

بررسی فاصله انتظارات بین مؤدیان و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در مورد عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی و موارد اختلافی و رتبه‌بندی آنها به کمک تحلیل سلسله مراتبی داده‌ها

AHP

محمد رضا عبدلی

msh13577@gmail.com

محسن بوجاری

محمد شاه حسینی

چکیده

این تحقیق به بررسی عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی و اختلاف و علل ارجاع پرونده‌ها به هیأت و عوامل مؤثر بر کاهش فاصله انتظارات بین مؤدیان و تفاوت مالیات ابرازی و مالیات تعیین شده در هیأت می‌باشد در این راستا دو فرضیه تدوین شد در فرضیه اول پارامترهای اختلاف با تحقیق و بررسی کارشناسان وزارتخانه و حسابداران و مؤدیان با تجربه و توجه به تحقیقات پیشین تعیین شد و در قالب پرسشنامه بین کارمندان و مؤدیان اداره کل امور مالیاتی استان سمنان توزیع گردید از طریق روش AHP با توجه به درجه اهمیت مهم موارد اختلاف از دو دیدگاه ماموران مالیاتی و مؤدیان بررسی گردید و یافته تحقیق نشان داد بین انتظارات مؤدیان و هیأت‌های حل اختلاف تفاوت معناداری وجود دارد مهم‌ترین موارد اختلاف شامل عدم وجود سیستم جامع اطلاعات و خدمات مالیاتی، عدم انتصاب اعضا مطلع و توانا و مجریان قرار رسیدگی مجرب در هیأت‌ها، عدم وجود مستندات لازم و کافی در پرونده‌ها، در اختیار نداشتن یک تیم کارشناسی جهت تسریع و کیفیت رسیدگی پرونده‌ها و عدم افزایش اختیارات رئیس امور مالیاتی در مرحله توافق و عدم ایجاد تسهیلات برای مؤدیان در این مرحله می‌باشد در فرضیه دوم تعداد ۶۰ پرونده اشخاص حقیقی و حقوقی مطرح شده در هیأت حل اختلاف بین سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ مورد بررسی قرار گرفت که یافته تحقیق نشان داد تفاوت مالیات ابرازی و مالیات تعیین شده در هیأت حل اختلاف در اشخاص حقوقی و در اشخاص حقیقی معنادار می‌باشد که علل آن شامل رسیدگی علی‌الراس، فرار مالیاتی، پنهان کردن مکان و فعالیت‌ها، عدم ارائه خرید و فروش فصلی، پایین بودن احتمال کشف تخلف توسط سازمان و در نتیجه پنهان‌سازی درآمد و معاملات و عدم تشخیص درامد واقعی با وجود توافق هرساله می‌باشد

کلید واژه‌ها: مؤدیان، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، عدم تمکین مالیاتی، مالیات ابرازی، مالیات تعیین شده

کلیات

۱-۱- مقدمه

در مقایسه نظام مالیاتی ایران با کشورهای پیشرفته، تعداد اظهارنامه‌های مورد رسیدگی به نسبت اظهارنامه‌های مورد قبول بسیار بالا است. فقدان اطلاعات مالیاتی، پیچیدگی و عدم شفافیت قوانین، نوع رسیدگی مالیاتی را از مختصات یک رسیدگی بهینه دور می‌کند. دور بودن رسیدگی مالیاتی از یک رسیدگی بهینه موجب بروز اختلافات بین مؤدیان و سازمان امور مالیاتی و متعاقباً سبب طرح پرونده‌های مالیاتی در مراجع دادرسی (اداری، شبه قضایی و قضایی) می‌گردد.

تمکین مالیاتی به مفهوم پایبندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی آنهاست. تمکین مالیاتی از جمله اهداف تمام سیستم‌های مالیاتی دنیاست که در آرزوی آن به سر می‌برند و همچنین تا حد بسیار خوبی به آن دست یافته‌اند. متأسفانه در نظام مالیاتی ایران، تمکین مالیاتی از رتبه‌ی بسیار پایینی برخوردار است نمونه‌ی آن هم حجم بسیار بالای مالیات‌های معوقه‌ی سال‌های گذشته و همچنین حجم زیاد پرونده‌ها در ادارات حل اختلاف مالیاتی است. در این شرایط وظیفه‌ی سازمان امور مالیاتی است که عوامل انگیزشی و تشویق‌کننده‌ی نظام تمکین داوطلبانه را کشف و تقویت کند. (دژ، ۱۳۹۰).

عدم تمکین مالیات عبارت از قصور مؤدی نسبت به انجام تعهدات مالیاتی از روی عمد و یا غیر عمد است. عدم تمکین به قوانین مالیاتی به شکل‌های متفاوتی صورت می‌گیرد. ممکن است عدم تمکین، عمدی باشد که مؤدی تعمداً قوانین و مقررات مالیاتی را به نفع خودش تفسیر می‌نماید، و یا عدم تمکین غیرعمدی باشد که ممکن است در نتیجه نادیده گرفتن و یا اشتباه در اعمال قوانین مالیاتی صورت گیرد (عسکری-۱۳۹۲).

۱-۲- بیان مسئله

نظام مالیاتی حاصل تعامل و هماهنگی با مؤدیان و سایر نهادهاست. به‌عنوان یکی از راهکارهای اساسی جهت حل اختلاف‌ها، مشکلات و جلب مشارکت مالیات دهندگان و ترغیب آنها وجود هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی می‌باشد این راستا بحث نحوه رسیدگی، عدم اطلاع مؤدیان از قوانین، نوع رسیدگی، استنباط هیأت‌ها از قوانین، فرار

مالیاتی مؤدیان و ترکیب اعضای هیأت موجب بروز کشمکش‌های زیاد میان مؤدیان، ماموران مالیاتی و هیأت‌ها شده است بروز این اختلاف‌ها باعث می‌شود که تعدادی از پرونده‌های مالیاتی در هیأت‌ها اعم از بدوی، تجدیدنظر، شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری باقی بماند که سبب می‌شود مرحله تشخیص تا مرحله قطعیت را طولانی نماید لذا این تحقیق در پی آن است که ضمن شناسایی این تفاوت‌ها علل مربوط و اثرات آنها را بر شکاف بین مالیات ابرازی و مالیات تعیین شده بررسی نماید شناسایی این موضوع رهیافتی است برای مؤدیان در جهت کاهش فاصله بین مالیات ابرازی و قطعی شده و تمکین آن زمینه‌ای برای سازمان امور مالیاتی کشور در وصول سریع‌تر و کم هزینه ترسراگذاری برای قانون‌گذاران و مدیران در جهت رفع ریشه‌ای بعضی از این اختلافات می‌باشد.

۱-۳- اهمیت تحقیق

نظام دادرسی به دلایل مختلف از کارایی لازم برخوردار نیست ویژگی یک نظام مطلوب دادرسی، سرعت بخشیدن به اختلافات مالیاتی می‌باشد متأسفانه مجموعه‌ای از عوامل نهادی، ساختاری و فرهنگی در کنار کارایی پایین فرآیند تشخیص مالیات (فرآیند قبل از دادرسی)، موجب گسیل حجم عظیمی از پرونده‌های مالیاتی به سمت هیأت‌های حل اختلاف و سایر ارکان نظام مالیاتی شده است. نتیجه این امر طولانی شدن زمان دادرسی از یک سو و احتمالاً کاهش دقت رسیدگی به پرونده‌های مورد اختلاف است. این مسأله به نوبه خود منجر به افزایش نارضایتی مؤدیان و ذینفعان نظام مالیاتی و همچنین کاهش قدرت خرید درآمدهای مالیاتی دولت به دلیل طولانی شدن فرایند دادرسی شده است. بنابر این کاهش تعداد پرونده‌های مطروحه در نظام دادرسی، افزایش سرعت و دقت مطرح شده در فرایندهای مختلف دادرسی و سرانجام افزایش کارایی این بخش از مهم‌ترین دغدغه‌های نظام دادرسی مالیاتی می‌باشد.

۱-۴- فرضیات تحقیق

- ۱- بین دیدگاه و انتظارات مؤدیان و هیأت‌های حل اختلاف در مورد علل عدم تمکین مالیاتی تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۲- اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات تعیین شده در پرونده‌های موجود در هیأت‌های حل اختلاف معنادار می‌باشد.

۱-۵- متغییرهای تحقیق

اختلاف دیدگاه بین مؤدیان و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی
تفاوت مالیات ابرازی با تعیین شده توسط اداره دارائی
موارد عدم تمکین مالیاتی

مبانی نظری**مراجع دادرسی مالیاتی ایران****۲-۱- مرحله اول: مراجع اداری دادرسی مالیاتی**

نخستین مرحله دادرسی مالیاتی، دادرسی اداری است که به موجب آن مؤدیان می‌توانند نزد مقامات تقاضای تجدیدنظر در زمینه مالیات خود را بنمایند. این مقامات عبارتند از: روسای امور مالیاتی، معاونین و مدیران ادارات کل امور مالیاتی. مقامات مزبور رسماً دادرسی محسوب نمی‌شوند اما جزو مأموران تشخیص مالیات هستند که به لحاظ اداری مافوق مأموران تشخیص مالیات اصلی هستند و اختیار جرح و تعدیل نظر آنان را به موجب ماده ۲۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره ماده ۴۳ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۲ آن دارند.

