پژوهش‌های مالی اسلامی (۱)، ۳۶-۲۷.