

# ساده‌سازی ضرایب مالیاتی اشخاص حقوقی

منصور ملایی پور - علی فتحانی\*

به دلیل وابستگی شدید فعالیت‌های اقتصادی با نظام مالیاتی و حساسیت فعالان اقتصادی به علائمی که از سوی مقامات مالی و مالیاتی کشور صادر می‌شود، در یک نظام اقتصادی سالم، دولت باید امکاناتی فراهم کند که مطلوبیت فعالان اقتصادی را به حداکثر برساند. یکی از مهم‌ترین این علائم در این مقوله قوانین و مقررات مالی و مالیاتی است. بسیاری از کشورهای امریکای لاتین و تعدادی از کشورهای آفریقایی و آسیایی در دهه‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ اقدام به اصلاح دستگاه مالیاتی خود کردند و اصلاح سیاست‌های بنیادی مالیاتی خود را با ساده‌سازی نظام مالیاتی و بهبود سطح تمکین شروع کردند. در این مقاله با فرض بهینه‌بودن ضرایب مالیاتی موجود ابتدا به اثبات ضرورت ساده‌سازی و کوچک‌سازی دفترچه ضرایب مالیاتی پرداخته شده و سپس از روش‌های مختلف اقدام به ساده‌سازی دفترچه ضرایب شده است و در نهایت با در نظر گرفتن شاخص‌های آماری دو روش را به عنوان بهترین الگو معرفی می‌کند. در روش اول ثابت می‌شود که می‌توان ضرایب مالیاتی اشخاص حقوقی را تک نرخ (۲۵ درصد) کرد و در روش دوم ۳۵۲ ردیف از ضرایب ارائه شده در بخش اشخاص حقوقی که ترکیبی از ۳۴ ضریب متفاوت برای فعالیت‌های اقتصادی است به هفت عنوان و ۱۵ ضریب خلاصه می‌شود.

## ۱. مقدمه

دکترین مالیه عمومی به این اجماع رسیده‌اند که ساده‌سازی نظام مالیاتی<sup>۱</sup> یکی از مهم‌ترین اصول مالیاتی

\* این مقاله برگرفته از طرح "ساده‌سازی ضرایب مالیاتی اشخاص حقوقی" (۸۳-۱۳۸۲) است که در معاونت امور اقتصادی انجام شده است.

به ترتیب مجری طرح و معاون امور اقتصادی سازمان امور اقتصادی و دارایی خراسان؛ رئیس گروه مطالعات اقتصادی سازمان امور اقتصادی و دارایی خراسان.

۱. کارلوس سیلویا (۱۹۹۸)، استراتژی اصلاح دستگاه مالیاتی، ترجمه منصور ملایی پور (۲۰۰۰)، تهران: وزارت امور

است که برای رسیدن به کارایی بالای مالیاتی و تشویق به تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی بسیار کارآمد است. یکی از ابزارهای لازم در راستای عملیاتی‌کردن این اصل (ساده‌سازی نظام مالیاتی)، ساده‌سازی و بهینه‌سازی کتابچه ضرایب مالیاتی است. برای نشان دادن اهمیت و جایگاه عملی ساده‌سازی ضرایب مالیاتی موجود، به نتایج و اهمیتی که استقرار اصل ساده‌سازی نظام مالیاتی دارد، اشاره می‌شود.

مباحث زیادی در مورد ساده‌سازی نظام مالیاتی و تشویق به تمکین داوطلبانه در سیاست‌های مالیاتی و راهبرد اصلاح دستگاه مالیاتی، وجود دارد. تجربه بسیاری از کشورها نشان داده است که با ساده‌سازی نظام مالیاتی و ترویج تمکین داوطلبانه برای پرداخت مالیات، کارایی نظام مالیاتی افزایش می‌یابد.<sup>۱</sup> نظام مالیاتی که انواع مالیات‌ها در آن کم، تعداد نرخ‌ها و ضرایب مالیاتی معدود، تعداد معافیت‌ها اندک و پایه مالیاتی گسترده باشد (به‌ویژه برای کشورهای در حال توسعه)، موجب تسهیل در امور مالیاتی می‌شود و سطح تمکین مؤدیان مالیاتی را افزایش می‌دهد.

پیچیدگی و ابهام در قوانین مالیاتی موجب مشکلاتی در تمکین شده و هزینه آن را افزایش می‌دهد. دستگاه مالیاتی باید خود را خدمت‌گذار مؤدیان بدانند و امور را برای آن‌ها پیچیده جلوه ندهد. فرایندها و فرم‌های مالیاتی باید در قالب ساده و گویا عرضه شود، تا مؤدیان به تمکین تشویق شوند. دستگاه مالیاتی باید نقطه نظرها و پیشنهادات مؤدیان را جمع‌آوری کرده و در صورت منطقی و کاربردی بودن، آن‌ها را به اجرا درآورد. برای ساده‌سازی نظام مالیاتی باید اطلاعات ثبت شده در فرم‌های مالیاتی، به حداقل ممکن برسد، و مدارک و دفاتر مؤدیان به سهولت قابل دسترس باشند.

ساده‌سازی نظام مالیاتی، منافع زیادی برای دستگاه مالیاتی به‌بار می‌آورد. برای ساده‌سازی نظام مالیاتی باید واحدی به‌نام، واحد ساده‌سازی و عقلایی‌سازی مالیات، تأسیس شود. این واحد باید تعداد معدودی از مؤدیان را برای همکاری دعوت کند و بیشترین اختیارات و مسؤولیت‌ها، به این واحد داده شود. وظیفه واحد ذکر شده این است که درآمد مشمول مالیات یک گروه ویژه از مؤدیان را در چارچوب قانون به‌صورت عقلایی و مستند تقریر کنند، و پرونده‌های مؤدیان یاد شده را به ساده‌ترین و کم‌حجم‌ترین شکل ممکن درآورد. در این نظام مؤدیان مکلف می‌شوند که هر سه ماه یک بار اظهارنامه مالیاتی عملکرد سه ماهه خود را (مربوط به مالیات بر ارزش افزوده) تسلیم کنند (این فرایند برای کشورهایی که مالیات بر ارزش

۱. مقالات زیادی در این مورد منتشر شده است، برای مطالعه بیشتر می‌توان به مقالات ذیل مراجعه کرد بردو - ریچارد (۱۹۹۰)

منسفیلد (۱۹۸۷)، ثابت - گریتز، اچینگرین (۱۹۷۹)، تانزی (۱۹۸۱)، ریچارد و کاسانگراد جانشر (۱۹۹۲).

افزوده را به‌طور ماهانه دریافت می‌کنند، بسیار مقرون به صرفه خواهد بود). بنابراین دستگاه می‌تواند با امکانات و نیروی بیشتری به امور دیگر بپردازد. برای مثال امکانات برای اخذ مالیات‌های معوق و گسترش سایر برنامه‌های متمایز اختصاص یابد.

اطلاعات و ارقامی که در ساده‌سازی نظام مالیاتی، برای اجرای قوانین مالیاتی، از حساب‌های شخصی مؤدیان اخذ می‌شود، نباید مورد سوء استفاده قرار گیرد، به گونه‌ای که با استناد به این مدارک، مؤدی احضار و مورد بازپرسی قرار گیرد.

یکی از مهم‌ترین اهداف نظام مالیاتی این است که سطح تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی را ارتقا بخشد. ساده‌سازی نظام مالیاتی، هزینه تمکین مؤدیان مالیاتی را نیز کاهش می‌دهد. هزینه تمکین، مانند سایر هزینه‌های دستگاه مالیاتی، قابل کاهش است. کاهش هزینه تمکین با تک نرخی کردن مالیات، استقرار یک نظام واحدیابی مناسب، کاهش دامنه معافیت‌های مالیاتی و حذف تخفیف‌های مربوط به هزینه‌های دفتری، امکان‌پذیر است. برای کاهش هزینه تمکین می‌توان از ابزارهایی چون بهره پرداختی، تقسیم سود، حقوق و پاداش استفاده کرد.

نکته در این‌جاست، ساده‌سازی نظام مالیاتی برای تمکین داوطلبانه، دست در دست یک نظام خود تشخیصی مالیات (قوانین باید در حدی ساده و شفاف باشد که برای عموم مردم قابل فهم و ساده باشد تا در مرحله بعد از آن‌ها انتظار داشته باشیم که نظام خوداظهاری مالیات را اجرا کنند)، پیش می‌رود. در چنین نظامی، مؤدیان مالیاتی، موظف‌اند میزان مالیات را تعیین کرده و آن را به موقع گزارش و پرداخت کنند. مؤدیان، زمانی شخصاً میزان مالیات خود را محاسبه و پرداخت خواهند کرد که اطلاعات شفاف، فرهنگ مالیاتی صحیح، تشویق‌های مناسب و بالاخره فرایندهای مالیاتی ساده‌سازی شده و در راستای تمکین داوطلبانه باشد. در این شرایط دستگاه مالیاتی می‌تواند منابع و امکانات خود را برای شناسایی و برخورد مناسب، با مؤدیانی که در تعیین و گزارش مالیات خود کوتاهی کرده‌اند، متمرکز کند. در این صورت است که نظام خود تشخیص می‌تواند اعتماد عمومی را جلب کند و سازمان مالیاتی را به سمت نظام مالیاتی کارا و ساده سوق دهد.

اگر اصول یادشده و منطقی بودن این اصول مورد قبول قرار گیرد، باید گام‌های عملی برای محقق شدن آن برداشته شود. یکی از مهم‌ترین و عملی‌ترین، ابزار لازم برای اصل ساده‌سازی نظام مالیاتی و تشویق به تمکین داوطلبانه همانا، بهینه‌سازی ضرایب مالیاتی موجود، است.

به هر حال از آن‌جایی که تمام متخصصان امور مالیاتی، یک صد، اصل ساده‌سازی نظام مالیاتی و تشویق به تمکین داوطلبانه را پذیرفته‌اند و آن را مهم‌ترین اصل مالیاتی، برای رسیدن به کارایی مالیاتی

می‌دانند<sup>۱</sup>، بنابراین باید ابزارهای عملی، محقق شدن این اصل را شناخت و آن را به دقت اجرا کرد. بهینه‌سازی ضرایب مالیاتی موجود یکی از مهم‌ترین ابزارهای عملی، برای محقق شدن این اصل است. بهینه‌سازی ضرایب مالیاتی موجود همان نتایجی را دارد که استقرار اصل ساده‌سازی نظام مالیاتی و تشویق به تمکین داوطلبانه داشته است.

## ۲. عوامل مؤثر ناکارآمدی ضرایب مالیاتی فعالان اقتصادی و عاملان مالیاتی

نظام مالیاتی یک جزء بسیار مهم و تأثیرگذار در فعالیت‌های اقتصادی است. نظام مالیاتی به‌نحوی با فعالیت‌های اقتصادی گره خورده است که، در یک اقتصاد سالم، تقریباً تمام هزینه‌های عمومی دولت را فعالیت‌های اقتصادی و فعالان اقتصادی آن کشور تأمین مالی می‌کنند. بنابراین دولت در یک نظام اقتصادی سالم باید امکاناتی (قوانین مالی و مالیاتی) را فراهم کند که، مطلوبیت فعالان اقتصادی در آن جامعه به بیشترین حد ممکن برسد. از سوی دیگر فعالان اقتصادی کشور نیز، همواره به علائمی که از سوی مقامات مالی و مالیاتی کشور صادر می‌شود، به شدت توجه دارند.

بنابراین قوانین مالی و مالیاتی، باید در راستای ایجاد نظم و هماهنگی اقتصادی حرکت کنند، نه ضد آن. کتابچه ضرایب مالیاتی، طبق ماده ۱۵۴ ق.م.م. یک ابزار قانونی در دست میزان و مؤدیان مالیاتی است. این ابزار قانونی نه تنها در راستای ایجاد نظم و هماهنگی اقتصادی نیست، بلکه به‌علت پیچیدگی و دقیق نبودن موجب سردرگمی تشخیص‌دهندگان مالیات و پرداخت‌کنندگان آن شده است!

### مأموران مالیاتی:

وجود کلماتی چون، کالای مشابه، و غیره، مانند این، و چندین اصطلاح متفاوت دیگر (لازم به ذکر است که این کلمات، تقریباً در تمام صفحات کتابچه ضرایب مالیات تکرار شده است) از جمله موضوعاتی است که برای مأموران مالیاتی، مشکلاتی را در تشخیص ضریب صحیح مالیاتی (انتخاب ضریب مناسب در تشخیص مالیات) ایجاد می‌کند.

