

تلاش برای پیاده‌سازی پروژه نرم افزار مدیریت استراتژیک BSC Master به‌عنوان یکی از تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک در سازمان امور مالیاتی کشور

غلامرضا کردستانی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی قزوین

قادر فرهودی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد الکترونیکی، کارشناس مالیاتی دفتر خدمات مؤدیان،
farhodyghader@google.com

چکیده

حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA: strategic management accounting) تجربه‌ی به‌رویه‌هایی که حین استراتژیک کردن اتفاق می‌افتد، توجه کافی ندارد. هم‌چنین تحقیقات حسابداری مدیریت استراتژیک اهمیت استراتژی در بخش عمومی و محدودیت‌های آن را نادیده گرفته است. محتوای استراتژی در بخش عمومی دربرگیرنده دانش تکنیک‌های موجودی است که حسابداری مدیریت استراتژیک می‌تواند آن‌ها را، ایجاد کند. این روش توسط رویکرد استراتژی در عمل (strategy - as - practice) که به‌طور فزاینده‌ای در تحقیق استراتژیک متبلور شده است، بیان می‌شود. نتایج تکنیک‌های خاص حسابداری مدیریت استراتژیک کردن را می‌توان در مؤسسات بخش عمومی استفاده نمود و یک فن ترکیبی مفید با محوریت بخش خصوصی را که تا کنون متولی تحقیق حسابداری مدیریت استراتژیک بوده فراهم کرد. مقاله حاضر نقش رویکرد استراتژی کارت ارزیابی متوازن (BSC) را به‌عنوان یکی از تکنیک‌های حسابداری مدیریت در رویه‌های سازمان امور مالیاتی کشور از طریق استراتژی وضع شده نشان می‌دهد. این تحقیق تکنیکی را فراتر از عملکردهای تسهیل‌کننده تصمیم‌گیری، برای حسابداری مدیریت در یک نهاد دولتی شناسایی می‌کند. کمک عمده تحقیق، بیان مشروح روش‌ها و رویه‌های خاصی است که حسابداری مدیریت، از طریق آن، استراتژی موردنظر در سازمان امور مالیاتی را می‌سازد.

۱- مقدمه

ادبیات یک تحقیق حسابداری مدیریت وسیع، در سطح مشترکی از استراتژی مطرح می‌شود. در محدوده این ادبیات، دو روش متداول برای انجام تحقیقات اصلی وجود دارد: (۱) ادبیاتی که با کاربرد عنوان خاص "حسابداری مدیریت استراتژیک"^۱ موضوعاتی با محوریت حسابداری مدیریت استراتژیک را بررسی می‌کند. و (۲) تحقیقی که روابط داخلی فیما بین استراتژی و "سیستم‌های کنترل مدیریتی"^۲ را آزمون می‌کند. این مقاله مربوطه به اولین روش است.

این مقاله، از طریق روش‌های استراتژی وضع شده، نقش تکنیک BSC حسابداری مدیریت (jarzabkowski, 2003, 2004) را در رویه‌های سازمان امور مالیاتی کشور آزمون می‌کند. این کار از طریق مطالعه موردی طولی سازمان که به‌عنوان بنگاه بخش عمومی است انجام می‌پذیرد. تحقیقات SMA تجربی قبلی عمدتاً بر روی آزمون استفاده از تکنیک‌های SMA در سازمان‌ها و همپیشگان آن‌ها تمرکز نموده بود (Guilding et al., 2000, Roslender and Hart, 2003, Cadez and Guilding, 2008, Ma and Tayles, 2009) و به رویه‌هایی که حین استراتژیک کردن به کار می‌رود، توجه کم‌تری پرداخته بود (Bhimani and Langfield - Smith, 2007). این تحقیق علاوه بر تمرکز بر استفاده از یکی از تکنیک‌های SMA در یک سازمان دولتی، به رویه‌هایی که حین استراتژیک کردن به کار می‌رود نیز توجه نموده است.

مطالعات کم‌تری از نوع SMA چگونگی استراتژیک کردن را آزمون کرده‌اند (Bhimani and Langfield - Smith, 2007, Cadez and Guilding, 2008) و به‌طور کلی فرض نموده‌اند که فرآیندهای استراتژیک، یک بعدی هستند و می‌توانند به صورت‌های رسمی و ساختار و یا غیر رسمی و ساختار نیافته باشد.

با وجود این موضوع، ادبیات استراتژی، با مصطلح کردن رویکرد "استراتژی در عمل Strategy - as - practice" به‌طور فزاینده‌ای به رویه‌های وضع شده استراتژی پرداخته (Jarzabkowski and Spee, 2009) و عقب‌نشینی از رویه‌های استراتژی رسمی تعیین شده (Mintzberg, 1994) را بعید می‌شمارد. با توجه به رویکرد استراتژی در عمل، هدف اولیه مطالعه ما، بررسی نقش حسابداری مدیریت در استراتژیک کردن از طریق رویه‌های سازمانی (۱) برنامه‌ریزی و تعیین راهنما، (۲) تخصیص منبع و (۳) نظارت و کنترل است.

1- SMA: strategic management accounting

2- MCS: management control systems

از سوی دیگر فشار برای اصلاحات مختلف، به عنوان مدیریت عمومی جدید ظاهر شده‌اند (Hood, 1995, Olson et al, 1998) و اهمیت استراتژی در بخش عمومی را افزایش داده‌اند (Llewellyn and Tappin, 2003). همچنین مشخصه‌های محتوای بخش عمومی، مشخص نمود که تکنیک‌ها و فرآیندهای توسعه یافته برای سازمان‌های بخش خصوصی نمی‌توانند به سادگی برای بنگاه‌های بخش عمومی^۱ (PSA) به کار گرفته شوند. با ملحوظ نظر قرار دادن موقعیت انحصاری تعداد زیادی از بنگاه‌های بخش عمومی و نبود یک سودآوری الزامی، تکنیک‌های SMA تعریف شده عمومی همانند حسابداری بخش رقابتی و حسابداری مشتری (Cadez & Guilding, 2008) در صورتی که نامربوط نباشند، می‌توانند جزو عوامل محیطی استراتژیک نمودن بنگاه‌های بخش عمومی به شمار آیند. این گونه خصوصیات بخش عمومی، درخصوص دانش فعلی تکنیک‌های حسابداری مدیریتی مورد استفاده در استراتژیک کردن سازمانی، مشکل ساز گشته‌اند. هنوز، آزمون‌های اندکی درخصوص نقش حسابداری در تصمیم‌گیری استراتژیک بخش عمومی انجام شده است (Modell et al, 2001, Kurunmaki and Miller 2011).

مطالعه موردی طولی ما شامل سازمان امور مالیاتی کشور است که یک سازمان اجرایی قانونی در سطح ملی است که وظیفه‌اش وصول مالیات است. در طی دوره مطالعه، سازمان در پاسخ به چالش‌های سازمانی خاص و همچنین استانداردسازی فرآیندهای مالیاتی و اخذ و تمدید گواهینامه کیفیت ISO، یک استراتژی جدید انتخاب کرد. به عنوان قسمتی از این کار، سازمان باید شکل رویه‌های سازمانی را برای ایجاد اطمینان از این که استراتژی جدید تصویب می‌شود، تغییر بدهد و قسمت‌های زیادی از این تغییر را نیز انجام داده است.

۲- تحقیق SMA و پیچیدگی‌های بخش عمومی

"SMA" به عنوان یک اصطلاح خاص اغلب به تحقیقات (Simmonds 1981, 26) بر می‌گردد که به عنوان "تحلیل داده‌های حسابداری مدیریت درباره یک شرکت و رقبای آن

۱- ما از اصطلاح (Public Sector Agency) PSA به ویژه برای ایجاد تمایز بین نوع مؤسسه‌ای درخصوص آن تحقیق کرده‌ایم از جمله برای متمایز نمودن سازمان امور مالیاتی کشور با "شرکت‌های با مالکیت دولتی" یا "مؤسسات تجاری دولتی" که به صورت خصوصی و فارغ از مقررات خاص دولتی فعالیت می‌کنند، استفاده می‌کنیم.

برای استفاده در توسعه استراتژی تجاری و نظارت بر اجرای آن تعریف می‌شود". این کار با تمرکز SMA در فراهم نمودن اطلاعات مربوط به ارزیابی موقعیت رقابتی یک شرکت در یک صنعت با تأکید بر مشتریان و رقبا به‌عنوان اهداف خارجی تحقیقات حسابداری مدیریت انجام می‌شود (Bromwich, 1990). برخی محققان SMA به اتصال میان حسابداری و بازاریابی (Roslender and Hart, 2003) و برخی دیگر بر پیوندهای SMA با استراتژی تأکید می‌کنند (MA and Tayler, 2003) لذا هیچ توافق عام پذیرفته شده‌ای روی تعریف یک SMA وجود ندارد.

انجام تحقیقات تجربی بر روی SMA علی‌رغم مزیت مهمشان، محدود باقی مانده است. (Gudez and Guilding, 2002) بیش‌تر کارهای تجربی، به بررسی استفاده از یک مجموعه از تکنیک‌های SMA متمرکز شده است. یکی از جدیدترین مطالعات توسط Guilding et al (2000) انجام شده است، ایشان متوجه شد که روش‌های حسابداری رقابتی و قیمت‌گذاری استراتژیک، اغلب در تکنیک‌های SMA و با استفاده تکنیک‌های هزینه‌یابی استراتژیک به کار گرفته شده است. در مقابل، Roslender and Hart (2003) استفاده از سودآوری مشتری، محک‌زنی (benchmarking)، تکنیک‌های هزینه‌یابی استراتژیک و هدف و رویه‌های ارزیابی نام تجاری را مشاهده کرده‌اند. تفکر SMA با گذر زمان به جای مجموعه‌ای از تکنیک‌ها، به‌عنوان یک ساختار چند بعد پیشنهاد و مطرح شده است. (Gudez and Guilding 2008) یک مشارکت مهم در این‌باره داشته‌اند. این نویسندگان، با مقایسه ۵ گروه: (۱) تکنیک‌های هزینه‌یابی شهرت (با نشان: attribute)، چرخه عمر، کیفیت، هزینه‌یابی زنجیره ارزش و هدف، (۲) برنامه‌ریزی، کنترل و تکنیک‌های محک‌زنی اندازه‌گیری عملکرد و اندازه‌گیری عملکرد یکپارچه، (۳) تکنیک‌های هزینه‌یابی استراتژیک در تصمیم‌گیری استراتژیک، قیمت‌گذاری استراتژیک و ارزیابی برند، (۴) تکنیک‌های حسابداری رقابتی در هزینه‌یابی رقابت‌محور و (۵) تکنیک‌های تحلیل سودآوری مشتری در حسابداری مشتری و تحلیل سودآوری مشتری دائمی و ارزیابی مشتریان به‌عنوان دارایی‌ها، حمایت‌های تجربی از SMA را به انجام رسانیده‌اند. هم‌چنین Bhimani and Langfield - Smith (2007) با بررسی عوامل تأثیرگذار بر استفاده از SMA دریافتند که فعالیت‌های توسعه استراتژی و اجرای آن، با تأکید زیاد بر اطلاعات مالی در مراحل اجرایی و بدون هیچ اختلافی در نوع اطلاعات استفاده شده در مراحل توسعه استراتژی، گرایش به سمت سازماندهی و رسمی شدن دارد، اما (Gudez and Guilding 2008) دریافتند که اندازه شرکت، انتخاب استراتژی

اکتشافی و مشارکت حسابداران در فرآیندهای تصمیم‌گیری استراتژیک مسلماً بر کاربرد SMA تأثیر می‌گذارد و همچنین فرآیند تنظیم استراتژی، هماهنگی ضعیفی با کاربرد استراتژی دارد. (Ma and Tayler, 2009) در سازمان تحت مطالعه موردی خود، انتخاب SMA را به فشار بازار و اقداماتی برای تقلید از رقبا و منافع مشارکت‌کننده‌های سازمانی داخلی پیوند دادند.

ادبیات SMA به دو دلیل اصلی ناکارا است و این موضوع از جنبه‌های زیادی اهمیت دارد. اولین محدودیت این است که تحقیقات امروزی به‌طور وسیعی بر روی بررسی سطوح کاربرد و عوامل تأثیرگذار بر کاربرد تمرکز کرده است و به عبارتی دیگر ادبیات موجود به اصطلاح "نور کمی بر چگونگی اجرا و استفاده از رویه‌های عملی مورد استفاده SMA می‌اندازد" (Tillman and Goddard, 2008, p. 81). بدین معنی که مطالعات SMA از تمرکز بر رویه‌های سازمانی سازنده استراتژیک، یعنی بررسی چگونگی فرآیندهای استراتژیک و مفاهیم SMA جز در برخی موارد اندک (Bhimani and Langfield - Smith, 2007, Cadez and Guilding, 2008) جدا مانده است. همان‌طور که Cadez and Guilding (2008, p845) مدعی شده "سازمان‌هایی که عمده‌اً یک فلسفه مدیریت استراتژیک را به‌طور پیوسته مطرح می‌کنند، برای اطلاعات استراتژی محوری که یک سیستم SMA می‌تواند فراهم کند، درخواست بیشتری را پیشنهاد می‌کنند". با این حال هر دوی این مطالعات، رویه‌های استراتژیکی را به صورت تک بعدی توصیف می‌کنند؛ و در جستجوی این هستند که این موارد را بر روی طیفی از حالت‌های رسمی و ساختار یافته تا غیر رسمی و ساختار نیافته مشخص کنند. برعکس، ادبیات استراتژی توجه به درک رویه‌های سازمانی مختلف به‌عنوان عناصر تشکیل دهنده استراتژیک کردن را تجویز می‌نماید (Jazarbowski and Fenton, 2006, Whittington, 2003, Jazarbowski and Spee, 2009). بخش ۳ مقاله، رویکرد استراتژی در عمل و مطالعات حسابداری تجربی معدودی را که صراحتاً رویکرد مبتنی بر استراتژیک کردن را انتخاب نموده‌اند را مرور می‌کند (Jorgensen and Messner, 2010).

دومین محدودیت SMA این است که از ویژگی‌های مهم بخش عمومی چشم‌پوشی کرده است؛ این ویژگی‌ها به‌طور فزاینده‌ای به موضوعاتی می‌پردازد که اولین موضوع، مربوط به استراتژی و حسابداری است که روابط درون یک PSA، استراتژی و سیستم کنترل مدیریت (MCS) (Kober et al, 2007)؛ و اثرات ابزارهای حسابداری بر استراتژی

(Skaerbek and Tryggestad, 2010) را آزمون می‌کند و دومین موضوع به ابتکارها و تلاش‌هایی می‌پردازد که به قصد مدیریت فرآیندهای دولت انجام شده و اغلب به‌عنوان "مدیریت عمومی جدید" مصطلح شده‌اند (Hood, 1995, Broabent and Guthrie, 1998) و رویه‌های حسابداری و برنامه‌ریزی استراتژیک را در رأس اصلاحات قرار داده است. (Brysol et al, 2010)

با این حال محتوای PSA کاملاً متفاوت از بنگاه بخش خصوصی هست. هدف PSAها اغلب توسط دولت مشخص شده و در قانون یا سیاست دولت توصیف شده است (Pablo et al, 2007). همین‌طور موضوعات استراتژی رقابتی و جذب مشتریانی دور از تأمین‌کنندگان مشابه نیز به‌عنوان هدف اصلی PSAها نمی‌باشد. در واقع تعداد زیادی از PSAها در یک موقعیت تک قطبی عمل می‌کنند، و در ارتباط با مشتریان، "مشکل بخش عمومی، مازاد تقاضا بوده است نه کمبود آن" (Llewellyn and Tappin, 2003, p 960). با توجه به این، بسیاری از تکنیک‌های SMA که بر ادبیات بخش خصوصی، متمرکز شده بودند - برای مثال حسابداری مشتری، حسابداری رقابتی، هم‌چنین احتمالاً محک‌زنی - الزاماً از طریق محتوای بخش عمومی تفسیر نمی‌شوند.

در حالی که امکان به‌کارگیری برخی از تکنیک‌های SMA در مورد PSA ممکن نیست، لیکن جنبه‌هایی از بخش عمومی، الزامات استراتژیک خاصی را برای اطلاعات حسابداری مدیریت موجب شده است. به ویژه در صورتی که بخش عمومی، به‌طور فزاینده‌ای با انجام پیوسته خدماتی که به صورت عادی در آمده‌اند، به صورت شبکه‌ای از خدمات درآمدی باشد (Agranoff and Mcguire, 2001). برای حل مشکلات رام نشدنی یا اصطلاحاً "Wicked"، رویکردهای یکپارچه به‌طور فزاینده‌ای توسط بخش‌های مختلف دولتی مختلف که شامل چندین PSA است مورد درخواست واقع می‌شود (Dawes et al, 2009). از این رو احتمالاً PSA جزء شبکه‌هایی باشد که ممکن است در انجام کارهای خود احتیاط کم‌تری نموده و لازم بدانند که با هدف تولید پیامدهای سیاسی مشترک، تشریک مساعی و تعامل نماید. با شناخت این مورد، تحقیقات حسابداری اصطلاح "دو رگه‌های تنظیم‌کننده Regulatory Hybrids" را برای توصیف این پدیده پیشنهاد داده و درخصوص چگونگی این همکاری درون سازمانی که در دامنه مدیریت عمومی است درخواست بررسی بیش‌تری را نموده است (Kurunmaki and Miller, 2011).

موضوعاتی که به طور بالقوه برای استراتژیک کردن و حسابداری مدیریت در چنین موقعیت‌های تحویل خدمات پیوسته و مشارکتی مطرح می‌شوند شامل چگونگی درک نقش مشارکت‌کننده‌ها در شبکه، بسیج اجزای خاص شبکه برای اقدام در زمان‌های خاص و تثبیت شبکه هستند (Agranoff and Mcguire, 2001, Berry et al, 2004, Thomson and Mcguire, 2006, perry, 2006). بخش بعدی دورنمای استراتژی در عملی که برای هدف این مطالعه انتخاب کرده‌ایم را مرور می‌کند.

۳- چشم انداز استراتژی در عمل

تمرکز آخرین دهه تحقیقات استراتژی بیش‌تر بر روی "انجام استراتژی" (doing of strategy) (اصطلاحاً استراتژی در عمل Strategy - as - Practice) می‌باشد که به معنی انجام چه چیز، چگونه و توسط چه کسی، می‌باشد (Johnson et al, 2007, Whittington, 2003). این تمرکز به طرق گوناگون بر انجام استراتژی روی (۱) افرادی که استراتژیک نمودن را انجام می‌دهند (یعنی مشارکت‌کنندگان Practitioners)، (۲) ابزارهای اجتماعی، نمادین و مادی استفاده شده (یعنی شیوه‌ها Practices) و الگوی سراسری فعالیت‌ها که شامل انجام استراتژی می‌شوند (یعنی رویه‌ها Praxis) مطالعه می‌کند (Jarzabkowski and Spee, 2009).

در این چارچوب، برای تجسم ترکیبات استراتژیک کردن، یک رابطه نزدیک میان کاربرد رویه‌های معمول مختلف و رویکرد استراتژیک کلی وجود دارد، چرا که استفاده از رویه‌های معمول، عنصر سازنده بعدی هست. بدین معنی که شیوه‌های مورد استفاده در سراسر آنچه که در حال استراتژیک کردن اتفاق می‌افتد، به‌عنوان "شالوده Infrastructure" کار عمل می‌کنند (Jarzabkowski, 2003). هم‌چنین برای آزمون شیوه‌های رسمی تعیین راهنما، تخصیص منبع، و شیوه‌های نظارتی و کنترلی، توجه خاصی معطوف شده است (Jarzabkowski, 2003, 2004).

رویه‌ها، علاوه بر این که به‌عنوان یک ترکیب تحلیلی تکنیکی هستند که به تنظیم و هماهنگی منابع با اهمیت گرایش دارند، طرح‌واره‌های ادراکی نیز هستند که به استراتژیست‌ها کمک می‌کنند تا با توجه به محیط اطراف، معانی را تولید نموده و اعمال کنند (Jarzabkowski, 2004, p546). یک جزء اساسی سازنده رویه سازمانی، شیوه‌هایی است که یا توان تجسم مفاهیم به اشتراک گذاشته شده توسط ذینفعان اصلی را دارند و یا یک اثر تعدیل کننده بر تفسیرهای مختلف ارائه شده توسط ذینفعان را دارا می‌باشند.

رویکرد انتخابی با قصد فراهم کردن یک چارچوب اشتراکی و یک "زبان مشترک" و شکل دادن به اطلاعات خاص "دارای اهمیت استراتژیک" به کار می‌رود، بدین معنی که به تصمیم‌گیری روی موضوعات مفروض "استراتژیک" (Jarzabkowski, 2003) وابسته است. بنابراین "اگر ما اقدامات استراتژیک را به‌عنوان رویه‌های عملیاتی اصلی شناسایی کنیم، این امکان وجود دارد که از طریق آن چه که فعالیت استراتژیک ایجاد نموده است، نه فقط حالت‌های رسمی را بلکه عادت‌ها و حالت‌های فعالیت اجتماعی را به تسخیر خود درآوریم" (Jarzabkowski, 2003, p26).

در حسابداری، مطالعاتی که استراتژیک کردن را صراحتاً آزمون می‌کنند، نادر هستند. (Ahrens and Chapman, 2007)، (Jorgensen and Messner, 2010) با طراحی تئوری در عمل، تعاملات فیما بین حسابداری در عمل و استراتژیک کردن را در محتوای توسعه محصول جدید آزمون کردند. (Jorgensen and Messner, 2010) به تفصیل شرح می‌دهد که چگونه در نقاط بحرانی از زمان، اطلاعات حسابداری مدیریت از طریق‌های قوانین خاص الزام آور و فراهم نمودن درک عمومی از اهمیت سودآوری، در شکل‌گیری تلاش‌های استراتژیک کردن مستمر، تأثیرگذار بوده است (در مطالعه موردی ایشان، ورودی‌های این مرحله از استراتژیک کردن بر فرآیند توسعه محصول تأکید دارد). هم‌چنین چگونگی تکمیل حسابداری در طی فرآیند نوآوری از طریق بحث استراتژی مشاهده شده است. بنابراین حسابداری و فرآیند استراتژیک کردن مستمر، هر دو از طریق شیوه ساختاری متقابل، پیشرفت کردند.

مطالعه ما بر نتایج تحقیق (Jorgensen and Messer, 2010) بنا نهاده شود. رویکرد استراتژی در عملی که انتخاب کرده‌ایم به‌طور وسیعی با کار Jorgensen and Messer (2010) سازگار است و "مفهوم استراتژیک" را با بسیج نمودن و به کارگیری این مفهوم در رویه‌های سازمانی، در آنچه که استراتژی بدان عمل نموده، ایجاد کرده است.

