

بررسی عوامل لغو مالیات بر مجموع درآمد و امکان سنجی برقراری مجدد آن و تعیین مکانیزم وضع مالیات بر مجموع درآمد

* کامبیز فرقاندوست حقیقی
** رسول یاری

هدف از پژوهش حاضر که جنبه کاربردی نیز دارد، بررسی و شناسایی عوامل لغو مالیات بر مجموع درآمد و امکان سنجی برقراری مجدد آن است؛ چرا که شناسایی و رفع این عوامل می تواند به بهبود سیستم مالیاتی و افزایش درآمدهای دولت کمک کند. در این زمینه چهار فرضیه بیان گردید که دو فرضیه مربوط به کارا بودن سیستم مالیاتی و اراده اجرایی سازمان امور مالیاتی کشور است.

* دکتر کامبیز فرقاندوست حقیقی؛ عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.

E.mail: kambiz@haqiqi.info

** رسول یاری؛ عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد میاندوآب.

E. mail: yari.rasool@gmail.com

دو فرضیه دیگر اختصاص به ارتباط فرهنگ مالیاتی با وصول مالیات و اعطای شماره منحصر بفرد برای هر مؤدی دارد.

روش انجام پژوهش از نوع قیاسی-استقرایی است؛ بدین صورت که با مراجعه به کتب، مقالات، روزنامه، مجله، سایتهای اینترنتی، پایان‌نامه‌های موجود و ... مبانی نظری پژوهش تدوین گردید. در مرحله بعد برای بررسی مستقیم پرونده‌های مالیاتی، جهت آزمون فرضیه‌ها اقدام گردید؛ این بررسی مالیاتی هم نتوانست کمکی به آزمون فرضیه‌ها نماید. لیکن پژوهش در این زمینه به یافته‌های جدیدی دست یافت.

عواملی چون فقدان سیستم کارآمد و ابزار لازم برای جمع‌آوری و مبادله اطلاعات درآمدی مؤدیان و اختصاص ندادن شماره منحصر بفرد برای هر مؤدی، باعث عدم تجمیع درآمدهای مؤدیان در یکجا شده و موجبات لغو ماده ۱۲۹ ق.م.م. را فراهم آورده است. فرهنگ مالیاتی و آموزش کارکنان مالیاتی و مؤدیان، با میزان وصول هر چه بیشتر و بهتر مالیات، رابطه مستقیم دارد.

کلید واژه‌ها:

مالیات، مالیات بر مجموع، عدالت مالیاتی، مکانیزم‌های مالیاتی

مقدمه

کلیات ورود به موضوع

در اقتصاد، مالیات یکی از مهمترین ابزارهای درآمد هر کشوری بشمار می‌رود و یکی از اصلی‌ترین ابزارها در راستای تعدیل ثروت، توزیع مجدد درآمد، توسعه و بازسازی و نیز برقراری عدالت در جامعه محسوب می‌شود. در کشور ما که بطور عمده به درآمد حاصل از فروش منابع طبیعی؛ بویژه نفت و فرآورده‌های نفتی وابسته است، توجه به کسب درآمد از منابع دیگر، به دلیل نقصان‌پذیر بودن منابع طبیعی لازم و ضروری به نظر می‌رسد؛ زیرا در درازمدت نمی‌توان به درآمدهای حاصل از منابع طبیعی اتکا نمود. از سوی دیگر ارائه کالاها و خدمات توسط دولت نیاز به نیروی کار، تجهیزات سرمایه‌ای، ساختمان، زمین و غیره دارد. حق استفاده از چنین منابعی از راه قدرت سیاسی، مبنی بر صرفنظر کردن قسمتی از ظرفیت بخش خصوصی و واگذاری آن به بخش دولتی صورت می‌پذیرد^۱. همچنانکه در بیشتر کشورهایی که منابع طبیعی در اختیار ندارند، مالیات از عمده‌ترین و اصلی‌ترین منابع درآمدی دولت محسوب می‌گردد.

حال هر چقدر میزان اخذ مالیات از مؤدیان مالیاتی بر اصول و مبانی ثابتی متکی باشد و از هر فرد به تناسب بهره‌مندی وی از خدمات دولتی، مالیات اخذ شود، در صورتیکه ابزارهای مناسب جهت توزیع درآمد و نیز اهرمهای لازم برای گسترش عدالت در جامعه برقرار شود، به همان میزان، توزیع مجدد درآمد، تعدیل ثروت و عدالت مالیاتی نیز تحقق بیشتری می‌یابد.

موضوع مقاله حاضر نیز بررسی در مورد یکی از مواد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ (ماده ۱۲۹ قانون مالیاتهای مستقیم با عنوان، مالیات بر مجموع درآمد) می‌باشد که مقرر می‌دارد اشخاص حقیقی که در یک سال مالیاتی نسبت به مجموع درآمد مشمول مالیات خود از یک یا چند منبع - از منابع باب سوم این قانون - کمتر از نرخهای مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم، مالیات پرداخت نموده و یا بیش از یک بار از معافیت موضوع مواد

^۱ سیدجوادی پورمقیم، اقتصاد بخش عمومی، (تهران، نشر نی، ۱۳۸۲)، ص ۱۰.