همان‌گونه که مأموران با تجربه مالیاتی اقرار دارند، ممکن است برای محاسبه مالیات یک فعالیت خاص

۱. کارلوس سیلوینا (۱۹۹۸)، استراتژی اصلاح دستگاه مالیاتی، ترجمه منصور ملایی‌پور (۲۰۰۰)، تهران، وزارت امور

(یک کالای خاص)، به اشتباه از ضریب مالیاتی مربوط به یک فعالیت دیگر (یک کالای دیگر) که کلمه و غیره دارد، استفاده شود، بنابراین در حالتی که ممکن است کالایی برای خود، یک ضریب داشته باشد، به اشتباه ضریب دیگر برای آن در نظر گرفته شود. به عبارت دیگر، حتی اگر یک ممیز مالیاتی بخواهد، بسیار وسواس و حساسیت نشان دهد تا ضریب مالیاتی دقیق را استخراج کند، کمترین هزینه این است که او باید افکارش را مشغول اموراتی کند که فقط از پیچیدگی قوانین مالیاتی سرچشمه گرفته است. البته این مطلب برای یک ممیز تازه کار، بسیار بفرنج و طاقت فرساتر است. حجم زیاد و پیچیدگی کتابچه ضرایب مالیات، برای مؤدیان مالیاتی نیز، مشکلات ویژه‌ای را به بار می‌آورد.

### مؤدیان مالیاتی:

مؤدی مالیاتی برای این‌که قادر باشد، میزان مالیات خود را محاسبه کند، نیازمند آن است که قوانین مالیاتی تا حد ممکن ساده باشد. نظر به این‌که مؤدی مالیاتی، خود مشغله فکری مخصوص به خود را دارد، بنابراین عقلایی نیست که از او انتظار داشته باشیم به تمام موضوعات و مقررات پیچیده مالیاتی آشنا باشد. یکی از موضوعاتی که در محاسبه مالیات (توسط مؤدی) مورد توجه قرار می‌گیرد، نرخ‌های مندرج در کتابچه ضرایب مالیاتی است. اگرچه در صورت پذیرش اظهارنامه مؤدی (توسط دستگاه مالیات) دیگر نیازی به کتابچه ضرایب مالیاتی نیست، ولی این کتابچه همواره مورد توجه مؤدی مالیاتی در اظهار و محاسبه مالیات است (اول، به عنوان یک علامت دوم، به عنوان ابزاری که در صورت نپذیرفتن اظهارنامه مؤدی به وسیله دستگاه مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد).

### فعالیت‌های اقتصادی:

کتابچه ضرایب مالیاتی به عنوان بخش مهمی از قانون مالیاتی، مورد پذیرش فعالان اقتصادی است. فعالان اقتصادی همواره به علائمی که از سوی کتابچه ضرایب مالیاتی صادر می‌شود، نه تنها در امور مالیاتی خود، بلکه در فعالیت‌های اقتصادی خود هم در نظر می‌گیرند.

سرمایه‌گذاری را در نظر بگیرید که تصمیم به سرمایه‌گذاری در یکی از فعالیت‌های اقتصادی کشور را دارد. این سرمایه‌گذار (چه سرمایه‌گذار کوچک، چه سرمایه‌گذار بزرگ) زمانی می‌تواند عقلایی رفتار کند که علائم صادر شده از سوی مقامات مالی و مالیاتی کشور شفاف و ساده باشد، تا سرمایه‌گذار با کمترین هزینه، ترغیب به تمکین داوطلبانه شود.

نکته مهم دیگری که سرمایه‌گذار در انتخاب نوع فعالیت اقتصادی، برای سرمایه‌گذاری در یکی از

شاخه‌های اقتصادی مورد توجه قرار می‌دهد، نرخ‌ها و ضرایبی است که از سوی مقامات مالی و مالیاتی منتشر می‌شود. زیرا سرمایه‌گذار این نرخ‌ها و ضرایب مکتوب را، به‌عنوان مستندات می‌بیند که می‌تواند به‌عنوان ابزار مفید، برای هزینه و فایده کردن فعالیت اقتصادی (شاخه‌ای از فعالیت اقتصادی مورد نظر خود) از آن استفاده کند.

از سوی دیگر، تحقیقات نشان داده است<sup>۱</sup> که بیشترین بنگاه‌های خصوصی، که در ایران فعالیت دارند، بنگاه‌های اقتصادی کوچک هستند<sup>۲</sup>، بنابراین برای این بنگاه‌ها مقرون به‌صرفه نیست، درآمد و سرمایه خود را به هزینه‌هایی تخصیص دهند که خارج از هزینه‌های برنامه‌ریزی شده آن‌ها باشد. برای کشوری که برای ایجاد اشتغال، تولید و سرمایه‌گذاری با کمبود شدید منابع مواجه است، همین موضوع با درجه بیشتر صادق است.

### ۳. اطلاعات کامل یا توهم اطلاعاتی

ثوری بهینه دوم یکی از مفاهیم جدید اقتصادی است که، در بهینه‌سازی ضرایب مالیاتی موجود، باید مورد التفات ویژه قرار گیرد. مطابق این ثوری، اگر یکی از شرایط رقابت کامل وجود نداشته باشد، بهتر است که یک شرط دیگر آن نیز تحقق نیابد. اما خطا این‌جاست که در صورت آگاه بودن از قابل تحقق نبودن، یکی از شرایط رقابت کامل (اطلاعات کامل) به امید این که در آینده شرایط رقابت کامل مهیا خواهد شد، در قوانین مالیاتی موجود این امر نادیده گرفته شود. پیچیده کردن ضرایب مالیاتی و تجزیه کردن آن به ریزترین حالت ممکن، به معنی کتمان کردن واقعیت موجود اقتصادی و اجتماعی کشور است. تدوین‌کنندگان کتابچه ضرایب مالیاتی موجود، بیش از ۳۰ سال، به این موضوع دل خوش کرده‌اند که در آینده نزدیک، نظام اطلاعاتی و آماری کشور تکامل خواهد یافت (به‌طور مستمر هر سال بر این خطا اصرار می‌ورزند). به امید این‌که، دست‌کم به‌طور سالانه برای تک‌تک مناطق مختلف کشور (مطابق وضع اقتصادی و اجتماعی) این اطلاعات قابل به روز کردن باشد. ولی دریغ از این‌که، نه تنها برای تک‌تک مناطق مختلف کشور و مطابق وضع اقتصادی، اجتماعی آن قابل به روز کردن نبود، بلکه حتی برای یک منطقه خاص نیز به‌علت نبود اطلاعات و آمار و همچنین به‌علت بسیار پیچیده بودن کتابچه ضرایب مالیاتی، قابلیت به روز کردن وجود نداشته است.

۱. مأخذ اصلی کلیه آمار و ارقام مربوط به سالنامه آماری کشور است.

۲. سالنامه آماری کشور، ۱۳۸۱، تهران، سازمان مدیریت و برنامه ریزی، مرکز آمار ایران، صفحه ۲۴۷.

برای اثبات بهینه‌نبودن ضرایب مالیاتی موجود، به این موضوعی می‌پردازیم که جایگزینی مفروضات رقابت کامل به جای مفروضات رقابت عملی، موجب پیچیدگی قوانین مالیاتی و خطا کردن مداوم در تدوین کتابچه ضرایب مالیاتی سالانه کشور شده است.

رقابت عملی<sup>۱</sup> بر این واقعیت تأکید دارد که اگر یکی از شرایط رقابت کامل وجود نداشته باشد، ممکن است بهتر باشد که یک شرط دیگر آن نیز تحقق نیابد، به عنوان مثال با تحرك فوری اما اطلاعات ناقص، اعضای یک حرفه به طور دائم به رفت و آمد میان مناطق ادامه می‌دهند، ولی مقدار مهاجرت‌ها همواره از مقدار تعادلی منحرف است.<sup>۲</sup>

نکته مهم دوم که در بهینه‌سازی ضرایب مالیاتی موجود به همراه رقابت عملی و ناقص بودن اطلاعات، باید به آن دقت کرد، نبود اطلاعات یکی از شروط برقراری کارایی در بازار را نقض می‌کند. در دنیای واقعی دشوار بتوان تحقق اطلاعات کامل را متصور شد. نمونه‌های بسیاری وجود دارد که قیمت‌ها و میزان‌های بهره، به هر دلیلی بیانگر کمیابی نسبی و هزینه‌های فرصت نیستند. مصرف‌کنندگان، دسترسی یکسانی به اطلاعات درباره محصولات و بازارها ندارند. اطلاعات درباره فرصت‌های بازار و فن‌آوری تولید، به طور برابر در دسترس همه تولیدکنندگان نیست و به طور خلاصه همه خریداران و فروشندگان از انتخاب‌هایی که با آن‌ها روبه‌رو هستند دارای اطلاعات کافی و خوب نیستند، در چنین شرایطی اقتصاد کم‌تر از ظرفیت خود کار خواهد کرد.

مطابق تئوری بهینه دوم، در بهینه‌سازی ضرایب مالیاتی موجود، باید به این نکته توجه کرد که اگر یکی از شرایط رقابت کامل وجود نداشته باشد، بهتر است که یک شرط دیگر آن نیز تحقق نیابد. اما حالت بحران آفرین و کاملاً غیرعقلایی این است که در صورت نبود یکی از شرایط رقابت کامل (و آنگاه بودن از نبود این امر)، به امید این که در آینده شرایط رقابت کامل مهیا خواهد شد، در قوانین خود این امر را نادیده بگیریم. مطابق مفاهیم یادشده پیچیده کردن ضرایب مالیاتی و تجزیه آن به ریزترین حالت ممکن، به معنی نادیده گرفتن واقعیت موجود است. مدت مدیدی است که کتابچه ضرایب مالیاتی موجود، به امید نشان دادن و تکامل یافتن اطلاعات در کشور تدوین شده است. به امید این که مطابق شرایط اقتصادی و اجتماعی روز، به طور سالانه برای تک تک مناطق مختلف کشور به طور مستمر به روز شود. ولی حتی برای حوزه تهران (پایتخت کشور) نیز به علت نبود اطلاعات و آمار و بسیار پیچیده بودن اقلام کتابچه ضرایب مالیاتی، قابلیت

1. Workable competition

2. Machlup, Fritz (editor), essays on hayek, routledge and kegan paul, london, 1977

به روز کردن نداشته و ندارد.

به هر حال کتابچه ضرایب مالیاتی موجود، به دلیل وجود اطلاعات ناقص یا به دلیل، تجاهل عاقلان و عاملان این فن، در دام توهم اطلاعاتی افتاده است. ناگزیر راهی جز پناه بردن به تئوری بهینه دوم و بهینه‌سازی ضرایب مالیاتی موجود، نمی‌توان متصور بود.

### عدم قابلیت تقسیم

کتابچه ضرایب مالیاتی موجود، به دلیل شکستن ضرایب مالیاتی به ضرایب بسیار کوچک، تقسیم کار را با شکستن کار، مساوی قرار داده است. پیچیده کردن ضرایب مالیاتی و تجزیه آن به موارد بسیار ریز، به معنی نادیده گرفتن واقعیت موجود و قابلیت تقسیم نداشتن آن است. در تئوری اقتصادی مرسوم، دست یابی به بهینگی، نیازمند در دسترس بودن تمامی نقاط روی منحنی‌های مطلوبیت و منحنی‌های تولید است. در حالی که در عمل چنین وضعی امکان‌پذیر نیست.

قابلیت تقسیم نداشتن در مورد مصرف‌کنندگان به این معنی است که، مصرف‌کننده نمی‌تواند آخرین واحد درآمدش را به خوردن یک ساندویچ یا خرید یک اتومبیل اختصاص دهد. فرض می‌کنیم تصمیم بهینه آن است که آخرین واحد درآمد برای خرید اتومبیل اختصاص یابد، یعنی مطلوبیت نهایی ناشی از صرف این آخرین واحد درآمد برای خرید اتومبیل، بیش از مطلوبیت نهایی خوردن ساندویچ باشد. اما فرد برای خرید اتومبیل باید یا مبلغ زیادی را یک‌جا هزینه کند یا اصلاً اتومبیلی را نخرد. در چنین شرایطی هر دو انتخاب، ناکارا خواهند بود. روشن است که بخش زیادی از تصمیمات مصرف‌کنندگان با چنین انتخاب‌هایی، روبه‌روست.<sup>۱</sup>

قابلیت تقسیم نداشتن در مورد تولیدکنندگان به این معنی است که، تولیدکنندگان نمی‌توانند تعدیل کاملی در حجم سرمایه خویش به وجود آورند. اگر مقدار بهینه تولید یک واحد بیشتر از ظرفیت جاری بنگاه باشد، برای دست‌یابی به یک واحد تولید بیشتر، باید یک کارخانه دیگر تأسیس شود یا حداقل یک دستگاه دیگر وارد کارخانه شود. به همین دلیل است که معمولاً بسیاری از واحدهای بزرگ، یا کمتر از ظرفیت اسمی خویش تولید می‌کنند یا بیش از آن.

با این تفاسیر قابلیت تقسیم نداشتن در تمامی سطوح اقتصادی، به‌ویژه در مورد قوانین مالیاتی (کتابچه ضرایب مالیاتی موجود) صادق است. در بهینه‌سازی ضرایب مالیاتی موجود باید به مفهوم عدم قابلیت



تقسیم، توجه خاص کرد.