۴- سازمان مطالعه موردی و روش تحقیق

مطالعات موردی طولی در دامنه SMA، به‌عنوان ابزاری برای افشای نقش‌های خاصی که حسابداری مدیریت در سازمان‌ها بازی می‌کند، درخواست می‌شوند (Bhimani and Langfield-Smith, 2007, Chau, 2007). این مقاله یافته‌هایی از مطالعه

طولی حسابداری مدیریت و شیوه‌های استراتژی را در یک سازمان اجرایی دولتی ارائه می‌دهد.

نمونه‌گیری تحقیق شامل دفاتر ستادی سازمان امور مالیاتی هستند. یعنی نمونه‌گیری تئوریک با انتخاب یک مورد (CASE) به اجرا درآمده است که به معنی انتخاب یک نمونه در زمینه‌هایی است که برخی از ویژگی‌های استراتژیک ایجاد کننده مزیت خاص را دارا هستند. به عبارت دیگر نمونه‌گیری تئوریک، شامل انتخاب یک مورد (CASE) هست به خاطر این که "این روش مخصوصاً برای روشن تر کردن و گسترش روابط فیما بین مناسب هست".

همان‌طور که می‌دانیم هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۸۰.۰۶.۰۴ بنا به پیشنهاد مشترک شماره ۰۳.۰۰۳ س ۱۰۵.۲۵۴۱۰- مورخ ۱۳۸۰.۰۳.۱۳ وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و به استناد بند (الف) ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، مصوب ۱۳۷۹، تشکیلات سازمان امور مالیاتی کشور (به اختصار سازمان) و آیین نامه اجرایی بند (الف) ماده‌یاد شده را در ۱۳ ماده تصویب نمود که برخی از آن مواد به شرح ذیل می‌باشند:

ماده ۱- فراهم نمودن موجبات اجرای مطلوب کلیه برنامه‌ها و تکالیف مربوط به وصول مالیات و نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مالیاتی و ایجاد بستر مناسب جهت تحقق اهداف مالیاتی کشور و افزایش کارایی نظام مالیاتی و تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات در سازمانی واحد.

ماده ۷- ستاد مرکزی سازمان عهده دار تنظیم سیاست‌ها و خط مشی‌های اجرایی اخذ مالیات، برنامه‌ریزی، نظارت، ارزیابی عملکرد و نیز تهیه و تنظیم آیین نامه‌ها و دستورالعمل‌های لازم، انجام تحقیق، مطالعه و بررسی‌های مربوط می‌باشد. سایر وظایف و فعالیت‌های اجرایی توسط واحدهای اجرایی (استان‌ها، شهرستان‌ها و بخش‌ها) انجام می‌شود.

ماده ۹- وظایف و اختیارات سازمان به شرح زیر می‌باشد:

الف - تصدی کلیه امور راجع به اجرای مقررات انواع مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم و سایر مالیات‌ها و تمام مراحل مربوط اعم از شناسایی مؤدیان، تشکیل پرونده و تنظیم شناسنامه‌های مالیاتی، تشخیص و مطالبه مالیات و حل اختلاف مالیاتی و وصول مالیات به طرق معمول یا از طریق عملیات اجرایی و سایر موارد مربوط به مالیات‌ها در چهارچوب قوانین مالیاتی و سایر قوانین جاری کشور.

- ب - مطالعه، بررسی و شناخت موانع موجود نظام مالیاتی و برنامه‌ریزی جهت رفع آنها.
- پ - اظهارنظر و ارایه پیشنهادهای لازم در زمینه تدوین سیاست‌ها و خط‌مشی‌های مالیاتی در اجرای وظایف قانونی مربوط.
- ت - تنظیم سیاست‌های اجرایی برای اخذ مالیات در کشور و تلاش مستمر به منظور نظارت بر حسن اجرای برنامه‌های مصوب.
- ث - اتخاذ تدابیر لازم در خصوص چگونگی اجرای قوانین و مقررات مالیاتی از طریق تهیه و تنظیم آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های لازم و طراحی نظام‌ها و روش‌های اجرایی برای تشخیص و وصول مالیات.
- ج - اجرای دقیق و کامل و ارایه پیشنهادهای اصلاحی مورد نیاز در خصوص قوانین و مقررات مالیاتی کشور و نظارت بر حسن اجرای آنها.
- چ - طراحی، تدوین و اجرای پروژه‌های پژوهشی و اجرایی جهت بهبود وضع نظام مالیاتی کشور در زمینه‌هایی از قبیل اصلاح ساختار مالیاتی، ثبت‌نام و راهنمایی مؤدیان، گسترش خود اظهاری، انجام ممیزی‌های مؤثر، حسابداری مالیاتی، وصول و اجرا برای تسریع و تدقیق عملیات مالیاتی.
- ح - مطالعه، بررسی و پژوهش مداوم در زمینه قوانین و مقررات مالیاتی و ارایه پیشنهاد یا انجام اقدامات لازم برای اصلاح و تکمیل آنها از طریق مراجع قانونی ذیربط.
- خ - مطالعه تطبیقی، بررسی و پژوهش مستمر در نظام‌های پیشرو مالیاتی کشورهای منتخب برای بهبود سیستم مالیاتی کشور.
- د - مطالعه، بررسی به منظور یافتن راه کارهای مناسب شناسایی منابع مالیاتی و افزایش و توسعه ظرفیت‌های مالیاتی کشور و پیشنهاد آن به وزیر امور اقتصادی و دارایی.
- ذ - گردآوری و پردازش اطلاعات و به کارگیری شماره‌های اقتصادی و ملی و کدپستی برای شناسایی واحدها و منابع مالیاتی و مشمولان قوانین و مقررات مالیاتی به منظور دستیابی به اهداف پیش‌بینی شده در قانون و اجرای عدالت مالیاتی.
- ر - انجام مطالعات، بررسی، بهسازی و اصلاح ساختار تشکیلاتی و نیروی انسانی شاغل در امور مالیاتی برای اجرای وظایف محول شده و تأمین نیروی انسانی مورد نیاز.
- ز - طراحی، برنامه‌ریزی و اجرای برنامه‌های آموزشی لازم برای ارتقای کیفیت نیروی انسانی سازمان براساس نیازهای تعیین شده.

- ژ - طراحی، اجرا و بهسازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور و ایجاد شبکه اطلاعاتی فراگیر مکانیزه و استفاده از روش‌های نوین و ابزارهای پیشرفته برای تحقق درآمدهای مالیاتی.
- س - برنامه‌ریزی و تهیه طرح‌های لازم برای افزایش بهره‌وری و کیفیت فعالیت‌های مالیاتی و کاهش هرچه بیش‌تر هزینه‌های مؤدیان در پرداخت مالیات.
- ش - انجام مطالعات و بررسی‌های لازم و ارزشیابی مداوم عملکرد واحدهای مالیاتی و نیروی انسانی مربوط و هدایت و ارشاد آنها.
- ص - آموزش و آرایه انواع خدمات به مؤدیان مالیاتی برای آشنایی آنان با تکالیف مربوط، انجام وظایف قانونی و پرداخت مالیات.
- ض - نظارت و بازرسی در جهات اخلاقی، اعمال و رفتار مأموران مالیاتی، کشف تخلفات و تقصیرات اداری آنان، تعقیب متخلفان و حصول اطمینان از عدالت مالیاتی، سلامت و شفافیت در انجام این امور با رعایت قوانین و مقررات مربوط.
- ط - اظهارنظر در خصوص پیش نویس طرح‌ها، لوایح و تصویب نامه‌های طرح شده مربوط به امور مالیاتی برای وزیر امور اقتصادی و دارایی و سایر مراجع قانونی ذیربط.
- ظ - مطالعه و بررسی در جهت یافتن روش‌های مناسب هدایت و سیاست‌گذاری در امور دعای حقوقی، قضایی و کیفری مربوط به امور مالیاتی.
- ع - انجام مطالعات اقتصادی مرتبط با مالیات و آرایه گزارش‌های تحلیلی و آماریمربوط به درآمدهای مالیاتی برای وزیر امور اقتصادی و دارایی و سایر مراجع قانونی ذیربط و همچنین استفاده از تحلیل‌های انجام شده در جهت بهبود رفع نظام مالیاتی در کشور.
- غ - همکاری با مؤسسات داخلی و بین‌المللی در جهت تحقق مأموریت‌ها در چهارچوب مقررات موضوعه.
- ف - برنامه‌ریزی به منظور برقراری روابط مطلوب و مناسب بین عوامل وصول مالیات و مؤدیان و تعیین موازین خاص اخلاقی و رفتاری برای مأموران مالیاتی.
- ق - تهیه آیین نامه‌های مورد نیاز پیش بینی شده در قوانین و مقررات موضوعه برای تصویب در مراجع ذیصلاح.
- ک - برآورد درآمدهای مالیاتی مربوط به هر سال و آرایه آن به وزیر امور اقتصادی و دارایی برای درج در لایحه بودجه.
- گ - انجام سایر اقدامات ضروری و مورد نیاز برای تحقق اهداف سازمان.

<http://rc.majlis.ir/fa/law/show/121584>

سازمان امور مالیاتی برای رسیدن به هدف، عملیات‌های جمع‌آوری - اطلاعاتی و تحقیقاتی را به عهده گرفته است. سازمان امور مالیاتی هم‌چنین با محیطی پیچیده مواجه بود که یک سری از چالش‌ها را در بر داشت که می‌بایست استراتژی جدیدی را انتخاب نموده و تغییراتی را در رویه‌های استراتژیک پیاده سازی کند.

باور عمومی بر این است که افراد موفق پیش از عمل، ابتدا فکر می‌کنند و بعد تصمیم می‌گیرند. استفاده از تفکر استراتژیک راهکاری است که ما را در تصمیم‌گیری صحیح یاری می‌دهد. امروزه بر این نکته تاکید فراوان می‌شود که مدیران ارشد، برای کارآمد شدن، باید به ابزار ساده و مهمی به نام تفکر استراتژیک مجهز شوند. این ابزار در نگاه اول برای بسیاری از مدیران ابهام برانگیز است برای آنکه این ابزار را بتوان به صورت آگاهانه ارتقاء داد، باید در شناخت آن کوشید. برنامه‌ریزی استراتژیک برای همه سازمان‌ها (در اندازه‌های مختلف) که در جستجوی روش‌های جدیدی در زمینه مدیریت آینده نگر هستند هم‌چون چراغ هدایت به شمار می‌آید. برنامه‌ریزی استراتژیک فرآیندی است که طی آن مدیران ارشد و مدیران عملیاتی سازمان برنامه استراتژیک را طراحی، اجرا، ارزیابی و کنترل می‌نمایند. مهم‌ترین ویژگی این فرآیند در ماهیت کارگروهی آن نهفته است زیرا در قالب چنین فرآیند و کارگروهی است که اعتقاد و باور به استراتژی سازمان شکل می‌گیرد و افراد درگیر در این فرآیند احساس تعلق و مالکیت نسبت به آن پیدا می‌کنند. به علاوه چنین فرآیندی باعث تسهیل مرحله اجرای استراتژی و تحقق نتایج مشخص و برنامه‌ریزی شده سازمان می‌گردد.

سازمان امور مالیاتی کشور خرسند است در چارچوب اسناد بالادستی و بر اساس تجربیات گذشته سازمان در تدوین برنامه‌های راهبردی، تجربیات سایر کشورها در زمینه برنامه‌ریزی استراتژیک و وضعیت موجود و افق‌های پیش‌روی سازمان و کشور سومین برنامه راهبردی سازمان را برای دستیابی به چشم‌انداز و اهداف کلان خود برای سال‌های ۱۳۹۲ لغایت ۱۳۹۶ تدوین نموده و به مرحله اجرا گذارد. برنامه راهبردی حاضر در راستای اولویت‌های راهبردی هفت‌گانه وزارت امور اقتصادی و دارایی تنظیم و پس از تأیید وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی به معاونت‌ها و ادارات کل تابعه ابلاغ گردیده است. در حال حاضر ۲۱ هدف راهبردی کمی پیش‌بینی و اقدامات راهبردی متناظر آن تدوین گردیده است. امید است این برنامه مبنای عمل همه مدیران و برنامه‌های عملیاتی سالانه سازمان قرار گیرد تا با اجرا، ارزیابی و نظارت بر آن بتوان به

صورت منسجم و حساب شده در مسیر تعالی گام برداشت و چشم انداز ترسیم شده را محقق نمود (پیام رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور)

هدف گذاری فرآیندهای ستادی

پایش و اندازه گیری فرآیندهای انجام کار در ستاد سازمان، در قالب جداول ارزیابی شاخص های پایش و اندازه گیری فرآیندهای ستادی در کتاب برنامه عملیاتی سازمان امور مالیاتی کشور درج می شود تا به عنوان یکی از وظائف اصلی واحدهای ستادی مد نظر قرار گیرد. کلیه مالکین فرآیندها موظفند مطابق با روال گذشته در بازه زمانی مشخص شده که در جداول مربوط به تفکیک دفاتر و معاونت های سازمان تدوین شده، گزارش پایش و اندازه گیری فرآیندهای خود را در قالب فرم پایش و اندازه گیری فرآیندها، وفرم تجزیه و تحلیل داده ها، ثبت و برای دفتر پژوهش و برنامه ریزی ارسال نمایند. مسئولیت نظارت بر حسن انجام این کار، به عهده مدیران واحدها می باشد. ذکر این نکته ضروری به نظر می رسد که اعداد درج شده در ستون "اهداف سه ماهه" حداقل اهداف پیش بینی شده (نمره قابل کسب بوده) و در صورتی که هر یک از فرایندها به اهداف پیش بینی شده دست نیابند می بایست فرم اقدام اصلاحی و پیشگیرانه را با ذکر دلایل عدم دستیابی به هدف پیش بینی شده، تکمیل و برای طرح در کمیته سیستم مدیریت کیفیت و شناسایی راه حل های رفع آن ارسال نمایند. بدیهی است عدم انجام موارد فوق الذکر در زمان مشخص شده توسط ممیزین خارجی سازمان از شرکت های گواهی دهنده، شناسایی و مغایرت اعلام خواهد شد که می تواند موجب ابطال گواهینامه سازمان امور مالیاتی گردد (برنامه عملیاتی سال ۱۳۹۴ سازمان امور مالیاتی، ۲۲۷).

همچنین اولویت های راهبردی سازمان امور مالیاتی کشور طبق جداول ذیل تعیین شده است.

سند راهبردی سازمان امور مالیاتی - اهداف کمی راهبردی

ردیف	اولویت راهبردی	هدف راهبردی کمی	حزب و روش	فرمول محاسبه	واحد	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	مناطق تعیین هدف	پیوست و ملاقات	تأیید و تایید	منبع جمع آوری اطلاعات	شده جمع آوری اطلاعات
۱	تأمین مالی پایدار دولت و کاهش اتکا بودجه دولت به درآمد نفت	افزایش میزان تحقق درآمدهای مالیاتی	۲۰	نسبت عملکرد درآمد مالیات های مستقیم و VAT و خدمات به مالیات محسوب بودجه	درصد	۹۱٪	۹۰٪	۹۰٪	۹۰٪	۹۰٪	تحقق رقم مقبول بودجه سالانه	سه ماهه	معاونت مالیات های مستقیم (دفتر حسابداری و وصول) - خزانه	گزارش گیری	
۲	تأمین مالی پایدار دولت و کاهش اتکا بودجه دولت به درآمد نفت	افزایش شناسایی مودیان جدید	۲۰	تعداد مودیان جدید شناسایی شده نسبت به کل مودیان	درصد	۸٪	۹٪	۱۰٪	۱۱٪	۱۲٪	افزایش سالانه یک درصد - جلوگیری از فرار مالیاتی	شش ماهه	معاونت مالیات های مستقیم (دفتر خدمات مودیان) - معاونت مالیات بر ارزش افزوده	گزارش گیری	
۳	تأمین مالی پایدار دولت و کاهش اتکا بودجه دولت به درآمد نفت	افزایش سهم مالیات از تولید ناخالص داخلی	۲۰	نسبت درآمد مالیات های مستقیم و VAT و خدمات به تولید ناخالص داخلی	درصد	۶،۱۳٪	۶،۸۰٪	۸،۳۰٪	۹،۳۰٪	۱۰،۳۰٪	تحقق اهداف کمی برنامه های پنج و ششم توسعه	سالانه	معاونت مالیات های مستقیم (دفتر حسابداری و وصول) - معاونت پژوهش، برنامه ریزی و امور بین الملل - بانک مرکزی	گزارش گیری	
۴	تأمین مالی پایدار دولت و کاهش اتکا بودجه دولت به درآمد نفت	افزایش نسبت مالیات از هزینه های جاری دولت	۱۰	نسبت کل درآمدهای مالیاتی یا احتساب مالیات بر واردات به هزینه جاری دولت	درصد	۴۴٪	۴۷٪	۵۰٪	۶۳٪	۷۳٪	تحقق اهداف کمی برنامه های پنجم و ششم توسعه به شرح: مانعین رشد سالانه درآمدهای مالیاتی ۲۳ درصد با فرض افزایش هزینه های جاری دولت به میزان کمتر از ۲ درصد - نرخ تورم (شماره ۱۱۷۵۸۵)	سالانه	سازمان مالیات های مستقیم (دفتر حسابداری و وصول) - معاونت پژوهش، برنامه ریزی و امور بین الملل - گزارش مالی دولت	گزارش گیری	
۵	تأمین مالی پایدار دولت و کاهش اتکا بودجه دولت به درآمد نفت	افزایش نسبت مالیات از هزینه های عمومی دولت	۱۰	نسبت کل درآمدهای مالیاتی یا احتساب مالیات بر واردات به منابع بودجه عمومی دولت	درصد	۳۴٪	۳۶٪	۴۰٪	۴۸٪	۵۸٪	تحقق اهداف کمی برنامه های پنجم و ششم توسعه به شرح: مانعین رشد سالانه درآمدهای مالیاتی ۲۳ درصد با فرض افزایش هزینه های جاری دولت به میزان کمتر از ۲ درصد - نرخ تورم (شماره ۱۱۷۵۸۵)	سالانه	معاونت پژوهش، برنامه ریزی و امور بین الملل - گزارش مالی دولت	گزارش گیری	
۶	تأمین مالی پایدار دولت و کاهش اتکا بودجه دولت به درآمد نفت	گسترش دامنه شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده	۱۰	نسبت فراخوان های انجام شده به کل فراخوان های برنامه ریزی شده	درصد	۶۴٪	۷۱٪	۸۶٪	۹۲٪	۱۰۰٪	پوشش کامل مودیان مالیات بر ارزش افزوده	سه ماهه	معاونت مالیات بر ارزش افزوده	گزارش گیری	
۷	تأمین مالی پایدار دولت و کاهش اتکا بودجه دولت به درآمد نفت	افزایش وصول مطالبات مالیاتی معوق	۱۰	نسبت مطالبات معوق به درآمد مالیات های مستقیم و VAT و خدمات	درصد	۳۰٪	۲۵٪	۲۰٪	۱۵٪	۱۰٪	به روز رسانی معوقات مالیاتی	کاهش سالانه پنج درصد	معاونت مالیات های مستقیم (دفتر حسابداری و وصول)	گزارش گیری	
۸	افزایش توان لایحه آفرینی کشور	افزایش آگاهی مودیان مالیاتی از حقوق و تکالیف مالیاتی	۲۰	مقیه برنامه نظریه پردازی در شبکه های نظریه پردازی و راهبردی سرمایه	دقیقه	۱۱۰۸	۱۲۰۰	۱۳۰۰	۱۴۰۰	۱۵۰۰	جلوگیری از تشییع حقوق دولت و سودی	شش ماهه	روابط عمومی	گزارش گیری	
۹	افزایش توان لایحه آفرینی کشور	افزایش برون سیاری فعالیت های تخصصی گری	۲۰	تعداد خدمات برون سیاری شده از طریق دکانتر پست و پیشگواران	تعداد	۲	۳	۴	۵	۶	استفاده از ظرفیتهای بخش خصوصی در راستای اصل ۴۴	شش ماهه	مرکز فناوری اطلاعات و ارتباطات - دفتر پژوهش و برنامه ریزی	گزارش گیری	
۱۰	افزایش توان لایحه آفرینی کشور	سهرت انجام امور مالیاتی مودیان در نظام مالیاتی (اشخاص حقوقی)	۱۰	شوسط تعداد پرداخت سودی به نظام مالیاتی در سال	تعداد دفعات پرداخت	۲۰	۱۸	۱۶	۱۲	۸	بهبود شاخص کسب و کار در بخش مالیات	سه ماهه	معاونت مالیات های مستقیم - معاونت مالیات بر ارزش افزوده	گزارش گیری	
۱۱	افزایش توان لایحه آفرینی کشور	سرعت بخش انجام امور مالیاتی	۱۰	شوسط مدت زمان پرداخت	ساعت	۳۴۴	۳۲۴	۲۹۰	۲۳۵	۱۸۰	بهبود شاخص کسب و کار در بخش مالیات	شش ماهه	سازمان مالیات های مستقیم - معاونت مالیات بر ارزش افزوده	گزارش گیری	
۱۲	افزایش توان لایحه آفرینی کشور	افزایش رشایت مودیان مالیاتی از شفافیت، سلامت و کرامت مودیان نظام مالیاتی	۱۰	میزان رشایت مودیان بر اساس پرسشنامه استاندارد	درصد	-	=	=	=	=	توجه به حقوق مودیان و تکریم ارباب رجوع	سه ماهه	معاونت مالیات بر ارزش افزوده - روابط عمومی	پرسشنامه	