مرحله دوم: هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی

مرجع اصلی و اساسی رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مرجع دیگری پیش‌بینی شده، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و در مرحله اول هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی است. ساختار و صلاحیت‌های این گونه هیأت‌ها را باید شناخت

اول: ترکیب اعضای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی

به استناد ماده ۲۳۳ ق.م.م هر هیأت حل اختلاف مالیاتی مرکب از ۳ نفر به شرح زیر تشکیل خواهد شد:

الف - یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی کشور

ب - یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته. در صورتی که قاضی بازنشسته واجد شرایطی در شهرستان‌ها یا مراکز استان‌ها وجود نداشته باشد بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور، قوه قضاییه یک نفر قاضی شاغل را برای عضویت هیأت معرفی خواهد نمود.

ج - یک نفر نماینده از اتاق بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران یا اتاق تعاون یا - جامعه حسابداران رسمی ایران یا مجامع حرف‌های یا تشکل‌های صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مؤدی. بنابراین در ترکیب هیأت عضویت یک نفر نماینده ذینفع (مودی) و یک نفر نماینده دستگاه قضایی پیش‌بینی شده است.

د - به موجب تبصره یک ماده ۲۳۳ ق. م. م جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، با حضور سه نفر - رسمی است و رأی هیأت‌های مزبور با اکثریت آراء قطعی و لازم الاجرا است ولی نظر اقلیت باید در متن رأی قید شود.

دوم - صور آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بعد از طرح و رسیدگی پرونده مالیاتی در جلسه هیأت حل اختلاف مالیاتی رأی صادره به یکی از صور زیر می‌باشد:

الف - تعدیل درآمد مشمول مالیات

ب - رفع تعرض از مؤدی مالیاتی یا به عبارتی ردّ برگ تشخیص مالیات

ج - تأیید مأخذ درآمدی که مشمول مالیات واقع شده

د - صدور قرار رسیدگی مجدد و ارجاع پرونده به کارشناس مجری قرار

ه - صدور قرار رفع نقص به دلیل نقص و ایراد وارد بر تشخیص مالیات

و - صدور رأی مبنی بر عدم قابلیت طرح پرونده در هیأت حل اختلاف مالیاتی

ی - عدم صلاحیت هیأت جهت رسیدگی به موضوع اختلاف

مرحله سوم: هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر

به موجب ماده واحده قانون الحاق یک ماده به عنوان ۲۳۷ به قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحات مگر اینکه ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی براساس ماده ۲۳۴ ق. م. م و تبصره‌های آن به مؤدی، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدی آن مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر احاله خواهد شد.

۲-۲- هیأت حل اختلاف مالیاتی هم عرض

در مورد که رای مورد شکایت از طرف یکی از شعب شورای عالی مالیاتی نقض گردد شورا یک نسخه از رای را برای رسیدگی نزد دادستان انتظامی مالیاتی ارسال و پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگری ارجاع خواهد شد و در صورتی که در آن محل یک هیأت بیشتر نباشد به هیأت حل اختلاف مالیاتی

نزدیک‌ترین شهری که با محل مزبور در محدوده یک استان باشد ارجاع می‌شود هیأت مزبور مجدداً با نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی و رای مقتضی می‌دهد رای مذکور قطعی و لازم‌الاجراء می‌باشد.

۲-۳- هیأت حل اختلاف در اجرای ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم

مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص که طبق مقررات اجرایی مالیات‌ها قابل وصول و مطالبه می‌باشد هیأت حل اختلاف مالیاتی است:

۱- در مورد مالیات‌های مستقیم هرگاه شکایت موجه حاکی از این باشد که وصول مالیات قبل از قطعیت به موقع اجرا گذارده شده است هیأت حل اختلاف مالیاتی ضمن بطلان اجرائیه نسبت به درآمد مشمول مالیات مؤدی رسیدگی و رأی صادر خواهد کرد. رأی صادره از این هیأت حل اختلاف قطعی است.

۲-۴- هیأت حل اختلاف در اجرای ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم

این مرجع به‌عنوان یکی از طرق فوق‌العاده رسیدگی به شکایات از مالیات‌های غیرمستقیم و نیز مالیات‌های قطعی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد (مانند مواردی که به علت انقضای مهلت‌های اعتراض قابل طرح در مرجع دیگری نیست) است که طی آن به شکایت مودی دایر بر غیر عادلانه بودن مالیات که مستنداً به مدارک و دلایل کافی است، رسیدگی می‌شود و طی آن وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. رأی هیأت به اکثریت آرا قطعی و لازم‌الاجراء می‌باشد؛ همچنین با توجه به شبه قضایی بودن این هیأت آرای آن نیز قابل شکایت در دیوان عدالت اداری می‌باشد.

۲-۵- پیشینه‌ی تحقیق در ایران

حسینی هراندی و جنگلی (۱۳۹۱) به بررسی تفاوت مالیات تشخیصی با مالیات قطعی ناشی از آراء هیأت‌های حل اختلاف پرداخته است عمده‌ترین مسائلی که موجب عدم پذیرش مالیات تشخیصی توسط مؤدیان و ارجاع به هیأت حل اختلاف می‌گردد

عبارتست از: تشخیص مالیات به صورت علی‌الراس، نحوه ابلاغ برگ تشخیص، جهل به قانون و بی‌تفاوتی مشکلات ایجاد شده توسط مؤدیان، نارسایی قانونی، عدم وجود سیستم جامع مالی و مالیاتی، عدم تناسب مامورین با پرونده‌های تحت رسیدگی و عدم اهتمام اداره در حل اختلاف مؤدیان در مرحله تشخیص اولیه می‌باشد.

عبادپور و قانوندوست حقیقی (۱۳۷۹) به شناسایی موانع قانونی و اجرایی موجود در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی جهت تسهیل وصول مالیات می‌پردازد که اهم این موارد شامل: تشخیص مالیات به صورت علی‌الراس، عدم اهتمام مامورین تشخیص در مرحله اول، نحوه ابلاغ برگ‌های تشخیص، عدم برپایی دوره‌های آموزشی ضمن خدمت برای کلیه سطوح، جهل به قانون مؤدیان، عدم برپایی مراکز مشاوره مالیاتی، استفاده بهینه از رسانه‌های جمعی برای نارسایی قانون، عدم تناسب تعداد کارکنان هیأت‌ها با حجم پرونده‌های ارجاعی، عدم نظارت کامل بر امور و مراحل وصول درآمد از سوی مسولین می‌باشد.

دکتر مهدی شهلاورفیع (۱۳۸۰) به بررسی تحلیل نظام رسیدگی به اختلافات مراجع تشخیص سازمان امور مالیاتی با مؤدیان پرداخته است که عمده‌ترین موارد بروز اختلاف شامل: حجم زیاد پرونده‌های مطرح در هیأت‌ها، طولانی بودن رسیدگی به پرونده‌ها، عدم آشنایی مطلوب نمایندگان هیأت به قواعد حقوقی، عدم تدوین و تبیین مقررات مربوط به آیین دادرسی مالیاتی به‌عنوان یک پروژه جداگانه، کمی حقوق کارکنان دستگاه مالیاتی، عدم رعایت معیار صلاحیت و شایستگی در انتصابات و ترفیعات، کمبود کارمند، روشن نبودن وظایف، ضعف اطلاعاتی می‌باشد.

خسروی و منصوریان (۱۳۸۸) به جایگاه اصلی دادرسی مالیاتی در حل اختلافات مالیاتی پرداخته است مهم‌ترین علل ضعف در این سیستم شامل: کمبود شعب رسیدگی کننده، عدم استقلال و بی‌طرفی اعضا، مشکلات علی و حضوری بودن دادرسی، اطلاع دادرسی، عدم برابری سلاح‌ها، پایین بودن فرهنگ مالیاتی، نوع نگرش به شرایط نابسامان اقتصادی، پیچیدگی قوانین و عدم شفافیت، منطقی نبودن مالیات از نظر مردم، تراکم بیش از حد کار در پرونده‌های مالیاتی، عدم استفاده از کارشناسان و تشکل‌های مشاوره‌ای، فقدان اطلاعات.