۸۴ و ۱۰۱ قانون استفاده کرده‌اند، مکلفند یک اظهارنامه تکمیلی؛ شامل مجموع درآمدهای مشمول مالیات مذکور در این ماده را به تفکیک هر یک از منابع و محل تحصیل، تنظیم کرده و تا آخر تیر ماه سال بعد به حوزه محل سکونت خود تسلیم و نسبت به مجموع درآمد خود، مالیات متعلق را با رعایت معافیت مقرر در مواد ۸۴ و ۱۰۱ این قانون، طبق نرخهای تصاعدی ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم محاسبه کنند و پس از کسر وجوهی که به عنوان مالیات بر درآمد منابع درآمدهای مذکور در اظهارنامه نقداً یا از طریق ابطال تمبر پرداخت کرده‌اند، و یا به موجب قانون توسط شخص یا اشخاص دیگر از درآمد آنها کسر شده است، تأدیه نمایند. در مواردی که گیرندگان حقوق، درآمد دیگری داشته باشند که مشمول معافیت موضوع ماده ۱۰۱ این قانون باشد، در احتساب مالیات بر مجموع درآمد، در درجه اول معافیت از منبع حقوق منظور می‌شود. در صورتی که مؤدی بیش از یک منبع درآمد مشمول معافیت موضوع مواد ۸۴ و ۱۰۱ این قانون داشته باشد، فقط از یک معافیت استفاده می‌کند و اگر درآمد حقوق سالانه کمتر از معافیت مقرر بوده و مؤدی درآمد مشاغل یا کشاورزی هم داشته باشد در محاسبه مالیات بر مجموع درآمد مابه‌التفاوت آن میزان معافیت مزبور، از درآمد مشاغل یا کشاورزی حسب مورد احتساب خواهد شد.

توجه به نص قانون و بویژه ماهیت ماده ۱۲۹ قانون مالیاتهای مستقیم، ایجاب می‌کند که صاحبان درآمد بیشتر در قیاس با دارندگان درآمد کمتر، مالیات بیشتری بپردازند. پژوهش حاضر درصدد آن است تا حتی‌الامکان عوامل و دلایلی را که موجب لغو ماده ۱۲۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ شده‌اند را تعیین نموده و از این طریق ضرورت و امکان برقراری مجدد آن و نیز مکانیزم‌های لازم جهت برقراری احتمالی آن را نیز تعیین نماید.

انگیزه انتخاب و اهمیت موضوع

انگیزه اصلی وصول مالیات در کشورها، اغلب تأمین مالی برای اداره امور عمومی کشور و تدارک عمومی خدمات اجتماعی و اقتصادی است. توزیع مجدد درآمد، تعدیل ثروت، توسعه و بازسازی، هدایت اقتصاد و در نهایت برقراری عدالت مالیاتی در جامعه، از اهداف ثانویه مالیات ستانی است. اندک بودن درآمدهای مالیاتی کشور ما، در مقایسه با بسیاری از

کشورهای پیشرفته و در حال توسعه، ضرورت توجه بیشتر به امر مالیات و مالیات سستانی اصولی را نمایان می‌سازد. به نظر می‌رسد یکی از راههای مهم برای رسیدن به این اهداف، اجرای مجدد ماده ۱۲۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با عنوان «مالیات بر مجموع درآمد» می‌باشد. با برقراری مجدد این ماده قانونی، مالیاتها بر اساس نرخهای تصاعدی وصول خواهند شد. این کار با در نظر گرفتن عدالت مالیاتی - که دلالت بر این دارد که هر یک از مؤدیان به تناسب بهره‌مندی از خدمات دولتی باید مالیات بپردازند - میسر می‌گردد.

قلمرو مکانی تحقیق

استان آذربایجان غربی در شمال غربی ایران قرار دارد و از شمال به کشورهای جمهوری آذربایجان و ترکیه؛ از مغرب به کشورهای ترکیه و عراق؛ از جنوب به استان کردستان و از شرق به استانهای آذربایجان شرقی و زنجان محدود است. مساحت استان برابر ۳۷۰۵۹ کیلومتر مربع و بر اساس سرشماری سال ۷۵ و آخرین تغییرات تقسیمات کشوری تا تابستان ۱۳۷۸ جمعیت استان، برابر ۳۲۰،۴۹۶، ۲ نفر و دارای چهارده شهرستان، ۳۵ بخش و ۲۵ شهر می‌باشد. در آذربایجان غربی زبانهای ترکی آذری و کردی زبانهای اصلی را تشکیل می‌دهند و اقلیتها به زبانهای آشوری، ارمنی و کلیمی نیز تکلم می‌کنند.

موارد قابل آزمون در پژوهش

جامعه آماری پژوهش از کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی و از بین چهار رده شغلی معاون مدیر کل؛ رئیس امور مالیاتی؛ رئیس گروه مالیاتی و کارشناس ارشد مالیاتی شکل گرفته که از میان آنها جمعاً تعداد ۲۶۸ نفر انتخاب گردیده است. با استفاده از «فرمول کوکران» تعداد ۷۲ نفر به عنوان نمونه آماری برگزیده شده‌اند.

شیوه‌های مالیات‌ستانی

مالیات‌ستانی شیوه‌های گوناگونی دارد. یکی از تقسیمات مهم مالیاتی را می‌توان تقسیم مالیات‌ها به مستقیم و غیرمستقیم دانست. روش مالیات‌ستانی مستقیم مهم‌ترین روش است. روش مورد بررسی در این پژوهش از زمره این نحوه مالیات‌ستانی می‌باشد. امروزه شیوه‌های دیگری در دنیا مورد توجه قرار گرفته که از میان آنها می‌توان به مالیات بر مصرف و مالیات بر ارزش افزوده نیز اشاره کرد. این روش‌ها نیز اکنون در ایران مورد عنایت قرار گرفته و لایحه‌ای در این مورد در مجلس شورای اسلامی در دست بررسی است.

مروری بر پیشینه پژوهش

ماده ۱۲۹ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ مدت زمان بسیار کوتاهی اجرا شد و به دلایل مختلف متوقف و مسکوت ماند، تا اینکه در قانون جدید مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ این ماده قانونی بطور کامل حذف گردید.

به نظر می‌رسد که در زمینه پژوهش، قبلاً نیز مطالعاتی انجام گرفته است. از جمله تعدادی پایان‌نامه در راستای این تحقیق در کتابخانه دانشکده امور اقتصادی مشاهده و مرور گردیده که مشخصات آنها در پخش پی‌نوشت آمده است.