طبق مفاهیم یادشده شکستن ضرایب مالیاتی به ریزترین حالت ممکن، به معنی شکستن کار است نه تقسیم کار.

## تهدیدهای ضرایب مالیاتی موجود

کتاب ضرایب مالیاتی موجود، تهدیدهایی را برای نظام مالی و مالیاتی کشور به‌بار آورده است: هزینه فرصت: فرصت‌هایی که از دست خواهد رفت، هزینه‌های بسیار سنگینی را بر دستگاه مالیاتی و نظام درآمدی کشور تحمیل می‌کند.

هزینه مبادله: هزینه‌هایی که پیچیدگی قوانین مالیاتی (ضرایب مالیاتی پیچیده) بر عواملان و بنگاه‌های اقتصادی تحمیل می‌کند، در حالی‌که این هزینه‌های اقتصادی در تابع تولید آن‌ها به‌صورت برنامه‌ریزی شده در نظر گرفته نشده است.

واپس‌گرایی: به‌رغم پیشرفت‌های فن‌آورانه که تمام بخش‌های اقتصادی در طی ۳۰ سال گذشته داشته‌اند، در کتابچه ضرایب مالیاتی تحول خاصی رخ نداده است. به‌عبارت دیگر نظام مالیات در این موارد واپس‌گرا بوده و به‌علت سنگین بودن موضوع آن را رها کرده است.

تثبیت ضرایب مالیاتی ناکارا: اگر چه تثبیت ضرایب مالیاتی می‌تواند شاخصی برای نشان دادن تثبیت نظام مالی و مالیاتی باشد ولی در بُرهه‌ای که هیچ‌یک از ملزومات تثبیت نظام مالی و مالیاتی، تکامل نیافته است، تثبیت ضرایب مالیاتی موجود (ضرایب ناکار و نابهنه) بی‌معناست.

مطالعه این موارد ناکارآمدی ضرایب مالیاتی موجود را روشن می‌کند. این موضوع زمانی به‌صورت واضح‌تری اثبات می‌شود که، هزینه‌های بسیار سنگین آورده شده در بندهای قبل را در کنار مبحث کثرت و قَلت نمونه‌های آماری و جامعه آماری و به‌کارگیری غیرمنطقی کتابچه ضرایب مالیاتی حوزه تهران در سایر استان‌ها، به‌صورت یک‌جا دیده شود.<sup>۱</sup>

## ۴. روش‌های همگن کردن ضرایب مالیاتی موجود

در این مقاله از چند روش به همگن کردن ضرایب مالیاتی اشخاص حقوقی خواهیم پرداخت:

۱. همگن کردن کلیه ضرایب موجود برای بخش اشخاص حقوقی بدون توجه به عناوین فعالیت‌ها؛

۲. همگن کردن کلیه ضرایب موجود برای بخش اشخاص حقوقی بدون توجه به عناوین فعالیت‌ها و استخراج دهک‌های آماری؛

۳. همگن کردن ضرایب مالیاتی تفکیک هر یک از بخش‌ها بدون توجه به عناوین فعالیت‌ها؛

۴. همگن کردن ضرایب مالیاتی فصل‌ها در هر یک از بخش‌ها و ارائه فصل‌بندی جدید.

در هر یک از روش‌های ذکر شده در مواردی که هدف همگن کردن بدون توجه به فعالیت‌ها باشد، کل ضرایب را به ترتیب مرتب کرده و سپس به استخراج دهک‌ها و مرتب کردن ضرایب می‌پردازیم و در مواردی که هدف همگن کردن ضرایب با توجه به نوع فعالیت‌ها باشد در هر یک از بخش‌ها یا فصل‌ها اقدام به ردیف کردن ضرایب کرده و در فاز دوم، فعالیت‌ها را مرتب خواهیم کرد.

## همگن کردن کلیه ضرایب موجود برای بخش اشخاص حقوقی بدون توجه به عناوین فعالیت‌ها

در جدول ۱ ضرایب شناسایی شده برای فعالیت‌های مختلف در قالب اشخاص حقوقی و فراوانی آن‌ها آورده شده است. همان‌طور که این جدول نشان می‌دهد ۳۴ ضریب برای انواع فعالیت‌های اقتصادی اشخاص حقوقی در دفترچه ضرایب مالیاتی آورده شده است ستون فراوانی جدول نشان می‌دهد که ضریب ۲۵ درصد در دفترچه ضرایب برای ۳۷ فعالیت آورده شده است و پس از آن ضریبی که برای فعالیت‌های بیشتری تکرار شده است ۱۶ درصد است که برای ۳۰ فعالیت اعمال می‌شود. از آن‌جا که ضرایب در این جدول براساس فراوانی آن‌ها مرتب شده است می‌توان دید که چهار ضریب آورده شده در انتهای جدول هر یک تنها برای یک فعالیت در نظر گرفته شده است.

پیش از پرداختن به سایر سباحث مربوط به تجزیه و تحلیل ضرایب و روند همگن کردن آن‌ها، توجه به جدول ۱ اولین سؤالی را که در ذهن ایجاد می‌کند این است که چرا در دفترچه مالیاتی به جای ۳۵۲ ردیف (جمع فراوانی ضرایب) که در آن ۳۴ ضریب با ترکیب مختلف تکرار شده است تنها در ۳۴ ردیف ارائه نشده است آیا امکان همگن کردن فعالیت‌هایی که ضریب یکسان دارند وجود نداشت. البته این نظر با این پیش فرض است که ضرایب موجود ارائه شده برای هر فعالیت را بهترین ضریب تصور کرده و امکان تغییر آن یا تعدیل آن موجود نباشد، در ادامه به این موضوع بیشتر خواهیم پرداخت.

اما شاید یکی از مهم‌ترین نتایج حاصل از پردازش اولیه ضرایب مالیاتی اشخاص حقوقی مشخص شدن این موضوع باشد که ضریب مالیاتی ۲۵ درصد دارای بیشترین فراوانی در بین ضرایب ارائه شده برای فعالیت‌های مختلف اقتصادی در قالب اشخاص حقوقی است. میانگین محاسبه شده برای ۳۴ ضریب مختلف

شناسایی شده نیز طبق محاسبات جدول (۱) برابر ۲۶/۲ درصد است.

جدول ۱: فراوانی ضرایب مالیاتی اشخاص حقوقی

ردیف	ضریب	فراوانی	وزن	فراوانی نسبی	فراوانی تجمعی	سهم تعداد
۱	۲۵	۳۷	۹۲۵	۱۰/۵۱	۱۰/۵۱	۲/۹۴
۲	۱۶	۳۰	۴۸۰	۸/۵۲	۱۹/۰۳	۵/۸۸
۳	۱۲	۲۵	۳۰۰	۷/۱۰	۲۶/۱۴	۸/۸۲
۴	۲۰	۲۵	۵۰۰	۷/۱۰	۳۳/۲۴	۱۱/۷۶
۵	۱۴	۲۳	۳۲۲	۶/۵۳	۳۹/۷۷	۱۴/۷۱
۶	۳۰	۲۳	۶۹۰	۶/۵۳	۴۶/۳۱	۱۷/۶۵
۷	۱۸	۲۱	۳۷۸	۵/۹۷	۵۲/۲۷	۲۰/۵۹
۸	۱۵	۱۹	۲۸۵	۵/۴۰	۵۷/۶۷	۲۳/۵۳
۹	۱۰	۱۸	۱۸۰	۵/۱۱	۶۲/۷۸	۲۶/۴۷
۱۰	۷	۱۷	۱۱۹	۴/۸۳	۶۷/۶۱	۲۹/۴۱
۱۱	۵	۱۲	۶۰	۳/۴۱	۷۱/۰۲	۳۲/۳۵
۱۲	۳۵	۱۰	۳۵۰	۲/۸۴	۷۳/۸۶	۳۵/۲۹
۱۳	۵۰	۱۰	۵۰۰	۲/۸۴	۷۶/۷۰	۳۸/۲۴
۱۴	۶	۹	۵۴	۲/۵۶	۷۹/۲۶	۴۱/۱۸
۱۵	۸	۹	۷۲	۲/۵۶	۸۱/۸۲	۴۴/۱۲
۱۶	۱۳	۷	۹۱	۱/۹۹	۸۳/۸۱	۴۷/۰۶
۱۷	۲۲	۷	۱۵۴	۱/۹۹	۸۵/۸۰	۵۰/۰۰
۱۸	۸۵	۷	۵۹۵	۱/۹۹	۸۷/۷۸	۵۲/۹۴
۱۹	۴۰	۵	۲۰۰	۱/۴۲	۸۹/۲۰	۵۵/۸۸
۲۰	۹	۴	۳۶	۱/۱۴	۹۰/۳۴	۵۸/۸۲
۲۱	۱۷	۴	۶۸	۱/۱۴	۹۱/۴۸	۶۱/۷۶
۲۲	۲۸	۴	۱۱۲	۱/۱۴	۹۲/۶۱	۶۴/۷۱
۲۳	۸۰	۴	۳۲۰	۱/۱۴	۹۳/۷۵	۶۷/۶۵

ادامه جدول ۱.

۷۰/۵۹	۹۴/۶۰	۰/۸۵	۹	۳	۳	۲۴
۷۳/۵۳	۹۵/۴۵	۰/۸۵	۳۳	۳	۱۱	۲۵
۷۶/۴۷	۹۶/۳۱	۰/۸۵	۱۳۵	۳	۴۵	۲۶
۷۹/۴۱	۹۷/۱۶	۰/۸۵	۱۸۰	۳	۶۰	۲۷
۸۲/۳۵	۹۷/۷۳	۰/۵۷	۸	۲	۴	۲۸
۸۵/۲۹	۹۸/۳۰	۰/۵۷	۳۸	۲	۱۹	۲۹
۸۸/۲۴	۹۸/۸۶	۰/۵۷	۱۳۰	۲	۶۵	۳۰
۹۱/۱۸	۹۹/۱۵	۰/۲۸	۱	۱	۱	۳۱
۹۴/۱۲	۹۹/۴۳	۰/۲۸	۲/۵	۱	۲/۵	۳۲
۹۷/۰۶	۹۹/۷۲	۰/۲۸	۲۴	۱	۲۴	۳۳
۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۰/۲۸	۹۰	۱	۹۰	۳۴
		۱۰۰	۷۴۴۱/۵	۳۵۲	۸۸۹/۵	جمع
			۲۱/۱	۱۰/۴	۲۶/۲	میانگین

مأخذ: معاونت امور اقتصادی و دارایی استان خراسان.

یک محاسبه ساده نشان می‌دهد که اگر حتی یک ضریب ۲۵ درصد برای تمامی فعالیت‌های اشخاص حقوقی هم در نظر بگیریم با توجه به این‌که طبق ماده ۱۱۰ اصلاحیه جدید قانون مالیات‌ها نرخ مالیاتی ۲۵ درصد برای تمام اشخاص حقوقی و به صورت یکسان و تک نرخ اعمال می‌شود، ضریب اعمال شده بر فروش به عنوان مالیات برابر حدود شش درصد که حاصل ضرب ۲۵ درصد ضریب مالیاتی در ۲۵ درصد نرخ مالیاتی خواهد بود، محاسبه می‌شود.

به عبارتی از هر فعالیت اقتصادی معادل شش درصد بهای فروش مالیات دریافت می‌شود. این در حالی است که میزان مالیات بر ارزش افزوده مشخص شده در لایحه مربوط به آن ۱۰ درصد در نظر گرفته شده است. به این معنا که حتی اگر ضریب مالیاتی ۲۵ درصد برای تمام فعالیت‌ها به صورت یکسان در نظر گرفته شود به رغم این‌که تصور که به آن دسته از فعالیت‌هایی که برای آن‌ها در حال حاضر در دفترچه مالیاتی ضرایب کمتر از ۲۵ درصد در نظر گرفته شده است اجحاف بزرگی خواهد شد، می‌بینیم که در مقایسه با میزان مالیات بر ارزش افزوده ۱۰ درصد که برای رسیدن به آن مطالعات بسیاری صورت گرفت به میزان مالیات بر فروش

بسیار کمتری خواهیم رسید.

بررسی انجام شده بر ضرایب بخش اشخاص حقوقی در دفترچه ضرایب مالیاتی<sup>۱</sup>، ۷۲ ردیف از ضرایب مالیاتی اشخاص حقوقی دارای ضریب بیش از ۲۵ درصد و ۲۴۳ ردیف دارای ضرایب مالیاتی کمتر از ۲۵ درصد هستند. یعنی اعمال ضریب مالیاتی یکسان ۲۵ درصد برای ۲۱ درصد فعالیت‌های اقتصادی کمتر از حالت فعلی و برای بیش از ۶۹ درصد فعالیت‌های اقتصادی بیشتر از حد فعلی، سود مشخص خواهد کرد. اما چنان‌که گفته شد یک محاسبه ساده نشان می‌دهد که نتیجه اعمال ضریب ۲۵ درصدی، نرخ مالیات بر فروش شش درصدی است که رقمی بسیار پایین‌تر از میزان مالیات بر ارزش افزوده است. به تعبیر دیگر این محاسبه نشان می‌دهد که حداقل ضرایب مالیاتی تا حد زیادی قابل تعدیل هستند و حتی اگر جنبه تنبیهی آن نیز در نظر گرفته شود تعدیل آن در حد یک ضریب نیز قابل توجیه خواهد بود.