نیکبخت و موسی زاده (۹۲) رسیدگی مالیاتی در حقوق ایران و انگلیس با تکیه بر دادرسی منصفانه پرداخته است از مهم‌ترین مشکلات موجود در دادرسی مالیاتی ایران شامل: کمبود شعب رسیدگی و کثرت پرونده‌ها، بررسی استقلال و بی‌طرفی اعضا،

اصلاح قوانین دادرسی، تناسب و برابری سلاح‌ها، ضعف امکانات مشاوره‌ای، عدم اطلاعات کامل از مؤدیان می‌باشد.

۲-۶- پیشینه‌ی تحقیق در خارج از کشور

لیل و فریق مصطفی ۲۰۱۱، معیارهای تمکین مالیاتی در کشور مالزی را بررسی و فاکتورهای احتمال ممیزی، درک مؤدی از چگونگی هزینه کرد توسط دولت، درک مؤدی از انصاف سیستم مالیاتی، جرایم مالیاتی، محدودیت بودجه‌ای مؤدی، تغییر در سیاست‌های دولت، نقش خانواده و نزدیکان مؤدی، نقش سازمان و دانش مؤدی را در تمکین مالیاتی مؤثر دانسته‌اند. نتایج تحقیق آنها نشان می‌دهد که دانش مالیاتی یک اثر معنی‌دار بر تمکین مالیاتی دارد، هم‌چنین، به‌طور ویژه، تمکین مالیاتی تحت تأثیر احتمال حسابرسی، درصد مخارج دولت، جرایم، محدودیت بودجه و اثرگذاری خانواده و نزدیکان مؤدی قرار می‌گیرد.

نیمروسکی و ویرینگ ۲۰۰۳، نقش مؤسسات مالیاتی در تمکین مالیاتی را مورد ارزیابی قرار دادند و با استفاده از عواملی شامل رفتارها، ارزش‌ها، عقاید و گرایش، صلاحیت، انصاف، دانش مالیاتی، رضایت و نوع زندگی به طبقه‌بندی مؤدیان پرداختند و با استفاده از فاکتورهای تجربیات مؤدیان از خدمات سازمان مالیاتی استرالیا و میزان درک شان از پرکردن اظهارنامه مالیاتی توسط وکیل مالیاتی، نقش این گونه مؤسسات را در تمکین مالیاتی مورد سنجش قرار دادند. نتایج نشان می‌دهد که وکیل مالیاتی نقش عمده‌ای در ارائه مشورت و توصیه‌های مالیاتی، تصحیح اظهارنامه مالیاتی و مدیریت ریسک برای به حداقل رساندن مالیات‌ها بر عهده دارد.

نیمروسکی و همکاران ۲۰۰۲، نشان دادند که یک رابطه بین ارزش‌ها، عقاید، گرایش‌ها، دانش مالیاتی و رفتار تمکین مالیاتی واقعی وجود دارد و پیشنهاد کردند که ATO باید کمیته خدمات به ارباب رجوعان را تاسیس نموده و همکاری با موکلان مالیاتی را افزایش دهد و برنامه‌های آموزش مالیاتی شامل تلاش مالیاتی و مدیریت دارایی‌های مالی جهت بازپرداخت بدهی‌های مالیاتی را فراهم کند.

طبق نظر تریودی و شهاتا (۲۰۰۵) تئوری‌های اقتصادی اشاره دارند که مؤدیان مالیاتی با توجه به سطح حسابرسی (رسیدگی) رفتارهای مختلفی از خود نشان می‌دهند. به‌عنوان مثال مؤدیان نتایج متفاوت سطوح مختلف تمکین (مانند هزینه‌های فرار در صورت احتمال کشف بالا و آثار وابسته به آن) رامحاسبه نموده و در نهایت آن

گزینه‌ای را انتخاب می‌کنند که سود پس از کسر مالیات آنها را حداکثر می‌کند. از این رو تئوری‌های اقتصادی بر این نکته اشاره دارند که مؤدیان به‌عنوان حداکثرکنندگان سود، غیراخلاقی عمل می‌کنند و تحت چنین شرایطی، افزایش حساسی و افزایش جرایم می‌تواند به‌عنوان راه حل‌های عدم تمکین مطرح شوند. مطالعات بر پایه تئوری اقتصادی بر این نکته اشاره دارند که رفتار مؤدیان مالیاتی به وسیله محرک‌های اقتصادی مانند حداکثرسازی سود، امکان کشف توسط مأموران، درآمد مؤدیان در اقتصاد غیررسمی و سایر عوامل اقتصادی تحت تأثیر قرار می‌گیرد.

کریچلر و همکاران ۲۰۰۷، در مقاله دیگری تحت عنوان بیان می‌کنند که در یک جو بی‌اعتمادی، فشار زیاد سازمان مالیاتی از طریق وادار کردن به تمکین مالیاتی، افزایش جرایم و احتمال ممیزی ممکن است یک سیاست مالیاتی مؤثر باشد. اما در جوی که مؤدیان به سازمان مالیاتی اعتماد دارند، متغیرهای دیگری نیز از اهمیت برخوردارند. دانش، گرایش‌ها، اخلاق، انصاف و دموکراسی ممکن است منجر به تمکین داوطلبانه شود. در این مورد، جرایم بالا و ممیزی‌های سرزده می‌تواند منجر به اثرات غیر عمدی شود و طرز فکر منجر به اثرات غیر عمدی شود و طرز فکر مالیاتی را عوض نماید (و منجر به عدم تمکین مالیاتی شود).

۲- روش تحقیق

۳-۱- روش آزمون فرضیه اول

با استفاده از معیارهای تعیین شده و گنجاندن آنها در پرسشنامه و توزیع آنها بین دو جامعه آماری شامل کارمندان اداره امور مالیاتی و مؤدیان با استفاده از روش AHP معیارهای با توجه به درجه اهمیت شناسایی شده‌اند.

۳-۲- روش آزمون فرضیه دوم

طی بررسی پرونده‌هایی که در هیأت حل اختلاف مالیاتی مطرح شده و اندازه‌گیری اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات تعیین شده در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با استفاده از روش آزمون ویلکاکسون انجام شده است هم‌چنین طی بررسی جداگانه و گرفته شده از اداره کل امور مالیاتی استان سمنان پرونده‌های مطرح شده در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی از سال ۱۳۸۸ لغایت ۱۳۹۲ با توجه به نوع رای هیأت‌ها، نوع منبع

مالیاتی مطرح شده، نوع هیأت‌ها و نوع رای به تفکیک بعضی منابع و غیره جهت تجزیه و تحلیل بیان شده است.

۳-۳- جامعه و نمونه آماری و فاصله زمانی

جامعه آماری شامل مؤدیان دارای پرونده در هیأت‌های حل اختلاف و در ۲ دسته اشخاص حقیقی و اشخاص حقوقی انتخاب شدند و ماموران از بین افراد خبره اداره کل امور مالیاتی استان سمنان و اعضای هیأت حل اختلاف انتخاب شدند جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه ماموران مالیاتی استان سمنان بوده که تعداد آنها در حدود ۶۲۰ نفر می‌باشد از سال ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ می‌باشد.

۳-۴- حجم نمونه

الف- محاسبه حجم نمونه ماموران مالیاتی

با توجه به اینکه حجم جامعه محدود می‌باشد؛ حجم نمونه مطابق با جدول «کوکران» با ضریب خطای ۰.۱ ($s=84$) نفر برآورد گردیده است. ولی با توجه به پرسشنامه‌های دریافتی که تعداد ۱۱۹ نفر بوده این تعداد مبنای آزمون قرار گرفته و حجم نمونه ۱۱۹ نفر برآورد گردیده است.

ب- محاسبه حجم نمونه مؤدیان مالیاتی

با توجه به اینکه حجم جامعه نامحدود می‌باشد؛ حجم نمونه مطابق با جدول «کوکران» با ضریب خطای ۰.۱ ($s=96$) نفر برآورد گردیده است. ولی بعد از حذف پرسشنامه‌ای غیرقابل اعتماد و ناقص تعداد ۵۰ مورد به‌عنوان نمونه انتخاب شد.

ج- پرونده‌های مالیاتی

با توجه به اینکه حجم جامعه نامحدود می‌باشد؛ حجم نمونه مطابق با جدول «کوکران» با ضریب خطای ۰.۱ ($s=96$) نفر برآورد گردیده است طی بررسی پرونده‌های مطرح شده در هیأت‌ها و حذف پرونده‌های دارای نقص و انتخاب پرونده‌ای بااهمیت تعداد ۶۰ پرونده مختلف در سال‌های ۸۸ الی ۹۲ انتخاب شده است.

۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

۴-۱- آزمون فرضیه اول

الف: مأموران مالیاتی

- یافتن وزن عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی
- اعداد فازی مثلثی متناظر با هر معیار با استفاده از نظر ۱۱۹ مأمور مالیاتی
- تشکیل ماتریس مقایسه زوجی
- محاسبه S_i برای هر یک از سطرهای ماتریس مقایسه زوجی
- مقدار $\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m M_{gi}^j$ نیز برابر است با: (119.44, 743.08, 5838)

و لذا مقدار $\left[\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m M_{gi}^j \right]^{-1}$ برابر است با:

$$\left[\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m M_{gi}^j \right]^{-1} = \left(\frac{1}{5838}, \frac{1}{743.08}, \frac{1}{119.44} \right) = (0.0001713, 0.00135, 0.008372)$$

- محاسبه درجه بزرگی S_i ها نسبت به همدیگر
- محاسبه وزن عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی

ب- مؤدیان مالیاتی

- یافتن وزن عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی از دیدگاه مؤدیان مالیاتی
- اعداد فازی مثلثی متناظر با هر معیار با استفاده از نظر ۵۰ مؤدی مالیاتی
- برای تعیین ضریب اهمیت معیارهای مختلف به روش تحلیل سلسله مراتبی فازی در ابتدا اعداد فازی مثلثی متناظر با هر معیار با استفاده از نظر ۵۰ مؤدی مالیاتی به دست آمد، بدین نحو که در هر عدد فازی مثلثی، مؤلفه اول آن حداقل نظرسنجی‌ها، مؤلفه دوم آن میانگین هندسی نظرسنجی‌ها و مؤلفه سوم آن حداکثر نظرسنجی‌ها می‌باشد.

- تشکیل ماتریس مقایسه زوجی
 - محاسبه S_i برای هر یک از سطرهای ماتریس مقایسه زوجی
 - محاسبه درجه بزرگی S_i ها نسبت به همدیگر
 - محاسبه وزن عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی از دیدگاه مؤدیان مالیاتی
- نتیجه آزمون به شرح ذیل است:

درجه اهمیت		معیارهای عدم تمکین
نظر ماموران	نظر مودیان	
رتبه ۱۶	رتبه ۳	۱- عدم وجود مستندات لازم و کافی در پرونده و نظارت و تأیید مدیران میانی
رتبه ۱۷	رتبه ۲۱	۲- عدم تناسب بین نمایندگان و تعداد پرونده‌ها و عدم تعیین استاندارد خاص براساس (تعداد پرونده و رقم مالیات) برای پرونده‌های قابل طرح در هیأت
رتبه ۲	رتبه ۱۰	۳- در اختیار نداشتن یک تیم کارشناسی برای هیأت‌ها جهت تسریع و بالا بردن کیفیت رسیدگی
رتبه ۵	رتبه ۴	۴- نداشتن دانش و آگاهی لازم حسابداران و مؤدیان نسبت به قانون مالیات‌ها، استانداردهای حسابداری، فرهنگ مالیاتی در کاهش اختلافات و تمکین مالیاتی مؤثر است؟
رتبه ۴	رتبه ۱	۵- عدم وجود سیستم جامع اطلاعات و خدمات مالیاتی جهت آگاهی کامل از میزان درآمد و معاملات مؤدیان
رتبه ۷	رتبه ۵	۶- نبود آموزش مستمر و به روز قانون و تکالیف قانونی و وجدان کاری به ماموران مالیاتی و نمایندگان هیأت‌ها
رتبه ۱	رتبه ۲	۷- عدم انتصاب اعضا مطلع و توانا در هیأت‌ها (اعم از بند ۲، ۳، ۱) و مجریان قرار رسیدگی مجرب
رتبه ۲۷	رتبه ۲۲	۸- امکان بخشودگی جرائم و تقسیط بدهی پرونده‌های مطروحه در هیأت که مالیات تعیین شده تأیید می‌شود
رتبه ۲۴	رتبه ۸	۹- نبود یک گروه کارشناس جهت بازدید از واحدهای کسی اعم از حقیقی و حقوقی و به صورت دوره‌ای و اعلام گزارشات کامل به واحدهای مالیاتی
رتبه ۱۹	رتبه ۱۳	۱۰- تشخیص مالیات از طریق علی‌الراس (به‌خصوص در رسیدگی به صاحبان مشاغل) و عدم تکیه بر حسابرسی از طریق دفاتر و اسناد و مدارک مالی معتبر مؤدیان و عدم برقراری شیوه ساده و کارآمد برای استفاده از دفاتر و ثبت رویدادها
رتبه ۳	رتبه ۱۲	۱۱- کم بودن اختیارات رئیس امور مالیاتی در مرحله توافق و عدم اطلاع مؤدیان جهت توافق و نبود تسهیلات بیش‌تر برای مؤدیان در این مرحله
رتبه ۲۱	رتبه ۱۷	۱۲- زیاد بودن فاصله زمانی بین صدور برگ تشخیص تا طرح پرونده در هیأت و سوء استفاده مؤدیان تا چه میزان
رتبه ۱۱	رتبه ۱۴	۱۳- عدم دقت ماموران مالیاتی نسبت به ابلاغ اوراق مالیاتی به

درجه اهمیت		معیارهای عدم تمکین
نظر ماموران	نظر مؤدیان	
		مؤدیان و ابلاغ قانونی و نبودن کارشناس جهت رفع نقص پرونده‌ها در هنگام ارسال به هیأت
رتبه ۹	رتبه ۱۸	۱۴- مغایرت بین استانداردهای حسابداری و حسابرسی با استانداردهای مالیاتی
رتبه ۸	رتبه ۶	۱۵- حجم بالای دستور العمل‌ها و بخشنامه‌ها، رفع ابهام و شفافیت قوانین مالیاتی و مشکلات و نارسایی‌های اصولی ساختار کنونی مالیاتی و عدم اجرای طرح جامع مالیاتی
رتبه ۱۰	رتبه ۱۹	۱۶- عدم برپایی مراکز مشاوره از طرف سازمان به صورت تلفنی، مکاتبه‌ای و ... و استفاده مؤدیان از خدمات مشاوران مالیاتی متخصص در مراجعات به هیأت و فعال نبودن واحدهای مشاوره در کلیه ادارات
رتبه ۶	رتبه ۱۶	۱۷- مناسب نبودن زمان و مکان برگزاری هیأت، عدم احترام و برخورد مناسب اعضا، عدم حضور به موقع، عدم تشکیل سریع هیأت، زیاد بودن زمان صدور
رتبه ۲۲	رتبه ۷	۱۸- عدم همکاری کلیه ادارات و تمام دستگاه‌های اجرایی در وصول مالیات و عدم تلقی پرداخت مالیات به‌عنوان جرم عمومی و محرومیت از خدمات اجتماعی
رتبه ۱۵	رتبه ۱۱	۱۹- عدم استفاده بهینه از رسانه‌های جمعی برای اطلاع رسانی و آموزش مؤدیان از طریق کتاب، SMS، صدا و سیما، سمینار آموزشی، و عدم بیان فواید و نحوه خرج کرد مالیات و عدم تلاش در خصوص بالا بردن اعتماد عمومی توسط مسئولین، ائمه جمعه، مراجع تقلید و عدم گنجاندن این موارد در کتب درسی
رتبه ۱۳	رتبه ۲۴	۲۰- عدم استقلال و بی‌طرفی اعضای هیأت مانند: برگزاری جلسات هیأت در مکانی جداگانه از امور مالیاتی، عدم پرداخت حقوق و مزایای اعضا توسط اداره امور مالیاتی، ایجاد وحدت رویه در صدور آرا هیأت و عدم انتخاب نمایندگان سازمان (بند ۳) از کارمندان امور مالیاتی
رتبه ۱۸	رتبه ۲۶	۲۱- عدم نظارت کامل مدیران به مراحل رسیدگی، اعتراض، طرح در هیأت، اجرای قرار کارشناسی و رای هیأت
رتبه ۲۵	رتبه ۲۵	۲۲- عدم حضور ماموران مالیاتی در هیأت
رتبه ۲۳	رتبه ۱۵	۲۳- تمایل هیأت به دادن تخفیف بدون ارائه اسناد و مدارک

درجه اهمیت		معیارهای عدم تمکین
نظر ماموران	نظر مودیان	
		توسط مودی و در نتیجه مؤدیان بدون دلایل کافی تمایل به رفتن به هیأت داشته باشند
رتبه ۲۰	رتبه ۲۰	۲۴- عدم اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده برای تمامی اشخاص حقیقی و حقوقی در جهت عدالت مالیاتی و در نتیجه اعتراض مؤدیان
رتبه ۱۲	رتبه ۹	۲۵- عدم تشویق خوداظهاری
رتبه ۱۴	رتبه ۲۳	۲۶- عدم نظارت بر حضور تمامی اعضا در هیأت‌ها و الکترو نیکی نشدن خدمات دادرسی
رتبه ۲۶	رتبه ۲۷	۲۷- جایگزین نشدن کارشناس رسمی دادگستری به جای یکی از اعضای هیأت

۴-۲- فرضیه دوم

الف - بررسی پرونده‌های مطرح شده در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به کمک آمار توصیفی