- آجوری، محمد باقر. «راهنمای مدیریت در افزایش مالیات»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، مرکز آموزش مدیریت دولتی، (۱۳۷۶).
- گردانی، ابوالقاسم. «بررسی نتایج اجرای طرح تخصیص شماره اقتصادی به مؤدیان مالیاتی بر نظام نظام تشخیص و وصول مالیات‌های مستقیم در ایران». به راهنمایی دکتر سید جواد پورمقیم (۱۳۷۸).

اهمیت موضوع پژوهش

همچنانکه در مقدمه مقاله اشاره گردید، برای تحقق عدالت مالیاتی، توزیع متعادل ثروت در جامعه و توزیع مجدد درآمد، وصول مالیات بر پایه و اساس منطقی و با در نظر

گرفتن کلیه جوانب امر ضرورت می‌یابد. همچنین به دلیل نقصان‌پذیر بودن ذخایر طبیعی؛ بویژه نفت و فرآورده‌های نفتی - که عمده منابع درآمد کشور ما را تشکیل می‌دهد- نیاز به جایگزینی منابعی که ضمن کسب درآمد کافی برای دولت، پایداری بیشتری نیز داشته باشند، احساس می‌شود. در این راستا مسئولان رده بالای کشور نیز به اهمیت موضوع پی برده و درصدد گذار از درآمدهای نفتی به سوی درآمدهای غیرنفتی هستند. سازمان امور مالیاتی کشور به‌عنوان یکی از ارگانهای زیرمجموعه دولت هم در راستای تحقق این اهداف موضوع پژوهش حاضر را در زمره طرحهای پژوهشی اولویت‌دار خود در سال ۱۳۸۳ قرار داده بود. این پژوهش درصدد است تا حد امکان عوامل لغو مالیات بر مجموع درآمد را شناسایی نماید و امکان برقراری مجدد آن را بر پایه و اساس اصولی بسنجد؛ چرا که برقراری مجدد این ماده قانونی، یکی از راههای رسیدن به اهداف مذکور است.

فرضیات پژوهش

با توجه به کاربردی بودن پژوهش که هدف آن بررسی عوامل لغو مالیات بر مجموع درآمد و امکان‌سنجی برقراری مجدد آن و تعیین مکانیزم وضع مالیات بر مجموع درآمد می‌باشد، فرضیاتی به شرح زیر تنظیم گردید:

۱. فقدان سیستم کارآ و ابزار لازم برای جمع‌آوری و مبادله اطلاعات درآمدی مؤدیان، از موانع اجرایی مالیات بر مجموع درآمد است.
۲. عدم اختصاص شماره منحصر به فرد برای هر یک از مؤدیان، سبب فقدان وصول مالیات بر مجموع درآمد شده است.
۳. فرهنگ مالیاتی، با تشخیص وصول مالیات بر مجموع درآمد رابطه مستقیم دارد.
۴. ضعف اراده اجرایی در سازمان امور مالیاتی ایران موجب عدم اجرای مالیات بر مجموع درآمد شده است.

موضوع پژوهش حاضر در سه مرحله بررسی شده است؛ مرحله نخست «بررسی عوامل لغو مالیات بر مجموع درآمد»؛ مرحله دوم «امکان‌سنجی برقراری مجدد آن» و مرحله سوم

«تعیین مکانیزم وضع مجدد مالیات بر مجموع درآمد» می‌باشد. نخستین کاری که در این پژوهش انجام شد، بررسی مستقیم پرونده‌های مالیاتی برای آزمون فرضیه‌های بالا بود؛ ولی چنانچه در ادامه نیز بطور کامل بیان خواهد شد، بررسی پرونده‌های مالیاتی نتوانست به آزمون فرضیه‌های پژوهش کمک نماید و آزمون فرضیه‌های پژوهش از طریق پرونده‌های مالیاتی میسر نگردید. بنابراین برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از ابزارهای دیگری همچون پرسشنامه و مصاحبه استفاده شد.

روش پژوهش

در این پژوهش از روش قیاسی-استقرایی استفاده شده و از نظر آماری پژوهش حاضر از نوع کتابخانه‌ای-میدانی است. بدین منظور با مراجعه به کتابخانه‌ها، مجلات، نشریات تخصصی و سایتهای اینترنتی و نیز رجوع به پرونده‌های مالیاتی، به جمع‌آوری اطلاعات مربوط به فرضیات پژوهش اقدام گردید. پس از کسب شناخت کامل از موضوع، در روش میدانی یا انجام مصاحبه و نیز مشاهده و تهیه پرسشنامه، به جمع‌آوری اطلاعات درباره یافته‌های پژوهش اقدام شده و در نهایت با استفاده از روشهای آماری یافته‌های پژوهش مورد آزمون قرار گرفتند.

جامعه و نمونه آماری

با توجه به اینکه روشهای اجرایی و روشهای وصول مالیاتها از طریق بخشنامه‌های سازمان امور مالیاتی به تمامی ادارات کل در استانها و شهرستانها ابلاغ می‌شود، این فرض دور از ذهن نیست که روشهای اجرایی در شهرهای مختلف ایران یکسان دانسته شود. بدین جهت در راستای امکانپذیر شدن و دسترسی به موضوع تحقیق، اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی برای ادامه پژوهش انتخاب گردید.

بدین ترتیب جامعه آماری پژوهش حاضر عبارتند از: معاونین مدیر کل، رؤسای امور مالیاتی (ممیزین کل سابق)، رؤسای گروه مالیاتی (سرممیز مالیاتی سابق) و کارشناس ارشد

مالیاتی (ممیزین مالیاتی سابق) کارشناس و کاردان مالیاتی (کمکمیز مالیاتی سابق) که در مجموع به ۲۶۸ نفر می‌رسند. به لحاظ اینکه ماده ۱۲۹ قانون مالیاتهای مستقیم در سالهای قبل از ۱۳۸۰ موضوعیت داشت، منظور نمودن سابقه و تجربه کاری گروههای تشکیل‌دهنده جامعه آماری که بتوانند در راستای پژوهش، اشراف بیشتری به موضوع داشته باشند، سبب شد دو گروه از گروههای جامعه؛ یعنی کارشناس و کاردان مالیاتی از جامعه آماری کنار گذاشته شوند.