ردیف	اولویت راهبردی	هدف راهبردی کمی	حزب دوازدهم	فرمول محاسبه	واحد	۱۳۶۲	۱۳۶۳	۱۳۶۴	۱۳۶۵	۱۳۶۶	مناطق تعیین هدف	پیوست و ملاحظات	تایید و یا پیش	منبع جمع آوری اطلاعات	شبهه جمع آوری اطلاعات
۱۳	افزایش توان لرونت افزین کشور	کاهش زمان بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده	۳۰	زمان استرداد به مودی شنای زمان تأیید کرد	روز	۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	افزایش اتماده سویدان به تمام مالیات	سه ماهه	معاونت مالیات بر ارزش افزوده (دفتر رسیدگی و استرداد)	گزارش گیری	
۱۴	مشارکت فعال و موثر در سیاست گذاری و قانون گذاری	وجود قانون مصوب و روزآمد مالیات بر ارزش افزوده	۵۰	مصوب اصلاحیه قانون مالیات بر ارزش افزوده-۱	صفر و یک	۰	۱	۱	۱	۱	روانده نمودن قوانین و مقررات	مصوبه قانون ۱ ماهه	شش ماهه	معاونت مالیات بر ارزش افزوده	گزارش گیری
۱۵	مشارکت فعال و موثر در سیاست گذاری و قانون گذاری	وجود قانون اصلاح شده مالیات های مستقیم	۵۰	مصوب اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم-۱	صفر و یک	۰	۱	۱	۱	۱	روانده نمودن قوانین و مقررات	مصوبه قانون ۱ ماهه	شش ماهه	معاونت پژوهش، برنامه ریزی و امور بین الملل	گزارش گیری
۱۶	تقویت انشیا، سلامت و شفافیت مالی- اداری	ارتقاء شاخص سلامت اداری	۲۵	درصد ادارات کل دارای واحد خدمات مودیان	درصد	۹٪	۵۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	توجه به حقوق مودیان و تکمیل آرایه رایج	شش ماهه	شش ماهه	دفتر خدمات مودیان- دفتر توسعه و تحول اداری	گزارش گیری
۱۷	تقویت انشیا، سلامت و شفافیت مالی- اداری	افزایش خدمات الکترونیک و غیر حضوری	۲۵	نسبت خدمات الکترونیک و غیر حضوری به خدمات قابل ارائه (به صورت الکترونیک و غیر حضوری)	درصد	۵۰٪	۷۵٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	بهبود شاخص کسب و کار در بخش مالیات	شش ماهه	شش ماهه	طرح جامع مالیات- مرکز فناوری اطلاعات و ارتباطات	گزارش گیری
۱۸	تقویت انشیا، سلامت و شفافیت مالی- اداری	افزایش میزان سلامت مالیاتی (سازره یا فساد مالیاتی)	۲۵	میزان سلامت ادراک شده مودیان بر اساس پرسشنامه استاندارد	درصد	۶۷٪	۶۷٪	۷۳٪	۷۷٪	۸۲٪	توجه به حقوق مودیان و تکمیل آرایه رایج، رشد سلامت و واحد درسد	شش ماهه	شش ماهه	معاونت امور اقتصادی - دفتر بهبود محیط کسب و کار	پرسشنامه
۱۹	تقویت انشیا، سلامت و شفافیت مالی- اداری	بهبود عدالت مالیاتی ادراک شده توسط مودیان	۲۵	میزان عدالت ادراک شده توسط مودیان بر اساس پرسشنامه استاندارد	درصد	-	-	-	-	-	افزایش اتماده سویدان به تمام مالیات	سه ماهه	سه ماهه	معاونت مالیات بر ارزش افزوده- روابط عمومی	پرسشنامه
۲۰	ارتقاء هم افزایی درون سازمانی و همکاری فراسازمانی (فرانچایز)	افزایش دسترس به پایگاه های اطلاعاتی درون سازمانی و برون سازمانی	۱۰۰	نسبت دستگاه های که پایگاه های اطلاعاتی خود را با سازمان مالیاتی به اشتراک گذاشته اند	درصد	۵٪	۵۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	رامش آزمایش اظهارات مودیان از طریق مقایسه با سایر پایگاه های اطلاعاتی	شش ماهه	شش ماهه	معاونت مالیات های مستقیم و معاونت مالیات بر ارزش افزوده	گزارش گیری
۲۱	ایجاد و یکپارچه سازی شبکه های اطلاعات مدیریت و مالیاتی	افزایش پیشرفت یاده سازی سامانه نرم افزار یکپارچه مالیاتی	۴۰	نسبت فرایندهای تکمیل شده به کل فرایندها	درصد	۳٪	۵۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	کارآمد کردن تمام مالیات	شش ماهه	شش ماهه	طرح جامع مالیات	گزارش گیری
۲۲	ایجاد و یکپارچه سازی شبکه های اطلاعات مدیریت و مالیاتی	توسعه پایگاه اطلاعات مودیان مالیاتی	۴۰	تعداد سارد (زگوده های) اطلاعات موجود در پایگاه ها	تعداد میلیون رکورد	۳۰	۳۰	۳۰	۴۰	۴۰	اجرای ماده ۱۲۰ قانون برنامه پنجم توسعه	شش ماهه	شش ماهه	مرکز فناوری اطلاعات و ارتباطات	گزارش گیری
۲۳	ایجاد و یکپارچه سازی شبکه های اطلاعات مدیریت و مالیاتی	افزایش تعاملات الکترونیک و کاهش مراجعات حضوری	۲۰	نسبت اظهارنامه های الکترونیک در مجموع کل اظهارنامه ها به تعداد اظهارنامه های الکترونیک (بهترین عامل پذیرفته شده)	درصد	۶۰٪	۹۵٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	بازگویی از فساد اداری و بهبود شاخص های سهولت کسب و کار	سالانه	سالانه	مرکز فناوری اطلاعات و ارتباطات	گزارش گیری
۲۴	توسعه هدفمند سرمایه های انسانی و سازمانی	افزایش واحدهای متناسب با نظام جامع مالیاتی	۴۰	نسبت ادارات امور مالیاتی که FTS در آن اجرا شده است	درصد	۵٪	۴۵٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	پارک سازی سازمان	سه ماهه	سه ماهه	طرح جامع مالیات	گزارش گیری
۲۵	توسعه هدفمند سرمایه های انسانی و سازمانی	افزایش وصول مالیات های مشاغل و شرکتها	۴۰	نسبت مالیات مشاغل و شرکتها از کل درآمد مالیاتی	درصد	۳۰٪	۴۴٪	۴۴٪	۴۸٪	۴۸٪	افزایش آرایه سازمان	سه ماهه	سه ماهه	معاونت مانی های مستقیم، دفتر توسعه و تحول اداری و سردار	گزارش گیری
۲۶	توسعه هدفمند سرمایه های انسانی و سازمانی	بهبود احتیاز شاخص های عمومی آرایه های عملکرد	۲۰	مجموع امتیازات اعلام شده توسط معاونت توسعه مدیریت و سرمایه انسانی رئیس جمهور	امتیاز	۸۰۰	۸۰۰	۸۵۰	۹۰۰	۱۰۰۰	تحقق اقدامات اصلاح نظام اداری و نقش دولت الکترونیک	سالانه	سالانه	دفتر آرایه های مستقیم وزارت شمع	استعلام
۲۷	هدف راهبردی مستقل	پیشرفت و استقرار طرح نظام جامع مالیاتی	۱۰۰	درصد پیشرفت واقع طرح نظام جامع مالیاتی	درصد	۶۴٪	۸۴٪	۱۰۰٪	-	-	روانده سازی و توین سازی تمام مالیات	سه ماهه	سه ماهه	طرح جامع مالیات	گزارش گیری

در طول دوره تحقیق از سازمان امور مالیاتی از چندین منبع استفاده شد. اولین منبع شامل مکاتبات معاونت پژوهش و فناوری اطلاعات بود. این مکاتبات در اولین مرحله از دفاتر ستادی انجام شد که شامل فرم‌های پژوهشی و راهنمای تکمیل آن‌ها بود. این مرحله دوره زمانی بود که استراتژی جدید انتخاب شد و رویه‌های استراتژیک رسمی مجدداً طبقه‌بندی شدند. طراحی فرم‌های موصوف مبنی بر چالش‌های محیطی بود که سازمان امور مالیاتی با آن روبرو بود، توانایی دفاتر ستادی سازمان امور مالیاتی برای پاسخگویی به این چالش‌های محیطی و نقش و اثرات تمهیدات سازمانی شامل شیوه‌های استراتژیک و SMA بود. جزئیات اضافی در قسمت‌های بعدی مقاله آورده شده است.

دومین مرحله جمع‌آوری و تحلیل جداول بود. تمرکز جداول روی استخراج تجارب تکمیل‌کنندگان در شیوه‌های استراتژیکی مورد نظر تحقیقمان بود. علی‌الاصول تکمیل‌کنندگان فرم‌ها شامل مدیران ارشد مسوول حوزه‌هایی بودند که توانایی‌های بررسی و اطلاعاتی خاص و هم‌چنین استراتژیک، برنامه‌ریزی و حاکمیتی را نگهداری می‌کردند و هم‌چنین شامل مدیران میانی و متخصصان مسئول "برنامه‌های کاری استراتژیک" برای انجام امور محوله بودند. جزئیات اضافی در قسمت‌های بعدی مقاله آورده شده است.

دومین منبع داده‌ها آرشیوهای با اهمیت شامل گزارشات سالانه، اسناد برنامه‌ریزی داخلی و اسناد ارتباطات و گزارشگری خارجی سازمان امور مالیاتی بود. به‌طور کلی استفاده از چندین منبع داده‌ها در روشی که بحث شد، مزیت‌های بررسی چند زاویه‌ای (Triangulation) را فراهم نمود و هر دوی مقایسه و اعتباردهی را ممکن ساخت (Yin, 2003).

تحلیل داده‌ها در دو مرحله انجام شد. یک چارچوب کدبندی شده اولیه در قالب جداول اکسلی برای هدایت طبقه‌بندی داده‌ها در مواجهه با چالش‌های محیطی، و مرحله بعد پاسخ‌های سازمانی (شامل فرآیندها و رویه‌های مرتبط استراتژیکی و رویه‌ها و ترکیبات حسابداری مدیریتی) توسعه‌یافت. نتایج این فرآیند تحلیلی در بخش بعدی ارائه شده است. در ادامه ابتدا راهنمای تکمیل جداول اکسلی ارسالی به دفاتر ستادی سازمان ارائه گردیده است /

راهنمای تکمیل جدول:

نرم افزار BSC_Master سیستمی نرم افزاری است که به منظور پیاده سازی نظام ارزیابی عملکرد در سازمانها بر اساس روش کارت امتیازی متوازن تولید شده است. سازمان با استفاده از این سیستم می تواند شاخص های ارزیابی را در دوره های مختلف تعریف، محاسبه و پایش نماید و میزان تحقق اهداف در هر یک از بخش ها و در نهایت در کل سازمان را کنترل کند.

جهت تکمیل ارقام اطلاعاتی مورد نیاز، جدول پیوست طراحی و ارایه گردید. در جدول مذکور برخی موارد با توجه به اطلاعات دریافتی فرآیندها و شاخص های مورد تأیید دفاتر و چاپ شده در کتاب برنامه عملیاتی سال ۱۳۹۴ تکمیل گردیده است.

- نحوه محاسبات

در این فیلد نحوه محاسبه شاخص و روش به دست آوردن رقم اطلاعات برای آن ذکر می گردد.

- جهت (افزایشی، کاهشی)

در برخی شاخص ها، کسب مقادیر بیش تر شاخص ها دارای مطلوبیت است و در برخی شاخص ها کسب مقدار کم تر مطلوب است. به عنوان مثال درآمد بیش تر مطلوب است در حالی که هزینه کم تر مطلوب می باشد. برای هر شاخص افزایشی مرز مطلوب بیش تر از مرز هشدار است ولی در شاخص های کاهشی مرز مطلوب کم تر از مرز هشدار است.

- عنوان بلند

عنوان بلند شاخص / فرآیند در این بخش وارد می شود. که متضمن ماموریت و توضیح کامل شاخص / فرآیند می باشد.

- مرز مطلوب

برای هر شاخص باید تعیین شود که بازای هر دوره ارزیابی شاخص در چه عددی مطلوبیت مورد نیاز واحد تأمین خواهد شد.

نکته: در صورتی که مقدار عملکرد شاخص بین مرز مطلوب و مرز هشدار قرار بگیرد به رنگ زرد نمایش داده می شود. منطقه بین اهداف و مرز مطلوب سبز رنگ می باشد.

- مرز هشدار

برای هر شاخص باید تعیین شود که بازای هر دوره ارزیابی، شاخص در چه عددی مرز هشدار است. از این شاخص به‌عنوان خطر الفعل یاد می‌کند و لازم است اصلاحاتی برای بهبود شاخص انجام پذیرد. در شاخص‌های افزایشی در صورتی که عدد شاخص از این مرز کوچک‌تر باشند قرمز نمایش داده می‌شوند. و در شاخص‌های کاهش‌ی در صورتی که عدد شاخص از این مرز بزرگ‌تر باشند قرمز نمایش داده می‌شوند. و تأمین داده‌های مرز هشدار اهمیت زیادی دارد.

نکته: در صورتی که مقدار عمکرد شاخص بین مرز مطلوب و مرز هشدار قرار بگیرد به رنگ زرد نمایش داده می‌شود.

- وزن

این کمیت یک مقدار اعشاری است و نشان دهنده اهمیت شاخص جاری در قبال شاخص‌های برادر برای محاسبه فرمول شاخص پدر است. مهم نیست اعداد تعیین شده در چه محدوده‌ای باشند و در زمان محاسبه شاخص پدر نرمال می‌شوند. بنابراین فقط کافی است عددی را تعیین کنید که نشان‌دهنده اهمیت شاخص نیست به اوزان شاخص‌های برادر است.

نکته: وزن فرآیند، مقایسه وزنی فرآیندها نسبت به هم می‌باشد و وزن شاخص مقایسه وزنی شاخص‌های یک فرآیند نسبت به هم است.

نکته: وقتی شاخصی برادر ندارد و تنها فرزند است عدد ۱۰۰٪ در این قسمت تکمیل می‌گردد.

- کاربرد ورود داده

در این قسمت پیشنهاد می‌گردد رابطان ایزو به‌عنوان کاربری که ورود اطلاعات را بر طبق دوره‌های اندازه‌گیری انجام می‌دهد معرفی گردد.

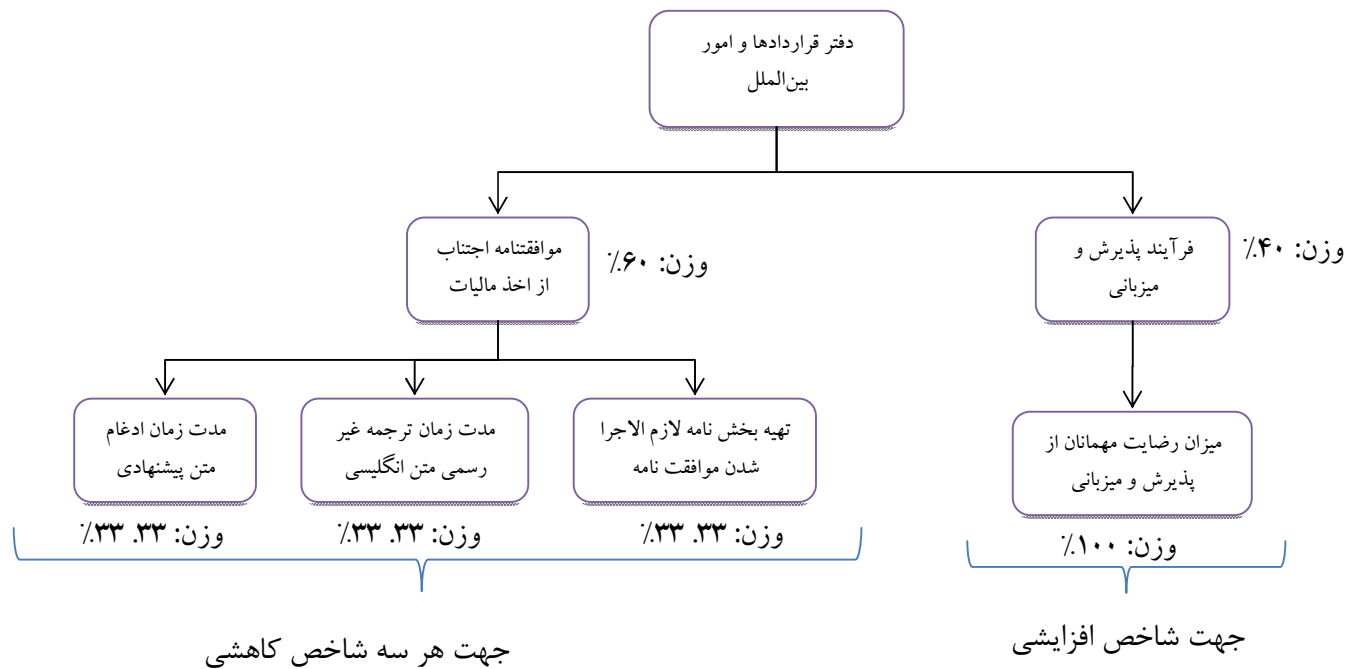
- ناظر داده

ناظر داده شخصی است که وظیفه تأیید و تصدیق صحت اطلاعات را بر عهده دارد. در این قسمت مدیر کل / معاون مدیر کل وظیفه این امر را به عهده دارند. اطلاعات درخواستی در مواردی که می‌تواند موجب ابهام در تکمیل اطلاعات گردد لذا اطلاعات دفتر قراردادهای و امور بین‌الملل جهت سهولت در تکمیل اطلاعات سایر دفاتر برای نمونه به شرح ذیل تکمیل گردیده است:

نام واحد	نام فرایند	وزن فرآیند	شاخص	وزن شاخص	واحد اندازه گیری	دوره اندازه گیری	متوسط دوره قبل	هدف (دوره‌های سه ماهه)				نحوه محاسبه شاخص	جهت		عنوان بلند فرآیند/ شاخص	حدود اهمیت		کاربر ورود داده	ناظر داده				
								اول	دوم	سوم	چهارم		افزایشی	کاهشی		حد مطلوب	حد هشدار						
																				میانگین ارزشیابی	پرسشنامه‌ها		
دفتر قراردادها و امور بین‌الملل	موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف	٪۶۰	مدت زمان ادغام متن پیشنهادی طرفین	٪۳۰.۳۳	روز	سالیانه	۲۱	۳۰				متوسط مدت زمان تهیه متن	✓	*	۳۰	۴۵	رابطه ایرو (با ذکر نام)	مدیرکل/معاون مدیرکل (با ذکر نام)					
								۳۰											متوسط مدت زمان ترجمه	✓	*	۳۰	۴۵
								۳۰															
	٪۸۰	٪۸۰	٪۷۲	شش ماهه	درصد	٪۱۰۰	میزان رضایت میهمانان از پذیرش و میزبانی	٪۴۰	فرایند پذیرش و میزبانی														
											✓	*	٪۷۵	٪۶۰									

* این قسمت شرح فرآیند/ شاخص به پیوست جدول ارسال گردد. بهتر است این توضیحات حداکثر ده خط باشد.

گراف متناظر با دفتر قراردادها و امور بین الملل به شکل زیر می باشد:



همان گونه که در تصویر فوق مشاهده می گردد دفتر قراردادها و امور بین الملل دارای دو فرآیند اصلی (فرزند) است که سهم اهمیتی و وزن این دو فرآیند با یکدیگر متفاوت می باشد. یکی دارای وزن ۶۰٪ و دیگری ۴۰٪ می باشد.

فرآیند موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات دارای سه شاخص (سه فرزند) برای اندازه گیری و پایش می باشد. این سه شاخص دارای ضریب اهمیتی یا وزنی مساوی با یکدیگر می باشند. لذا وزن هر یک ۳۳.۳۳٪ درج می گردد.

فرآیند پذیرش و میزبانی دارای یک شاخص (فرزند) می باشد. لذا وزن ۱۰۰ درصد برای آن منظور می گردد.

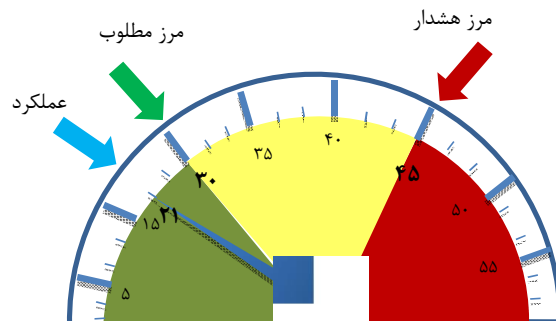
جهت شاخص های تهیه بخش نامه لازم الاجرا شدن موافقت نامه، مدت زمان ترجمه غیر رسمی متن انگلیسی پاراف شده و مدت زمان ادغام متن پیشنهادی طرفین هر سه کاهش می باشد به این مفهوم که کاهش زمان (واحد اندازه گیری شاخص مربوطه) مطلوب می باشد.

جهت شاخص میزان رضایت مهمانان از پذیرش و میزبانی افزایشی می باشد به این مفهوم که هرچه درصد (واحد اندازه گیری شاخص) بیش تری از مهمانان از پذیرایی و میزبانی رضایت داشته باشند. مطلوب می باشد.

حدود اهمیت

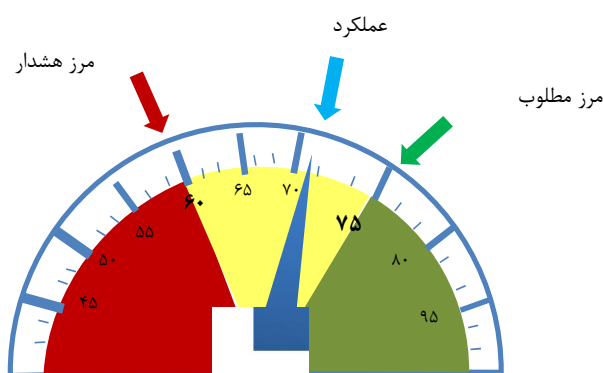
تعیین درست و دقیق حدود اهمیت در ترسیم بردار سنجش که بیانگر وضعیت عملکردی می باشد بسیار مهم است.

نمودار سنجش (gauge) متناظر با حدود هشدار و مطلوب تعریف شده برای شاخص مدت زمان ادغام متن پیشنهادی طرفین در دفتر قرارداد و امور بین الملل به شکل ذیل می باشد:



همان‌طور که در نمودار فوق مشهود است به دلیل کاهشی بودن شاخص قسمت سبز نمودار در سمت چپ قرار می‌گیرد و قسمت هشدار و بحرانی قرمز رنگ در سمت راست قرار می‌گیرد. متوسط عملکرد دوره قبل ۲۱ بود که در قسمت مطلوب قرار دارد و نمایشگر نمودار بر روی عدد ۲۱ قرار گرفته است.

در شاخص میزان رضایت مهمانان از پذیرش و میزبانی به دلیل افزایشی بودن شاخص چیدمان رنگها از قرمز به سبز است همان‌گونه که مشاهده می‌گردد مرز هشدار ۶۰ و مرز مطلوب ۷۵ معرفی شده است. متوسط دوره قبل ۷۲٪ است که نمایشگر نمودار به آن اشاره می‌کند.