در این قسمت به بررسی پرونده‌های مطرح شده در هیأت حل اختلاف مالیاتی در استان سمنان از سال ۱۳۸۸ ال ۱۳۹۲ پرداخته که تعداد آنها ۴۳۶۶۴ پرونده بوده است و توزیع فراوانی پرونده‌ها با توجه به نوع رای هیأت، نوع منبع مالیاتی، نوع رای با توجه به هر منبع و نوع هیأت و غیره مطرح شده بیان شده است. با توجه به بررسی پرونده‌ای مطرح شده در هیأت حل اختلاف مالیاتی استان سمنان از سال ۱۳۸۸ ال ۱۳۹۲ مشخص گردید که:

- ۱- نتایج حاصله در رابطه با نوع هیأت مطرح شده بیانگر این است که ۸۴٪ هیأت بدوی، ۹۰۲٪ هیأت تجدید نظر، ۱۰۱٪ هیأت هم عرض و ۴۰۸٪ هیأت ماده ۲۱۶ بوده‌اند در این فاصله زمانی اکثر هیأت‌هایی که مؤدیان شرکت کرده‌اند بدوی بوده است و مودی در این مرحله رای صادره را قبول نموده است.
- ۲- نتایج حاصله در رابطه با نوع رای مطرح شده بیانگر این است که از کل رای‌های صادر شده ۲۷٪ تأیید، ۳۲٪ تعدیل، ۲۰۷٪ رفع تعرض، ۲۰٪ قرار کارشناسی، ۸٪ رفع نقص و ۴٪ تجدید دعوت بوده است.

۳- نتایج حاصله در رابطه با نوع منبع مالیاتی مطرح شده بیانگر این است که ۲۳٪ اشخاص حقوقی، ۳۴٪ مشاغل، ۷٪ ارزش افزوده، ۱۱٪ خودرو، ۲٪ ارث، ۹.۸٪ املاک و ۷.۸٪ حقوق بوده است.

۴- نتایج حاصله در رابطه با نوع رای مطرح شده در منبع مشاغل بیانگر این است که ۲۱٪ تأیید، ۴۱٪ تعدیل، ۳.۳٪ رفع تعرض، ۱۵.۹٪ قرار کارشناسی، ۷.۵٪ رفع نقص و ۲.۹٪ تجدید دعوت بوده است.

۵- نتایج حاصله در رابطه با نوع رای مطرح شده در منبع اشخاص حقوقی بیانگر این است که ۲۴.۹٪ تأیید، ۳۱.۸٪ تعدیل، ۲.۵٪ رفع نقص، ۲۲.۶٪ قرار کارشناسی، ۸.۷٪ رفع نقص و ۸.۳٪ تجدید دعوت بوده است.

۶- نتایج حاصله در رابطه با نوع رای مطرح شده در منبع ارزش افزوده بیانگر این است ۳۳٪ تأیید، ۳۰٪ تعدیل، ۲۴.۴٪ قرار کارشناسی، ۵.۲٪ رفع نقص، ۵.۶٪ تجدید دعوت بوده است.

۷- نتایج حاصله در رابطه با تعداد عملکردهای مطرح شده از سال ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ بیانگر این است ۱۳.۸٪ سال ۸۸، ۱۷.۶٪ سال ۸۹، ۲۴٪ سال ۹۰، ۲۱٪ سال ۹۱ و ۲۱.۹٪ سال ۹۲ بوده است.

۸- نتایج حاصله در رابطه با تعداد عملکردهای مطرح شده و رای صادر نشده بیانگر این است سال ۸۸ - ۴۲٪، سال ۸۹ - ۴۰٪، سال ۹۰ - ۳۵٪، سال ۹۱ - ۳۱٪، و سال ۹۲ - ۲۷.۸٪ بوده است.

ب- آزمون فرضیه دوم از طریق ویلکاکسون

این آزمون در دو گروه اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی بررسی شده است و بین مالیات ابرازی توسط اشخاص و مالیات تعیین شده در هیأت حل اختلاف مالیاتی بررسی شده است.

مقایسه مالیات تعیین شده و ابرازی

- بررسی نتایج آزمون ویلکاکسون مالیات ابرازی و تعیین شده اشخاص حقوقی نشان می‌دهد در سطح خطای ۵ درصد چون سطح معنی داری مقدار آماره Z (۵.۰۳۴-) کم‌تر از ۵ درصد می‌باشد ($\text{sig}=0.000$) در این صورت فرض H_0 رد و فرض H_1 پذیرش می‌شود یعنی بین مالیات ابرازی و مالیات تعیین شده در پرونده‌های موجود در هیأت‌های حل اختلاف اشخاص حقوقی تفاوت معنی داری وجود دارد.

- بررسی نتایج آزمون ویلکاکسون مالیات ابرازی و تعیین شده اشخاص حقیقی نشان می‌دهد در سطح خطای ۵ درصد چون سطح معنی‌داری مقدار آماره Z (۳.۷۸۳-) کم‌تر از ۵ درصد می‌باشد ($\text{sig}=0.000$) در این صورت فرض H_0 رد و فرض H_1 پذیرش می‌شود یعنی بین مالیات ابرازی و مالیات تعیین شده در پرونده‌های موجود در هیأت‌های حل اختلاف اشخاص حقیقی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

تفسیر نتایج تحقیق و پیشنهادات

۵-۱-۱- نتایج فرضیه اول

۵-۱-۱-۱- نتایج تجربی توصیفی فرضیه اول

با توجه به پرسشنامه توزیع شده بین ماموران و مؤدیان مالیاتی وضعیت عمومی پاسخ دهندگان به شرح ذیل است.

۵-۱-۱-۱-۱- ماموران مالیاتی

- نتایج حاصله در رابطه با وضعیت تحصیلی ماموران مالیاتی بیانگر این است که پاسخ دهندگان ۴٪ دیپلم، ۳۴٪ فوق دیپلم، ۴۹٪ لیسانس، ۹٪ فوق لیسانس و ۴٪ دکتری بوده‌اند.

- نتایج حاصله در رابطه با سنوات کاری ماموران مالیاتی بیانگر این است میانگین سنی ماموران ۱۷.۵ سال بوده است.

- نتایج حاصله در رابطه با پست سازمانی ماموران مالیاتی بیانگر این است که ۳٪ کارشناس، ۵۸٪ کارشناس ارشد، ۲۴٪ رئیس گروه، ۷٪ رئیس امور و بالاتر و ۶٪ نماینده هیأت بوده‌اند.

لازم به توضیح است در این قسمت با بالا رفتن پست مالیاتی تعداد کارمندان نیز کم‌تر می‌شود یعنی تعداد مدیران کم‌تر از کارمندان می‌باشد.

نتیجه: در سه قسمت فوق ماموران دارای تحصیلات خوب و سابقه زیاد و پست سازمانی بالا بوده‌اند.

۵-۱-۱-۲- مؤدیان مالیاتی

- نتایج حاصله در رابطه با وضعیت تحصیلی ماموران مالیاتی بیانگر این است که ۱۰٪ دیپلم، ۳۰٪ فوق دیپلم، ۵۰٪ لیسانس و ۱۰٪ فوق لیسانس بوده‌اند.

- نتایج حاصله در رابطه با سنوات کاری ماموران مالیاتی بیانگر این است که میانگین سنوات کاری مؤدیان ۹.۳ سال بوده است.
نتیجه: در دو قسمت فوق مؤدیان دارای تحصیلات و سابقه مطلوب بوده‌اند.

۵-۱-۲ - نتیجه استنباطی فرضیه اول

نتیجه آزمون این فرضیه بیان می‌کند بین دیدگاه و انتظارات مؤدیان و هیأت‌های حل اختلاف در مورد علل عدم تمکین مالیاتی تفاوت معناداری وجود دارد بنابر این با توجه به تقسیم‌بندی موضوعی در ده گروه ذیل به تشریح این دیدگاه‌ها و علل و عوامل و مشکلات و نارسایی‌ها می‌پردازیم.