روش نمونه‌گیری

در این پژوهش از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده، که برای هر یک از اعضای جامعه شانس مساوی و مستقل برای انتخاب شدن قایل می‌شود، استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش حاضر جامعه‌ای با توزیع نرمال است؛ در صورتیکه نسبت موفقیت یا تأیید فرضیه‌ها (p) و همچنین نسبت عدم موفقیت یا رد فرضیه‌ها (q) هر کدام ۵۰ درصد (p=q=۰/۵۰) در نظر گرفته شود، با تعیین خطای برآورد ده درصد (d=۰/۱۰) و فاصله اطمینان ۹۵ درصد (t=Z=۱/۹۶) می‌توان حجم نمونه مورد نظر را در این پژوهش بر اساس فرمول کوکران تعیین نمود.

$$n = \frac{(N \times t^2) \times (p \times q)}{(N \times d^2) + t^2 (p \times q)}$$

N = اندازه جامعه آماری

n = اندازه نمونه انتخابی

p = نسبت موفقیت (تأیید) فرضیه‌ها

q = نسبت عدم موفقیت (رد) فرضیه‌ها

d = خطای برآورد نمونه

با توجه به جدول بالا و تسهیم به نسبت بین گروههای تشکیل‌دهنده جامعه، حجم

نمونه‌های انتخاب شده در جدول شماره (۱) ارائه شده است.

جدول شماره ۱. حجم نمونه انتخابی از جامعه آماری پژوهش

ارقام به نفر

عنوان شغلی	معاون مدیر کل	رئیس امور مالیاتی	رئیس گروه مالیاتی	کارشناس ارشد مالیاتی	جمع
تعداد جامعه	۳	۱۷	۴۳	۲۰۵	۲۶۸
تعداد نمونه	۱	۵	۱۲	۵۴	۷۲

در صورتی که حجم نمونه بدین ترتیب انتخاب شود، با پذیرش خطای برآورد ده درصد و با ضریب اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا کرد که نمونه انتخابی، ویژگیهای جامعه آماری را دارد. بنابراین می‌توان نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ها به وسیله این نمونه‌ها را، به کل جامعه آماری تعمیم داد.

رشته تحصیلی افراد نمونه آماری، به ترتیب نوزده نفر حسابداری، سیزده نفر رشته مدیریت، چهارده نفر اقتصاد و بقیه از سایر رشته‌های تحصیلی هستند. از لحاظ مدرک تحصیلی هیچ یک از افراد نمونه مدرک تحصیلی دکترا نداشت؛ چهار نفر کارشناسی ارشد؛ چهل نفر کارشناسی؛ نوزده نفر کاردانی و نه نفر دیگر دارای مدرک دیپلم هستند.

روش جمع آوری اطلاعات و ابزار اندازه‌گیری

چون پژوهش، جنبه میدانی و در عین حال سیستمی دارد؛ تلاش شد که به درون سیستم دستیابی حاصل شود و از درون، نسبت به شناخت آن اقدام گردد؛ اما به دلیل آنکه سیستم مالیات بر مجموع درآمد پس از تغییر قانون در سال ۱۳۸۰ و حذف ماده ۱۲۹ قانون مالیاتهای مستقیم، اجرا نگردیده و در حال حاضر نیز اجرا نمی‌شود، بنابراین بررسی مستقیم سیستم میسر نشد. لذا با استفاده از پرونده‌های مالیاتی موجود، مشاهده مستقیم و مصاحبه با افراد، کارکنان و مسئولانی که در زمان اجرای این ماده قانونی، بطور مستقیم مسئول وصول مالیات بر مجموع درآمد بودند، شناسایی سیستم صورت گرفت. به بیان دیگر آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از پرونده‌های مالیاتی میسر نگردید. در این راستا پژوهش به یافته‌های جدیدی نایل شده، که بعداً در بخش سایر یافته‌های پژوهش از نظر خواهد گذشت.

در این پژوهش، با مراجعه و بازدید، مشاهده‌ی حضوری کل مجموعه مورد تحلیل، مصاحبه و گفتگو با مسئولین مختلف، مصاحبه و گفتگوهای غیررسمی؛ اما هدفمند با کارکنان، مطالعه فرمها و اسناد و مدارک، پرونده‌های مالیاتی، تجزیه و تحلیل آنها و انجام گفتگوهای لازم با مسئولین رده بالای اداره کل، مطالعه کتب، سوابق و نشریات مربوط به موضوع، انجام مطالعات میدانی، روش عملی و میدانی در پیش گرفته شد. برای انجام این پژوهش پرسشنامه‌ای شامل دو سری پرسش طراحی گردید:

بخش نخست؛ پرسشهای عمومی از پاسخ‌دهندگان شامل سمت (پست سازمانی)، رشته تحصیلی، مدرک تحصیلی و میزان تجربه ایشان را در بر داشت.

بخش دوم پرسشنامه؛ مربوط به پرسشهایی است که برای آزمون فرضیه‌های پژوهش و بر اساس طیف لیکرت تهیه شده است. برای پاسخگویی به سؤالات، گزینه‌های خیلی زیاد، زیاد، تا حدودی، کم و خیلی کم در نظر گرفته شده است. طیفهای بکار رفته و اعداد انتخاب شده برای آنها در جدول شماره (۲) ارائه گردیده است. در این بخش، ۲۷ پرسش مطرح گردیده که ۲۵ پرسش اول بصورت پرسش بسته و بر اساس طیف لیکرت بوده و دو سؤال دیگر نیز پرسشهای باز هستند تا پاسخ‌دهندگان در صورت داشتن نظر، انتقاد و پیشنهاد در آن درج نمایند که نتایج این دو سؤال در قسمت سایر یافته‌های پژوهش ارائه شده است. همچنین توضیحاتی در ابتدای پرسشنامه برای پاسخ‌دهندگان ارائه شده تا با آشنایی بیشتر با موضوع، به سؤالات طرح شده، پاسخهای آگاهانه‌تری ارائه دهند. از آنجایی که پرسشنامه لیکرتی با گزینه‌های کیفی همراه بوده، ارزشهای متناظر تصریح شده در آن، به ترتیب زیر به معادلهای کمی تبدیل شده‌اند.