اما از دیگر نتایج جالب توجه جدول ۱ این است که تنها با ۵۰ درصد تعداد ضرایب موجود یعنی ۱۷ ضریب به جای ۳۴ ضریب شناسایی شده می‌توان حدود ۸۶ درصد فعالیت‌های اقتصادی را پوشش داد. این در حالی است که ۱۰ ضریب اول یعنی ۲۹ درصد ضرایب بیش از ۶۷ درصد فعالیت‌های اقتصادی را پوشش می‌دهد.

## همگن کردن کلیه ضرایب اشخاص حقوقی و استخراج دهک‌های آماری

در این قسمت ۳۴ ضریب شناسایی شده برای کلیه فعالیت‌های اقتصادی در بخش اشخاص حقوقی را به صورت جزئی‌تر بررسی می‌کنیم به این ترتیب تعدیل و همگن کردن ضرایب محسوس‌تر خواهد شد. در این حالت برای تعدیل تعداد ضرایب مالیاتی هر ۱۰ درصد تعداد ضرایب (نه تعداد فراوانی آن‌ها) را در یک دهک قرار دادیم. به این ترتیب میانگین دهک اول ضرایب برابر ۱۸ محاسبه می‌شود. محاسبات نشان می‌دهد که ۹۲ فعالیت با ضرایب این دهک پوشش داده می‌شود که معادل ۲۶ درصد فعالیت هاست. در این دهک کمترین ضریب برابر ۱۲ و بیشترین ضریب ۲۵ است. مقایسه ضرایب تغییرات دهک‌ها نشان می‌دهد که در کدام یک از دهک‌ها ضریب همگن شده را می‌توان با اطمینان بیشتری پذیرفت.

نکته جالب توجه در این روش افزایش انحراف معیار و ضریب تغییرات در دهک‌های آخر است. چنان‌که محاسبات نشان داد بالاترین انحراف معیار ضرایب مربوط به دهک آخر است. پیش از این دیدیم که

۱. مراجعه شود به طرح مطالعاتی ساده‌سازی ضرایب مالیاتی اشخاص حقوقی جدول (۲)، معاونت امور اقتصادی سازمان امور

کمترین و بیشترین مقدار ضرایب اشخاص حقوقی یعنی ۱ و ۹۰ به دلیل این که هر دو دارای فراوانی یک بودند در این دهک قرار گرفتند. بالا بودن انحراف معیار حتی با در نظر گرفتن میانگین و حصول رقم زیاد ۱/۱۷ برای ضریب تغییرات ضرایب این دهک، نشان از پراکندگی بسیار زیاد ضرایب این دهک اطراف میانگین است.

در نهایت بدون توجه به فراوانی ضرایب در درون دهک‌ها و با توجه به ضریب تغییرات محاسبه شده برای دهک‌ها می‌توان گفت ضریب محاسبه شده برای دهک‌های دوم، اول و سوم، پنجم و هشتم در رتبه‌های اول تا چهارم و بعد از آن میانگین ضریب ارائه شده برای دهک‌های ششم، چهارم، هفتم، نهم و دهم از توضیح‌دهندگی مناسب‌تری در مورد تمام ضرایب گروه برخوردارند.<sup>۱</sup>

آنچه تاکنون بیان شد، نشان داد که در یک نگاه کلی حداقل به دوروش و با یک پشتوانه محکم آماری و نیز توجیه اقتصادی با تکیه بر قانون مالیات‌ها می‌توان ضرایب مالیاتی بخش اشخاص حقوقی را از ۳۵۲ ضریب در گام اول حداقل به ۳۴ ضریب و در گام دوم به ۱۰ ضریب کاهش داد. بدون شک در این بازنگری باید شرایط مؤدیانی که این ضرایب برای آن‌ها اعمال می‌شود و جنبه تنبیهی آن و نیز مسائلی از جمله آسان شدن شرایط بازنگری برای به روز کردن آن‌ها حداقل هر چند سال یک بار در اثر کاهش تعداد آن‌ها مدنظر باشد.

## همگن کردن ضرایب مالیاتی به تفکیک هر یک از بخش‌ها

### اشخاص حقوقی که به تولید یا خرید و فروش کالا اشتغال دارند

اشخاص حقوقی که به تولید یا خرید و فروش کالا اشتغال دارند در کتابچه ضرایب مالیاتی از ۱۷ عنوان اصلی (۱۷ سرفصل) تشکیل شده‌اند.

اشخاص حقوقی که به تولید یا خرید و فروش کالا اشتغال دارند در کتابچه ضرایب مالیاتی (۱۳۸۱) دارای ۱۶۶ ردیف، ولی از آن‌جا که بعضی از ردیف‌ها از کتابچه ضرایب مالیاتی با تفکیک‌های صورت گرفته دارای دو یا سه ضریب هستند در نتیجه تعداد ضرایب مالیاتی به رقم ۲۰۲ رسیده است.

اگر به عناوین فعالیت‌ها در کتابچه ضرایب مالیاتی به دقت نگریسته شود امکان این که بسیاری از ضرایب را در قالب چند گروه مختلف همگن قرار داد وجود دارد از جمله می‌توان از گروه‌های همگنی تحت عناوین اجرت‌بگیر، واردکننده، تولیدکننده، معاملات عمده، اجاره‌دهنده و توزیع‌کننده بهره‌جست. در مقاله

حاضر این دسته‌بندی به‌عنوان یکی از روش‌های کار انتخاب شده است اگر چه با سایر بررسی‌های صورت گرفته می‌توان تعداد ضرایب را به طرق دیگر نیز کاهش داد حتی رسیدن به ضریب مالیاتی واحد نیز مورد توجه قرار گرفته است.

### همگن کردن فعالیت‌ها در قالب عناوین جدید:

با توجه به دفترچه ضرایب مالیاتی بخش اشخاص حقوقی، کلیه فعالیت‌ها در این بخش براساس بررسی‌های انجام شده تحت شش عنوان قابل تفکیک است که می‌توان در این قالب با توجه به ضرایب موجود و وزن آن‌ها در نهایت به هفت ضریب پیشنهادی دست یافت یا این‌که با درجه‌بندی عناوین شش‌گانه حداکثر ۱۷ عنوان و ضریب را پذیرفت که ابتدا موضوع در قالب عناوین شش‌گانه دنبال می‌شود و سپس اصلاح ضرایب با مبحث درجه بندی عناوین فعالیت‌ها ارائه می‌شود.

اجرت بگیر: در کتابچه ضرایب در ۱۷ گروه فعالیت اصلی در مجموع ۱۷ عنوان اجرت بگیر با دو رقم ضریب وجود دارد که این دو ضریب، شامل ۲۵ با ۱۶ فراوانی و ۳۰ با یک فراوانی است. بنابراین می‌توان با توجه به میانگین وزنی، ضریب ۲۵/۳ را پذیرفت یا این‌که ضریب ۲۵ را با بیشترین فراوانی قبول کرد. به هر حال ضریب ۳۰ به علت تک فراوانی قابل حذف است (سایر دلایل علمی و عملی در قسمت‌های پیش آورده شده است) بنابراین با کمی دقت می‌توان برای تمام اجرت بگیران در بخش اشخاص حقوقی ضریب مالیاتی ۲۵ درصد را تجویز کرد.

واردکننده: در ۱۷ نوع فعالیت اصلی کتابچه ضرایب مالیاتی، در مجموع ۳۱ عنوان واردکننده با تعداد ۱۰ رقم ضریب قابل شناسایی است که کمترین ارقام این ضرایب ۱۰ و بیشترین آن ۳۰ است و از این ۳۱ مورد عنوان ذکر شده بیشترین فراوانی با ۱۲ مورد برای ضریب ۱۶ است و پس از آن ضریب‌های ۲۰ و ۱۸ هر کدام با چهار فراوانی و نیز ۱۴ و ۱۲ هر کدام با سه فراوانی در موقعیت‌های بعدی قرار می‌گیرند و باقی مانده ضرایب هر کدام با یک فراوانی کمترین فراوانی را دارند. بنابراین می‌توان با محاسبه میانگین وزنی به ضریب قابل قبول ۱۷ دست یافت که در واقع به ضریب ۱۶ با بیشترین فراوانی بسیار نزدیک است (لازم به ذکر است تمامی ۳۱ مورد در کتابچه ضرایب با همین عنوان مشخص شده است). در هر صورت با حذف ضرایبی که تک فراوانی (تنها یک آمده است) می‌توان برای تمام واردکنندگان در بخش اشخاص حقوقی تنها پنج ضریب را به کار برد.

تولیدکننده: در فعالیت‌های ۱۷ گانه اصلی (این قسمت از کتابچه ضرایب مالیاتی) به‌طور کلی ۶۷ مورد عنوان فعالیت، تولیدکننده محسوب می‌شوند که دارای ۱۶ رقم ضریب با حداکثر ۲۵ و حداقل ۵ است.

ضریب ۱۴ با تعداد ۱۱ مورد بالاترین فراوانی و ضرایب ۲۵، ۲۲، ۱۱، ۷، ۵ هر کدام به تعداد یک مورد کمترین فراوانی را دارند ضرابی که تنها یک فراوانی دارند (نظر به این که هم غیرمعقول هستند و هم پراکندگی اطراف میانگین آن‌ها زیاد است) اگر حذف شوند تعداد ضرایب مربوط به تولیدکننده در بخش اشخاص حقوقی به ۱۱ مورد کاهش می‌یابد، به عبارت دیگر می‌توان برای ۶۷ مورد فعالیت که در زیر مجموعه تولیدکننده قرار می‌گیرند با اطمینان به ۱۱ ضریب رسید. یعنی به جای ۶۷ ضریب که ۶۷ ردیف از کتابچه ضرایب مالیاتی را اشغال کرده است می‌توان ۱۱ ضریب به کار برد که تنها ۱۱ ردیف از کتابچه مالیاتی را اشغال کند. با محاسبه میانگین وزنی برای این عنوان فعالیت به ضریب ۱۴ دست یافته‌ایم که از سویی دارای بیشترین فراوانی نیز بوده است. لازم به ذکر است از این ۶۷ عنوان فعالیت که در نظر گرفته شده، تعداد ۳۷ مورد تحت عنوان تولیدکننده در کتابچه ضرایب ذکر شده است برای باقی مانده فعالیت‌های تولیدی محرز است ولی از اصطلاحاتی مانند کارخانه‌ها و کارگاه و... استفاده شده است.

معاملات عمده: در کتابچه ضرایب از ۱۷ گروه فعالیت اصلی با ۱۶۶ فعالیت فرعی، در مجموع ۳۳ نوع از فعالیت‌های فرعی از نوع فعالیت‌های معاملات عمده است که در درون خود دارای ۹ ضریب مختلف هستند. کمترین ضریب مالیاتی برای این نوع فعالیت سه و بیشترین ضریب مالیاتی ۱۴ است. براساس میانگین وزنی محاسبه شده می‌توان به ضریب مالیاتی هفت رسید که این ضریب با ۱۲ فراوانی دارای بیشترین فراوانی ضرایب این فعالیت است. البته پس از آن، ضرایب مالیاتی ۶ و ۵ هر کدام با شش فراوانی و ۱۰ با سه فراوانی و باقی مانده ضرایب با یک فراوانی دیده می‌شوند. که در واقع با توجه به کتابچه ضرایب مالیاتی تمام موارد به عنوان معاملات عمده قابل شناسایی و تشخیص هستند. ۷۲ درصد ضرابی که در بخش معاملات عمده اشخاص حقوقی قرار دارند ضرایب ۵، ۶ و ۷ را به خود اختصاص داده‌اند و سایر ضرایب این بخش دارای فراوانی بسیار کمی هستند که قابل اغماض است. به عبارت دیگر اگر به صورت منطقی به ضرایب مالیاتی نگریسته شود در این بخش به جای ۳۳ عنوان فرعی و اشغال ۳۳ سطر از کتابچه ضرایب مالیاتی می‌توان به اشغال سه سطر اکتفا کرد.