۵- نتایج

۵-۱- پیش‌زمینه: فشار برای استراتژیک کردن

سازمان امور مالیاتی ایجاد شد تا به‌طور کلی به امر وصول مالیات و بهبود فرآیندهای مالیات ستانی اقدام کند. به‌عنوان قسمتی از سبد فعالیت‌های دولت که شامل توجه به مفاهیمی هم‌چون تأمین منابع بود، سازمان امور مالیاتی ملزم بود تا در کنار دیگران فعالیت کند و با ترکیبی از: (۱) سایر سازمان‌های قانون گذار با همان نگرش‌های محلی یا ملی، (۲) سایر سازمان‌های دولتی با یک عملکرد و علاقه تحقیقاتی خاص (برای مثال فروش نفت، اخذ تعرفه‌های گمرکی، اخذ عوارض شهرداری) و (۳) سازمان‌هایی با علاقه مندی سیاسی مرتبط (برای مثال توجه به جنبش‌های اجتماعی، و رصد جابجایی‌های پول) همکاری کند. بنابراین سازمان امور مالیاتی قسمتی از یک شبکه وسیع‌تری از مؤسسات بود (که از این به بعد "شرکای شبکه: network partners"

نامیده می‌شوند) که سطوح ملی و محلی را با مصلحت مختلفی در خصوص مسئله وصول مالیات پوشش داده‌اند.

تعداد و تنوع شرکای شبکه که سازمان امور مالیاتی باید با آن‌ها هماهنگ باشد و همکاری کند، یک پیچیدگی را برای سازمان ایجاد کرده است. سازمان امور مالیاتی باید اطلاعات، خبرهای اطلاعاتی و منابع را با سازمان‌های زیاد و متنوعی که به‌عنوان قسمتی از اقدام برای وصول حقوق دولتی هستند به اشتراک بگذارد.

هم‌چنین درون شبکه، شفافیت نقش و ارزشی که سازمان برای سایر نهادها فراهم نموده، یا مستقیماً نسبت به امر وصول مالیات اقدام نموده، یا با یک علاقه‌مندی سیاسی مرتبط، در حال تحول و تثبیت شدن است. به‌عنوان یک سازمان نسبتاً جدید، سازمان امور مالیاتی با تأکید بر مفهوم شراکت می‌بایست به دنبال شفاف نمودن موقعیتش در میان شبکه پیچیده‌ای باشد که در آن عمل می‌کند. با این حال بسیاری از شرکای شبکه‌ای آن که از قبل درگیر شده بودند، در درون مرزهای خود با مسائل زیادی مواجه هستند. ضمناً سطوح مختلفی از پذیرش درباره "ارزشی: Value" که سازمان امور مالیاتی فراهم نموده بود وجود دارد. توانایی سازمان امور مالیاتی برای انجام وظیفه، کاملاً متکی به همه ذینفعانی هست که از آن حمایت کرده و آن را به‌عنوان جزء مهمی از ارائه خدماتشان می‌بینند. مواردی وجود دارند که به‌عنوان سدی عمل کرده و فرآیند بالا را مشکل می‌نمایند. حقیقت این هست که احتمالاً سایر ذینفعان، سازمان امور مالیاتی را به‌عنوان یک سازمان منحصر به فرد در نظر نمی‌گیرند.

به‌عنوان یک نتیجه برنامه‌ریزی و عملکردهای مالی، سازمان کار را با مدیران برنامه‌های کاری استراتژیک موجود و مدیران ارشد هر یک حوزه‌های کاری‌اش آغاز کرد. خروجی این کار جداولی است که زنجیره ارزش فعالیت‌های سازمان امور مالیاتی را نشان می‌دهد و به شرح ذیل است:

حوزه ریاست

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه گیری	دوره اندازه گیری	هدف (دوره های سه ماهه)					
					متوسط دوره قبل	اول	دوم	سوم	چهارم	
دفتر مدیریت عملکرد	تدوین و بازنگری شاخص های اختصاصی	تدوین و بازنگری شاخص های اختصاصی سازمان در مدت معین	روز	سالانه	۲۰	۲۰				
	تدوین شاخص های عمومی سازمان امور مالیاتی	تهیه و ارسال گزارش در مدت معین	روز	چهار ماهه	۵.۳	۵.۳				
	تهیه استانداردهای شاخص های اختصاصی سازمان امور مالیاتی	بررسی و ارسال شاخص های اختصاصی به وزارت متبوع و ادارات کل امور مالیاتی در مدت معین	روز	سالانه	۲۰	۲۰				
	ارزشیابی کارکنان سازمان امور مالیاتی	ارسال دستورالعمل و فرم های ارزیابی برای ادارات کل امور مالیاتی و واحدهای ستادی (برحسب تعداد اداره کل - اداره - دفاتر ستادی)	بررسی فرم های ارزیابی طبق برنامه زمان بندی (برحسب تعداد اداره کل - اداره - دفاتر ستادی)	تعداد	سالانه	۵۵	۵۵			
						۴	۵۰			
	رسیدگی به شکایات ارزشیابی کارکنان	تعداد شکوایه های بررسی شده نسبت به شکوایه های واصله	درصد	سالانه	فاقد سابقه	٪۱۰۰				
	بازرسی ادواری	نسبت بازرسی های صورت گرفته به بازرسی های پیش بینی شده	درصد	شش ماهه	٪۱۰۰	٪۱۰۰				
	بازرسی موردی	نسبت بازرسی های صورت گرفته به تعداد موارد ارجاع داده شده جهت بازرسی	نسبت گزارشات تهیه شده به بازرسی های صورت گرفته	درصد	شش ماهه	٪۱۰۰	٪۱۰۰			
						٪۱۰۰	٪۱۰۰			
	پاسخگویی به شکایات	نسبت پاسخ های تهیه شده به شکوایه های واصله	درصد	شش ماهه	٪۹۹	٪۱۰۰				

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه گیری	دوره اندازه گیری	هدف (دوره های سه ماهه)				
					متوسط دوره قبل	اول	دوم	سوم	چهارم
شورای عالی مالیاتی	پاسخگویی به واخواهی در شورای عالی مالیاتی	میانگین زمان صدور رای	روز	سه ماهه	۳۸	۴۰	۴۰	۴۰	۴۰
	ورود، ثبت، پردازش و پاسخ درخواست های کارشناسی، مشاوره و پژوهش	میانگین زمان پاسخگویی	روز	سه ماهه	۱۸	۱۵	۱۵	۱۵	۱۵
	تعیین خسارت وارده به دولت در اجرای بند ۲ ماده ۲۷۰ قانون مالیات های مستقیم	میانگین زمان از زمان ورود پرونده تا ارسال پاسخ دادستانی	روز	سه ماهه	شاخص جدید	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰
اختلاف مالیاتی دادستانی انتظامی مالیاتی دفتر نظارت بر عملکرد هیات های حل اختلاف مالیاتی	نظارت بر هیات های حل اختلاف مالیاتی	متوسط زمان تهیه گزارش	روز	شش ماهه	۱۶	۱۵	۱۵	۱۵	۱۵
		نسبت بازدیدهای انجام شده به ادارات کل امور مالیاتی	درصد	سالانه	٪۸۷	٪۹۰			
	مراحل انتصاب نمایندگان سازمان در هیات های حل اختلاف مالیاتی	متوسط زمان دریافت پیشنهاد انتصاب تا اعلام نظر گروه	روز	شش ماهه	۱۱	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰
	رسیدگی به شکایات مؤدیان مالیاتی/کارکنان سازمان	متوسط زمان بررسی و انجام شکواییه ها به کل شکواییه های واصله	روز	سالانه	٪۹۳	۲۴			
	تأیید درخواست انتصاب کارکنان	متوسط زمان دریافت درخواست تا ارسال تأییدیه	روز	سالانه	٪۹۵				
		نسبت تأییدیه های صلاحیت پذیرفته شده در هیات عالی تعداد مأمورین که صلاحیت آنها مورد تأیید دادستانی قرار نگرفته	درصد	سالانه	٪۹۵	۱			
	ممنوع الخروجی	متوسط زمان صدور نامه به ممنوع الخروجی به تعداد پیشنهادات قانونی ممنوع الخروجی	روز	سالانه	٪۱۰۰	۵			

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه گیری	دوره اندازه گیری	هدف (دوره های سه ماهه)			
					متوسط دوره قبل	اول	دوم	سوم
رئیس دفتر حوزه	رفع ممنوع خروجی	متوسط زمان صدور نامه رفع ممنوع خروجی به تعداد پیشنهادات رفع ممنوع خروجی	روز	سالانه	%۱۰۰	۵		
	فرآیند بررسی تخلف دفاتر اسناد رسمی در دادستانی	متوسط زمان رسیدگی و اقدام به گزارشات دریافتی به کل گزارشات	روز	سالانه	شاخص جدید	۲۴		
	فرآیند بررسی پرونده دفاتر اسناد رسمی در دادستانی	متوسط زمان صدور اعلام وضعیت بدهی	روز	سالانه	شاخص جدید	۳۶		
	پیگیری امحاء	متوسط زمان ارسال نامه تا دریافت پاسخ نهایی	روز	سالانه	۲۰	۲۰		
هیأت عالی انتظامی مالیات	رسیدگی در هیأت عالی انتظامی مالیاتی	درصد رسیدگی به ادعانامه	درصد	شش ماهه	%۷۸	%۸۰	%۸۰	
		درصد رسیدگی به بند پ ماده ۲۶۵ (قرار منع تعقیب)	درصد	شش ماهه	%۶۴	%۸۵	%۸۵	
روابط عمومی و مالیتس	اطلاع رسانی مالیاتی	رسیدگی به اعتراض مأموران مالیاتی در صورت عدم تأیید صلاحیت دادستان انتظامی مالیاتی				۳۰	۲۹	
		میانگین زمان رسیدگی به اعتراض مأمورین مالیاتی (بند ج ماده ۲۶۲)						
فرهنگ سازی مالیتس	فرهنگ سازی مالیاتی	ارزیابی اثر بخشی پیامهای مالیاتی در ارتقاء سطح آگاهی مؤدیان از تکالیف قانونی و مقررات مالیاتی	درصد	سالانه	فاقد سابقه	%۱۰۰		
		میزان پوشش مؤلفه های فرهنگ مالیاتی (دانش و نگرش عمومی به مالیات و نظام مالیاتی) در پیام های تولید شده توسط دفتر روابط عمومی	درصد	سالانه	فاقد سابقه	%۷۰		

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه‌گیری	دوره اندازه‌گیری	هدف (دوره‌های سه ماهه)				
					متوسط دوره قبل	اول	دوم	سوم	چهارم
نرم افزار	امکان سنجی و طراحی و تهیه سیستم نرم افزاری	رضایت واحدهای ستادی و اجرایی از خدمات نرم افزاری	درصد	۶ ماهه	فاقد سابقه	%۷۲		%۷۲	
		میزان انحراف از زمان بندی پروژه	روز	۶ ماهه	فاقد سابقه	۲۵		۳۰	
		درصد تطابق سیستم با شرح خدمات قرارداد	درصد	۶ ماهه	فاقد سابقه	%۹۵		%۹۵	
سخت افزار و شبکه	پشتیبانی ارایه خدمات کامپیوتری و پشتیبانی شبکه	رضایت واحدهای ستادی و اجرایی از خدمات ارایه شده	درصد	۶ ماهه	فاقد سابقه	%۸۰		%۸۷	
		میزان اشکالات اتصال به شبکه و سرویس‌های مربوط به کل کامپیوترها	درصد	۳ ماهه	فاقد سابقه	%۱۰	%۱۰	%۱۰	%۱۰
	طراحی و استقرار شبکه محلی و برق	نسبت ساختمان‌های دارای شبکه محلی منطبق با استانداردهای فاوا به کل ساختمان‌ها	درصد	۶ ماهه	فاقد سابقه	%۹۵		%۹۵	
		نسبت تعداد ساختمان‌های دارای برق مجزا جهت استفاده شبکه محلی طبق استاندارد به کل ساختمان‌ها	درصد	سالانه	فاقد سابقه	%۸۵			
		نسبت ساختمان دارای زیرساخت WAN به کل ساختمان‌های سازمان	درصد	سالانه	فاقد سابقه	%۱۰۰			
مرکز فناوری اطلاعات و ارتباطات	زیرساخت و ارتباطات شبکه نگهداری و پشتیبانی زیر ساخت فیزیکی مرکز داده	نسبت تعداد مشکلات اصلاح شده به کل رخدادها	درصد	۶ ماهه	%۶۶	%۷۵		%۸۰	

معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه‌گیری	دوره اندازه‌گیری	متوسط دوره قبل	هدف (دوره‌های سه ماهه)			
						اول	دوم	سوم	چهارم
دفتر حقوقی	اقدام نسبت به استعلامات قوانین و مقررات، طرح‌ها و پیش نویس لوایح و آیین نامه‌ها و بخشنامه	میانگین زمان اظهار نظر پس از دریافت اسناد و مدارک و دلایل مربوطه با تأیید مدیر کل دفتر حقوقی	روز	سالانه	۸	۱۲			
	اقدام نسبت به پرونده‌های دیوان عدالت اداری	نسبت دادنامه‌های رد شکایت مؤدیان مالیاتی نسبت به کل دادنامه‌های ابلاغ شده	درصد	شش ماهه	۸۵	۷۰	۷۰	۷۰	۷۰
	تهیه و تنظیم یا تأیید قرار دادها	میانگین زمان اظهار نظر پس از دریافت اسناد و مدارک مرتبط	روز	شش ماهه	۱۴	۱۵	۱۵	۱۵	۱۵

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه گیری	دوره اندازه گیری	هدف (دوره های سه ماهه)					
					متوسط دوره قبل	اول	دوم	سوم	چهارم	
دفتر پژوهش و برنامه ریزی	برنامه ریزی	فرایند بازنگری مدیریت	درصد	سالانه	٪۹۱.۶۷	٪۹۲				
		فرایند ممیزی داخلی	درصد	سالانه	٪۹۰.۸۳	٪۹۱				
		اقدام اصلاحی و پیشگیرانه	درصد	سالانه	٪۹۵.۷۱	٪۹۶				
		برنامه ریزی عملیاتی	کاهش دوره تدوین کتاب	درصد	سالانه	٪۵	٪۴			
			کاهش دوره پیش بینی شاخص های کمی	درصد	سالانه	٪۵	٪۴			
		پیش بینی درآمدهای مالیاتی	کاهش مدت زمان پیش بینی درآمدهای مالیاتی نسبت به دوره قبل	درصد	سالانه	٪۷	٪۶			
			کاهش دوره توزیع درآمدهای مالیاتی نسبت به دوره قبل	درصد	سالانه	٪۵	٪۵			
	مدیریت و کنترل پروژه	زمان دیرکرد ارائه گزارشات در سطوح مختلف مدیریتی به شرط دریافت اطلاعات ورودی	روز	شش ماهه	۸	۱۵	۱۵			
	پژوهشی و	تصویب و اجرای طرح های پژوهشی سازمان	تعداد طرح نامه های مصوب	تعداد	سالانه	۱۳	۵			
			تعداد طرح نامه های دریافتی	تعداد	سالانه	۶۶	۴۰			
فرایند تحقیق، پژوهش داخلی و اظهار نظر کارشناسی		پژوهش های انجام شده به پژوهشگران	تعداد	شش ماهه	۳	۵.۲	۵.۲			
		مدت زمان لازم جهت پاسخگویی و اظهار نظر	روز	شش ماهه	جدید	۵	۵			

هدف(دوره‌های سه ماهه)				متوسط دوره قبل	دوره اندازه‌گیری	واحد اندازه‌گیری	شاخص	نام فرایند	نام واحد
اول	دوم	سوم	چهارم						
							کارشناسی	تحقیق و پژوهش قوانین مالیاتی و اظهارنظر کارشناسی	
۱/۳	۱/۲	۱/۱۵	شش ماهه	تعداد	تعداد گزارش‌های پژوهشی تهیه شده به تعداد پژوهشگران				
۳/۳	۳/۲۵	۱۳	سالانه	تعداد	تعداد اظهارنظرهای کارشناسی انجام شده به تعداد پژوهشگران				
%۲۰				%۵.۱۹	سالانه	درصد	کاهش تعداد استعلامات نسبت به دوره قبل	ارزش‌گذاری مالیاتی	خدمات مالیاتی
%۱۰				%۵.۹	سالانه	درصد	کاهش تعداد ابهامات ادارات کل نسبت به دوره قبل		
%۱۵				%۱۱	سالانه	درصد	کاهش تعداد استعلامات دریافتی نسبت به سال قبل	تعیین ضرایب مالیاتی	

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه گیری	دوره اندازه گیری	متوسط دوره قبل	هدف (دوره های سه ماهه)			
						اول	دوم	سوم	چهارم
دفتر آموزش	آموزش	دوره های آموزشی برگزار شده به کل دوره های برنامه ریزی شده	درصد	شش ماه	%۲۰	%۸۷	%۸۸		
		دوره های آموزشی جدید الاستخدامی برگزار شده به کل دوره های برنامه ریزی شده	درصد	شش ماه	%۸۵	%۸۷	%۸۸		
		تعداد کارگاه برگزار شده به برنامه ریزی شده	درصد	سالانه	%۷۰	% ۸۰			
		ارزیابی شاخص های چهارگانه دوره های آموزشی برگزار شده (ساماندهی طراحی، اجرایی، محتوایی و ارزیابی استاد	درصد	شش ماه	%۷۳	% ۷۴	% ۷۴		
		ارزیابی شاخص های سه گانه کارگاه های آموزشی برگزار شده (ارزیابی سخنرانی ها، سازماندهی اجرایی و محتوای آموزشی)	درصد	سالانه	%۷۸	% ۷۹			
		ارزیابی شاخص های سه گانه آزمون جامع کارکنان جدید الاستخدام برگزار شده (ساماندهی کلی آزمون، سازماندهی محتوایی و سازماندهی اجرایی)	درصد	شش ماه	%۶۷	%۶۷		%۶۷	
		ارزیابی سرانه آموزشی مدیران	نفر ساعت	سالانه	۸۸ .۲۸	۶۰			
		ارزیابی سرانه آموزشی کارمندان	نفر ساعت	سالانه	۰۴ .۴۲	۴۰			
		اثربخشی دوره های آموزشی برگزار شده	درصد	شش ماه	%۶۵	%۷۰	%۷۰		

نام فرایند	شاخص	واحد اندازه گیری	دوره اندازه گیری	هدف (دوره های سه ماهه)				نام واحد
				متوسط دوره قبل	اول	دوم	سوم	
	(صدور گواهینامه قبولی به کل شرکت کنندگان)							
ارتقاء و انتصاب	متوسط زمان پاسخگویی	روز	شش ماه	۱۵	۱۴	۱۴	۱۴	
برگزاری آزمون های تعیین سطح	ارزیابی شاخص های سه گانه سازماندهی برنامه ریزی آزمون، محتوایی و اجرایی (مالیاتی)	درصد	یکساله	۴۳.۵۶٪	۶۰٪			
تکمیل و بروز رسانی شناسنامه آموزشی	نسبت گواهینامه های ثبت شده در شناسنامه به کل گواهینامه های صادر شده (حجم نمونه حداقل ۳ درصد از گواهینامه های صادر شده کنترل گردد)	درصد	شش ماه	۸۳٪	۷۷٪	۷۸٪		
برگزاری دوره های بلند مدت دانشگاه علمی - کاربردی	میانگین امتیاز کسب شده طبق فرم های نظرسنجی (پرسشنامه استاندارد دانشگاه علمی - کاربردی)	درصد	شش ماه	۸۳٪	۸۴٪	۸۵٪		

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه گیری	دوره اندازه گیری	متوسط دوره قبل	هدف (دوره های سه ماهه)			
						اول	دوم	سوم	چهارم
دفتر قراردادها و امور بین الملل	موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف	مدت زمان ادغام متن پیشنهادی طرفین	روز	سالانه	۲۱/۵	۳۰			
		مدت زمان ترجمه غیر رسمی متن انگلیسی پاراف شده	روز	سالانه	۲۲	۳۰			
		تهیه بخشنامه لازم الاجرا شدن موافقت نامه	روز	سالانه	۲۶	۳۰			
	فرایند پذیرش و میزبانی	درصد	شش ماهه	%۷۲	%۸۰	%۸۰			

معاونت توسعه مدیریت و منابع

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه گیری	دوره اندازه گیری	متوسط دوره قبل	هدف (دوره های سه ماهه)			
						اول	دوم	سوم	چهارم
اداره کل امور مالی	دریافت وجه از خزانه	قانون بودجه	درصد	ماهانه	%۸۴.۹۲	%۹۰	%۹۰	%۹۵	%۱۰۰
	پرداخت	قانون بودجه	درصد	ماهانه	%۷۸.۸۵	%۹۰	%۹۰	%۹۵	%۱۰۰

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه گیری	دوره اندازه گیری	متوسط دوره قبل	هدف (دوره های سه ماهه)			
						اول	دوم	سوم	چهارم
اداره کل امور پشتیبانی	تعمیرات	کاهش میانگین زمان تعمیرات	روز	شش ماهه	۵.۲	۳	۲		
		مطابقت پیشرفت فیزیکی کار با برنامه زمان بندی	درصد	شش ماهه	۵.۹۲	۹۰٪	۹۵٪		
	خدمات پشتیبانی	درصد تأمین خدمات پشتیبانی بر اساس دستور تأمین	درصد	سه ماهه	۵.۹۷	۹۵٪	۹۵٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪
		درصد تأمین خدمات پشتیبانی بر اساس مناقصه	درصد	سه ماهه	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪	۱۰۰٪
	تأمین کالا و خدمات	کاهش زمان تأمین کالا از انبار	روز	سه ماهه	۲	۲	۲	۲	۲
		کاهش زمان تأمین کالا (معاملات کوچک)	روز	سه ماهه	۲.۸	۱۰	۸	۸	۷
		کاهش زمان تأمین کالا (معاملات متوسط)	روز	سه ماهه	۱۸	۲۰	۱۸	۱۷	۱۷
		کاهش زمان تأمین کالا از طریق مناقصه	روز	سه ماهه	۹۹	۱۲۰	۱۰۰	۹۸	۷۸
	ساخت	نسبت عملیات برنامه ریزی شده به طرح ریزی شده	درصد	سه ماهه	۵.۸۷	۸۵٪	۸۵٪	۹۰٪	۹۰٪
	نگهداری	نسبت عملیات برنامه ریزی شده به طرح ریزی شده	درصد	سه ماهه	۹۵٪	۹۵٪	۹۵٪	۹۵٪	۹۵٪