۱- وضعیت پرونده‌ها (پرسشنامه‌های ۱-۲-۳-۹-۱۰-۲۵)

جهت ماموران درجه سوم و جهت مؤدیان در درجه دوم اهمیت قرار دارد - عدم وجود گزارش رسیدگی اولیه ماموران مالیاتی کامل، جامع، شفاف - نبود گزارش بازدید چند نوبت در سال - وجود پرونده‌های زیاد در واحدهای مالیاتی وعدم تناسب تعداد پرونده با تعداد افراد رسیدگی کننده

- رسیدگی دیر هنگام و چند سال باهم

- رسیدگی پرونده‌ها به خصوص اشخاص حقیقی از طریق علی‌الراس

۲- وضعیت هیأت‌ها (پرسشنامه‌های ۷-۱۳-۱۷-۲۰-۲۲-۲۶-۲۷)

جهت مؤدیان درجه اول و جهت ماموران درجه دوم اهمیت قرار دارد - عدم وجود مشاوره و کیل قانونی مودی در هیأت - صادر شدن قرار رسیدگی در همه موارد توسط نمایندگان هیأت و اجرای قرارهای

مکرر

- زمان برگزاری مناسب نیست و مکان جدا از اداره نمی‌باشد

- مناسب نبودن نحوه برخورد اعضای هیأت

- عدم حضور کلیه اعضا در هیأت

- طولانی بودن زمان صدور رای

- عدم وحدت رویه در صدور آرا

- انتخاب نماینده بند ۳ از کارمندان بازنشسته امور مالیاتی

- دادن تخفیف بی‌مورد توسط اعضا به مودیان

- عدم حضور ماموران مالیاتی در هیأت‌ها

- معمولا اعضای هیأت به نفع مامور مالیاتی رای داده و مستقل و بی‌طرف نیستند
 - عدم حضور نماینده جامع حسابداران رسمی یا تشکل‌های صنفی
 - عدم رفع نقص پرونده‌ها قبل از رفتن به هیأت
 - کم بودن شعب رسیدگی به پرونده‌ها وعدم تناسب تعداد پرونده‌ها با اعضای هیأت
 - عدم وجود دستگاه تعیین نوبت و سالن انتظار مناسب
- ۳- آموزش (پرسشنامه‌های ۴-۶-۱۳-۱۴)**

جهت ماموران درجه چهارم و جهت مؤدیان در درجه پنجم اهمیت قرار دارد

- نداشتن آگاهی و آموزش کافی مؤدیان و ماموران و نمایندگان هیأت‌ها
- نداشتن تجربه و آگاهی حسابداران و حسابرسان
- عدم وجود آموزش توسط رسانه‌ها، کتاب، sms،

هر شخص حقیقی یا حقوقی که می‌خواهد فعالیت اقتصادی شروع کند ابتدا باید از روش اجرایی صحیح در کشور آگاهی کسب نماید سپس قبل از هرگونه اقدامی ابتدا باید در کلاس‌هایی که بدین منظور تشکیل می‌شود شرکت نموده و پس از آگاهی کامل از روند اجرایی و مشکلات پیش رو تأییدیه‌ای از سازمان امور مالیاتی کشور شامل کد اقتصادی، شناسه ملی، و سایر مدارک و شناسه‌ها دریافت نموده و فعالیت خود را شروع نماید، استفاده مؤدیان از حسابداران خبره، عدم آشنایی حسابداران با قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری، بیسوادی مؤدیان نسبت به قانون مالیاتی و حسابداری، التزام به قانون ادای حقوق عمومی، عدم تمکین و پرداخت مالیات با اندیشه کاهش سود، عدم وجود فرهنگ مالیاتی، عدم اطلاع مؤدیان از جرائم و نحوه بخشودگی جرائم

عدم دقت کافی ماموران، عدم اطلاع از قوانین و بخشنامه‌ها، عدم مهارت در حسابداری و حسابرسی، برخورد سلیقه‌ای با مواد قانونی به‌عنوان مثال ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، عدم رعایت مفاد ماده‌های ۲۳۷، ۱۶۹، ۳۷ و ۲۳۹ قانون، مغایرت تفسیر از قانون، دایر شدن بخش فرهنگی در هر اداره، ارائه لوح‌های فشرده و موارد لازم در هر زمان به ماموران، عدم توجه واحد مالیاتی به اعتراضات مودی عدم دقت کافی ماموران مالیاتی در رسیدگی‌ها و عدم اجرای دقیق قانون در رسیدگی‌های مخصوصاً در رسیدگی از طریق علی‌الراس، در بعضی مواقع تعیین سقف مالیاتی توسط رده‌های بالا (رئیس امور - رئیس گروه) باعث ازپیش مشخص شدن مالیات می‌شود، عدم اجرای دقیق ماده ۱۰۴ قانون و اصلاحیه‌های آن توسط ماموران مالیاتی، - نبودن اطلاعات کافی و به‌موقع جهت تشخیص پرونده‌ها (ضعف سیستم اطلاعات و خدمات مالیاتی و

نحوه رسیدگی ماموران مالیاتی) آموزش مستمر وبه روز به ماموران مالیاتی در عینی‌سازی رسیدگی‌های مالیاتی، افزایش توان فنی اطلاعات مالیاتی ماموران رسیدگی جهت اخذ گزارشات منطقی و واقعی، افزایش حس مسولیت ماموران مالیاتی در تسریع در قطعیت پرونده‌های مالیاتی نیاز به آموزش را دوچندان می‌کند

۴- سیستم اطلاعات و خدمات مالیاتی (پرسشنامه ۵)

جهت ماموران درجه اول وجهت مؤدیان در درجه چهارم اهمیت قرار دارد - نبود سیستم اطلاعات و خدمات مالیاتی جامع و محکم جهت دریافت اطلاعات مؤدیان

- نقص پرونده با توجه به عدم وجود اطلاعات

- وجود تعدیل زیاد و رفع تعرض با نبود اطلاعات

- عدم وجود سیستم اطلاعات قوی و در نتیجه کتمان درآمد توسط مؤدیان و

اطمینان آنها به عدم کشف اطلاعات

نبود اطلاعات کافی در پرونده و عدم آگاهی از میزان درآمد مؤدیان باعث عدم وصول مالیات بهینه شده است در این راستا می‌باید تمام فعالیت‌های در یافت و پرداخت با کد ملی و کد اقتصادی صورت گیرد و فعالیت‌های نقدی از سیستم اجرایی مؤدیان حذف گردد بدین ترتیب هم چرخه اقتصادی بانک‌ها بهبود می‌یابد و هم شفافیت سازمان برای ردیابی مسیر و روند اجرایی یکمودی قابل تشخیص می‌باشد الزام به ارائه خرید و فروش فصلی و به روز رسانی سیستم اطلاعات درآمد مؤدیان بهترین پایه تشخیص مالیات می‌باشد.

- طراحی نرم افزارهای ویژه شرکت‌ها و مؤدیان توسط سازمان امور مالیاتی به نوعی که امکان دریافت اطلاعات در هر زمان امکان‌پذیر باشد همان‌طور که شاهد هستیم نرم‌افزار حقوق دستمزد و اظهارنامه‌های مالیاتی دارای ضعف‌هایی هستند می‌بایست کارشناسی در مورد همه اینها صورت گیرد،

- نبودن اطلاعات کافی و به موقع جهت تشخیص پرونده‌ها (ضعف سیستم اطلاعات و خدمات مالیاتی) مکانیزه شدن کلیه اطلاعات و خدمات مالیاتی در خصوص صنوف باعث رسیدگی بهتر می‌شود

۵- اختیارات رئیس امور مالیاتی (پرسشنامه‌های ۱۱-۱۲)

جهت ماموران درجه هشتم و جهت مؤدیان در درجه سوم اهمیت قرار دارد

- عدم وجود جرات و دقت در رفع اختلافات توسط رئیس امور

- نبود اختیارات کافی رئیس امور در رفع اختلاف در رسیدگی اولیه
- عدم اطلاع مودی نسبت به امکان حل و فصل اختلافات در مرحله رئیس امور مالیاتی،

- مهلت کم جهت توافق مودی با رئیس امور و مهلت زیاد در هیأت‌ها،
- حجم بالای کار روسای امور مالیاتی در نتیجه عدم توافق مودی از موارد مهم در این قسمت می‌باشد

۶- اطلاع رسانی، مشاوره و اعتماد سازی (پرسشنامه‌های ۱۶-۱۹)

جهت ماموران و مؤدیان در درجه هفتم اهمیت قرار دارد
- عدم وجود واحدهای مشاوره در کلیه ادارات
- نبود اطلاع رسانی و اعتماد سازی توسط رسانه‌ها، کتابهای درسی، sms، مسولین،
ائمه جمعه و جماعات و غیره
- عدم تلقی جرم عمومی و محرومیت از خدمات اجتماعی برای کتمان و پنهان کاری درآمدها

- بالا بودن مالیات حقوق بگیران نسبت به اشخاص حقیقی
- وجود تبعیض در تعیین مالیات اشخاص حقوقی
- فقدان انگیزه کافی ماموران مالیاتی به دلیل انتصابات ناعادلانه و صرفاً انتصاب با
آزمون تعیین سطح و عدم توجه به تجربه و مهارت و سابقه ماموران
- حقوق و مزایای کم و عدم اعطای تسهیلات به ماموران مالیاتی
- ضعف سازمان در وصول جریمه‌ها و در نتیجه ظلم به خوش حساب‌ها
- اطمینان مؤدیان در عدم کشف درآمد و معاملات آنها توسط سازمان امور مالیاتی
و در نتیجه پنهان کاری

۷- نظارت (پرسشنامه‌های ۱-۲۳-۲۵)