توزیع‌کننده: از ۲۰۲ ضریب این بخش تعداد ۱۲ ضریب مالیاتی از فعالیت‌های فرعی (از ۱۷ نوع فعالیت‌های عمده کتابچه ضرایب مالیاتی)، تحت عنوان توزیع‌کننده قابل شناسایی است با تفکیک موضوع فعالیت به صورت الف) در صورتی که هزینه توزیع یا پخش به عهده توزیع‌کننده باشد و ب) در صورتی که هزینه توزیع یا پخش به عهده مؤسسه توزیع‌کننده نباشد، با توجه به جدول مشاهده می‌شود که هر کدام از بندها با شش فراوانی دارای یک رقم ضریب مالیاتی هستند که برای بند الف، ضریب مالیاتی ۸۵ و برای بند ب، ضریب مالیاتی ۵۰ دیده می‌شود. بنابراین در این نوع فعالیت می‌توان همین ضرایب را برای هر یک از



موارد مورد پذیرش قرار داد. در واقع شش ردیف با ۱۲ ضریب در کتابچه ضرایب مالیاتی را در یک ردیف و دو ضریب تلخیص کرد.

اجاره‌دهنده: تحت این عنوان شش مورد از فعالیت‌های فرعی، از کل فعالیت‌های ۱۷ گانه عمده کتابچه ضرایب با سه رقم ضریب ۸۰، ۳۵ و ۳۰ یافت می‌شود که هر کدام از ضریب‌ها دارای دو فراوانی هستند. براساس محاسبه میانگین وزنی می‌توان ضریب ۴۸ را برای این عنوان منظور کرد.

### همگن کردن فعالیت‌ها در قالب عناوین جدید براساس درجه‌بندی فعالیت‌ها:

در این قسمت برای شش عنوان فعالیت یادشده در قسمت قبل به‌منظور عدالت مالیاتی با درجه‌بندی هر فعالیت تعداد ضرایب مالیاتی از هفت رقم به ۱۵ ضریب مالیاتی می‌رسد اما به بیانی دیگر ۲۰۲ ضریب مالیاتی با ۱۶۶ عنوان فعالیت به ۱۵ ضریب و عنوان مالیاتی کاهش می‌یابد و از آن‌جا که در مبحث پیشین برای هر یک از عناوین تحلیل و توضیح کافی ارائه شده است در این جا به امر درجه‌بندی فعالیت‌ها معطوف شده و برای هر کدام پس از بررسی‌ها، ضریب مالیاتی ارائه می‌شود.

اجرت بگیر: برای این نوع فعالیت که دارای ۱۷ فراوانی با دو رقم ضریب است با توجه به میانگین وزنی محاسبه شده تنها ضریب ۲۵ پیشنهاد می‌شود.

واردکننده: با درجه‌بندی این فعالیت به درجات یک، دو و سه می‌توان برای درجه یک سه ضریب ۳۰، ۲۵ و ۲۰ را ملاک قرارداد و براساس میانگین ضرایب، ضریب مالیاتی ۲۵ را پذیرفت و برای درجه دو فعالیت‌های دارای ضرایب ۱۴ تا ۱۸ مورد قبول واقع شود و ضریب ۱۶ را که دارای بیشترین فراوانی و نیز میانگین است را مورد قبول قرارداد و برای درجه سه، ضریب‌های ۱۳، ۱۲ و ۱۰ مورد نظر قرار گیرد و ضریب مالیاتی ۱۲ که بیشترین فراوانی را دارد به‌عنوان ضریب این فعالیت مورد قبول واقع شود.

تولیدکننده: برای درجه‌بندی این فعالیت به درجات یک، دو و سه می‌توان پنج ضریب ۲۵ و ۲۲ و ۲۰ و ۱۹ و ۱۸ را با ۱۶ مورد فراوانی به‌عنوان درجه یک تلقی کرد و ضریب ۲۰ را که دارای بیشترین فراوانی یعنی هفت است قبول کرد. و فعالیت‌های دارای ضریب ۱۱ تا ۱۶ را که دارای شش رقم ضریب است با فراوانی ۳۸ به‌عنوان درجه دو تشخیص داد و ضریب ۱۴ را با بیشترین فراوانی به‌عنوان ضریب مالیاتی این فعالیت‌ها مورد پذیرش قرار داد و برای تولیدکننده‌های درجه سه با پنج رقم ضریب که دارای ضرایب ۵ تا ۱۰ هستند و فراوانی آن‌ها به عدد ۱۴ می‌رسد می‌توان مشخص کرد و ضریب ۱۰ را که دارای بیشترین فراوانی است به‌عنوان ضریب این فعالیت مورد قبول قرار داد.

معاملات عمده: برای این نوع فعالیت با درجه‌بندی یک، دو و سه می‌توان ضرایب با ارقام ۱۴، ۱۰ و ۹ این

فعالیت را به‌عنوان درجه یک و ضرایب مالیاتی با ارقام ۸، ۷، ۶ را درجه دو، ضرایب مالیاتی با ارقام ۵، ۴ و ۳ را به‌عنوان درجه سه منظور کرد برای درجات یک، دو و سه به‌ترتیب ضرایب مالیاتی ۱۰، ۷ و ۵ را که دارای بیشترین فراوانی هستند به‌عنوان ضریب مالیاتی مورد پذیرش قرار داد. توزیع‌کننده: از آن‌جا که فعالیت‌های توزیعی با تفکیک صورت گرفته در قسمت قبل و دیگر این‌که هر یک از نوع فعالیت‌ها دارای یک ضریب مالیاتی هستند پذیرش به همان صورت قبلی منطقی به‌نظر می‌رسد. اجاره دهنده: همان‌گونه که در جدول دیده می‌شود این فعالیت با درجه‌بندی یک، دو و سه و هر کدام با دو فراوانی به‌آسانی امکان‌پذیر است و به‌نظر می‌رسد ضرایب مالیاتی ۸۰ برای درجه یک و ۳۵ برای درجه دو و ۳۰ برای درجه سه مناسب‌ترین ارقام برای ضریب این فعالیت باشند.

### همگن کردن ضرایب مالیاتی در بخش تولید یا خرید و فروش کالا بر مبنای فراوانی ضرایب:

در این روش کلیه ضرایب موجود در این بخش براساس تعداد فراوانی آن‌ها مرتب می‌شوند. نتایج محاسبات نشان می‌دهد که تعداد ۲۸ ضریب مالیاتی که از ضریب  $2/5$  تا ۹۰ درصد را تشکیل می‌دهد در قالب ۲۰۲ فراوانی در بخش تولید یا خرید و فروش کالا وجود دارد. هر یک از ضرایب دارای فراوانی‌های متفاوتی هستند که بیشترین و کمترین فراوانی‌ها برای ضرایب به‌ترتیب ۲۴ و یک است. در مرحله بعد هر ۱۰ درصد ضریب مرتب شده براساس فراوانی به‌عنوان یک دهک مورد بررسی قرار داده و میانگین ضرایب دهک را به‌عنوان ضریب جدید معرفی می‌کنیم. از نکات قابل توجه در این روش میزان سهم پوشش‌دهی قابل توجه ضرایب دهک‌های اول نسبت به ضرایب دهک‌های آخر است به‌طوری‌که ۱۴ ضریب اول (پنج دهک اول) حدود ۸۵ درصد فعالیت‌ها را پوشش می‌دهند. ضرایب محاسبه شده در این روش به‌ترتیب برای دهک‌های اول تا دهم عبارت‌اند از ۱۸، ۱۳، ۱۱، ۴۰، ۵۰، ۳۴، ۲۰، ۵۶، ۲۰ و ۵ که میانگین جهانی ضرایب هر دهک است.

### تک نرخی کردن ضرایب مالیاتی در بخش تولید یا خرید و فروش کالا:

در قسمت پیش دیدیم که به روش‌های متفاوتی می‌توان اقدام به کاهش تعداد ضرایب کرد، اما اکنون در این قسمت بحث کاهش ارقام ضرایب از ۲۸ رقم به یک رقم (از ۲۰۲ سطر یا ردیف به یک سطر) و در واقع ارائه ضریب واحد مطرح می‌شود. محاسبات انجام شده در قسمت قبل نشان داد که میانگین ۲۸ رقم ضریب که از ضریب  $2/5$  شروع و به ۹۰ ختم شده است، ما را به ضریب  $25/3$  می‌رساند. با بررسی ضرایب در دو

## ساده‌سازی ضرایب مالیاتی اشخاص ... ۷۱

طرف رقم ۲۵ امکان پذیرش این ضریب را بیشتر نمایان می‌کند. چنان‌که بررسی ضرایب موجود در دفترچه در بخش اشخاص حقوقی و بخش تولید یا خرید و فروش کالا نشان می‌دهد تعداد ارقام ضریبی که رقم آن کمتر یا مساوی ۲۵ باشد ۲۰ مورد، و تعداد ضرایب بالاتر از ۲۵، ۸ مورد هستند به بیان دیگر ۷۰ درصد ارقام ضرایب کمتر یا مساوی ضریب ۲۵ و ۳۰ درصد از ۲۸ ضریب بیشتر از این رقم است. از بُعد تعداد فراوانی نیز ۲۹ عنوان فعالیت، ضریبی بالاتر از ۲۵ و ۱۷۳ عنوان دارای ضریبی کمتر یا مساوی ضریب ۲۵ را دارد. به عبارت دیگر ضرایب مالیاتی کمتر یا مساوی ۲۵ به میزان ۸۴/۱ درصد عناوین فعالیت‌ها، و ضرایب مالیاتی بالاتر از ۲۵ نیز باقی‌مانده (یعنی حدود ۱۵/۹ درصد) آن‌ها را پوشش می‌دهد. لازم به ذکر است که ضریب ۲۵ از بُعد فراوانی همان‌گونه که پیشتر بیان شده است با ۲۳ فراوانی پس از ضریب ۱۶ با ۲۴ فراوانی قرار دارد و ۱۱/۴ درصد کل فراوانی‌ها را داراست.

## ساده‌سازی ضرایب در بخش خدمات

در کتاب ضرایب برای اشخاص حقوقی و مشمولان بند الف ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم که به فعالیت‌های خدماتی اشتغال دارند ۱۵۰ ضریب ارائه شده است و اشخاص فعال در بخش خدمات تحت هفت عنوان کلی آورده شده است:

بررسی ضرایب آورده شده برای فعالیت‌های خدماتی در بخش اشخاص حقوقی نشان می‌دهد که ۳۰ ضریب به‌طور کلی برای انواع فعالیت‌ها در این بخش در دفترچه آورده شده است. این ضریب از یک تا ۸۵ است که ضریب یک مربوط به معاملات طلا و مسکوک و ضریب ۸۵ به مؤسسه‌های توزیع یا پخش‌کننده کالاهای وارداتی یا تولیدی که کارمزد یا سود مشخص دریافت می‌کنند مربوط می‌شود البته در صورتی که هزینه توزیع یا پخش به عهده مؤسسه توزیع‌کننده نباشد. چنان‌چه هزینه توزیع یا پخش به عهده مؤسسه توزیع‌کننده باشد (۵۰ درصد) بررسی ضرایب این بخش در دفترچه ضرایب نشان می‌دهد که برای ۱۲۴ مورد فعالیت شغلی در بخش خدمات ۱۵۰ ضریب وجود دارد که بر اساس نوع ضریب به ۳۰ ضریب می‌رسد میانگین ضرایب در بخش خدمات با احتساب ۱۵۰ ضریب موجود، عدد ۲۵/۸ و با حذف تورش‌دار مثل ضریب یک، عدد ۲۶/۷، با حذف ضریب ۸۵ عدد ۲۳/۸ و با حذف ضرایب ۱ و ۸۵، عدد ۲۴/۶ و با حذف ضرایب ۸۵ و ۸۰، عدد ۲۲/۸ و با حذف ضرایب ۱ و ۸۵ و ۸۰، عدد ۲۲/۵ به دست می‌آید.

به عبارت دیگر ضریب قابل قبول و منطقی در فعالیت‌های شغلی بخش خدمات باید از میانگین میانگین‌ها یعنی ۲۴ باشد و این ضریب می‌تواند بین ۲۲/۵ تا ۲۷ انتخاب شود.

## روش‌های ساده‌سازی و اصلاح ضرایب در بخش خدمات

روش ۳۰ تایی:

در این روش شیوه کار به این شرح است که بایم بدون توجه به نوع فعالیت شغلی که در هر یک از هفت عنوان کلی قرار دارد کلیه فعالیت‌هایی که دارای یک ضریب هستند در یک محدوده کنار هم آورده شوند. به عنوان مثال کلیه فعالیت‌های شغلی که دارای ضریب ۳۰ هستند که در مجموع ۱۵ مورد هستند کنار هم قرار بگیرند، همین‌طور فعالیت‌هایی با ضریب ۲۵ و ۲۰، که هر کدام ۱۴ مورد هستند در یک جا قرار بگیرند یا فعالیت‌هایی با ضریب ۱۵ و ۱۸ که به ترتیب ۱۳ و ۱۲ مورد هستند در یک جا دسته بندی شوند و به عبارت دیگر کلیه فعالیت‌هایی که دارای ضرایب مشترک هستند یک جا جمع شوند. با اعمال این روش ملاحظه می‌شود که ۱۵۰ ضریب موجود در فعالیت‌های شغلی بخش خدمات به ۳۰ ضریب کاهش می‌یابد.