جدول شماره ۲. سطح کیفیت‌های ارائه شده در پژوهش و معادلهای آن در طیف لیکرت

خیلی زیاد	زیاد	تا حدودی	کم	خیلی کم
۵	۴	۳	۲	۱

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها برای آزمون فرضیه‌ها

در این پژوهش از نرم‌افزارهای Excel و SPSS-13 و در مورد آزمون T-یکطرفه- که نرم‌افزار SPSS در آن قابل استفاده نبود- از Minitab برای تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده، استفاده گردیده است. آزمون فرضیه‌ها در سطح معنی‌دار پنج درصد انجام شده است. به عبارت دیگر؛ خطای نوع اول (آلفا) در این پژوهش برابر پنج درصد می‌باشد، بنابراین میزان اطمینان ۹۵ درصد انتخاب شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون T-Test و آزمون χ^2 (chi-square test) استفاده شده است. به دلیل اینکه تعداد نمونه انتخابی ۷۲ نفر بود، عدم دریافت حتی تعداد اندکی از پرسشنامه‌های توزیع شده، ممکن بود تأثیر قابل توجهی بر نتایج پژوهش داشته باشد. به همین منظور پژوهشگر به جمع‌آوری تمامی پرسشنامه‌ها ناگزیر شده است.

پس از تجزیه و تحلیل داده‌ها توسط رایانه، نتایج مربوط به آمار استنباطی به ترتیب زیر بدست آمد که در بخش نتیجه‌گیری مقاله، پذیرش یا عدم پذیرش فرضیه‌ها نیز توضیح داده شده است.

جدول شماره ۳. نتایج آمار توصیفی بدست آمده از آزمون T-TEST

نتایج آماری فرضیه چهارم	نتایج آماری فرضیه سوم	نتایج آماری فرضیه دوم	نتایج آماری فرضیه اول	
۲/۸۷۹۶	۳/۵۲۷۸	۳/۹۹۱۷	۳/۳۱۹۵	میانگین
۲/۷۶۹۱	۳/۴۱۵۰	۳/۸۲۳۶	۳/۲۱۸۷	فاصله اطمینان ۹۵٪ (حد پایین)
۲/۹۹۰۲	۳/۶۴۰۱	۴/۱۴۹۷	۳/۴۲۰۳	فاصله اطمینان ۹۵٪ (حد بالا)
۲/۸۸۸۶	۳/۵۳۷۵	۴/۰۴۵۷	۳/۳۰۰۱	میانگین اصلاح شده (۵٪)
۳/۰۰۰۰	۳/۵۵۰۰	۴/۲۰۰۰	۳/۲۳۶۱	میانه
۰/۲۲۱	۰/۲۲۸	۰/۴۵۲	۰/۱۸۴	واریانس
۰/۴۷۰۵	۰/۴۷۷۸	۰/۶۷۲۶	۰/۴۲۹۲	انحراف معیار
۲/۰۸	۲/۰۰	۳/۴۰۰	۱/۸۷	دامنه
-۰/۱۵۶	-۰/۱۳۵	-۱/۳۲۱	۰/۷۰۴	کشیدگی
-۰/۲۹۶	-۰/۷۲۱	۱/۹۱۲	۰/۱۹۰	چولگی

جدول شماره ۴. جدول آماره آزمون T یک نمونه‌ای فرضیه‌ها

انحراف معیار میانگین	انحراف معیار	میانگین	تعداد	One-Sample Statistics
۵/۰۵۸E-۰۲	۰/۴۲۹۲	۳/۳۱۹۵	۷۲	فرضیه اول
۷/۹۲۶E-۰۲	۰/۶۷۲۶	۳/۹۹۱۷	۷۲	فرضیه دوم
۵/۶۳۱E-۰۲	۰/۴۷۷۸	۳/۵۲۷۸	۷۲	فرضیه سوم
۵/۵۴۵E-۰۲	۰/۴۷۰۵	۲/۸۷۹۶	۷۲	فرضیه چهارم

جدول شماره ۵. نتایج آماری آزمون فرضیه‌ها

Test value ≤ 3					
آماره آزمون T	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	اختلاف میانگین‌ها	فاصله اطمینان ۹۵٪	
				حد پایین	حد بالا
۶/۳۱۷	۷۱	۰/۰۰	۰/۳۱۹۵	۰/۲۱۸۷	۰/۴۲۰۳
۱۲/۵۱۱	۷۱	۰/۰۰	۰/۹۹۱۷	۰/۸۳۳۶	۱/۱۴۹۷
۹/۳۷۳	۷۱	۰/۰۰	۰/۵۲۷۸	۰/۴۱۵۵	۰/۶۴۰۱
-۲/۱۷۱	۷۱	۰/۹۸۳	-۰/۱۲۰۴	-۰/۲۳۰۹	-۹/۸۱E-۰۳

جدول شماره ۶. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ها با استفاده از آزمون کای-دو (χ^2)

نتایج آزمون	فرضیه اول	فرضیه دوم	فرضیه سوم	فرضیه چهارم
مقدار کای-دو	۶۸/۳۲۳	۴۹/۹۴۴	۵۴/۱۱۱	۴۱/۸۸۹
درجه آزادی	۳	۴	۳	۳
سطح معنی‌داری	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰

سیستم مورد عمل وصول مالیات بر مجموع درآمد در اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی

با بررسی پرونده‌های مالیاتی موجود در این اداره کل، گفتگو و مصاحبه با پرسنل آن، نتایج زیر بدست آمد. البته لازم به ذکر است که آنچه در ذیل آمده، حاصل یک مشاهده است؛ لیکن در صورتی که خوانندگان، مخاطبان و هر ذی‌ربط و ذی‌نفع دیگری مطلب نادرستی در آن مشاهده می‌کنند، می‌توانند نویسندگان را ارشاد و راه را برای تحقیقات آتی هموارتر سازند.