جهت ماموران درجه ششم و جهت مؤدیان در درجه هشتم اهمیت قرار دارد
- عدم وجود نظارت توسط مدیران به مراحل رسیدگی، اعتراض، دعوت به هیأت
- نبود نظارت جهت کوتاه نمودن زمان تشخیص تا طرح در هیأت
- وجود بخشودگی و تقسیط بدهی مودیانی که بدون دلیل به هیأت می‌روند
- نبود سخت‌گیری لازم جهت پرونده‌هایی که بدون دلیل موجه و به جهت اطلاع
دادرسی به هیأت می‌روند

۸- همکاری کلیه دستگاه‌ها (پرسشنامه‌های ۱۸-۲۱)

جهت ماموران درجه پنجم و جهت مؤدیان در درجه نهم اهمیت قرار دارد
- عدم همکاری کلیه ادارات و دستگاه‌ها در اعلام اطلاعات و درآمدهای مؤدیان و وصول مالیات

- عدم همکاری کلیه دستگاه‌ها جهت برخورد با فرار مالیاتی

۹- قانون ارزش افزوده (پرسشنامه ۲۴)

جهت ماموران درجه نهم و جهت مؤدیان در درجه دهم اهمیت قرار دارد
- تاکنون ۶ مرحله از این قانون جهت مؤدیان فراخوان شده و هنوز همه آنها مشمول نشده‌اند در نتیجه بی‌عدالتی و اعتراض مؤدیان را در این خصوص به‌وجود آورده است

۱۰- طرح جامع مالیاتی (پرسشنامه ۱۵)

جهت ماموران درجه دهم و جهت مؤدیان در درجه ششم اهمیت قرار دارد

- حجم بالای دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌ها

- ابهام و عدم شفافیت قوانین

- مشکلات و نارسایی‌های ساختار کنونی مالیات

- عدم اجرای طرح تاکنون

نتایج فرضیه دوم**۵-۲- نتایج تجربی توصیفی فرضیه دوم**

با توجه به موارد فوق نتایج ذیل حاصل شد:

الف - طرح پرونده در هیأت:

۱- از سال ۸۸ الی ۹۲ در مجموع سیر صعودی داشته است

۲- در مورد اشخاص حقوقی سیر نزولی داشته است

۳- پرونده‌های مشاغل تقریباً یکسان بوده است

۴- بیش‌ترین منبع مطرح شده به ترتیب مشاغل، اشخاص حقوقی، املاک،

حقوق و ارزش افزوده بوده است

ب- تعدیل مالیات:

بیش‌ترین تعدیل مالیات به ترتیب شامل: مشاغل، اشخاص حقوقی و ارزش

افزوده بوده است

ج- رفع نقص:

به ترتیب مشاغل و اشخاص حقوقی بوده است

د- قرار کارشناسی و تجدید دعوت:

در اشخاص حقوقی از همه بیش‌تر بوده است

۲۰٪ کل پرونده‌های مطرح شده در مرحله قرار کارشناسی بوده است

ذ- نوع منبع مالیاتی مطرح شده:

رتبه اول مشاغل بعد به ترتیب شامل اشخاص حقوقی، خودرو، املاک، حقوق،

ارزش افزوده وارث می‌باشد

ر- بررسی نوع رای در منبع‌های مختلف:

تعدیل پرونده‌ها در مشاغل نسبت به بقیه منبع‌ها بیش‌تر است

تأیید پرونده‌ها در ارزش افزوده نسبت به بقیه بیش‌تر است

قرار کارشناسی در اشخاص حقوقی نسبت به بقیه پرونده‌ها بیش‌تر است

۵-۳- نتایج استنباطی فرضیه دوم

اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات تعیین شده در پرونده‌های موجود در

هیأت‌های حل اختلاف معنادار می‌باشد

بررسی آزمون به این نتیجه رسیدیم که بین مالیات ابرازی مؤدیان و مالیات که در

واحد مالیاتی و هیأت حل اختلاف تعیین می‌شود اختلاف وجود دارد و همچنین بین

مالیات تشخیص شده در واحد مالیاتی و مالیات تعیین شده در هیأت نیز اختلاف وجود

دارد در بررسی پرونده‌های هیأت بعضی از این اختلافات به شرح ذیل می‌باشد

۱- اطلاعات کامل از درآمد مؤدیان وجود ندارد

۲- درآمد در اکثر پرونده‌ها به صورت علی‌الراس و بدون ارائه دفاتر و اسناد و مدارک

توسط مؤدیان می‌باشد

۳- عدم وجود سیستم جامع اطلاعات و خدمات مالیاتی

۴- مخفی کردن انبار - کالاها - تولیدات و سایر قرینه‌های موجود جهت تشخیص

درآمد

۵- عدم ارائه خرید و فروش فصلی

۶- وجود توافق‌های هرساله با مودی و عدم تشخیص درآمد واقعی

۷- نبودن گزارش بازدید و نحوه و مدت و چگونگی فعالیت

۸- عدم اطمینان مؤدیان به شفافیت مالیاتی

- ۹- پایین بودن احتمال کشف تخلف توسط سازمان و در نتیجه پنهان سازی درآمد و معاملات
- ۱۰- معمولا اطلاعات درآمدی صرفا مرتبط با ارگان‌های دولتی در پرونده‌ها یافت می‌شود و مبنای تشخیص قرار می‌گیرد
- ۱۱- عدم برخورد قاطع و مشخص سازمان امور مالیاتی با اشخاصی که درآمد واقعی را پنهان می‌کنند
- ۱۲- بیش‌ترین منبع مالیاتی مطرح شده در هیأت مربوط به مشاغل بوده است که دلیل آن ارائه نشدن دفاتر واسناد ومدارک از سوی مودی، نبود گزارش بازدید از محل کسب، کتمان درآمد با وجود توافق هرساله، نبود اطلاعات کامل خرید و فروش ودرآمد آنها در سیستم اطلاعات وخدمات مالیاتی می‌باشد
- ۱۳- بیش‌ترین رای صادره تعدیل مالیات بوده است که مؤدیان را ترغیب به رفتن به هیأت می‌کند
- ۱۴- زمان کم واحد مالیاتی برای رسیدگی پرونده‌ها و حجم بالای پرونده‌ها، با کوچک‌ترین اشتباه مودی درآمد مودی از طریق علی‌الراس رسیدگی می‌شود و باعث اختلاف و طرح در هیأت می‌شود
- ۱۵- عدم قاطعیت تصمیم‌گیری در نمایندگان هیأت در رسیدگی دقیق پرونده‌ها و ملاک عمل قرار دادن رسیدگی اولیه
- ۱۶- نماینده اداره امور مالیاتی واقع در هیأت و نماینده اصناف که آن هم کارمند بازنشسته اداره امور مالیاتی بوده معمولا برخلاف نظر همکار خود رای نمی‌دهد و این باعث اختلاف می‌شود
- ۱۷- نبود عدالت در تعیین مالیات بعضی وقت‌ها بین دو واحد کسبی در یک مکان با شرایط مساوی اختلاف فاحش در تعیین مالیات وجود دارد یا مالیات تعیین شده برای یک شخص حقیقی با درآمد میلیاردی خیلی کم‌تر از مالیات تعیین شده برای یک تولید کننده با چند نفر حقوق بگیر و هزینه‌های بالا می‌باشد هستند افرادی که به‌عنوان شخص حقیقی در طی یک ماه درآمد یک سال یک کارخانه را دارند ولی به‌اندازه یک دهم آن کارخانه مالیات نمی‌دهند

۴-۵- محدودیت‌های تحقیق

هر تحقیقی متأثر از محدودیت‌هایی است که لزوماً قابل کنترل نبوده و باید در تعمیم یافته‌های تحقیق به آنها توجه نمود. محدودیت‌های این تحقیق شامل موارد زیر است:

- ۱- عدم دسترسی کامل به مؤدیان و عدم افشای کامل اطلاعات و مشکلات آنها
- ۲- پراکنده بودن نمونه مورد مطالعه و عدم دستیابی همزمان به آنها

۵-۵- پیشنهادهای کاربردی

۱- مشخص کردن یک گروه کارشناس جهت بازدید دوره‌ای و چند نوبت در سال از واحدهای کسبی و درج در پرونده و مسئولیت آنها صرفاً در این خصوص و ایجاد این گروه بازدید در کلیه ادارات و جلوگیری از تشخیص مالیات بدون این گزارش و نظارت مدیران بر این موضوع

- ۲- برپایی واحدهای مشاوره و خدمات مؤدیان در کلیه ادارات و راهنمایی آنها
- ۳- طراحی نرم افزارهای ویژه شرکت‌ها و سایر مؤدیان توسط سازمان به نوعی که امکان دریافت اطلاعات در هر زمان امکان‌پذیر باشد و اصلاح نرم افزارهای قبلی مانند حقوق و دستمزد، اظهارنامه‌های مالیاتی و خرید و فروش فصلی
- ۴- برپایی دوره‌های آموزشی ضمن خدمت برای ماموران، نمایندگان هیأت‌ها (اعم از بند ۱، ۲، ۳)