### روش انتخاب ضریب برای فعالیت‌های هر گروه براساس میانگین ضرایب آن گروه:

با اعمال این روش بدون ایجاد تغییرات در هفت عنوان کلی قبلی و زیرمجموعه‌های آن‌ها ضرایب لازم برای هر فعالیت شغلی را می‌توان حول میانگین حاصله در آن گروه تعیین کرد. اگرچه از این دو روش محاسبه میانگین، روش اول قابل اطمینان‌تر است ولی می‌توان از این دو نیز میانگین گرفت و مبنا قرار داد و سپس فعالیت‌های شغلی در هر گروه را با ۱۵ واحد نوسان یا کمتر تعیین کرد. که با اعمال این روش در این گروه پایین‌ترین ضریب ۲۵ تا ۵۵ در نوسان است و تعیین می‌شود. در گروه مؤسسه‌های حمل‌ونقل و پیمان‌کاری حمل‌ونقل و سازمان‌های توریستی و مؤسسه‌های تبلیغاتی جمع ضرایب فعالیت‌های شغلی عدد ۱۰۱۱ است که ۲۷ عنوان فعالیت شغلی نیز وجود دارد میانگین ضرایب در این گروه به روش اول ۳۷/۵ به روش دوم ۴۰/۵ است که میانگین میانگین‌ها نیز ۳۹ است.

به این ترتیب می‌توان برای همه گروه‌های شغلی در بخش خدمات میانگین ضرایب را محاسبه و سپس ضرایب مناسب برای هر فعالیت شغلی انتخاب کرد.

### همگن کردن ضرایب مالیاتی فعالیت‌های خدماتی در بخش اشخاص حقوقی از طریق

#### شناسایی دهک‌ها

چنان‌که دیدیم ۳۰ ضریب در دفترچه ضرایب مالیاتی برای فعالیت‌های خدماتی در قالب اشخاص حقوقی در دفترچه ضرایب آورده شده است. از آن‌جا که میزان کاربرد هر یک از ضرایب در تعداد فعالیت‌ها از اهمیت خاصی برخوردار است بنابراین در روش مشابه مانند ضرایب بخش تولید ضرایب براساس فراوانی

آن‌ها مرتب شده و چنان‌چه ۳۰ ضریب شناخته شده را در ۱۰ دهک آماری بررسی کنیم خواهیم دید که به راحتی و به گونه‌ای که بتوان تقریباً تمام فعالیت‌های این بخش را پوشش داد، می‌توان تعداد ضرایب را از ۳۰ به ۱۰ کاهش داد.

چنان‌که محاسبات برای دهک اول که ضرایب ۳۰، ۲۵ و ۲۰ را دارند ضریب ۲۵ محاسبه می‌شود که انحراف از میانگین دهک بسیار پایین است. مشاهده سطحی میانگین‌های محاسبه شده در دهک‌ها، نشان می‌دهد که تقریباً در تمامی دهک‌ها، می‌توان به رقم منطقی با انحراف از میانگین قابل توجهی نسبت به ضریب دهک رسید به ویژه با توجه به این موضوع که بارها تکرار شد، یعنی اغماض از تفاوت چند درصدی ضریب پیشنهادی با ضرایب قبل به دلیل ساده و شفاف بودن که باید بر این ضرایب حاکم باشد.

نتایج محاسبات آورده شده در این روش نشان می‌دهد که با ۱۰ ضریب ارائه شده بین ۴ و ۵۷ خواهد بود، بیشترین انحراف از میانگین مربوط به دهک هشتم است که در آن ضرایب ۵ و ۸۵ قرار دارد و میانگین ۵۷ برای این دهک محاسبه شده است.

## ساده‌سازی ضرایب بخش اشخاص حقوقی به تفکیک عناوین اصلی

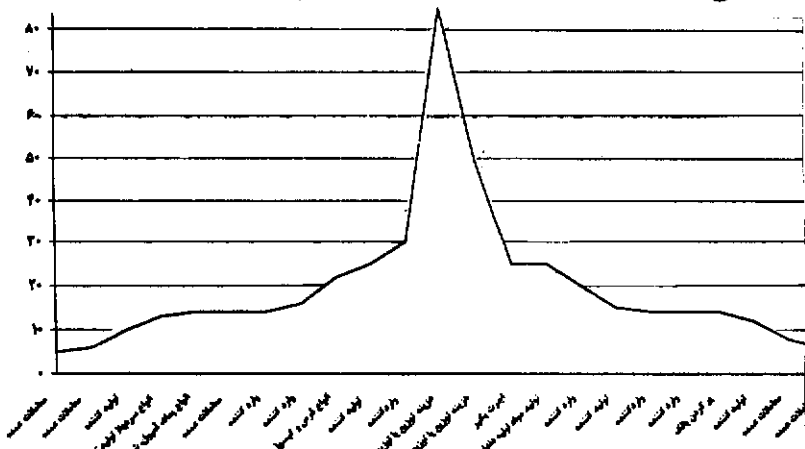
توزیع ضرایب اشخاص حقوقی در بخش فرآورده‌های صنایع شیمیایی و دارویی مطابق جدول، ضرایب اشخاص حقوقی در کتابچه ضرایب، در بخش فرآورده‌های صنایع شیمیایی و دارویی، اجرت بگیران بیشترین ضریب مالیاتی این گروه را به خود اختصاص داده‌اند که معادل ۸۵ درصد است. کمترین ضریب این گروه معادل پنج درصد است که مربوط به عمده‌فروشان است. همان‌گونه که در نمودار توزیع ضرایب اشخاص حقوقی در بخش فرآورده‌های صنایع شیمیایی و دارویی مشاهده می‌شود (نمودار ۱) اجرت بگیران در مرکز و اوج نمودار قرار دارند و عمده‌فروشان در دامنه‌های جدول جای گرفته است و میانگین ضرایب این گروه معادل ۲۰ درصد و میزان واریانس معادل ۲۹۷ واحد محاسبه شده است ولی اگر ضرایب ۵ و ۸۵ درصد که میزان پراکندگی اطراف میانگین آن‌ها زیاد است حذف شود، آنگاه میانگین ضرایب این گروه به ۱۷ درصد و میزان واریانس آن به ۹۸ درصد کاهش می‌یابد. به عبارت دیگر ضریب تغییرات (نسبت انحراف معیار به میانگین) در حالت دوم مطلوب‌تر و کمتر از حالت اول (از ۸۵ صدم به ۵۹ صدم) است. موضوع ذکر شده را اگر برای سایر نقاط دور افتاده نیز مورد آزمون قرار دهیم به نتایج یکسانی می‌رسیم. به هر حال مطابق توزیع ضرایب اشخاص حقوقی در بخش فرآورده‌های صنایع شیمیایی و دارویی می‌توان به این نتیجه رسید که بهتر است ۲۳ ضریب را به چهار ضریب کاهش داد. به عبارت دیگر ضرایب اشخاص حقوقی در بخش فرآورده‌های صنایع شیمیایی و دارویی را می‌توان به

## ۷۴ پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی

چهار گروه معاملات عمده، تولیدکننده، واردکننده و اجرت‌بگیر تقسیم کرد و به ترتیب به هر کدام ضرایب ۷، ۱۴، ۱۷ و ۲۵ داد (این ضرایب از جدول ۱ و نمودار ۲ که در ضمیمه مقاله آورده شده است استخراج شده است). محاسبه مشابه برای تمام بخش‌ها قابل انجام است.

البته همواره باید این نکته را در نظر داشت که ضرایب مالیاتی برای اشخاصی است که به قوانین مالیاتی احترام نمی‌گذارند و مستندات قانونی را به دستگاه مالیاتی ارائه نمی‌کنند بنابراین باید ضرایب کتابچه مالیاتی با تقریب بیشتر را به ضرایب با تقریب کمتر ترجیح داد. از سوی دیگر ضرایب مالیاتی یک نرخ ثانویه است و اثر مالیاتی آن به شدت از تأثیر نرخ اولیه (ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم میزان ۲۵ درصد را برای اشخاص حقوقی در نظر گرفته است) کمتر است. به عبارت دیگر از حاصل ضرب ضریب مالیاتی در میزان فروش یا دریافتی به میزان درآمد مشمول مالیات می‌رسیم، ولی حاصل ضرب درآمد مشمول مالیات در میزان مالیاتی ماده ۱۰۵ میزان مالیات محاسبه می‌شود. نکته دیگر آن‌که میزان مالیات اشخاص حقوقی (همان‌گونه که گفته شد بسیار مهم‌تر از ضرایب مالیاتی است) پیش از سال ۱۳۸۱ از ۲۲ درصد تا ۶۴ درصد در نوسان بود ولی از ۱۳۸۱ به ۲۵ درصد مقطوع کاهش یافت. این کاهش بسیار شدید، نرخ اصلی مالیاتی به طور قطع برای ساده‌سازی و تشویق مؤدیانی است که به قانون احترام می‌گذارند بنابراین الزامی است که برای تنبیه افراد قانون‌گریز نیز میزان ضرایب مالیاتی ساده‌تر و شدیدتر شود. به عبارت دیگر باید از ابزار ضرایب مالیاتی به عنوان اهرم کاهش میزان تشخیص‌های علی‌الرأس (برآوردها نشان‌گر آن است که در بخش اشخاص حقوقی بیش از ۸۰ درصد تشخیص‌های مالیاتی به صورت علی‌الرأس است نه متکی بر دفاتر قانونی) استفاده شود. میزان فروش یا دریافتی که دستگاه مالیاتی برای مؤدی در نظر می‌گیرد حتماً کمتر از واقعیت است زیرا دستگاه مالیاتی (با مشقت بسیاری) تنها فروش یا دریافتی‌های را محاسبه کند که برای آن مدارک و مستندات کافی داشته باشد.

نمودار ۱: توزیع ضرایب اشخاص حقوقی در بخش صنایع شیمیایی - دارویی



## ۵. نتایج و پیشنهادهای همگن کردن ضرایب مالیاتی در بخش اشخاص حقوقی

### تک‌نرخی کردن ضرایب مالیاتی در بخش اشخاص حقوقی

نتایج پردازش ضرایب مالیاتی اشخاص حقوقی نشان می‌دهد که ضریب مالیاتی ۲۵ درصد دارای بیشترین فراوانی در بین ضرایب ارائه شده برای فعالیت‌های مختلف اقتصادی در قالب اشخاص حقوقی است. همچنین میانگین محاسبه شده برای ۳۴ ضریب مختلف شناسایی شده نیز حدود ۲۶ درصد است که به عدد ۲۵ بسیار نزدیک است.

یک محاسبه ساده نشان می‌دهد که اگر حتی یک ضریب ۲۵ درصد برای کلیه فعالیت‌های اشخاص حقوقی در نظر بگیریم با توجه به این‌که طبق ماده ۱۰۵ اصلاحیه جدید قانون مالیات‌ها نرخ مالیاتی ۲۵ درصد برای تمام اشخاص حقوقی و به صورت یکسان و تک‌نرخ اعمال می‌شود، ضریب اعمال شده بر فروش حدود شش درصد محاسبه می‌شود که حاصل ضرب ۲۵ درصد ضریب مالیاتی در ۲۵ درصد نرخ مالیاتی خواهد بود. به عبارتی از هر فعالیت اقتصادی معادل شش درصد بهای فروش مالیات دریافت می‌شود. چنان‌که اطلاعات آورده شده در دفترچه ضرایب مالیاتی نشان می‌دهد ۷۲ ردیف از ضرایب مالیاتی اشخاص حقوقی دارای ضریب بیشتر از ۲۵ درصد و ۲۴۳ ردیف دارای ضرایب مالیاتی کمتر از ۲۵ درصد هستند. یعنی اعمال ضریب مالیاتی یکسان ۲۵ درصد برای ۲۱ درصد فعالیت‌های اقتصادی کمتر از حالت فعلی و برای حدود ۷۰ درصد فعالیت‌های اقتصادی بیش از حد فعلی سود مشخص خواهد کرد. اما چنان‌که گفته شد یک محاسبه ساده نشان می‌دهد که نتیجه اعمال ضریب ۲۵ درصدی، نرخ مالیات بر فروش شش درصدی است که رقمی بسیار پایین‌تر از میزان مالیات بر ارزش افزوده است. به تعبیر دیگر این محاسبه نشان می‌دهد که حداقل ضرایب مالیاتی تا حد زیادی قابل تعدیل هستند و حتی اگر جنبه تبییی آن نیز در نظر گرفته شود تعدیل آن در حد یک ضریب نیز قابل توجیه خواهد بود.