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه گیری	دوره اندازه گیری	متوسط دوره قبل	هدف (دوره های سه ماهه)			
						اول	دوم	سوم	چهارم
نوسازی و تحول اداری	نمودار سازمانی	ایجاد ادارات امور مالیاتی در سطح کشور	تعداد	شش ماهه	۸	۱۱	۶		
		ارتقاء سطح ادارات امور مالیاتی در سطح کشور	تعداد	شش ماهه	۳۰	۲۰	۸		
		حذف و بررسی ایجاد پست های سازمانی مورد نیاز ادارات امور مالیاتی	تعداد	سه ماهه	۲۵۰۰	۱۰۰۰	۲۰۰۰	-	۱۵۰
		تهیه شرح وظایف واحدها و پست های ستادی و اجرایی	درصد	سالانه	۵۰	۱۰	۱۵	۱۵	۱۰
	بودجه ریزی	تهیه مجموعه آماری پست های سازمانی مصوب و تعداد شاغلین در هر ماه	تعداد	سه ماهه	۱۶	۴	۴	۴	۴
		درصد انحراف از بودجه اعتبارات هزینه ای	درصد	سه ماهه	۰	۰	۰	۰	۰
		درصد انحراف از بودجه اعتبارات اختصاصی	درصد	سه ماهه	۰	۰	۰	۰	۰
		درصد انحراف از بودجه اعتبارات تملک دارایی های سرمایه ای	درصد	سه ماهه	۰	۰	۰	۰	۰
	ثبت پیشنهادات	نسبت پیشنهادات اجرا شده به مصوب	درصد	سه ماهه	۶۰	۱۰	۱۵	۲۰	۲۰
		نسبت پیشنهادات ارائه شده به کل پرسنل	درصد	شش ماهه	۲۵	۱۵	۲۰	۲۵	۲۰
	مستند سازی روش های عمومی	روش های احصاء شده	تعداد	شش ماهه	۱۴	۵	۰	۰	۰
		روش های تدوین شده	تعداد	شش ماهه	۱۴	۵	۰	۰	۰
	اصلاح روش های عمومی	روش های اصلاح شده	تعداد	شش ماهه	۱	۰	۰	۰	۰
	شورای راهبری توسعه مدیریت	میزان عملیاتی شدن تصمیمات متخذه	درصد	شش ماهه	فاقد سابقه	۸۰			

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه گیری	دوره اندازه گیری	هدف (دوره های سه ماهه)			
					متوسط دوره قبل	اول	دوم	سوم
آماره کل منابع انسانی و رفاه	انتخاب، انتصاب و تغییر مدیران	میانگین زمانی صدور حکم	روز	سه ماهه	۱۴	۱۴	۱۴	۱۴
	بازنشستگی	نسبت بازنشستگان به کل واجدین شرایط	درصد	سالانه	۷۳	٪۷۵		
	اخذ وام و تسهیلات	تعداد افراد معرفی شده به بانک	نفر	شش ماهه	۲۰۰	۲۵۰		

معاونت مالیات های مستقیم

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه گیری	دوره اندازه گیری	هدف (دوره های سه ماهه)			
					متوسط دوره قبل	اول	دوم	سوم
مسئله داری و وصول مالیات	تهیه آمارهای وصولی و خاص با نیازهای مقطعی مدیران عالی سازمان و وزارتخانه	میانگین زمانی آمار	روز	سالانه	۵.۱	۵.۱		
	فرایند بررسی تقاضای تقسیط بدهی و بخشودگی جرایم	متوسط زمان پاسخ به درخواستها	روز	شش ماهه	فاقد سابقه	۴۵		

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه گیری	دوره اندازه گیری	متوسط دوره قبل	هدف (دوره های سه ماهه)				
						اول	دوم	سوم	چهارم	
دفتر اطلاعات مالیاتی و مبارزه با پولشویی	امور کدها و ثبت اظهار نامه های ارث	متوسط زمان صدور نامه دوبله ارث به ادارات کل نسبت به تاریخ ایجاد اظهار نامه دوبله طی مدت ۳ روز	روز	۳ ماهه	شاخص جدید	۳	۳	۳	۳	
	بانک های اطلاعاتی و نظارت بر بهره برداری از اطلاعات	تعداد بازدیدهای انجام شده از ادارات کل امور مالیاتی نسبت به کل ادارات کل امور مالیاتی	درصد	۶ ماهه	%۵۰	%۵۰				
	گروه ۱۸۱	تعداد درخواست های اجرا شده به کل درخواست های مورد تحقیق و شناسایی	درصد	شاخص جدید	%۱۰۰					
		تعداد ارسال اسناد و مدارک به ادارات به تعداد درخواست های اجرا شده	درصد	%۱۰۰	%۸۰					
	طرح و برنامه مبارزه با پولشویی	تعداد کارگاه های آموزشی برگزار شده	روز	شاخص جدید	۳		۳			
	نظارت و بازرسی مبارزه با پولشویی	تعداد بازرسی های انجام شده	روز	شاخص جدید	۵					
	مبارزه با پولشویی	متوسط زمان پاسخ دهی به استعلام ها	روز	شاخص جدید	۴.۵		۵			

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه گیری	دوره اندازه گیری	متوسط دوره قبل	هدف (دوره های سه ماهه)			
						اول	دوم	سوم	چهارم
خدمات مشاوره ای و تدوین فرم های مالیاتی	خدمات مشاوره ای	افزایش میزان رضایت از واحدهای مشاوره	درصد	سالانه	%۸۰	%۸۱			
	طراحی و تدوین فرم های مالیاتی	میانگین زمان ارجاع درخواست فرم تا زمان تأیید نهایی	روز	شش ماهه	۶۰روز	۵۹روز		۵۹روز	

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه گیری	دوره اندازه گیری	متوسط دوره قبل	هدف (دوره های سه ماهه)			
						اول	دوم	سوم	چهارم
فنی و حسابرسی مالیاتی	دستورالعمل های توافق و تفاهم خوداظهاری مالیات مشاغل	تهیه پیش نویس دستورالعمل های توافق و خوداظهاری در موعد مقرر (تا ۱۵ خرداد هر سال)	روز	سالانه	۰	۱۵			
	نظارت بر عملکرد حسابداران رسمی در اجرای ماده ۲۷۲ ق.م.م	متوسط زمان ابلاغ صلاحیت حسابداران رسمی در تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی پس از دریافت نظر جامعه حسابداران رسمی در خصوص موضوع (۱۵ روز)	روز	سالانه	۱۰	۱۵			
		متوسط زمان دریافت پرونده تا زمان تشکیل جلسه هیأت هماهنگی	روز	سالانه	۱۴	۴۵			
	فرآیند نظارت بر عملکرد حسابرسان موضوع بند (۳) ماده ۹۷ ق.م.م	نسبت تعداد پرونده های کنترل شده به تعداد کل پرونده های دریافتی	درصد	سالانه	شاخص جدید	۰.۰۱			
	فرآیند انتخاب و انتصاب حسابرسان موضوع بند ۳ ماده ۹۷ ق.م.م	متوسط زمان صدور پیش نویس احکام معرفی شدگان پس از دریافت کامل مدارک و پاسخ استعلامات	درصد	سالانه	شاخص جدید	۳۰			
	پاسخگویی به سوالات و ابهامات مالیاتی	نسبت پاسخ های صادره به سوالات وارده	درصد	سالانه	۰.۹۴۱۴	۰/۸۵			

معاونت مالیات بر ارزش افزوده

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه‌گیری	دوره اندازه‌گیری	متوسط دوره قبل	هدف (دوره‌های سه ماهه)			
						اول	دوم	سوم	چهارم
دفتر توسعه سامانه‌ها	تحلیل و طراحی فرآیندها	پیشرفت تحلیل و طراحی فرآیندها	درصد	۳ ماهه	شاخص جدید		۹۵	۹۹	۹۹
	تولید نرم افزار	پیشرفت زمانی پروژه	درصد	۳ ماهه	شاخص جدید		۶۴/۵	۱۰۰	۹۸/۵
	تست و اصلاح نرم افزار	پیشرفت زمانی پروژه (فاز اجرای نهایی)	درصد	۳ ماهه	شاخص جدید		۸۳	۱۰۰	۹۶/۵
	پشتیبانی سخت افزار، نرم افزار و شبکه	پیشرفت پروژه‌های در دست اقدام و مشکلات برطرف شده	درصد	۳ ماهه	شاخص جدید		۹۷	۱۰۰	۹۵
	پاسخگویی	افزایش میزان پاسخگویی	درصد	۳ ماهه	شاخص جدید		۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه‌گیری	دوره اندازه‌گیری	متوسط دوره قبل	هدف (دوره‌های سه ماهه)			
						اول	دوم	سوم	چهارم
دفتر رسیدگی و استرداد	فرآیند پاسخگویی به درخواست‌ها	تعداد نامه‌های صادره به وارده	عدد	سه ماهه	۴۰	۵۰	۵۰	۵۰	۵۰
	فرآیند هیات هماهنگی	نسبت درخواست به صدور رای	جلسه	سه ماهه	۳	۴	۴	۴	۴
	فرآیند استاندارد سازی	تعداد گزارش	درصد	سه ماهه	۲	۲	۲	۲	۲

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه گیری	دوره اندازه گیری	متوسط دوره قبل	هدف (دوره های سه ماهه)			
						اول	دوم	سوم	چهارم
دفتر فنی و اعتراضات مؤبدیان	فرآیند پاسخگویی به استعلامات و اعتراضات	نسبت استعلامات وارده به صادره	درصد	فصلی	شاخص جدید	%۹۰	%۹۳	%۹۱	%۹۰
	فرآیند اعتراضات تبصره ۱ ماده ۳۸	تهیه و تفکیک فهرست سالیانه	زمان	سالیانه	%۱۰۰	%۱۰۰			
		ابلاغ فهرست حذف یا اضافات	تعداد	فصلی	%۹۵	%۹۵	%۹۵	%۹۵	%۹۵
	فرآیند تهیه و تنظیم جداول ارزشگذاری خودرو	تهیه فهرست خودروها تا آخر آذر ماه سال مربوطه	درصد	سالیانه	%۱۰۰	%۱۰۰			
اعلام مواردی که در فهرست منظور نشده است		درصد	سالیانه	%۹۷	%۱۰۰				

نام واحد	نام فرایند	شاخص	واحد اندازه گیری	دوره اندازه گیری	متوسط دوره قبل	هدف (دوره های سه ماهه)			
						اول	دوم	سوم	چهارم
دوره: ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۱	فرآیند شناسایی و ثبت نام مودیان مالیات بر ارزش افزوده	درصد تحقق ثبت نام مودیان	درصد	سه ماهه	شاخص جدید	٪۷۰	٪۷۵	٪۸۰	٪۹۰
	فرآیند بخشودگی جرایم و تقسیط بدهی	تعداد فرم های درخواست بخشودگی جرائم و تقسیط بدهی اقدام شده به تعداد درخواست های بخشودگی جرائم و تقسیط دریافتی	درصد	سه ماهه	شاخص جدید	٪۹۰	٪۹۰	٪۹۰	٪۹۰
	فرآیند آموزش به مودیان مالیات بر ارزش افزوده	درصد تحقق آموزش مودیان	نفر	سه ماهه	شاخص جدید	٪۱۵	٪۴۵	٪۷۵	٪۹۵
	فرآیند مکاتبه با شرکت های نفتی و توانیر و وصولی مالیات و عوارض موضوع حلقه آخر	درصد تحقق وصولی بر اساس پیش بینی و توزیع مالیات و عوارض تا پایان ماه بعد	درصد	سه ماهه	شاخص جدید	٪۷۰	٪۹۰	٪۸۰	٪۹۰
	فرآیند وصول و توزیع عوارض خروج از کشور	توزیع وجوه وصولی تا پایان ماه بعد	درصد	سه ماهه	شاخص جدید	٪۱۱۰	٪۱۰۵	٪۹۰	٪۱۰۵
	فرآیند وصول و توزیع مالیات و عوارض گمرک	درصد تحقق وصولی بر اساس پیش بینی و توزیع مالیات و عوارض وصولی هرماه تا پایان ماه بعد	درصد	سه ماهه	شاخص جدید	٪۷۰	٪۱۱۵	٪۹۵	٪۱۰۵
	فرآیند خرید	واحد کالا و خدمات	درصد	سه ماهه	شاخص جدید	٪۲۰	٪۴۵	٪۷۰	٪۱۰۰
	فرآیند بازرسی دوره ای	بازرسی های صورت گرفته	درصد	سالانه	شاخص جدید	٪۳۰	٪۶۰	٪۸۰	٪۱۰۰
	فرآیند بازرسی موردی	بازرسی های صورت گرفته	درصد	سالانه	شاخص جدید	٪۳۰	٪۶۰	٪۸۰	٪۱۰۰
	فرآیند کد فروشان	تعداد مودیان راستی آزمایی شده	درصد	سالانه	شاخص جدید	٪۲۰	٪۳۰	٪۴۰	٪۵۰

۵-۴- فعالیت‌های تخصیص منبع در استراتژیک کردن

برنامه‌های کاری استراتژیک تأیید شده توسط مدیریت ارشد سازمان شامل جزئیاتی درباره اجزای محیط وصول مالیات است که سازمان با آن‌ها گلاویز می‌شود. آنچه که به‌عنوان یک نتیجه مورد انتظار می‌باشد این است که "چگونه" به مدیران برنامه‌های کاری استراتژیک اجازه داده می‌شود که از طریق فعالیت‌های فردی اوضاع را اداره کنند. در حالی که عملیات‌های فردی از لحاظ مقیاس متغیرند و بالغ بر میلیون‌ها تومان اهمیت دارند و می‌توانند طی چندین سال در منابع سازمان حفظ شوند. این برنامه‌ها برای سازمان شامل برنامه‌های عملیات فردی است که مشخص می‌نماید که برنامه‌های کاری استراتژیک چگونه می‌توانند انجام شوند مدیران برنامه کاری استراتژیک ملزم هستند تا برنامه‌های عملیات دفاترشان را، که قابلیت تعریف و اندازه‌گیری با شخص را دارد به دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی ارایه دهند. در این صورت با در نظر گرفتن برنامه‌های کاری استراتژیک، دفتر فوق مشخص می‌نماید که منابع هر مرحله زنجیره ارزش سازمان چگونه در واقعیت به عملیات‌های دفاتری که برنامه کاری شامل آن است تخصیص خواهد یافت.

این فعالیت برنامه‌ریزی با جزئیات بیشتر توسط مدیران برنامه‌های کاری استراتژیک و مدیران حوزه‌های مهارتی پایین تر (همراه با گزارشات مستقیم آن‌ها) آغاز شده که روی اهداف خاص عملیات و چگونگی دنبال کردن این موضوع در حوزه مهارت بحث می‌شود. از طریق این تعامل، یک توافق نسبت به منابع انسانی و کمیت و کیفیت کارهایی که روی عملیات کار خواهند کرد به دست می‌آید. از این رو مدیر برنامه کاری استراتژیک باید یک برنامه عملیاتی را توسعه و ارایه دهد که شامل اهدافی قابل دستیابی است. بنابراین هر برنامه عملیاتی، یک "زنجیره ارزش" مربوط به حوزه‌های مهارتی را پیشنهاد داده که درگیر انجام کار هستند.

در تصمیم‌گیری ما با انواعی از پرسش‌ها روبرو هستیم: "شاخص به چه چیز مربوط است؟"، "از چه چیز باید خارج شویم؟"، "مسأله چگونه وجود دارد؟"، "آن ارزش است؟" "چگونه ارزش را از آن دریافت خواهیم کرد؟". برای حمایت از ساختار برای عملیات‌های اولویت‌دار سازمان و آماده نمودن آن، بخش برنامه‌ریزی سازمان عهده‌دار یک بازطراحی از پیش‌فرض‌های برنامه عملیاتی هست. یک جنبه با اهمیت این موضوع

شامل حسابداری اثر آتی عملیات‌ها است. مخصوصاً یک ماتریس اولویت‌بندی مشروح که مدیر برنامه کاری استراتژیک را ملزم می‌کند تا ارزش هر فعالیت را تخمین بزند.

۵-۵- فعالیت‌های نظارت و کنترل و ایجاد شبکه‌ها

استراتژی بر نظارت و کنترل تأکید می‌کند. برای فراهم نمودن امکان تأثیر حسابداری سازمان روی شرکای شبکه آن، بررسی تعامل ذینفعان به‌طور سالانه برنامه‌ریزی و پروژه تحلیل ذینفعان تعریف و اجرا شد. فرآیند بودجه‌بندی از سوی مجلس، سازمان را ملزم کرده تا یک سری از شاخص‌های عملکرد را به‌عنوان بخشی از تأمین‌کننده و دریافت‌کننده بودجه تخصیصی تصریح کند. در سنوات اخیر سازمان به‌عنوان قسمتی از استراتژی جدیدش، شاخص‌های عملکرد تازه‌ای را در نظر گرفته و انتخاب کرد تا ادراکات را اندازه گرفته و با توجه به ارزش‌های تعیین شده اش گزارش کند. این اندازه‌ها به حسابداری تأثیر و ارزش شرکای سازمان نیز کمک می‌کنند.

با این حال برای بررسی تأثیر سازمان روی وصولی مالیات، از لحاظ حسابداری چالش‌هایی باقی ماند. تغییرات سیاست‌گذاری و قانون‌گذاری پیامدهای بلندمدت داشته و اغلب چندین مدخل دارند. سازمان هم‌چنین با چالش‌هایی در توانایی‌اش جهت نشان دادن این اثرات با یک روش کمی مواجه هست. این‌ها حکایت از این می‌کند که چگونه سازمان ارزش را برای مشتریان و شرکایش فراهم نموده و سپس آن را به صورت داخلی و خارجی توسط تیم اندازه‌گیری عملکرد تلفیق و گزارش کرده است.

۶- بحث

این تحقیق نقش حسابداری مدیریت را از طریق مطالعه رویه‌های خاصی که در سرتاسر فرآیند استراتژیک کردن اتفاق می‌افتد آزمون کرد. تحقیق هم‌چنین به شکل‌هایی از حسابداری مدیریت که ممکن است در محیط بخش عمومی وجود داشته باشد و دستورات استراتژیک کردن خاصی که با این تکنیک‌ها در ارتباط هستند می‌پردازد. هر یک از زیربخش‌های ذیل، در رابطه با یافته‌های تحقیق در هر یک از این طرح‌ها و این که آن‌ها چگونه تحقیقات قبلی را گسترش دادند، بحث می‌کند.

۶-۱- حسابداری مدیریت و استراتژیک کردن

ادبیات SMA به‌طور گسترده‌ای فرض کرده که ساختار استراتژی، یک فرآیند رسمی و ساختار یافته است و محققان برجسته درخواست بررسی SMA را به‌عنوان

قسمتی از فرآیندها و رویکردهای استراتژیک کرده‌اند (Bhimani and Langfield_Smith, 2007). Jogensen and Messner (2010) دریافتند که حسابداری، شکلی از درک عمومی از اهمیت سودآوری و همچنین قوانین خاصی برای استفاده در چارچوب‌بندی استراتژی است. لذا حسابداری به‌عنوان واسطه منافع استراتژیک متنوع قرار گرفته است؛ همان‌طور که دیگران نیز به آن اشاره کرده‌اند (Millerand, Oleary, 2007).

یافته‌های این مطالعه بر پایه ادبیات فوق ساخته شد و دانش موجود را درباره نقش‌های خاصی که حسابداری مدیریت در استراتژیک کردن بازی می‌کند توسعه داد. حسابداری مدیریت به‌عنوان شکلی از ارائه و محاسبه (Miller, 1992, Robson, 1992) با اثرات خاص احتمالی از استراتژیک کردن، درک مشترک و منافع متنوع واسطه راه، در روش‌های استراتژیک و فیما بین آن‌ها، منتشر کرد. به عبارت بیشتر در حالی که اغلب در ادبیات SMA پیشنهاد می‌شود که فرآیندهای استراتژیک مربوط به آن چیزی که اطلاعات حسابداری مدیریت را الزامی نموده را مشخص کرده است، در تحقیق و و نیز تحقیق محققان (Jogensen and Messner 2010) تمایل به این داشتیم تا با برجسته کردن روش‌هایی که حسابداری مدیریت نیز جزئی از عناصر سازنده استراتژیک کردن آن روش‌ها است، این روش‌ها را توسعه داده و بیازماییم.

مدیریت اجرایی سازمان، حسابداری مدیریت را به خدمت گرفته است تا نگرانی‌هایش را درباره منابع و توانایی سازمانی نشان دهد و به وسیله متخصصان استراتژیک کردن آن را به رویه‌های برنامه‌ریزی انتقال دهد. بنابراین هر دوی حسابداری مدیریت و متخصصان، اثرات سازنده‌ای بر استراتژیک کردن داشتند.

مقایسه‌های شاخص‌های زنجیره ارزش واقعی با تخصیص‌های تأیید شده دفتر پژوهش و بهبود فرآیندها، در ایجاد تغییرات استراتژیک کردن از طریق رویه‌های تخصیص منبع، مهم هستند. استراتژیک کردن به‌طور فزاینده‌ای به این می‌پردازد که چگونه ارزش از طریق عملیات‌ها تولید شده است. حسابداری مدیریت نه فقط به فرآیندهای استراتژیکی که اطلاعات حسابداری بر مبنای استراتژی را الزامی کرده پاسخ می‌دهد (Guiding, 2008 Bhimani and Langfield_Smith, 2007, Cadez and) بلکه در پیکربندی مجدد رویه‌های استراتژی و افزایش شکل‌های جدید حسابداری مدیریت نیز فعال هست.

جداول تکمیل شده اکسلی جدید، مدیران برنامه کاری استراتژیک جدید را ملزم کرده که نه فقط ارزش و تأثیر آتی عملیات‌های پیشنهادی را حساب کنند بلکه

همچنین موقعیت استراتژیک سازمان را نشان دهند. ماتریس، تعاریف مشروح بیش‌تری از آنچه که "ارزش" معنی می‌دهد را ترکیب کرده است چنان‌که حسابداری می‌تواند "کم‌تر به‌طور ذهنی" عمل نماید.

با این روش‌ها اطلاعات حسابداری جهت تعیین موضوعات استراتژیک خاصی استفاده شده است که توسط بازیگران مختلفی در تیم تصمیم‌گیری بیان می‌شود. بنابراین ما چندین اثر سازنده حسابداری را روی استراتژیک کردن نشان دادیم و اینجا رویه خاصی از تخصیص منبع را اعمال کردیم. فرم‌های مربوطه نه فقط با پیکربندی مجدد تغییر یافت بلکه همچنین با بحث‌هایی راجع به ارزش، به چگونگی استمرار و ثبات بحث‌ها در آینده، جانی تازه داد (همچنین ببینید Jarzabkowski, 2003).