- از شش منبع مرتبط با مالیات بر مجموع درآمد؛ یعنی درآمد املاک؛ درآمد مشاغل؛ درآمد حقوق؛ درآمد اشخاص حقوقی؛ درآمد کشاورزی و درآمدهای اتفاقی، مالیات بر درآمد کشاورزی به دلیل معافیت قانونی (کل درآمد حاصل از کشاورزی، دامپروری و ...، مطابق ماده ۸۱ معاف از مالیات بود) وصول نمی‌گردید.

۲. مالیات بر درآمد اتفاقی به دلیل اندک و نادر بودن اینگونه درآمدها، در حوزه مالیات بر مجموع درآمد منعکس نمی‌شود.

۳. مالیات بر درآمد حقوق و اشخاص حقوقی نیز به جهت حجم زیاد و تعداد افراد بسیار متنوع در بخش حقوق و فقدان ابزارهای لازم در این قسمت وصول نمی‌شود.

۴. بنابراین فقط برای دو منبع اول؛ یعنی مالیات بر درآمد املاک و نیز مالیات بر درآمد مشاغل، برگه‌های قطعی مالیات، در پنج نسخه تکمیل و به ترتیب زیر توزیع می‌شود:

بنابراین یک نسخه به عنوان پیش‌نویس مورد استفاده قرار می‌گرفت و نسخه دوم آن به مؤدی تحویل می‌شد؛ نسخه سوم در پرونده مالیاتی مؤدی بایگانی می‌شد؛ نسخه چهارم به حوزه محل سکونت مؤدی ارسال می‌شد و سرانجام نسخه پنجم، به حوزه مالیات بر مجموع درآمد (سجل مالیاتی) فرستاده می‌شد.

در این حوزه از یک نرم‌افزار بسیار ساده که تحت Basic نوشته شده بود مالیات بر مجموع درآمد محاسبه می‌شد. برخلاف تصور اولیه و نیز برخلاف نص قانون که مقرر داشته است هر شخص حقیقی اگر از یک یا چند منبع، درآمد داشته باشد، مجموع درآمد منابع مختلف مشمول مالیات می‌شود، با بررسی به عمل آمده مشخص شد که در این حوزه، به دلیل برداشت اشتباه کارکنان از قانون و نیز به دلایل دیگر، حتی اینگونه نیز عمل نمی‌شد؛ بلکه برداشت کارکنان و نحوه عمل آنها بدین صورت بود که اگر فردی در داخل هر یک از منابع، دو یا چند محل درآمد داشت، مجموع درآمدهای وی برای همان منبع مشخص شده و مشمول مالیات بر مجموع درآمد می‌شد؛ مثلاً اگر فردی از دو یا چند ملک، درآمد املاک داشت، مجموع درآمدهای املاک وی مشمول مالیات بر مجموع درآمد می‌شد. اگر شخص چند منبع درآمد مشاغل داشته باشد، مجموع درآمد مشاغل مشمول مالیات می‌شود. حال آنکه اگر فردی یک منبع درآمد حقوق و یک منبع درآمد مشاغل داشته باشد و همین فرد از املاک نیز درآمدی داشته باشد، چون سیستم قادر به شناسایی وی نبود، مشمول مالیات بر مجموع درآمد نمی‌شد؛ چرا که حقوق در بخش مالیات بر مجموع درآمد منعکس نمی‌شد و

سایر منابع نیز به دلیل اینکه در هر یک از منابع فقط یک درآمد کسب کرده مشمول مالیات بر مجموع درآمد نمی‌شود، زیرا سیستم موجود فقط قادر بود در داخل هر یک از منابع؛ اگر اسم و مشخصات مؤدی به هنگام ورود اطلاعات از برگ قطعی به رایانه مشابه بود آن را شناسایی نماید؛ در غیر این صورت مفری برای فرار از مالیات بر مجموع درآمد برای مؤدی به لحاظ ضعف ابزاری اداره امور مالیاتی ایجاد می‌شد.

نتیجه‌گیری

نتیجه بررسی پرونده‌های مالیاتی

اطلاعات موجود در پرونده‌های مالیاتی عبارت بود از منابع درآمدی مؤدی؛ مانند املاک، مشاغل و ... ، آدرس محل سکونت، مشخصات فردی و میزان مالیات متعلق و تعدادی فیش واریزی و برگ تشخیص مالیات. عمده نتیجه بررسی پرونده‌های مالیاتی بدین شرح است که مالیات وصولی از محل مالیات بر مجموع درآمد، بیشتر از مجموع مالیاتهای تک تک منابع موضوع مالیات بر مجموع درآمد است؛ زیرا وقتی درآمد منابع مختلف یک مؤدی با هم جمع می‌شوند و مالیات مجموع درآمدها بر اساس نرخهای ماده ۱۳۱ ق.م.م. محاسبه می‌گردد، مبلغ آن بیشتر از زمانی است که مالیات آنها تک تک با نرخهای ماده ۱۳۱ ق.م.م. مورد محاسبه قرار می‌گیرند؛ همچنین این نتیجه بدست آمد که اطلاعات درآمدی مؤدی به روز نمی‌شود.

نتیجه بررسی سیستم مالیات بر مجموع درآمد موجود

سیستم مورد اجرا در اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی بطور تفصیل تشریح شده است. نتایج گزارش شده مربوط به تحقیقی در دوره زمانی دی ماه ۱۳۸۳ تا اسفند ۱۳۸۴ می‌باشد، به شرح زیر است:

۱. مالیات بر مجموع درآمد بطور کامل و صحیح در این اداره کل اجرا نمی‌شود؛ بطوریکه از شش منبع موضوع ماده ۱۲۹ ق.م.م. تنها از دو منبع مالیات وصول می‌شود.