### همگن کردن ضرایب اشخاص حقوقی براساس دهک‌های آماری

طبق تجزیه و تحلیل انجام شده، می‌توان کل ضرایب اشخاص حقوقی را در ۱۰ ضریب خلاصه کرد. ضرایب مذکور به ترتیب برای دهک‌های آماری در جدول (۲) براساس دهک‌های آماری آورده شده است. چنان‌که می‌بینیم ۱۰ ضریب معرفی شده برای کل اشخاص حقوقی در فاصله ۱۱ تا ۴۵ درصد قرار می‌گیرد.

جدول ۲: نتایج نهایی تلخیص ضرایب مالیاتی اشخاص حقوقی با استخراج دهک‌های آماری براساس فراوانی ضرایب

دهک	ضریب پیشنهادی	فراوانی تجمعی	حداقل ضریب	حداکثر ضریب	انحراف معیار ضریب	ضریب تغییرات ضریب
اول	۱۸	۲۶	۱۲	۲۵	۶/۶۶	۰/۳۸
دوم	۲۱	۵۲	۱۴	۳۰	۶/۸۱	۰/۳۳
سوم	۱۱	۶۸	۷	۱۵	۴/۰۴	۰/۳۸
چهارم	۲۴	۷۹	۵	۵۰	۲۲/۲۳	۰/۹۳
پنجم	۱۴	۸۶	۸	۲۲	۷/۰۹	۰/۴۹
ششم	۴۵	۹۰	۹	۸۵	۳۸/۲۱	۰/۸۶
هفتم	۳۲	۹۵	۳	۸۰	۳۳/۶۰	۱/۰۵
هشتم	۳۹	۹۷	۱۱	۶۰	۲۵/۱۱	۰/۶۵
نهم	۲۲	۹۹	۱	۶۵	۲۹/۵۷	۱/۳۳
آخر	۳۹	۱۰۰	۳	۹۰	۴۵/۶۰	۱/۱۷

توضیح: ضریب پیشنهادی از میانگین حسابی ضرایب دهک حاصل شده است.

### همگن کردن ضرایب اشخاص حقوقی براساس نوع فعالیت

در این قسمت ضرایب مالیاتی اشخاص حقوقی که به تولید یا خرید و فروش اشتغال دارند با احتساب درجه شغلی در شش گروه خلاصه شده است. نتایج محاسبات در جدول ۳ قابل مشاهده است.

اجرت‌بگیر: چنان‌که دیدیم برای این نوع فعالیت که دارای ۱۷ فراوانی با دو رقم ضریب است با توجه به میانگین وزنی محاسبه شده تنها ضریب ۲۵ پیشنهاد می‌شود.

واردکننده: با درجه‌بندی این فعالیت به درجات یک، دو و سه برای درجه یک، ضریب مالیاتی ۲۵ و برای درجه دو ضریب ۱۶، برای درجه سه، ضریب مالیاتی ۱۲ محاسبه می‌شود.

تولیدکننده: چنان‌که در قسمت‌های قبل دیدیم در این گروه برای درجه یک ضریب ۲۰، درجه دو ضریب ۱۴ و درجه سه ضریب ۱۰ محاسبه می‌شود.

معاملات عمده: نتایج محاسبات درجه‌بندی برای این گروه به این صورت است که برای درجات یک، دو و سه به ترتیب ضرایب مالیاتی ۱۰، ۷ و ۵ را که دارای بیشترین فراوانی هستند به عنوان ضریب مالیاتی مورد



پذیرش قرار دارد.

توزیع‌کننده: از آن‌جا که فعالیت‌های توزیعی با تفکیک صورت گرفته در قسمت همگن کردن فعالیت‌ها در قالب عناوین جدید دارای یک ضریب مالیاتی هستند پذیرش به همان صورت قبلی منطقی به نظر می‌رسد. اجاره‌دهنده: همان‌گونه که در جدول دیده می‌شود ضرایب مالیاتی ۸۰ برای درجه یک و ۳۵ برای درجه دو و ۳۰ برای درجه سه مناسب‌ترین ارقام برای ضرایب این فعالیت باشند.

جدول ۳: نتایج نهایی ساده‌سازی ضرایب مالیاتی اشخاص حقوقی که به تولید یا خرید و فروش کالا اشتغال دارند به تفکیک گروه‌های عمومی و درجه شغلی

ردیف	عنوان	درجه	ضریب پیشنهادی
۱	اجرت‌بگیر	بدون درجه‌بندی	۲۵
۲	واردکننده	یک	۲۵
		دو	۱۶
۳	تولیدکننده	سه	۱۲
		یک	۲۰
		دو	۱۴
۴	معاملات عمده	سه	۱۰
		یک	۱۰
۵	توزیع‌کننده با هزینه توزیع	دو	۷
		سه	۵
۶	توزیع‌کننده بی‌هزینه توزیع	بدون درجه‌بندی	۸۵
		بدون درجه‌بندی	۵۰
۷	اجاره‌دهنده	یک	۸۰
		دو	۳۵
		سه	۳۰

مأخذ: معاونت امور اقتصادی و دارایی خراسان.

\* توضیح: معیار درجه‌بندی شغلی براساس عرف و نظریه اتحادیه‌هاست. این موضوع می‌تواند به عضویت اجباری تمامی واحدهای کسبی در اتحادیه‌ها بیانجامد. نحوه محاسبه ضریب پیشنهادی برای هر یک از درجات شغلی در متن آورده شده است.

## ۷۸ پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی

در نهایت می‌توان گفت زمانی که میزان مالیات (همان‌گونه که پیشتر گفته شد میزان مالیات از نظر اثرگذاری در مالیات بسیار مهم‌تر از ضرایب مالیاتی است) مربوط به اشخاص حقوقی در اصلاحیه جدید از ۱۲ تا ۶۴ درصد، تک نرخ (۲۵ درصد) می‌شود. بنابراین کلیه دلایلی که علمای قانون‌گذار برای تک‌نرخ شدن نرخ‌های اصلی (اولیه) اقامه کرده‌اند به طریق اولی برای تک‌نرخ کردن ضرایب مالیاتی (نرخ‌های ثانویه) نیز صادق است. از طرفی زمانی که ضرایب بر حسب بیشترین فراوانی مرتب می‌شود فقط و فقط هدف این است که ثابت شود ضرایب مالیاتی موجود بسیار پیچیده است. به عبارت دیگر فقط حساس کردن ذهن نسبت به این پرسش است که چه لزومی دارد تنها یک ضریب به‌طور مثال ضریب ۱۲، ۱۹۶ بار در یک کتابچه تکرار شود.

به هر حال پیشنهاد نهایی تک‌نرخ کردن ضریب، معادل ۲۵ درصد یا ساده‌سازی ضرایب مالیاتی اشخاص حقوقی به تفکیک گروه‌های عمومی و درجه شغلی مندرج در جدول ۳ است که قابلیت بسیار زیادی برای به روز شدن دارد.

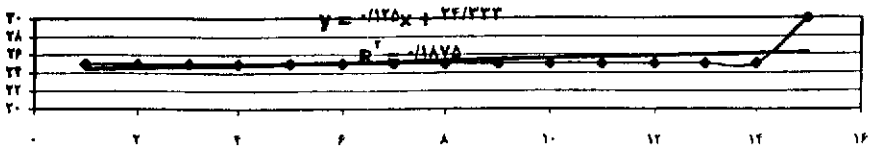
جدول ۴: فعالیت‌های اصلی ضریب اشخاص حقوقی در تولید یا خرید و فروش کالا

کد	فعالیت	ضریب	کد	فعالیت	ضریب
۲۵۰۲	معاملات عمده	۵	۲۵۰۳	واردکننده	۱۳
۱۱۰۲	معاملات عمده	۶	۱۳۰۳	واردکننده	۱۶
۱۹۰۲	معاملات عمده	۶	۱۱۰۳	واردکننده	۱۶
۱۲۰۲	معاملات عمده	۶	۲۱۰۳	واردکننده	۱۶
۲۰۰۲	معاملات عمده	۶	۱۹۰۳	واردکننده	۱۶
۱۴۰۲	معاملات عمده	۷	۲۴۰۳	واردکننده	۱۶
۱۳۰۲	معاملات عمده	۷	۲۳۰۳	واردکننده	۱۶
۱۷۰۲	معاملات عمده	۷	۱۶۰۳	واردکننده	۱۶
۱۸۰۲	معاملات عمده	۷	۲۷۰۳	واردکننده	۱۶
۲۲۰۲	معاملات عمده	۷	۲۰۰۳	واردکننده	۱۶
۲۱۰۲	معاملات عمده	۷	۱۸۰۳	واردکننده	۱۷
۲۴۰۲	معاملات عمده	۷	۱۷۰۳	واردکننده	۱۸
۲۳۰۲	معاملات عمده	۷	۲۲۰۳	واردکننده	۱۸
۱۶۰۲	معاملات عمده	۷	۱۴۰۳	واردکننده	۲۰

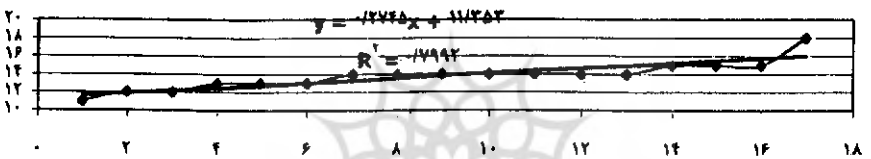
۲۰	واردکننده	۱۵۰۳	۷	معاملات عمده	۲۷۰۲
۲۵	واردکننده	۲۷۰۶	۸	معاملات عمده	۱۵۰۲
۱۶	واردکننده	۱۲۰۳	۱۰	معاملات عمده	۲۷۰۵
۱۷	میانگین		۷	میانگین	
۱۳	حداقل		۵	حداقل	
۲۵	حداکثر		۱۰	حداکثر	
۲/۶۲	انحراف معیار		۱/۰۵	انحراف معیار	
۲۵	اجرت بگیر	۲۵۰۴	۱۲	تولیدکننده	۱۲۰۱
۲۵	اجرت بگیر	۱۴۰۴	۱۳	تولیدکننده	۱۹۰۱
۲۵	اجرت بگیر	۱۳۰۴	۱۳	تولیدکننده	۲۰۰۱
۲۵	اجرت بگیر	۱۷۰۴	۱۴	تولیدکننده	۱۸۰۱
۲۵	اجرت بگیر	۱۸۰۴	۱۴	تولیدکننده	۲۲۰۱
۲۵	اجرت بگیر	۱۱۰۴	۱۴	تولیدکننده	۲۱۰۱
۲۵	اجرت بگیر	۲۲۰۴	۱۴	تولیدکننده	۲۴۰۱
۲۵	اجرت بگیر	۱۵۰۴	۱۴	تولیدکننده	۲۳۰۱
۲۵	اجرت بگیر	۲۱۰۴	۱۴	تولیدکننده	۱۶۰۱
۲۵	اجرت بگیر	۱۹۰۴	۱۵	تولیدکننده	۱۴۰۱
۲۵	اجرت بگیر	۲۳۰۴	۱۵	تولیدکننده	۱۷۰۱
۲۵	اجرت بگیر	۱۶۰۴	۱۵	تولیدکننده	۱۵۰۱
۲۵	اجرت بگیر	۱۲۰۴	۱۴	تولیدکننده	۲۷۰۱
۲۵	اجرت بگیر	۲۰۰۴	۱۸	تولیدکننده	۲۷۰۴
۳۰	اجرت بگیر	۲۴۰۴	۱۱	تولیدکننده	۲۵۰۱
			۱۳	تولیدکننده	۱۳۰۱
			۱۲	تولیدکننده	۱۱۰۱
۲۵	میانگین		۱۴	میانگین	
۲۵	حداقل		۱۱	حداقل	
۳۰	حداکثر		۱۸	حداکثر	
۱/۲۹	انحراف معیار		۱/۵۵	انحراف معیار	