در پایان، باید به سمت نظارت و کنترل رویه‌ها حرکت کرد. در طول دوره مورد مطالعه این مقاله، حسابداری مدیریت در تحول دائمی مشاهده شد. در طول زمان یک ارائه مقداری از ادراکات شرکای شبکه از طریق بررسی تعامل ذینفعان پدیدار شد، و آنچه که شرکای شبکه ("ذینفعان" برای سازمان) در حال انجام آن بودند و مفاهیم آن برای سازمان به‌طور پیوسته مورد بحث قرار گرفت. در این جا حسابداری یک نقش "عینی" را برای استراتژی بازی کرد (که به این موضوع می‌پرداخت که "نظریه اندازه‌گیری عملکرد، مفهوم امکان پاسخگویی مدیریت را می‌رساند") (Power, 2004, 770).

همان‌طور که حسابداری با یک عقلانیتی که از طریق "اعتماد در افراد" ایجاد می‌شود، در موضوعات مربوط به ارزش نیز رسوخ کرده (Porter, 1995, Power, 2004) و به‌نوبه خود مشاهدات جدید و استراتژیک کردن را امکان‌پذیر و قابل مشاهده می‌کند. در سازمان استراتژیک کردن درباره شرکای شبکه جهت ایجاد تغییر متمرکز بیش‌تر روی چگونگی تغییر مراودات و تعاملات سازمان با سطوح پایین‌تر سازمان‌های شریک آغاز شده است.

با این حال "ایجاد اعتماد در افراد" که به عینیت تأثیر سازمان روی وصول مالیات درون شرکای شبکه آن، منجر شود، تا عملی شدن فاصله دارد. احتمالات زیادی مابین آنچه که سازمان انجام داده و میزان افزایش در میزان وصول مالیات وجود داشت؛ شرکا باید برون دادهای سازمان را به‌عنوان موارد با ارزش در نظر بگیرند، همچنین در اولویت‌های یکسانی سهیم شوند، تا خودشان را از محدودیت‌های منبع آزاد کنند. تأثیرات شرایط تغییرات سیاست و مقررات که آسیب‌پذیری‌های اجتماعی - اقتصادی را

کاهش داد، زمان زیادی می‌برد تا ظاهر شود، در نتیجه مقاومت منافع سازمان در توانایی تخمین تأثیر یک مبنای دوره‌ای، به‌عنوان یک "مشکل علم اندازه‌گیری" بود (Power, 2004). لذا سازمان باید نسبت به توسعه ابزارهایی برای استاندارد کردن، اندازه‌گیری نمودن و با دقت عینی کردن اقدام نماید.

به‌طور خلاصه نتایج تحقیق بر روی سازمان به ما اجازه می‌دهد تا روش‌های خاصی را شناسایی کنیم که حسابداری مدیریت با بهره‌گیری از رویه‌های سازمانی مخصوص در استراتژیک کردن انجام می‌دهد. علی‌الخصوص حسابداری مدیریت از طریق رویه‌ها و متخصصان استراتژیک، با عینی کردن، بسیج کردن و ایجاد ارتباط با موضوعات استراتژیک، درک مشترکی را ایجاد کرد. حسابداری مدیریت هم‌چنین بین منافع استراتژیک متنوع (اما به همان اندازه مهم) میانجی‌گری کرده و رویه‌های استراتژیک را از طریق شکل دادن به روابط مابین رویه‌های استراتژیک به‌عنوان جانشین بالقوه، به‌جای الحاق، تجدید طبقه‌بندی کرد. به‌طور وسیع‌تر حسابداری مدیریت نشان داد که رویه‌های استراتژیک را به‌طور فعالانه‌تری دوباره خواهد ساخت و برای استراتژیک کردن، فرم‌های جدیدی از حسابداری مدیریت را با ایجاد کردن هر دو تغییر به‌طور مستمر به وجود می‌آورد.

۶-۲- نشانه‌های حسابداری مدیریت در بخش عمومی

بخش عمومی مزیت مهم و نو شده‌ای را در موضوعات استراتژی تجربه کرد (Llewellyn and Taooin, 2003). بخش عمومی هم‌چنین ویژگی‌های مهمی دارد که بر فرایند استراتژیک کردن تأثیر می‌گذارد (Jazarbowski and Fenton, 2006). تا آن زمان تحقیقات قبلی SMA در نظر نگرفته که چگونه تکنیک‌های حسابداری مدیریت در PSAها به‌عنوان قسمتی از استراتژیک کردن استفاده شده است. حتی این موضوع پیشنهاد هم نشده که تعدادی ویژگی ذاتی نیز برای در نظر گرفتن دائمی این تکنیک‌ها به‌عنوان "استراتژیک" وجود دارد. در عوض نکته‌ای که در اینجا باید بدان توجه داشت این است که این احتمال وجود دارد که برخی ضرورت‌های استراتژیک کردن که خاص زمینه بخش عمومی هستند، به نوبه خود شرایط احتمالی را برای شکل‌های خاصی از حسابداری مدیریت ایجاد کنند.

در مطالعه موردی سازمان، تکنیک‌های حسابداری رقیب و حسابداری مشتری مرتبط نبودند. یافته‌ای که با بحث‌های دیگران درباره غیبت یک رقابت گسترده در بخش عمومی سازگار هست (Pablo et al, 2007)، و این که تعاملات فیما بین PSAها و مشتریان، برای اهدافی به جز ارزش اقتصادی اتفاق می‌افتد (Llewellyn and Tappin, 2007) لذا از تکنیک کارت امتیازی متوازن استفاده شد تا ظرفیت سازمان را به ترتیب برای انجام کار در برنامه‌ریزی وسیع و رویه‌های تخصیص منبع ارائه دهد.

با این همه، رواج این تکنیک‌ها نشان دهنده فشار مداوم بر روی PSAها است به نحوی که ارزش و برون‌دادهای بیش‌تری را برای مؤسسان آنها تولید می‌کند در حالی که همچنان "بازده‌ها" و صرفه‌جویی‌هایی را در هزینه ایجاد می‌کند. در حالی که این موضوع ممکن است شامل ایجاد فرآیندهای عملیاتی مؤثری باشد، همچنین شامل جزئی از استراتژیک کردن نسبت به تصمیم‌گیری درخصوص مواردی است که برنامه‌های کاری استراتژیک آنها را هدایت می‌کند و ترکیباتی که این برنامه‌ها و زمان آن را اولویت‌بندی می‌کنند.

به همان نسبت، ضرورت محاسبه ارزش همچنان که در سازمان وجود داشت، برای شرکای شبکه نیز ایجاد شده است. به دست آوردن ساختار کمی (quantitative) از طریق بررسی تعامل سالانه ذینفعان و اندازه‌گیری‌های ادراکات و رضایت شرکای شبکه ممکن می‌گردد. چالش‌های بیش‌تری برای سازمان برای بررسی تأثیر آن روی وصول مالیات از طریق شبکه‌ای که به آن تعلق داشت تخمین زده می‌شود. این مورد اهمیت داشت که قسمت‌هایی را در نظر بگیریم که به‌طور نمونه تحت تأثیر قرار گرفته باشند، و سازمان چگونگی لحاظ قسمت‌های فوق را به شکل رسمی درون این سیستم‌های مالیاتی مد نظر قرار داده است. با این حال در تحقیقات حسابداری دیگر بخش عمومی (که تأثیر برون‌دادهای و مخصوصاً موارد مشکل را اندازه می‌گیرد) یک ساختار کمی‌تری از نمایش این تأثیر به‌عنوان یک امر مطلوب قابل حصول مورد تأیید قرار گرفت (Cuganesan and Lacey, 2011).

علاقه‌مندی علمی در حال افزایشی درباره موضوع اندازه‌گیری برون‌دادهای مشترک یا شبکه‌ای در بخش عمومی وجود دارد (Rogers and Weber, 2010)؛ و یک برنامه تحقیق SMA متمایل به بخش عمومی که می‌تواند در آزمون PSAها مفید باشد تلاش دارد تا میزان برون‌دادهای بلاواسطه و بلندمدت را اندازه‌گیری کند و بر همکاری‌های مربوطه تأثیر بگذارد.

مشاهدات چگونگی دخیل بودن حسابداری در استراتژیک کردن شبکه‌ها، هم‌چنین به افزایش ادبیات نقش حسابداری در مدیریت روابط جانبی در میان سازمان‌ها کمک می‌کند. به‌طور خاص ما نشان دادیم که چگونه عناصر سلسله مراتبی (تخصیص‌های زنجیره ارزش توسط دفتر پژوهش و بهبود فرآیندها) در مذاکرات شامل کارمندان عملیاتی و دفاتر ستادی سازمان مورد استفاده قرار گرفته‌اند.

مشاهدات تلاش‌های سازمان برای اندازه‌گیری عملکرد خود، توضیح می‌داد که چگونه حسابداری به هنر مرزبندی‌های درون سازمانی جدید در مدیریت عمومی تبدیل شده است. به‌طور خاص ما مایل هستیم که از طریق فراهم کردن یک زبان مشترک از هر دوی ظرفیت و ارزش (که البته به‌طور بالقوه بحث انگیز است) فرصت‌های حسابداری را در ترسیم مجدد محدوده‌ها و مرزهای حرف‌های برجسته کنیم.

۷- نتیجه‌گیری

سهم اصلی این مقاله تفصیل و تشریح نقش‌هایی است که حسابداری مدیریت در رویه‌های استراتژیک خاص بازی می‌کند از طریق آنچه که در استراتژیک کردن اتفاق می‌افتد. این یافته‌ها فراتر از چیزهایی هم‌چون تأثیر تصمیم طراحی شده خوب، عملیات‌های برقرار شده تسهیل‌کننده تصمیم‌گیری خوب و مؤثر بر تصمیم‌گیری، تسهیل‌کننده تصمیم‌گیری SMA و تا حدی ارائه تصویر منفعلی از SMA درون فعالیت استراتژیک، توسعه‌یافت. این کار بر بنای منافع جدید ایجاد شد (Jorgensen and Messner, 2010) روی این که چگونه حسابداری استراتژیک کردن را تشکیل می‌دهد و راه‌هایی که می‌تواند اتفاق بیفتد را نشان می‌دهد. یافته‌های تکنیک‌های حسابداری مدیریت خاص برای استراتژیک کردن توسط مؤسسات بخش عمومی استفاده شده که هم‌چنین برای مقابله با تمایل وسیع بخش خصوصی که تا کنون بر تحقیق SMA غالب آمده است مفید هستند. در نتیجه ما راهنمای‌های خاصی را پیشنهاد می‌کنیم که یک دستور کاری تحقیق SMA متوازن شده می‌تواند در بر داشته باشد.

در پایان، نیاز است که محدودیت‌های این مطالعه تصریح شود. اگرچه سازمان داده‌ها و نگرش‌های قوی درون عملیات حسابداری مدیریتی استراتژیکی را فراهم می‌کند، نیاز است که این‌ها به‌طور موازی با قبول محدودیت‌های یک مطالعه موردی، با توجه به قابلیت تعمیم به کل آن درک شوند. مطالعات موردی مقایسه‌ای در میان

چندین سازمان به منظور تعیین اینکه آیا این الگو در شیوه‌های گسترده‌تری انجام می‌شود یا خیر، مورد نیاز است. همچنین ماهیت الزام قانونی سازمان و نیاز برای حمایت از وصول مالیات و تسهیل فرآیند مالیات ستانی به این معنی است که برخی بحث‌های استراتژیک کردن به‌طور مستقیم مشاهده نشده‌اند. یک مورد خاص که باید اشاره شود عدم توانایی جهت دسترسی به بحث‌های فیما بین دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی سازمان با دفاتر ستادی بود که برنامه‌های کاری استراتژیک را برای آن سال به تأیید رسانده بودند. این مسأله مقداری با کسب بروزآوری‌های مستمر از نماینده‌های دفاتر ستادی سازمان که مسئول پدید آوردن مدل عملیاتی جدید و اجرای رویه‌های استراتژیکی جدید بودند و با کمک کتاب‌های مستند برنامه‌های عملیاتی و راهبردی سازمان، کاهش یافت. نهایتاً تکنیک‌های حسابداری مدیریت خاص موضوعات داغی در سازمان هستند. همچنان که متخصصان استراتژی به گلاویز شدن با مشکلات ادامه می‌دهند، همیشه محتمل است که شکل‌های جدید از SMA پدیدار شود با اطمینان از این که سازمان استراتژی را به انجام می‌رساند.

فهرست منابع

- برنامه عملیاتی سازمان امور مالیاتی کشور
- برنامه راهبردی سازمان امور مالیاتی کشور
- سایت مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی
- Ahrens, T., Chapman, C., 2007. Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society* 32 (1-2), 1-27.
- Agranoff, R., McGuire, M., 2001. Big questions in public network management research. *Journal of Public Administration Research and Theory* 11, 295-326.
- Barney, J. B., 1995. Looking inside for competitive advantage. *Academy of Management Executive* 9 (4), 49-61.
- Berry, F. S., Brower, R. S., Choi, S. O., Goa, W. X., Jang, H., Kwon, M., Word, J., 2004. Three traditions of network research: what the public management research agenda can learn from other research communities. *Public Administration Review* 64, 539-552.
- Bhimani, A., Langfield-Smith, K., 2007. Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy

- development and implementation. *Management Accounting Research* 18, 3–31.
- Broadbent, J., Guthrie, J., 1998. Changes in the public sector: a review of recent ‘alternative’ accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 5 (2), 3–31.
- Bromwich, M., 1990. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society* 15, 27–46.
- Bryson, J. M., Berry, F. S., Yang, K., 2010. The state of public strategic management research: a selective literature review and set of future directions. *The American Review of Public Administration* 40, 495–521.
- Cadez, S., Guilding, C., 2008. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society* 33, 836–863.
- Chen, E. L., Katila, R., McDonald, R., Eisenhardt, K. M., 2010. Life in the fast lane: origins of competitive interaction in new vs. established markets. *Strategic Management Journal* 31, 1527–1547.
- Chenhall, R. H., 2003. Management control system design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28, 127–168.
- Chua, W. F., 2007. Accounting, measuring, reporting and strategizing-reusing verbs: a review essay. *Accounting, Organizations and Society* 32, 487–494.
- Cuganesan, S., Lacey, D., 2011. Developments in public sector performance measurement: a project on producing return on investment metrics for law enforcement. *Financial Accountability and Management* 27, 458–479.
- Dawes, S. S., Cresswell, A. M., Pardo, T. A., 2009. From need to know to need to share: tangled problems, information boundaries, and the building of public sector knowledge networks. *Public Administration Review* 69, 392–402.
- Eisenhardt, K. M., Graebner, M. E., 2007. Theory building from cases: opportunities and challenges. *Academy of Management Journal* 50, 25–32.
- Guilding, C., Cravens, K. S., Tayles, M., 2000. An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research* 11, 113–135.
- Hood, C., 1995. The ‘new public management’ in the 1980: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society* 20 (2–3), 93–109.

- Hodgkinson, G., Whittington, R., Johnson, G., Swartz, M., 2006. The role of strategy workshops in strategy development processes: formality, communication, co-ordination and inclusion. *Long Range Planning* 39, 479–496.
- Jarzabkowski, P., 2003. Strategy practices: an activity theory perspective on continuity and change. *Journal of Management Studies* 40,23–55.
- Jarzabkowski, P., 2004. Strategy as practice: recursiveness, adaptation, and practices-in-use. *Organization Studies* 25, 529–560.
- Jarzabkowski, P., Spee, A. P., 2009. Strategy-as-practice: a review and future directions for the field. *International Journal of Management Reviews* 11, 69–95.
- Jarzabkowski, P., Fenton, E., 2006. Strategizing and organizing in pluralistic contexts. *Long Range Planning* 39, 631–648.
- Johnson, G., Langley, A., Melin, L., Whittington, R., 2007. *Strategy as Practice: Research Directions and Resources*. Cambridge University Press, Cambridge.
- Jorgensen, B., Messner, M., 2010. Accounting and strategising: a case study from new product development. *Accounting, Organizations and Society* 35, 184–204.
- Kober, R., Ng, J., Paul, B. J., 2007. The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research* 18, 425–452.
- Kurunmaki, L., Miller, P., 2011. Regulatory hybrids: partnerships, budgeting and modernising government. *Management Accounting Research* 22, 220–241.
- Langfield-Smith, K., 2006. A review of quantitative research in management control systems and strategy. In: Chapman, C. S., Hopwood, A. G., Shields, M. D. (Eds.), *Handbook of Management Accounting*, vol. 2. Elsevier, Oxford, pp. 753–784.
- Langfield-Smith, K., 2008. Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 21, 204–228.
- Llewellyn, S., 1993. Managing the boundary: how accounting is implicated in maintaining the organization. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 7, 4–23.
- Llewellyn, S., Tappin, E., 2003. Strategy in the public sector: management in the wilderness. *Journal of Management Studies* 40, 955–982.

- Mahmood, I. P., Zhu, H., Zajac, E. J., 2011. Where can capabilities come from? Network ties and capability acquisition in business groups. *Strategic Management Journal* 32, 820–848.
- Ma, Y., Tayles, M., 2009. On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective. *Accounting and Business Research* 39, 473–495.
- McGuire, M., 2006. Collaborative public management: assessing what we know and how we know it. *Public Administration Review* 66, 33–43.
- Miller, P., 1992. Accounting and objectivity: the invention of calculating selves and calculating spaces. In: Megill, A. (Ed.), *Annals of Scholarship*, vol. 9(1–2), pp. 61–86.
- Miller, P., O’Leary, T., 2007. Mediating instruments and making markets: capital budgeting, science and the economy. *Accounting, Organizations and Society* 32, 701–734.
- Mintzberg, H., 1994. *The Rise and Fall of Strategic Planning*. Free Press, New York, NY.
- Modell, S., Jacobs, K., Wiesel, F., 2007. A process (re)turn? Path dependencies, institutions and performance management in Swedish central government. *Management Accounting Research* 18 (4), 453–475.
- Olson, O., Guthrie, J., Humphrey, C., 1998. *Global Warning: Debating New Developments in New Public Management*. Cappelen Akademisk Forlag, Oslo.
- Pablo, A. L., Reay, T., Dewald, J. R., Casebeer, A. L., 2007. Identifying, enabling and managing dynamic capabilities in the public sector. *Journal of Management Studies* 44, 687–708.
- Porter, M., 1979. How competitive forces shape strategy. *Harvard Business Review* 57, 137–145.
- Porter, T. M., 1995. *Trust in Numbers: The Pursuit of Objectivity in Science and Public Life*. Princeton University Press, Princeton, NJ.
- Power, M., 2004. Counting, control and calculation: reflections on measuring and management. *Human Relations* 57, 765–783.
- Robson, K., 1992. Accounting numbers as inscription: action at a distance and the development of accounting. *Accounting, Organizations and Society* 17 (7), 685–708.

- Rogers, E., Weber, E., 2010. Thinking harder about outcomes for collaborative governance arrangements. *The American Journal of Public Administration* 40, 546–567.
- Roslender, R., Hart, S., 2003. In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research* 14, 255–279.
- Simmonds, K., 1981. Strategic management accounting. *Management Accounting* 59, 26–29.
- Skaerbek, P., Tryggestad, K., 2010. The role of accounting devices in performing corporate strategy. *Accounting, Organizations and Society* 35, 108–124.
- Thomson, A. M., Perry, J. L., 2006. Collaboration processes: inside the black box. *Public Administration Review* 66, 20–32.
- Tillman, K., Goddard, A., 2008. Strategic management accounting and sense making in a multinational company. *Management Accounting Research* 19, 80–102.
- United Nations Secretary General, 2004. Report of the High-level Panel on Threats, Challenges and Change: A More Secure World, Our Shared Responsibility. United Nations Department of Public Information, Geneva.
- van der Meer-Kooistra, J., Scapens, R. W., 2008. The governance of lateral relations between and within organisations. *Management Accounting Research* 19, 365–384.
- Whittington, R., 2003. The work of strategising and organizing: for a practice perspective. *Strategic Organization* 1, 119–127.
- Whittington, R., Cailluet, L., 2008. The crafts of strategy. *Long Range Planning* 41, 241–247.
- Yin, R. K., 2003. *Case Study Research: Design and Methods*, 3rd ed. Sage, Thousand Oaks, CA.

چارچوبی جهت بررسی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات (مورد مطالعاتی: سازمان امور اقتصاد و دارایی شهرستان اردکان - یزد)

محمدعلی حسین قاسمی اردکانی

دانش آموخته‌ی کارشناسی ارشد مدیریت صنعتی - تولید، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات تهران (یزد)،
mohammadali1363@gmail.com

علی مروتی شریف آبادی

استادیار دانشکده مدیریت دانشگاه یزد، گروه مدیریت صنعتی، یزد، ایران، alimorovati_ut@yahoo.com

مرتضی رحمانی نیکویی

دانش آموخته‌ی کارشناسی ارشد مدیریت صنعتی - تولید، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات تهران (یزد)،
mrahmani63i@yahoo.com

چکیده

این پژوهش با هدف شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات انجام شده است. در این پژوهش جامعه آماری شامل ۱۱ نفر از خبرگان در حوزه مدیریتی سیستم‌های پرداخت مالیات و آشنا با مبحث پرداخت الکترونیکی بوده که به صورت قضاوتی انتخاب شده است. سپس جهت انتخاب معیارهای مؤثر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی از تکنیک دلفی فازی استفاده شده است که پس از توزیع و بررسی پرسشنامه‌ها این معیارها مورد شناسایی قرار گرفت در نهایت جهت الویت‌بندی معیارها و شاخص‌های شناسایی شده از تکنیک فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی (FAHP) استفاده شده است. سپس با توزیع پرسشنامه‌های محقق ساخته بر آن سعی شد تا بر معیارهای مؤثر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات اتفاق نظر صورت بگیرد و سپس با تدوین پرسشنامه‌ای دیگر، سعی شد تا به معیارها وزن داده شود و در نهایت اولویت‌بندی صورت بگیرد. لازم به ذکر است که تکنیک به کار رفته برای اتفاق نظر در خصوص معیارها، تکنیک دلفی فازی و تکنیک به کار رفته برای وزن‌دهی و اولویت‌بندی معیارها، تکنیک فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی بوده است. نتایج پژوهش حاکی از آن می‌باشد که ۴ معیار "توانایی رشد سیستم پرداخت"، "اعتماد به سیستم پرداخت"، "منفعت ادراک شده توسط مؤدی" و "کارایی سیستم پرداخت" از درجه اهمیت بیش‌تری نسبت به دیگر معیارها برخوردارند، پیشنهاد می‌شود که جهت جذب مؤدی به استفاده از سیستم‌های الکترونیکی پرداخت مالیات، بر این معیارها سرمایه‌گذاری شود.