۲. بانک اطلاعات کامل و جامعی برای مؤدیان وجود ندارد.
۳. شناسایی مؤدیان فقط در صورت مراجعه مؤدی به حوزه‌های مالیاتی امکانپذیر است و ابزار دیگری برا شناسایی مؤدی وجود ندارد.
۴. از رایانه در حد بسیار کم و فقط در قالب برنامه‌ای تحت بیسیک (Basic)، برای ثبت برگ قطعی مالیات استفاده می‌شود. پردازش اطلاعات و تعیین میزان مالیات هر مؤدی بصورت دستی و توسط پرسنل مالیاتی انجام می‌شود.
۵. مالیات بر مجموع درآمد، پس از کسر معافیت‌های قانونی بر اساس نرخهای جدول ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم، محاسبه و وصول می‌شد.
۶. مبادله اطلاعات درآمدی مؤدیان بین حوزه‌های مالیاتی بسیار کم صورت می‌گیرد.
۷. درآمدهای کسب‌شده مؤدیان در سایر نقاط کشور، به غیر از محل سکونت در پرونده‌های مالیاتی موجود نمی‌باشد.

نتیجه تحلیل داده‌ها

تجزیه و تحلیل داده‌های مربوط به فرضیه‌های پژوهش - که با استفاده از آزمونهای مختلف آماری صورت گرفته - نتایج زیر را در بر دارد:

فرضیه‌های اول، دوم و سوم مورد تأیید قرار گرفته؛ اما فرضیه چهارم تأیید نشده است. مفهوم این جمله بدین صورت است که:

۱. فقدان سیستم کارآ و ابزار لازم برای جمع‌آوری و مبادله اطلاعات درآمدی مؤدیان یکی از عواملی است که منجر به عدم اجرای ماده ۱۲۹ ق.م.م. شده است. در این زمینه عواملی همچون وجود مراحل پیچیده و بوروکراسی اداری، عدم مبادله اطلاعات مابین حوزه‌ها و نیز عدم خوداظهاری مؤدیان دخیل بوده‌است.
۲. عدم اختصاص شماره منحصریفرده برای هر یک از مؤدیان، باعث عدم تجمیع اطلاعات درآمدی مؤدیان در یکجا می‌شود و اینکار، خود موجب عدم امکان تعیین

منابع مختلف درآمدی مؤدیان و وصول هر چه بهتر و بیشتر مالیات بر مجموع درآمد شده است.

۳. فرهنگ مالیاتی با تشخیص، تعیین و وصول مالیات بر مجموع درآمد، رابطه مستقیم دارد.

۴. اراده اجرایی در سازمان امور مالیاتی برای به اجرا درآوردن مالیات بر مجموع درآمد وجود دارد؛ چرا که از طریق برگزاری آموزشهای ضمن خدمت برای کارکنان، توصیه به آنها برای تکریم ارباب رجوع و اخیراً مجهز نمودن برخی حوزههای مالیاتی به کامپیوتر، این اراده را در سازمان امور مالیاتی می توان مشاهده نمود.

نتیجه تلاشهای قانونی (سایر یافته های پژوهش)

در اینجا لازم به ذکر است که همواره تلاشهایی از طرق مختلف برای احیای ماده مزبور در جریان بوده است؛ بنابراین به دلایل متعدد که خارج از حوصله این مقاله است موضوع قابل اعمال دانسته نشده است. از جمله این موارد ممکن است به آنچه در مجلس شورای اسلامی در هنگام طرح موضوع گذشته است نظری انداخته شود:

نمایندگان مجلس شورای اسلامی عمده ترین دلایل خود را در رابطه با حذف این ماده قانونی در یکصد و هفتاد و هفتمین جلسه علنی مورخ ۱۳۸۰/۹/۱۹ به شرح زیر بیان می کنند:

۱. فقدان ضمانت اجرایی برای این ماده قانونی؛
۲. اشراف نداشتن دولت یا وزارت امور اقتصادی و دارایی بر عملکرد اشخاص حقیقی؛
۳. دشوار بودن تعیین نرخ تسعیر ارز برای افرادی که در خارج از کشور درآمد کسب کرده اند؛
۴. مطابقت نداشتن سال مالی کشورهای خارجی با سال مالی کشور ما برای تعیین درآمد افرادی که در خارج از کشور درآمد کسب کرده اند؛
۵. فرار سرمایه ها یا عدم انتقال سرمایه و سود حاصل از آن به داخل کشور، در مورد افرادی که در خارج از کشور درآمد کسب کرده اند؛
۶. وجود مراحل پیچیده و بوروکراسی در وصول مالیات بر مجموع درآمد؛

۷. مالیات‌گیری دوباره یا مالیات مضاعف از افرادی که مالیات بر درآمدهایشان را قبلاً پرداخت کرده‌اند.

محدودیت‌های پژوهش

در پژوهش‌هایی از این نوع، که پژوهشگر با ارگانها و ادارات دولتی سروکار دارد یکی از عمده‌ترین محدودیتها، اخذ مجوز از مقامات مسئول است. در این پژوهش نیز اخذ مجوز برای بررسی پرونده‌های مالیاتی یکی از محدودیتها است. از دیگر محدودیتها می‌توان به عدم امکان استفاده از اطلاعات روز و جدید، به دلیل مختومه شدن پرونده‌های مالیاتی در سال ۱۳۸۰ اشاره کرد. ضمن اینکه به علت بایگانی نمودن پرونده‌های تشکیل شده تا سال ۱۳۸۰ و انباشته شدن آنها در انبار بر روی هم، امکان دسترسی به کلیه پرونده‌های تشکیل شده تا سال ۱۳۸۰ میسر نگردید. عدم دسترسی سریع به جامعه آماری؛ عدم پاسخگویی به موقع تعدادی از عوامل نمونه آماری، محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه، اجبار در جمع‌آوری تمامی پرسشنامه‌های توزیع شده به دلیل تأثیر آنها در نتیجه پژوهش و ... نیز از سایر محدودیت‌های پژوهش حاضر محسوب می‌شود.