توزیع ضرایب اشخاص حقوقی در بخش صنایع شیمیایی - دارویی

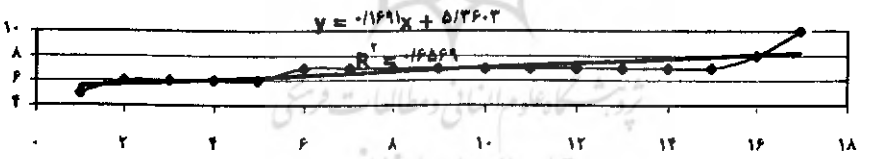
اشخاص حقوقی اجرت بگیر



اشخاص حقوقی تولیدکننده



اشخاص حقوقی معاملات عمده



اشخاص حقوقی واردکننده



## منابع و مأخذ الف) فارسی

- ارباب، حمیدرضا (۱۳۶۶)، "بررسی ظرفیت مالیاتی در ایران" (پایان نامه)، تهران، دانشگاه تربیت مدرس.
- اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۷۱ و ۱۳۸۰، تهران، وزارت امور اقتصادی و دارایی.
- اطلاعات آماری اخذ شده از ادارات کل، سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی در سطح استان.
- آقایی، الله محمد (۱۳۸۰)، "تکمیل مؤدیان و خدمات‌رسانی نظام مالیاتی"، مجله اقتصادی شماره ۴ و ۵، دوره دوم.
- باقی، هما (۱۳۸۰)، "قانون مالیات‌ها کساکش نظریه و عمل"، مجله اقتصادی شماره ۳ دوره دوم.
- پژویان، جمشید (۱۳۷۰)، بررسی اقتصادی مالیات بر شرکت‌ها، چاپ اول، تهران، معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی.
- پیرنیا، حسین (۱۳۴۸)، مالیه عمومی، چاپ اول، تهران، انتشارات ابن‌سینا.
- جبروند، عبدالله (۱۳۶۶)، برداشتی از مالیه عمومی جدید، چاپ اول، تهران، انتشارات مولی.
- حاتمی‌زاده، زیور (۱۳۸۰)، تخمین پایه مالیات بر ارزش افزوده و آثار تومی کاربرد آن بر اقتصاد کشور، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی، تابستان.
- خطیب‌زاده، مریم (۱۳۷۹)، "بررسی اثر مالیات بر درآمد بر توزیع درآمد در ایران (با تأکید بر سهم نیروی کار)" فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی، شماره ۱ بهار.
- دانشگاه آزاد اسلامی (۱۳۷۰)، "تحلیلی بر ترکیب مالیات‌ها و برآورد ظرفیت مالیاتی ایران"، مجله علمی پژوهشی اقتصاد مدیریت، شماره ۸ و ۹ بهار و تابستان.
- دفتر اقتصاد کلان، سازمان برنامه و بودجه (۱۳۶۴)، مجموعه مقالات تحقیقی درباره مالیات‌ها، تهران، سازمان برنامه و بودجه.
- دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی (۱۳۷۸)، "بررسی اصلاح سیستم مالیات بر مصرف و فروش"، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی معاونت امور اقتصادی، شماره ۱، بهار.
- ذوالنور، سیدحسین (۱۳۸۰)، تحلیل اثر وضع برخی از مالیات‌ها بر اقتصاد ایران یک الگوی تعادل عمومی، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی، شماره یک، بهار.
- رزاقی، ابراهیم (۱۳۷۱)، اقتصاد ایران، چاپ سوم، تهران، نشرنی.
- رمون بار (۱۳۶۶)، اقتصاد سیاسی، ترجمه منوچهر فرهنگ، چاپ اول، تهران.
- ریکاردو، دیوید (۱۳۷۴)، اصول اقتصاد سیاسی و مالیات استان، ترجمه حبیب‌الله تیموری، چاپ اول، تهران، نشرنی.
- زرگو، محمدحسین (۱۳۶۴)، "تحقیقی پیرامون نظام مالیاتی ایران (پایان‌نامه)"، تهران، دانشگاه شهید بهشتی.
- زمانی، احمد (۱۳۷۸)، "بررسی سیستم مالیات بر ثروت در ایران و برآورد ظرفیت مالیاتی برخی از اجزاء آن"، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی تهران، معاونت اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، شماره ۳، پاییز.

- کارلوس سلوینا (۱۹۹۸)، استراتژی اصلاح دستگاه مالیاتی، ترجمه منصور ملایی‌پور، وزارت امور اقتصادی و دارایی، دانشکده امور اقتصادی.
- گرامی، مریم، منیژه ضیایی‌فر، افشین جنایی، محسن کلانتری‌بنگر، "آسیب‌شناسی نظام مالیاتی" مجله اقتصادی معاونت اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی.
- ماجدی، علی (۱۳۵۷)، "مالیات در اقتصاد ایران" (پایان‌نامه) تهران، دانشگاه شهید بهشتی.
- ماسگریو، ریچارد ایبل، بی، ماسگریگی، (۱۳۷۳)، مالیه عمومی در تئوری و عمل، مترجمان: مسعود محمدی، یدالله ابراهیمی‌فر، تهران سازمان برنامه و بودجه مرکز مدارک اقتصادی، اجتماعی و انتشارات، چاپ اول.
- محمدی، مسعود (۱۳۶۳)، نگاهی به ارتباط درون‌زای بین تغییرهای تولید ناخالص داخلی و تغییرهای درآمدهای مالیاتی دولتی در ایران ۶۲-۱۳۴۸، معاونت امور اقتصادی دفتر اقتصاد کلان، تهران، سازمان برنامه و بودجه.
- مظاهری، طهماسب (۱۳۸۰)، "نکاتی درباره یکسان‌سازی نرخ ارز و اصلاح نظام مالیاتی"، مجله اقتصادی شماره ۴ و ۵، دوره دوم، تهران، معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی.
- معاونت امور اقتصادی (۱۳۷۳)، بررسی ساختار الگوی اقتصادسنجی کلان ایران، چاپ اول، تهران وزارت امور اقتصادی و دارایی.
- معاونت امور اقتصادی (۱۳۷۳)، شناخت بخش خدمات فعالیت‌های بازرگانی کشور در ارتباط با نظام مالیاتی موجود، چاپ اول، تهران، وزارت امور اقتصادی و دارایی.
- ملایی‌پور، منصور (۱۳۷۷)، "بررسی توان‌های بالقوه و بالفعل مالیات بر شرکت‌های صنعتی استان خراسان" (پایان‌نامه)، مشهد دانشگاه فردوسی مشهد.
- منظر ظهور، محمود (۱۳۵۷)، الگوهای اقتصادی، تهران، دانشکده علوم اداری و اقتصادی.
- مهدی‌پور، اکبر (۱۳۶۴)، تحلیلی بر نظام مالیاتی کشور اصفهان، تهران، سازمان برنامه و بودجه.
- میهن‌دوست، جلیل (۱۳۵۱)، سیاست پولی و مالی ایران طی سال‌های ۵۰-۱۳۴۱، (پایان‌نامه) تهران، دانشگاه شهید بهشتی.
- نادران، الیاس (۱۳۶۷)، ظرفیت مالیاتی و معضلات موجود، تهران، دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران.
- نوری، جلیل (۱۳۵۰)، مالیات و تأثیر آن بر فعالیت‌های اقتصادی، تهران، دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران.
- وزارت امور اقتصادی و دارایی، زمینه اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران، آبان ۱۳۷۱.
- وزارت امور اقتصادی و دارایی، کتابچه ضرایب مالیاتی سال‌های ۱۳۸۱ به قبل، تهران.
- جعفر صمیمی، احمد، اقتصادی بخش عمومی (۱).

## انگلیسی

Aguirre, Carlos, and Parthasarathi Shome, (1987), "The mexican value -

Added Tax (VAT): Characteristics, Evolution and Methodology for Calculating the Base", *IMF Working Paper 87/21* (Washington: International monetary Fund).

Asilis, Carlos M., and Gian Maria Milesi - Ferretti, (1994)," on the Political Sustainability of Economic Reform, *IMF Paper on Policy Analysis and Assessment* 94.3 (Washington: International Monetary fund).

Bagchi, Amaresh, Richard Bird, And Aridname Das - gupta, (1995), AN Economic Approach to Tax Administration Reform, Discussion paper No. 3 (Toronto: International Center for Tax Studies, Facultyof management, University of Toronto).

Bahl, Roy, and Jorge Martinez - Vazquez, (1992), The Nexus of Tax Administration and Tax Policy in Jamaica and Guatemala, *In Improving Tax Administration in Developing Countries*, ed. by Bird and Casanegra de Jantscher (Washington: International Monetary fund).

Bird, Richard, (1990) "Tax Administration and Tax Reform: Reflections on Experienc, "Paper Presented at the World Bank Conference on Tax Policy in Developing Countries, Washington, March.

\_\_\_\_\_ (1990) b "The Role of the Tax System in Developing Countries", *Australian Tax Forume*, Vol. 7. No. 4, PP. 395-410.

Casangera de Jantscher, Milka, eds. (1992), *Improving Tax Administration in Developing Countries* (Washington: International Monetary fund).

Bogetic, Zeljko, and Fareed M.A. Hassan, (1996), Personal income Tax Reform and Revenue Potential in Transitional Economies: Bulgaria, "Paper Presented at the annual Conference of the European Public Choice Society, Washington, The World Bank, (April).

Brodolo Jhon, (1996), "Selected Issues in Adminisering the VAT: Cross - Checking Invoices and Controlling Refunds to Exporters, Presented at a State Adminstration of the Taxation Seminar on VAT Administration and Policy, Shanghai, China. February.

United Kingdom, Board of Inland Revenue, (1995) Annual Report of the

- Commissioners of Her Majesty's Inland Revenue*, London: HMSO, October.
- Crossen, Sijbren (1994), "Administrative and Compliance Costs of the Vat: A Review of the Evidence, *Tax notes International*, Vol. 8. (June).
- Corfmat, Francois (1985), "Computerizing Revenue Administration in LDC, s" *Finance and Development*, Vol. 22, N. 3 (september).
- Crotty. Jhon, (1996), Performance Standards in tax Administration "Paper Presented at *the thirtieth general assembly of inter - American center of TAX administrators (CIAT)*, Santo Domingo, Dominican Republic, March.
- Dos Santos, Paulo Sergio, (1994) "the Administration of Large Taxpayers; Achievements and Perspective". in *Succes Factors for the Administration of the Tax System Technical Papers Delivered at the 28 th CIAT general Assembly*, Quit, Ecuadore, (june).
- Dublin, Jeffrey A. Michael J. Gratez, and louise 1. Wilde, (1987) "Are We a Nation of Tax Cheaters / New Econometric cvidence on Tax Compliance". *American Economic Review*. Vol. 77, No. 2 (May).
- Holland, Graeme. (1991), "Vat Organizational Issues "In *Valu - added Tax Administrative and Policy Issuee*, IMF Occasional Paper No. 88, cd. by Alain tait (Washington: International Monetary Fund).
- James, Simmpn, and lan G. Wallschutzky, (1995) "The Shape of Future Tax Administration," *International Bureau of Fiscal Documentation*, Vol. 49. No. 5 (may).
- Jenkins, Glen P., and Edwin N. Forlemu, (1993), Enhancing Voluntary Compliance by Reducing Compliance Costs: A Taxpayer Service Approach, "*Harvard International Tax Program*, Cambridge, Massachusetts (March).
- \_\_\_\_ (1994), Modernization of Tax Administration: Revenue Boards and Privatization as Instruments for Change "*Bulletin for International Bureau of Fisical Documenentation*, Vol 48, No. 2 (Fabruary).
- Lebaube, Robert A., and Charles L. Vehorn, (1992) "Assisting Taxpayers in Meeting Their Obligations, "in *Improving Tax Administration in Developing Countries*, ed. by Bird and Casangra de Jantscher (Washington: International



Monetary Fund).

Mansfield, Charles Y., (1987) "Tax Administration in Developing Countries, an Economic Perspective," *IMF Working Paper* 87/42 (Washington: International Monetary Fund).

\_\_\_\_\_, (1990), "Tax Reform in Developing Countries: The Administrative Dilemana," *Bulletin for Intenational Bureau of Fiscal Documentation*, Vol. 44, No. 1 (March).

Medina. Luise, (1990), "Proyecto Reforma Tribtariay Su Implantacion: Estudio Sobre La Evasion En El Impuesto Sobre La Renta", (Caracas, Venezuela: inter - American Development Bank Project Document).

morgan, david, (1988) "The Government's Tax Reform Package: An Overview", *Australian Tax Forum*, Vol. 3, No.1

Nolan, Brian, 1986 "An Administrators Overview of Tax Reform," *Australian Tax Forume*, Vol. 3, No. 4.

Pyle, D. J., (1991), "the Economics of Taxpayer Compliance," *Journal of Economic Surveys*, Vol. 5, No. 2.

Ramirez Acuna, Luise Fernando (1992), "Privatization of Tax Administration," *In Improving Tax Administration in Developing Countries*, ed. by Bird and Casangra de Gantscher, (Washington: International Monetary Fund).

Sandford, Cedric, (1994). "International Comparisons of Administrative and Compliance Costs of Taxation," *Australian tax forum*, Vol. 11, No. 3.

Schlemenson. Aldo, (1992) "Organizatioal Structure and Human Resources in Tax Administration, *In Improving Tax Administration on Developing Countries*. ed. by Bird and Casangra de Jantscher, (Washington: International Monetary Fund).

Shome, Parthasrathi, ed., (1995), *Comprehensive Tax Reform: The Colombian Experience*, "IMF Occasional Paper No. 123.(Washington: International Monetary Fund).

Silviani, Carlos, (1995) "Perspectiveas de La Administracion Tributaria" In *Reforma de La Administracion tributaria En Ameerica Latina*, Seminario

Partocinado Por el Banco Ineramericano de Desarrollo, (Washington: Interamerican Development Bank).