کلید واژه‌ها: مؤدیان مالیاتی، سیستم الکترونیکی پرداخت، دلفی فازی، فرایند تحلیل

سلسله مراتبی فازی (FAHP)

۱- مقدمه

ورود فناوری اطلاعات به زندگی بشر تغییرات بسیاری را در سازمان‌ها به وجود آورده است و افزون بر تغییر ساختارهای سازمان، ماهیت و نقش بخش‌های کسب‌وکاری را نیز تغییر داده است (عابدی جعفری و همکاران، ۱۳۹۱). یکی از ابزارهای ضروری برای تحقق و گسترش تجارت الکترونیکی، وجود بانکداری الکترونیکی و سیستم‌های پرداخت الکترونیکی است که همگام با سیستم‌های جهانی مالی و پولی عمل و فعالیت‌های مربوط به تجارت الکترونیک را تسهیل کند. استفاده از سیستم‌های الکترونیک در مؤسسات مالی و اعتباری جهان به سرعت رو به گسترش بوده و تعداد استفاده‌کنندگان از خدمات بانکداری الکترونیک روزبه‌روز در حال افزایش هستند. امروزه سازمان‌ها در پی آنند که مرزهای سنتی را بشکنند و در دنیای مدرن، با خدماتی جدید به استقبال مصرف‌کننده بروند. یکی از رویکردهای جدید به خدمت‌رسانی، استفاده از خدمات الکترونیک است. به طوری که این بحث هم سازمان‌های یک جامعه را دربرمی‌گیرد و هم به تبع، خود جامعه را مور تأثیر قرار می‌دهد. با آغاز تدوین قوانین تجارت الکترونیکی در کشور برای فراهم آوری بستر لازم جهت ورود ایران به صحنه تجارت الکترونیکی، سیستم‌های پرداخت، از جمله مهم‌ترین مواردی است که بایستی متحول شوند (نصیری مفخم و همکاران، ۱۳۸۳، ۷۵). در غیراین صورت، فقدان سیستم‌های پرداخت الکترونیکی و به تبع آن، از دست دادن فرصت‌های بازرگانی زودگذر، کشور را در عرصه جهانی به انزوا خواهد کشاند (نصیری مفخم و نعمت‌بخش، ۱۳۸۱؛ نصیری مفخم، ۱۳۸۲).

توسعه جهانی اینترنت منجر به ایجاد تجارت الکترونیکی شده است. بسیاری از صنعت‌ها تحت تأثیر تجارت الکترونیکی قرار گرفته‌اند (کریمی و همکاران، ۱۳۹۱، ۱۳۷). تحول الکترونیکی سبب تغییر تجارت به طرق مختلف گردیده و سبب شده است تا ساختار سنتی یک سازمان نتواند خود را با این تغییرات سازگار کند (محمدیان خراسانی و صنیعی، ۱۳۸۴، ۴۶). ورود فناوری اطلاعات به زندگی بشر تغییرات بسیاری را در سازمان‌ها به وجود آورده است و افزون بر تغییر ساختارهای سازمان، ماهیت و نقش بخش‌های کسب و کاری را نیز تغییر داده است (عابدی جعفری و همکاران، ۱۳۹۱). با توجه به تأثیر گسترده و عمیق تجارت الکترونیکی در سطره بر بازارهای جهانی، هم‌چنین نظر به اهمیت مبادلات پولی و اعتباری در هر فعالیت تجاری-

اقتصادی می‌طلبد که ابزارها و بسترهای انتقال و تبادل پول نیز همگام و همسان با توسعه تجارت الکترونیک از رشد مناسب و مطلوب برخوردار شوند (کریمی و همکاران، ۱۳۹۱، ۱۳۶). تجارت الکترونیکی بر پایه پرداخت الکترونیکی ساخته شده‌است؛ در مقایسه با روش‌های پرداخت سنتی، روش‌های پرداخت الکترونیکی مزیت‌هایی دارد که شامل امنیت، قابلیت اعتماد، گمنامی، مقبولیت، محرمانگی، کارایی و راحتی است. به‌طور کلی امنیت شامل مجموعه‌ای از فرایندها، مکانیزم‌ها و برنامه‌های رایانه‌ای برای تعیین اعتبار منابع اطلاعاتی و ضمانت فرایندها است. به‌دلیل اینکه بیشتر کاربرها با جزئیات فنی سیستم بانکداری الکترونیکی ناآشنا هستند. سطح امنیت سیستم را براساس تجربیات خود در استفاده از سیستم ارزیابی می‌کنند؛ از این رو برای جذب و نگهداری کاربران، افزایش ادراک مشتری از امنیت و نگهداری اعتماد آن‌ها در طول تراکنش بسیار حیاتی است (کریمی و همکاران، ۱۳۹۱، ۱۳۷). باتوجه به اهمیت مسائل ذکر شده و نقش تجارت الکترونیک جامعه، این مقوله با عث تسریع امور در اجتماع و به‌خصوص در امور سازمان‌ها شده است و به‌یک امر اجتناب‌ناپذیر تبدیل شده است.

مالیات و مؤدیان امور مالیاتی

ابتدا باید مشخص شود که مالیات چیست؟ مالیات، مبلغی است که دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی، مطابق قانون برای تقویت عمومی حکومت، و تأمین مخارج عمومی می‌گیرد (فرهنگ، ۱۳۷۱، ۳۷۱). سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نیز مالیات را پرداختی الزامی و بلا عوض می‌داند (شیرخانی، ۱۳۸۵، ۴۱). حال باید مشخص شود که مؤدیان مالیاتی چه کسانی هستند. مؤدیان مالیاتی شامل کلیه اشخاص (حقیقی و حقوقی) است که برابر مقررات و قانون مالیات‌ها مشمول پرداخت مالیات شده و یا وظایفی به عهده ایشان گذارده شده‌است. آنان، نقش آفرینان محیطی هستند که تمکین بیشترشان، باعث سهولت وصول مالیات‌ها می‌شود و هم‌چنین یکی از ارکان تأثیرگذار بر نظام مالیاتی کشور هستند، تشویق آنان به تمکین، یکی از راهبردهای اصولی است که شرط موفقیت سازمان است. مؤدی مالیاتی شامل کلیه بنگاه‌ها و اشخاص (حقیقی و حقوقی) است که طبق قانون، مکلف به ثبت نام و تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات می‌باشند (فرهنگ، ۱۳۷۱، ۳۷۱). بر اساس ماده ۵۸۳ قانون تجارت، کلیه شرکت‌های تجاری مربوط به ماده (۲۰) که شامل (شرکت سهامی، شرکت با مسئولیت محدود، شرکت تضامنی، شرکت مختلط غیرسهامی، شرکت مختلط سهامی، شرکت نسبی و

شرکت تعاونی تولید و مصرف) می‌باشد، را اشخاص حقوقی می‌نامند. هم‌چنین برابر ماده ۵۸۴ قانون تجارت، تشکیلات و مؤسسه‌های که برای مقاصد غیرتجاری، تأسیس شده یا بشوند از تاریخ ثبت در دفتر ثبت مخصوصی که وزارت عدلیه معین خواهد کرد، شخصیت حقوقی پیدا می‌کنند.

تمکین مالیاتی و نظام مالیاتی مطلوب

منظور از تمکین مالیاتی، این است که مؤدیان، قوانین مالیاتی کشور را به چه میزان رعایت می‌نمایند که این رعایت شامل اعلام درآمد واقعی، تسلیم اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک مورد نیاز به مراجع مالیاتی و پرداخت بدهی مالیاتی در زمان مقرر می‌باشد. (شیرخانی، ۱۳۸۵، ۴۱). عدم تمکین مالیاتی، به دلایل گوناگونی نظیر عدم آگاهی مؤدیان از قوانین و مقررات مالیاتی و تکالیف مربوط، اعمال نامناسب جرایم مالیاتی، ابهام مؤدیان از مصرف صحیح درآمدهای مالیاتی و عدم اعلام چگونگی مصارف درآمدهای مالیاتی برای مؤدیان نداشتن سهولت در پرداخت، اتلاف وقت و ... است. ارتقای تمکین، از جمله راه‌بردهایی است که باعث تعامل بیشتر مؤدیان با سازمان امور مالیاتی کشور، تسریع وصول مالیات‌ها، کاهش هزینه‌های وصول و به تبع آن افزایش درآمدهای مالیاتی خواهد شد که برای این مهم لازم است، سازمان امور مالیاتی، عوامل مؤثر بر تمکین را شناسایی و به‌کار گیرد. ثبت نام در سیستم مالیاتی، تنظیم و تسلیم به‌موقع اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک مورد نیاز به مراجع مالیاتی، پرداخت به موقع بدهی مالیاتی در زمان مقرر و هم‌چنین کاهش زمان تأخیر در پرداخت مالیات از عمده تعهدات مؤدیان است. در صورت عدم رعایت هر یک از وظایف و تعهدات بالالذکر از سوی مؤدی، رفتار وی عدم تمکین تلقی می‌شود. چنان‌چه در یک نظام مالیاتی، شاهد شفافیت اطلاعات و در دسترس بودن اطلاعات فعالان اقتصادی و مالیات دهندگان، باشیم و مؤدیان خود را ملزم به ارائه اظهارنامه مالیاتی بدانند و هم‌چنین تعامل و ارتباط بین سازمان و مالیات دهندگان برقرار باشد، می‌توان آن نظام مالیاتی مطلوب دانست. (توکلی، ۱۳۸۲، ۱۳).

تجارت الکترونیک و استراتژی‌های تجارت الکترونیک

فناوری اطلاعات، روش کارکرد افراد، سازمان‌ها، دولت‌ها و حتی طرز تفکر مردم را تغییر داده است. آموزش، بهداشت، صنعت، تجارت، بانک‌داری، خدمات و حتی اوقات

فراغت و سرگرمی‌ها همه تحت‌الشعاع آثار و تغییرات این فناوری قرار گرفته‌اند. فناوری اطلاعات به‌عنوان لبه پیشرو فناوری‌های جدید در سه پارامتر سرعت، دقت و هزینه فعالیت‌ها می‌تواند تأثیرگذار باشد. تجارت الکترونیک از دیدگاه بازار یعنی همه جا همه کس همه وقت. هر فناوری پیشرفته، باعث ایجاد تهدیدها و فرصت‌های جدیدی برای سازمان‌ها می‌شود. تغییر در فناوری، موجب تغییر در قانونمندی‌های بازرگانی شرکت‌ها و متحول ساختن سیستم‌های سازمانی و اجتماعی می‌گردد درحالی‌که تجارت الکترونیکی و به خصوص نوع اینترنتی آن باعث ایجاد تغییرات چشمگیر در شرایط رقابتی شده‌است (به‌عنوان مثال ظهور و ورود سریع رقبای جدید، جهانی شدن رقابت، رقابت شدید در استانداردها و ...) فرصت‌های جدیدی برای جایگزینی کسب‌وکار، ایجاد مشاغل و فرصت‌های شغلی جدید در زمینه‌های مختلف ایجاد کرده است.

فناوری اطلاعات می‌تواند پنج مزیت عمده ایجاد کند:

- ارزان‌تر (تولید خروجی‌های مشابه با هزینه کم‌تر)

- بیشتر (تولید خروجی‌های بیشتر با همان هزینه)

- سریع‌تر (تولید خروجی‌های مشابه با همان هزینه در زمان کم‌تر)

- بهتر (تولید خروجی‌های مشابه با همان هزینه و زمان در سطح جهانی)

- فرصت‌های جدیدتر (ایجاد مشاغل جدید برای جایگزینی کسب‌وکار)

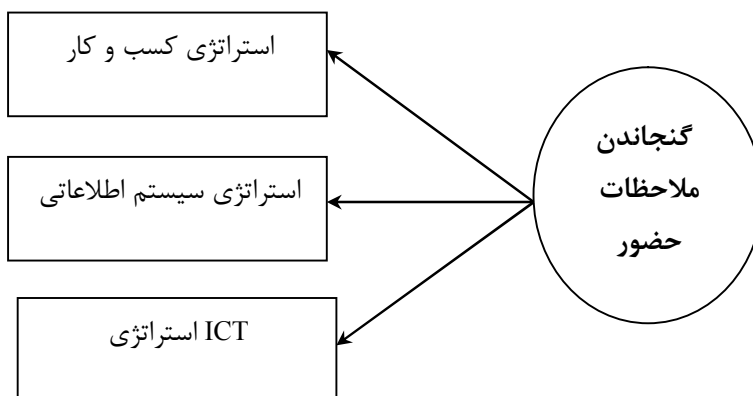
تجارت الکترونیک، موانع جغرافیایی و تفاوت روز و شب در مناطق مختلف را از میان بر می‌دارد و باعث ارتقای ارتباطات و گشودگی اقتصادی در سطح ملی و بین‌المللی می‌شود. تجارت الکترونیک طریق هدایت کسب‌وکار را تغییر می‌دهد و بدین ترتیب باعث تبدیل بازارهای سنتی به شکل‌های جدیدتر می‌شود. و به بیان دیگر:

- در زمینه معرفی و تبلیغ محصول دچار محدودیت‌های موجود در تبلیغات متعارف

نبوده و در هر زمان می‌تواند برای هر گروه خاص مصرف‌کنندگان تغییر یابد.

تجارت الکترونیک، امکان فروش مستقیم و بدون واسطه محصولات و خدمات جدید را به بازارهای راهبردی و تازه فراهم می‌کند. در اینجا سؤال اساسی این است که نقش اینترنت در استراتژی سازمان چیست؟ تنظیم استراتژی با تنظیم چشم‌انداز، مأموریت و اهداف کلی سازمان آغاز می‌شود سپس استراتژی سیستم‌های اطلاعاتی مطرح می‌شود در این مرحله اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی که برای انجام استراتژی کسب‌وکار مورد نیاز است بررسی می‌شوند در مرحله آخر استراتژی فناوری اطلاعات و

ارتباطات مطرح می‌شود که به چگونگی همسوسازی اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی سازمان با فناوری‌های جدید می‌پردازد.



منبع: وارد و پیارد، ۲۰۰۲، ۳۸۵

شکل ۱- روند کلی استراتژی تجارت الکترونیک

تجارت الکترونیکی و بودجه دولت و مالیات

آنچه توجه محافل علمی و سیاست‌گذاری کشورهای مختلف را به خود معطوف کرده است، طرف درآمدی بودجه دولت یا درآمدهای مالیاتی است. از آن جایی که تجارت الکترونیکی در حال تغییر و ایجاد دگرگونی در روش‌های انجام معاملات است، لزوماً دلالت‌های سیاستی بر جمع‌آوری مالیات و سیاست‌های مالیاتی نیز در پی خواهد داشت. به نظر می‌رسد تجارت الکترونیکی از نقطه نظر تئوری هم تهدیدی برای مالیات‌ستانی و هم کمکی برای آن است. فناوری مورد استفاده در تجارت الکترونیکی، فرصت‌هایی را در اختیار مقامات مالیاتی کشورها قرار می‌دهد تا از طریق آن به بهبود کارایی اداره مالیات خود و ارتقای کیفیت خدمات به مؤدیان اقدام نمایند. به‌عنوان مثال، فناوری اینترنت این توانایی را دارد تا به بهبود ارتباط بین مقامات مالیاتی و مؤدیان منجر شده و از طریق آن، موجب تسهیل دسترسی مقامات مالیاتی به اطلاعات شده و بدین‌ترتیب مؤدیان را به پرداخت تعهدات مالیاتی خود به‌صورت داوطلبانه ترغیب نماید. علاوه بر آن، اینترنت، فرایند جمع‌آوری مالیات‌ها را تسهیل می‌نماید. (کوپل، ۲۰۰۰، ۱۹۵). وجود مرزهای جغرافیایی در تجارت الکترونیکی، مسائل حقوقی را مطرح می‌کند که روش‌های

قدیمی انجام کسب‌وکار هرگز با آن مواجه نبوده‌اند. از آنجایی که آدرس‌های تحت وب، لزوماً منعکس‌کننده آدرس واقعی اشخاص نمی‌باشند؛ سپس به راحتی نمی‌توان کشوری را که مالیات به آن تعلق می‌گیرد و یا مالیات بایستی بدهد مشخص نمود. این امر، ردیابی معاملات الکترونیکی را برای مقامات مالیاتی، پرهزینه و حتی غیرممکن می‌کند. علاوه بر این، تجارت الکترونیکی در حصار مرزهای فیزیکی محصور نبوده و افراد می‌توانند در کشورهای مختلف اقدام به تجارت کنند. این مسائل می‌تواند تهدیدی برای درآمدهای مالیاتی کشورها قلمداد شوند. (لی و همکاران^۱، ۲۰۰۶، ۳۸). در کانون بحث‌های مربوط به مالیات بر تجارت الکترونیکی، دو مسئله اساسی وجود دارد: مالیات بر مصرف و مالیات بر درآمد. در خصوص مالیات بر مصرف، مسئله‌ای که وجود دارد این است که آیا مالیات بر مصرف از عرضه‌کننده کالا دریافت شود یا از مصرف‌کننده آن (آنکتاد^۲، ۲۰۰۱).

پیشینه تحقیق

کریمی و همکاران^۳ (۱۳۹۱) مطالعه‌ای را به کمک یکدیگر انجام دادند. در این پژوهش سعی شده‌است، تأثیر ادراک مشتریان از امنیت و اعتماد بر استفاده از سیستم پرداخت الکترونیکی بانک کشاورزی بررسی شود. روش پژوهش این پژوهش توصیفی از نوع همبستگی است و به آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از مدل معادلات ساختاری پرداخته شده‌است. نتایج آزمون فرضیه‌های اصلی مدل مفهومی در قالب مدل ساختاری نشان داد، متغیرهای فرایندهای تراکنش و حفاظت فنی بر امنیت ادراک شده و متغیرهای فرایندهای تراکنش و بیانیه امنیت بر اعتماد ادراک شده و متغیر اعتماد ادراک شده بر میزان استفاده و متغیر امنیت ادراک شده بر اعتماد ادراک شده اثر مثبت و معنادار دارند. الهی و همکاران (۱۳۸۸) درصد بررسی رابطه تجارت الکترونیکی و رضایت مشتری برآمدند. آن‌ها ۲ عامل رضایت و وفاداری مشتری را در استفاده از تجارت الکترونیکی در ۲ کشور ایران و لبنان مورد مطالعه قرار دادند. طبق این مقاله، تجارت الکترونیکی و پرداخت الکترونیکی باید از نظر فرایند، لذت و ارزش نتیجه، برای

1- Lee, H. Kurnia, Sh. Johnston, R. B and Lim, B

2- Unctad

۳- کریمی، محمدرضا؛ سپندارند، صادق و حق شناس، فرزانه

مشتری محسوس باشد. در نهایت مشخص شد که ۳ عامل رضایت، اعتماد و وفاداری مشتری بر تجارت الکترونیکی تأثیر می‌گذارند که این تأثیر در کشورها، متفاوت است. گزالس و ولاسکوئر^۱ (۲۰۱۳) در مقاله‌ای، رفتار مالیات دهنده را مورد مطالعه قرار دادند. این مطالعه بر جلوگیری از رفتار مالیات دهنده‌گان که به صورت حيله‌گرانه می‌باشد ارائه شده‌است. برطبق این تحقیق، کاربران بالقوه‌ای که صورت حساب نادرست ارائه می‌کنند وابسته به اطلاعات غلط در پرداخت مالیات، پیشینه عملکردی آن‌ها و ویژگی‌ها با به‌کارگیری انواع مختلف تکنیک‌های داده‌کاوی است.

اوزکان و همکاران (۲۰۱۰) در تحقیقی بر آن شدند تا مدل قابل قبول فناوری برای سیستم‌های پرداخت الکترونیکی ارائه کنند و عوامل مؤثر بر رفتار مشتریان به‌استفاده از این سیستم‌ها را مورد بررسی قرار دهند. این مطالعه در ابتدا با بررسی ادبیات، ۶ مبحث را که باید در پرداخت‌های الکترونیکی موردتوجه قرار بگیرند شناسایی کرد که عبارت بودند از امنیت، اعتماد، منفعت ادراک شده، مهر تضمین^۲، خطر ادراک شده و قابلیت استفاده. این تحقیق مشخص کرد که سه عامل امنیت، منفعت و مهر تضمین وب سایت از مهم‌ترین عوامل در سیستم‌های پرداخت الکترونیکی هستند.

با توجه به پیشینه تحقیق، همان‌طور که ملاحظه می‌شود تحقیقی وجود ندارد که بتواند نتایج این پژوهش را ارائه دهد. به عبارت کلی‌تر هیچ‌گونه تحقیقی وجود ندارد که حتی سازمان‌های دیگر را دربر بگیرد و یا اینکه سازمان امور مالیاتی را مستقیماً مورد هدف قرار دهد. هم‌چنین مشخص گردید که منابع اطلاعاتی برای این پژوهش خیلی کم و انگشت شمار است که این مسأله به اعتبار تحقیق افزوده و آن را با ارزش‌تر جلوه می‌دهد.