۵- افزایش شعب رسیدگی در هیأت‌ها، برگزاری هیأت‌ها در مکانی جدا از اداره امور مالیاتی، احترام و برخورد مناسب اعضای هیأت‌ها، کوتاه نمودن زمان صدور رای، الزام به حضور تمامی اعضاء

- ۶- هماهنگی با کلیه ادارات و دستگاه‌ها جهت ارسال اطلاعات درآمدی مؤدیان و محرومیت از خدمات اجتماعی و عدم همکاری با مؤدیان توسط سایر دستگاه‌ها
- ۷- تشکیل واحدهای تخصصی کد شناسایی مالیاتی جهت همه مؤدیان جهت ارائه به کلیه دستگاه‌ها و ارائه خدمات

۸- ایجاد تسهیلات برای مودیانی که به هیأت نمی‌روند و عدم بخشودگی و تقسیط مالیات مودیانی که به هیأت می‌روند و اطلاع رسانی جهت توافق قبل از هیأت

۱۰- بررسی قانون مالیات برارزش افزوده و اجرای کامل آن

- ۱۱- عدم بخشودگی بی‌قید و شرط جرائم ندادن دفاتر و اسناد و دیرکرد پرداخت مالیات
- ۱۲- استفاده از اعضای مطلع و توانا در هیأت‌ها
- ۱۳- بررسی برخی از مواد قانونی مالیات‌های مستقیم برای پرونده‌های که صرفاً در هیأت مطرح می‌شود (مانند ماده ۱۵۷-۱۳۷-۲۱۶)
- ۱۴- استفاده از نماینده جامعه حسابداران رسمی و اتحادیه‌های صنفی و عدم استفاده از کارمندان بازنشسته امور مالیاتی
- ۱۵- الزام به داشتن وکیل و مشاور قانونی جهت مؤدیان
- ۱۶- رعایت تناسب تعداد پرونده با تعداد رسیدگی کننده‌ها و اعضای هیأت، افزایش تعداد ماموران
- ۱۷- ضرورت بازنگری در تعیین مالیات اشخاص حقیقی در اجرای عدالت مالیاتی و جلوگیری از فرار مالیاتی
- ۱۸- قبل از انجام هرگونه فعالیت اقتصادی مؤدیان مجبور به دریافت کدهای شناسایی از سازمان و تأییدیه و مشاوره باشند
- ۱۹- تشکیل یک قسمت واحد یابی و شناسایی در هر اداره جهت مؤدیانی که فعالیت دارند و در اداره امور مالیاتی هیچ پرونده‌ای ندارند
- ۲۰- ترتیبی اتخاذ شود که در دانشکده امور اقتصادی و دارایی افرادی کارشناس و مشاور آموزش ببینند و وظیفه این افراد آگاهی به مؤدیان باشد و سازمان نظر بر این افراد بوده و حق الزحمه آنها به صورت مساوی از هر دو طرف گرفته شود
- ۲۱- ترتیبی اتخاذ شود که تمام فعالیت‌های دریافت و پرداخت با شناسه ملی و کد اقتصادی صورت پذیرد و فعالیت‌های نقدی از سیستم حذف گردد و کلیه روندهای اجرایی یا کمودی قابل تشخیص باشد
- ۲۲- اطلاع رسانی در خصوص نحوه مصرف، تشخیص و خرج کرد مالیات توسط رسانه‌ها، سمینارها، کتب درسی و غیره
- ۲۳- مصرف قسمتی از مالیات عملکرد به صورت بومی در هر منطقه که برای همان‌جا مصرف گردد تا تشویق عمومی جهت پرداخت مالیات صورت پذیرد
- ۲۴- ارتباط دادن کلیه امور با دریافت گواهی مالیاتی

۲۵- بازنگری موارد قانونی ماده ۱۶۹ در خصوص فاکتورهای فروش که از این پس با فرم وسریال مخصوص توسط سازمان برای همه افراد همانند گواهی تبصره ۱۸۶ تهیه شود

۲۶- برقرای شیوه کارآمد جهت اجبار اشخاص حقیقی جهت نوشتن دفاتر و ارائه نرم افزار مناسب به آنها، عدم توافق هرساله با آنها، رسیدگی دقیق و مطمئن

۲۷- مهم‌ترین علل از دیدگاه مؤدیان وضعیت هیأت‌ها بوده و مهم‌ترین عامل از نظر ماموران سیستم اطلاعات و خدمات مالیاتی می‌باشد و این موضوع نشان می‌دهد که عملکرد این دومیورد ضعیف بوده و با اهمیت می‌باشد و نیاز است که مسولین بیش‌تر به آن توجه داشته باشند

۲۸- طرح جامع مالیاتی از نظر ماموران کم‌ترین اهمیت را در این تحقیق دارد بنابراین اطلاع‌رسانی لازم و تشریح کامل آن جهت ماموران انجام نشده است که می‌بایست انجام گیرد

۲۹- ضرورت توجه به بخش مشاغل توسط سازمان که بیش‌ترین طرح در هیأت و بیش‌ترین تعدیل را داشته است

۳۰- ۲۰٪ پرونده‌های مطرح شده در هیأت در مرحله قرار رسیدگی می‌باشد ضروری است که سازمان در این خصوص نظارت بیش‌تری داشته باشد

۵-۶- پیشنهادهایی برای انجام تحقیقات آتی

با توجه به اهمیت و تأثیر تمکین مالیاتی و عدم ارجاع پرونده‌ها به هیأت‌های حل اختلاف و جلوگیری از اطاله داری، به نظر می‌رسد که انجام مطالعات بیش‌تر و با در نظر گرفتن جوانب دیگر به روشن شدن این موضوع کمک نماید. در همین راستا به نظر می‌رسد انجام تحقیقاتی با موضوعات زیر بتواند به کمک محققین و تحلیل‌گران مالی بیاید تا در مورد علل، روش‌ها، و تأثیر این سیاست‌ها بهتر بررسی و تحلیل نمایند.

۱- این پژوهش از دیدگاه مامورین مالیاتی و مؤدیان سایر استان‌ها مورد بررسی قرار گیرد.

۲- پژوهش با توجه به هرمنبع مالیاتی اعم از مشاغل، اشخاص حقوقی، ارزش افزوده و ... انجام گیرد

۳- پژوهش در خصوص علل و عوامل طولانی شدن زمان صدور برگ تشخیص تا زمان صدور رای انجام گیرد.

- ۴- ارائه راهکارهای لازم جهت عملکرد بهتر نظام دادرسی مالیاتی
- ۵- بررسی مشکلات نظام دادرسی کشور
- ۶- بررسی راه‌های کاهش تعداد پرونده‌های مطروحه در هیأت
- ۷- بررسی راه‌های کاهش زمان وصول مالیات

فهرست منابع

- موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۸
- عطایی، محمد، ۱۳۸۹، تصمیم‌گیری چند معیاره و فازی دانشگاه صنعتی شاهرود
- دز، شاهین، "فرار مالیاتی"، مقاله مورخ اردیبهشت ۹۰.
- حسینی هراندی، سید محمد جنگلی، دکتر امیر هوشنگ اسد، دکتر اصغر تفاوت مالیات تشخیصی با مالیات قطعی ناشی از آراء هیأت‌های حل اختلاف، ۱۳۹۱، دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزکوه.
- عبادپور، بهرام وقانون دوست حقیقی، کامبیز، شناسایی موانع قانونی و اجرایی در هیأت‌های حل اختلاف، زمستان ۱۳۷۹، دانشگاه امام صادق (ع).
- رفیع، محمد رضا-شهلا، دکتر مهدی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران، ۱۳۸۳.
- خسروی، احمد و منصوریان دانشگاه علامه طباطبایی، ۱۳۸۸.
- نیکبخت و موسی زاده، ۱۳۹۲ دانشگاه امام صادق (ع).
- عسکری، علی و دوستان حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۸، تابستان ۱۳۹۲.
- Trivedi & Shehata (2005), "Attitudes, Incentives and Taxl Compliance: Possible Causes of Tax Evasion", *Journal of Economic Psychology*, Vol.5, 371-384.
- Kirchler, E.(2007), "The Economic Psychology of Tax Behavior".Cambridge: Cambridge University Press.
- Niemirowski, Pauline.Steve Baldwin and Alexander J Wearing (2003), "Tax Related Behaviors, Beliefs, Attitudes and Values and Taxpayer Compliance

in Australia".Journal of Australian Taxation, Department of Business Law and Taxation.Monash University, Vol.6(1).

Niemirowski, Pauline and Alexander J Wearing.(2003), "Taxation Agents and Taxpayer Compliance".Journal of Australian Taxation, Department of Business Law and Taxation.Monash University, Vol.6.

Palil, Mohd Rizal.Ahmad Fariq Mustapha.(2011), "Determinants of Tax Compliance in Asia: A case of Malaysia".European Journal of Social Sciences