پیشنهادها

پیشنهادهای کاربردی

برای بهبود کلی سیستم مالیاتی و اجرای مجدد مالیات بر مجموع درآمد (در حالت جزء) باید موارد زیر در نظر گرفته شود:

۱. بایستی سیستم فعلی کارا شود و لازمه این کار مهیا نمودن ابزار و امکانات لازم از قبیل رایانه، دستورالعملها، فرمها و ... برای ادارات امور مالیاتی و به روز نگهداشتن اطلاعات کلیدی مؤدیان است.
۲. لازم است ترتیبی اتخاذ شود که شناسایی مؤدیان با سهولت بیشتری انجام پذیرد. برای این کار می‌توان به هر مؤدی شماره منحصر بفردی همچون کد ملی اختصاص داد.

۳. سجل مالیاتی با بکارگیری شماره شناسایی مؤدی راه‌اندازی شده و بطور کامل بکار گرفته شود.
۴. از طریق برگزاری کلاسهای آموزشی برای کارکنان ادارات امور مالیاتی، فرهنگ مالیات‌دهی و مالیات‌ستانی گسترش داده شود.
۵. سازمان امور مالیاتی بایستی تبلیغات گسترده‌ای در زمینه موارد فایده‌های مالیات برای جامعه، موارد مصرف مالیات و ... در رسانه‌های گروهی انجام دهد.
۶. رسانه‌های گروهی نیز باید رسالت خود را در زمینه توسعه فرهنگ مالیات به نحوی کامل انجام دهند.
۷. با بررسی بیشتر و اعطای تخفیف و معافیت اساسی به اقشار مولد و بویژه ساکن مناطق محروم؛ انگیزه فعالیتهای اقتصادی بیشتر در مؤدیان ایجاد شود.
۸. ادارات امور مالیاتی به رایانه مجهز شده و حوزه‌های مالیاتی بصورت شبکه‌ای بهم متصل شوند تا از این طریق مبادله اطلاعات درآمدی مؤدیان بین حوزه‌ها میسر گردد.
۹. ادارات کل امور مالیاتی استانها در صورت امکان با استفاده از اینترنت یا اینترنت به یکدیگر متصل شده و اطلاعات مؤدیان را که در مکانهای مختلف به فعالیت می‌پردازند به روز نمایند.
۱۰. استفاده از خدمات جامعه حسابداران رسمی برای تکمیل اظهارنامه‌های مالیاتی. بیان شفاف میزان وصول انواع مختلف مالیات و موارد مصرف آنها که در مؤدیان انگیزه حسابخواهی ایجاد می‌کند و راه را برای خوداظهاری ایشان هموارتر می‌سازد.

پی‌نوشتها:

۱. ماسگریو، ریچارد ا.، ماسگریو، پگی ب. *مالیه عمومی در تئوری و عمل*، ترجمه مسعود محمدی و یدا... ابراهیمی‌فر، تهران: سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۷۳.
۲. *قانون مالیاتهای مستقیم*، مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه ۸۰/۱۱/۲۷.
۳. پژوهان، جمشید. *اقتصاد بخش عمومی (مالیاتها)*. تهران: پژوهشکده اقتصاد دانشگاه تربیت مدرس، ۱۳۸۰.
۴. جعفری صمیمی، احمد. *اقتصاد بخش عمومی (۱) الی (۳)*. تهران: انتشارات سمت، ۱۳۷۸.
۵. پورمقیم، سید جواد. *اقتصاد بخش عمومی*. تهران: نشر نی، ۱۳۸۲.
۶. ویژه‌نامه فرهنگ مالیاتی. وزارت امور اقتصادی و دارایی، (تیرماه ۱۳۸۰).
۷. ویژه‌نامه نظام مالیاتی ایران، مرکز پژوهشهای مجلس، مجلس و پژوهش، شماره ۴۵، (پاییز ۱۳۸۳).
۸. گرچی، محمدرضا. «بررسی موارد خوداظهاری مالیاتی در ایران و ارائه راهکارهای لازم». *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز، ۱۳۸۰.
۹. صوفیوند، نصرت اله. «بررسی تحلیلی و تطبیقی نرخهای تصاعدی مالیات در ایران و ارائه روش نرخ‌گذاری». *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۷۷.
۱۰. گردانی، ابوالقاسم. «بررسی نتایج اجرای طرح تخصیص شماره اقتصادی به مؤدیان مالیاتی بر نظام تشخیص و وصول مالیاتهای مستقیم در ایران». کار تحقیقی به راهنمایی آقای دکتر سیدجواد پورمقیم، ۱۳۷۸.
۱۱. نیک‌چهر، منصور. «بررسی عوامل مؤثر در وصول مالیات مشاغل از دیدگاه ممیزین و مؤدیان مالیاتی اداره کل مالیاتهای غرب تهران». *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۱.
۱۲. متین، علیرضا. «قانون‌گریزی و قانون‌ستیزی مأموران مالیاتی ایران و ناکارآمدی نظام مالیاتی کشور». *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، به راهنمایی آقای دکتر عزت اله عراقی، ۱۳۷۸.

13. Harry, S. Rosen. *Public Finance*. McGraw-Hill., 1998.
15. Bird & Conssen. *The Personal Income Tax: Phoenix from the Ashes?*. Amsterdam., 1990.
16. Burns, Lee, Krever, Richard. *Individual Income Tax*. Volume 2; International Monetary Fund., 1998.
17. Davidson, Sinclair. *Who Pays the Lion's Share of Personal Income Tax*. The Center for Independent Studies., 2004.
18. www.mefa.gov.ir
19. www.storg.ir
20. www.sea.ac.ir
21. www.mellat.majlis.ir
22. www.taxsite.com
23. www.malyat.tripod.com