روش دلفی فازی

برای ایجاد یک توافق جمعی، روش‌های متعددی نظیر، جلسات الکترونیک^۳ طوفان مغزی^۴، گروه اسمی^۵ و روش دلفی^۶ وجود دارد که در این بین، روش دلفی دارای اهمیت بیش‌تری نسبت به روش‌های دیگر است. دلیل این اهمیت آن است که در این روش،

1- González, P. C and Velásquez, J. D

2- assurance seals

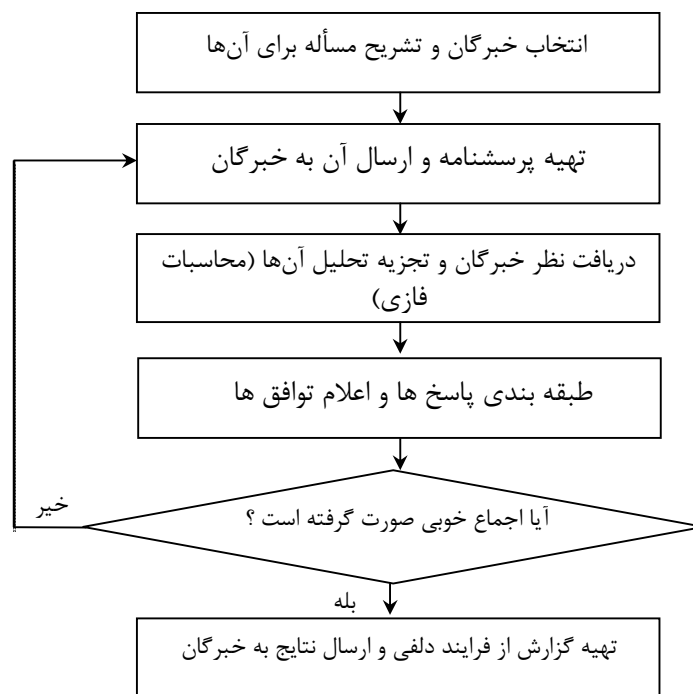
3- Electronic Meetings

4- Brain Storming

5- NGT: Nominal Group Technique

6- Delphi Method

خبرگان باهم روبه‌رو نمی‌شوند و جلسه‌های حضوری شکل نمی‌گیرد. این روش از نظر تاریخی، در اوایل دهه ۱۹۵۰ میلادی شکل گرفت. طرحی در نیروی هوایی آمریکا به سرپرستی دالکی^۱ از سازمان رند^۲ به‌منظور بررسی نظرهای خبرگان در مورد اینکه انفجار چند بمب اتمی شوروی در آمریکا موجب چه میزان خسارت در آن کشور می‌شود؟ مشهور به پروژه دلفی^۳ گردید و از آنجا روشی موسوم به روش دلفی برای بررسی قضاوت خبرگان به‌وجود آمد (دالکی و هلمر^۴، ۱۹۶۳، ۴۵۸). روش دلفی فازی، مفهوم فازی و روش دلفی را یکپارچه می‌کند و نیازمند نمونه پیمایش کوچکی برای به‌دست آوردن نتایج عینی و معقول است (وو^۵، ۲۰۱۱، ۴۷۵). روش کلی اجرای دلفی فازی به شکل زیر است:



منبع: جعفری و منتظر، ۱۳۸۷، ۹۷

شکل ۲- الگوریتم اجرای روش دلفی فازی

- 1- Dalkey
- 2- Rand
- 3- Delphi Project
- 4- Dalkey, N and Helmer, O
- 5- Wu, K.

مراحل اجرای روش دلفی فازی

برای اجرا و تحلیل دلفی فازی، مراحل زیر پیموده می‌شوند (چنگ و لین^۱، ۲۰۰۲، ۱۷۷ و ۱۷۸).

گام اول: در این مرحله، رتبه‌بندی توسط خبرگان صورت می‌گیرد. بر اساس اعداد فازی ذورنقه‌ای، ۴ عدد فازی به هریک از رتبه‌ها و امتیازها داده می‌شود که $a_1^{(i)}$ رتبه بدبینانه، $a_2^{(i)}$ و $a_3^{(i)}$ رتبه باورکردنی و قابل قبول و $a_4^{(i)}$ رتبه خوشبینانه است. منظور از i ، شماره خبره‌ای است که اعلام نظر کرده است. در این صورت و باتوجه به گفته‌های بالا، مجموعه اعداد فازی ذورنقه‌ای برای هر خبره به شکل زیر است.

$$\tilde{A}^{(i)} = (a_1^{(i)}, a_2^{(i)}, a_3^{(i)}, a_4^{(i)}) \quad i=1, 2, \dots, n \quad (1)$$

گام دوم: در ابتدا، میانگین مجموعه‌ها ($\tilde{A}_m^{(i)}$) از تمامی مجموعه‌ها ($\tilde{A}^{(i)}$) محاسبه می‌شود که این کار نیازمند میانگین‌گیری از تمامی $a_1^{(i)}$ ، $a_2^{(i)}$ ، $a_3^{(i)}$ و $a_4^{(i)}$ است یعنی:

$$\tilde{A}_m = (a_{m1}, a_{m2}, a_{m3}, a_{m4}) = \left(\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_1^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_2^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_3^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_4^{(i)} \right) \quad (2)$$

سپس برای هر خبره، مقدار اختلاف از رابطه زیر حساب می‌شود و برای آن خبره ارسال می‌گردد.

$$\left(a_{m1} - a_1^{(i)}, a_{m2} - a_2^{(i)}, a_{m3} - a_3^{(i)}, a_{m4} - a_4^{(i)} \right) = \left(\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_1^{(i)} - a_1^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_2^{(i)} - a_2^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_3^{(i)} - a_3^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_4^{(i)} - a_4^{(i)} \right) \quad (3)$$

گام سوم: در این مرحله، بعد از آنکه بازخور اولیه به خبرگان داده شد و مرحله دوم دلفی صورت گرفت، خبرگان نظرات اصلاح شده خود را در قالب اعداد فازی ذورنقه‌ای بیان می‌کنند که به شکل زیر است.

$$\tilde{B}^{(i)} = (b_1^{(i)}, b_2^{(i)}, b_3^{(i)}, b_4^{(i)}) \quad i = 1, 2, \dots, n. \quad (4)$$

در اینجا، فرایند باتوجه به گام دوم صورت می‌گیرد. میانگین نظرات اصلاح شده (\tilde{B}_m) طبق رابطه زیر محاسبه می‌شود.

$$\tilde{B}_m = (b_{m1}, b_{m2}, b_{m3}, b_{m4}) = \left(\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n b_1^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n b_2^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n b_3^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n b_4^{(i)} \right) \quad (5)$$

هم‌چنین مقادیر اختلاف از میانگین نیز از رابطه زیر محاسبه می‌شود.

$$\begin{aligned} & (b_{m1} - b_1^{(i)}, b_{m2} - b_2^{(i)}, b_{m3} - b_3^{(i)}, b_{m4} - b_4^{(i)}) = \\ & \left(\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n b_1^{(i)} - b_1^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n b_2^{(i)} - b_2^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n b_3^{(i)} - b_3^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n b_4^{(i)} - b_4^{(i)} \right) \end{aligned} \quad (6)$$

این مجموعه‌سازی و تکرار دفعات تا آنجایی پیش می‌رود که اختلاف نظرها به حداکثر ۰/۲ برسد. با این حساب، اگر مجموعه A_2 را همان مجموعه B فرض کنیم، رابطه زیر بیانگر این موضوع است (جعفری و منتظر، ۱۳۸۷، ۱۰۷).

$$S(A_{m2}, A_{m1}) = \left| \frac{1}{4} [(a_{m21} + a_{m22} + a_{m23} + a_{m24}) - (a_{m11} + a_{m12} + a_{m13} + a_{m14})] \right| \quad (7)$$

چون که اعداد فازی ذوزنقه‌ای در این مدل به‌کارگرفته می‌شوند پس برای میانگین‌گیری، اختلاف‌ها باید بر ۴ تقسیم شوند اما اگر از اعداد فازی مثلثی استفاده شود بایستی اختلاف‌ها بر عدد ۳ تقسیم شوند.

لازم به ذکر است که اعداد فازی ذوزنقه‌ای توسط رابطه‌ی زیر به اعداد قطعی تبدیل می‌شوند.

$$C = (a_1 + a_2 + a_3 + a_4)/4 \quad (8)$$

گام چهارم: این فرایند آنقدر ادامه پیدا می‌کند تا اتفاق نظر (اختلاف حداکثر تا ۰/۲) حاصل شود.

تکنیک فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی و مراحل انجام آن

فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی یکی از تکنیک‌های تصمیم‌گیری با معیارهای چندگانه است که به‌منظور تصمیم‌گیری و انتخاب یک گزینه از میان گزینه‌های متعدد تصمیم باتوجه به شاخص‌هایی که تصمیم‌گیرنده تعیین می‌کند، به‌کار می‌رود (مومنی و مرضی،

۱۳۸۶، ۱۱۱). این تکنیک توسط (ساعتی^۱، ۱۹۸۰) در دهه ی ۷۰ میلادی و بر اساس تحلیل مغز انسان برای مسائل پیچیده و فازی (مبهم) ارائه شد. این تکنیک به تصمیم‌گیرندگان امکان می‌دهد تا اثر متقابل و همزمان بسیاری از وضعیت‌های نامعین و پیچیده را تعیین کنند (تنگستانی و همکاران^۲، ۱۳۹۱، ۴۰). این روش بر مبنای سه اصل ۱- تجزیه، ۲- قضاوت تطبیقی و ۳- ترکیب اولویت‌ها بنا شده است (احمدی و همکاران^۳، ۱۳۹۰، ۱۵۳) و منعکس‌کننده رفتار طبیعی و تفکر انسانی است (متقی و حبیبی‌راد، ۱۳۸۶، ۹۶). علت استفاده از فازی شده‌ی این تکنیک آن است که فرایند سلسله مراتبی معمولی به دلیل بی‌توجهی به مهم بودن اطلاعات، مورد انتقاد قرار گرفته است. (دنگ^۴، ۱۹۹۹؛ به نقل از ناظمی و همکاران^۵، ۱۳۸۹، ۱۸۶).

برای اجرای تکنیک فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی، پیمودن مراحل زیر ضروری است (چنگ و همکاران، ۲۰۰۹، ۷۶۳ و ۷۶۴).

۱- **تشکیل ساختار سلسله‌ای^۶**: در ابتدا هدف در سطح اول نگارش می‌شود و سپس ابعاد در سطح ۲ و زیر ابعاد (معیارها) در سطح (سلسله) بعدی (سوم) قرار می‌گیرند.

۲- **تشکیل ماتریس مقایسه‌ای زوجی^۷**: در این مرحله، اهمیت نسبی تمامی معیارها و بُعدها با یکدیگر مورد مقایسه قرار می‌گیرند.

۳- **محاسبه اعداد فازی مثلثی^۸**: با توجه به اهمیت نسبی مقادیر محاسبه‌شده در مرحله قبل، اعداد فازی مثلثی محاسبه می‌شوند تا تمامی نظرهای خبرگان یکپارچه شود. مجموعه اعداد فازی مثلثی به صورت زیر تعریف می‌شود.

$$\tilde{a}_{ij} = (\alpha_{ij}, \beta_{ij}, \delta_{ij}) \quad (9)$$

1 -Saaty, T. L

۲- تنگستانی، علیرضا؛ شاه‌بندرزاده، حمید و شناور، بهزاد

۳- احمدی، عاطفه؛ موحد، علی؛ شجاعیان، علی

4 -Deng

۵- ناظمی، شمس‌الدین؛ کاظمی، مصطفی و اخروی، امیرحسین

6- Building the Hierarchical Structure

7- Building the Pair-wise Comparison Matrix

8- Calculating Triangular Fuzzy Numbers

که در آن $\tilde{\alpha}_{ij}$ مجموعه اعداد فازی مثلثی، α_{ij} کم‌ترین مقدار معیار i برای بعد j ، β_{ij} میانگین هندسی^۱ معیار i برای بعد j و δ_{ij} بیش‌ترین مقدار معیار i برای بعد j است.

۱- تشکیل ماتریس متقابل قطعی فازی^۲: مجموعه ماتریس برگرفته‌شده از مجموعه فازی به شکل زیر درمی‌آید.

$$\tilde{\alpha}_{ij} = [\alpha_{ij}, \beta_{ij}, \delta_{ij}], A = [\tilde{\alpha}_{ij}]$$

۲- محاسبه وزن فازی ماتریس متقابل قطعی فازی^۳: این گام توسط بوکلی^۴ (۱۹۸۵) توسعه داده شده‌است و توسط سو^۵ (۱۹۹۸) محاسبه وزن‌های فازی صورت گرفته‌است. این روش مبتنی بر ارزش دقیق و صریح نظر خبرگان و ترکیب شده‌ی نظر خبرگان با میانگین هندسی به‌جای قراردعی مستقیم اعداد فازی توسط خبرگان است. بنابراین نه‌تنها سازگاری بلکه مفهوم بی‌مقیاس‌سازی به راحتی به‌دست آمد. در این مرحله، Z_i مفهوم میانگین هندسی متقابل قطعی اعداد فازی مثلثی (Z_i) و وزن فازی (\bar{W}_i) مطرح و با استفاده از رابطه‌های زیر قابل دستیابی هستند.

$$Z_i = [\tilde{\alpha}_{i1} \otimes \tilde{\alpha}_{i2} \otimes \dots \otimes \tilde{\alpha}_{in}]^{1/n}, \forall_i \quad (10)$$

$$\bar{W}_i = Z_i \otimes (Z_1 \oplus Z_2 \oplus \dots \oplus Z_n)^{-1} \quad (11)$$

$$\tilde{\alpha}_1 \otimes \tilde{\alpha}_2 \cong (\alpha_1 \times \alpha_2, \beta_1 \times \beta_2, \delta_1 \times \delta_2) \quad (12)$$

$$\tilde{\alpha}_1 \oplus \tilde{\alpha}_2 \cong (\alpha_1 + \alpha_2, \beta_1 + \beta_2, \delta_1 + \delta_2) \quad (13)$$

$$Z_1^{-1} = (\delta_1^{-1}, \beta_1^{-1}, \alpha_1^{-1}) \quad (14)$$

$$\tilde{\alpha}_1^{1/n} = \{\alpha_1^{1/n}, \beta_1^{1/n}, \delta_1^{1/n}\} \quad (15)$$

۳- فازی زدایی^۶: باتوجه به وزن‌های به‌دست آمده، ملاحظه می‌شود که این وزن‌ها دارای ارزش فازی هستند از این‌رو باید ارزش غیرفازی^۷ این وزن‌ها توسط فرایند فازی زدایی به‌دست آید. مقدار وزن قطعی W_i توسط رابطه زیر به‌دست می‌آید.

-
- 1- Geometric mean
 - 2- Fuzzy Positive Reciprocal Matrix
 - 3- Calculating the Fuzzy Weights of Fuzzy Positive Reciprocal Matrix
 - 4- Buckley, J. J
 - 5- Hsu, T. H
 - 6- Defuzzification
 - 7- non-fuzzy value

$$W_i = \frac{W_{\alpha i} + W_{\beta i} + W_{\delta i}}{3} \quad (16)$$

که در آن، $W_{\alpha i}$ ارزش نهایی کم‌ترین مقدار وزن فازی، $W_{\beta i}$ ارزش نهایی داده مرکزی وزن فازی و $W_{\delta i}$ ارزش نهایی بیش‌ترین مقدار وزن فازی است.

۴- **بی‌مقیاس‌سازی**^۱: در این مرحله، وزن‌های به‌دست آمده توسط رابطه‌ی زیر بی‌مقیاس می‌شوند.

$$NW_i = \frac{W_i}{\sum_{i=1}^n W_i} \quad (17)$$

۵- **ترکیب سلسله**^۲: برای به‌دست آوردن وزن معیارهای موجود در سطح پایین فقط کافیست که مراحل اول تا هفتم طی شود (مراحل ۱ تا ۷ برای دستیابی به اهداف این پایان‌نامه قابل اکتفا است). وزن‌های معیارها یا زیرمعیارها موجود در سطح بالا توسط ترکیب وزن‌ها با توجه به رابطه زیر به‌دست می‌آید. بنابراین وزن تمامی شاخص‌ها در هر سطح می‌تواند از رابطه زیر محاسبه شود.

$$Nw_k = Nw_i \times Nw_{ip} \quad (18)$$

روش تحقیق

پژوهش حاضر از نظر هدف یک پژوهش کاربردی است و از لحاظ گردآوری داده‌ها (طرح پژوهش) یک پژوهش توصیفی و از نوع اکتشافی محسوب می‌گردد. روشی که در این پژوهش به‌کارگرفته شده‌است، آمیزه‌ای از روش‌های تحقیق کتابخانه‌ای، میدانی و پیمایشی می‌باشد که در آن، روش کتابخانه‌ای، عمدتاً به‌منظور مطالعه ادبیات موضوع، بررسی سابقه تحقیق، آشنایی با تجربیات صورت گرفته و شناخت انواع شیوه‌های محاسبه و اولویت‌بندی فعالیت‌ها و در نهایت، استخراج معیارهای مؤثر بر استفاده از سیستم‌های پرداخت الکترونیکی مالیات مؤدیان می‌باشد. به‌طور کلی می‌توان مراحل انجام کار را به‌این‌صورت بیان کرد که ابتدا تمامی معیارهای تأثیرگذار بر استفاده از سیستم‌های الکترونیکی پرداخت مالیات از ادبیات مربوطه استخراج و سپس این معیارها نهایی‌سازی شدند. بدین منظور، متخصصان و مشاورین خبره به‌منظور اتفاق نظر درباره

1- Normalization
2- Synthesis of Hierarchy

این معیارها، به کمک طلبیده شدند. در بعد، به منظور جمع‌آوری داده‌ها، پیمایشی به‌روی نمونه تحقیق انجام شد. در ادامه، به معیارهای شناسایی‌شده، وزن (درجه اهمیت) داده شد و آن‌ها رتبه‌بندی شدند. جامعه آماری عبارت است از مجموعه‌ای از افراد یا واحدها که دارای حداقل یک صفت مشترک باشند (سرمد سعیدی، ۱۳۸۲). جامعه‌ی آماری این پژوهش در برگیرنده‌ی تمامی خبرگان در دو دسته، اعم از خبرگان در حوزه مدیریتی سیستم‌های پرداخت مالیات و خبرگان آشنا با مبحث پرداخت الکترونیک است.

ابزار گردآوری داده‌ها

در این پژوهش دو نوع پرسشنامه توزیع گشت. هدف از توزیع پرسشنامه‌ی اول، شناسایی و رسیدن به اتفاق نظر درباره معیارهای مؤثر در استفاده از سیستم‌های الکترونیکی پرداخت مالیات بوده است. این پرسشنامه در مجموع دارای ۴۵ سؤال (۳ سؤال جمعیت‌شناختی و ۴۱ سؤال درخور معیارها) بوده‌است. پرسشنامه نوع دوم برای استخراج وزن معیارهایی است که در مرحله اول (خروجی پرسشنامه نوع اول) طراحی و مورد استفاده قرار گرفت و معیارها توسط این پرسشنامه رتبه‌بندی شدند. در پرسشنامه‌های به‌کارگرفته شده از آنجایی که در ابتدا از خبرگان درباره معیارهای مؤثر بر استفاده از سیستم‌های پرداخت الکترونیک استفاده شد و آن‌ها (خبرگان) نظرهای خود را اعلام کردند پس معیارهای نهایی‌شده مورد تأیید قرار گرفته‌است که این خود روایی محتوایی را نشان می‌دهد. هم‌چنین برای حفظ شکیلی بودن پرسشنامه‌ها (روایی صوری) از اساتید دانشگاهی کمک گرفته شد و نظرات ایشان برای بهتر شدن اعتبار پرسشنامه‌ها، اعمال گشت و سپس پرسشنامه‌ها توزیع شدند.

تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش تجزیه و تحلیل داده‌ها به دو بخش کلی تقسیم شده‌است. در بخش نخست، معیارهایی را که مبتنی بر ادبیات و مطالعات مرتبط با استفاده از سیستم‌های پرداخت الکترونیک می‌باشد و در نظرخواهی از خبرگان اداره امور مالیاتی استان یزد شناسایی و آن‌هایی که در فصل دوم ذکر شده‌اند، با به‌کارگیری تکنیک دلفی فازی تعدیل گردیده و برخی از معیارها باتوجه به نظرات خبرگان حذف و اضافه شدند. در بخش دوم معیارهای مورد تأیید از دیدگاه خبرگان اداره‌های امور مالیاتی استان یزد مورد بررسی قرار گرفت تا وزن آن‌ها توسط تکنیک فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی

فازی محاسبه شود. تا بدین وسیله میزان اهمیت هریک از معیارهای شناسایی شده در بخش اول، به دست آید.

بخش اول: نتیجه‌ی نهایی‌سازی معیارهای مؤثر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم‌های پرداخت الکترونیکی

در این بخش، ابتدا با بررسی ادبیات مرتبط در خصوص استفاده از سیستم‌های پرداخت و نظرخواهی از خبرگان، معیارهای مورد نظر، شناسایی شده و با به‌کارگیری تکنیک دلفی فازی معیارهای مورد نظر از نظر روایی تأیید گردیده و تعدیلات مورد نیاز انجام شده‌است. به این منظور از خبرگان فعال در این حوزه کمک گرفته شد تا معیارهای اثرگذار از فهرست پیشنهادی (که از ادبیات استخراج شده بودند) برای بررسی پیش‌تر در مراحل بعدی انتخاب شوند. پرسشنامه‌ی نظرخواهی از خبرگان، طراحی و میان آن‌ها توزیع شد. در این پرسشنامه از خبرگان خواسته شد میزان اهمیت هر یک از معیارها را مشخص نمایند. درجه‌ی اهمیت در این پرسشنامه در طیفی سه‌گزینه‌ای منعکس شده‌است که عبارتند از: "کم"، "متوسط" و "زیاد". امتیازبندی طیف مذکور طبق جدول زیر صورت گرفته است.

جدول ۱- طیف و امتیازبندی پرسشنامه برای شناسایی معیارهای مؤثر در برون‌سپاری فعالیت‌ها

درجه اهمیت	امتیاز
کم	۱
متوسط	۲
زیاد	۳

منبع: جعفری و منظر، ۱۳۸۷، ۱۰۳

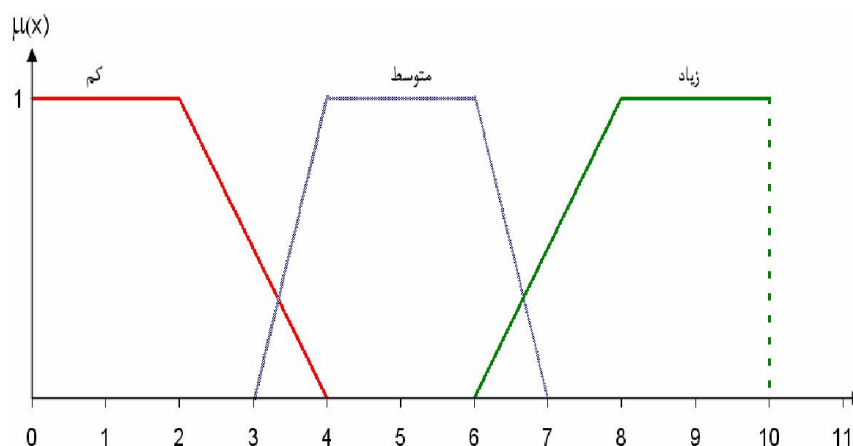
در ادامه، امتیاز قطعی که توسط خبرگان ارائه شد، طبق جدول زیر به اعداد فازی تبدیل شد. در این مرحله برای حساسیت موضوع مورد نظر از اعداد فازی دوزنقه‌ای استفاده شده‌است. دلیل استفاده از اعداد دوزنقه‌ای، دقیق‌تر بودن آن نسبت به اعداد مثلثی است.

جدول ۲- تبدیل امتیازهای قطعی معیارها به مقادیر فازی

طیف درجه اهمیت	امتیاز	عدد فازی دوزنقه‌ای متناظر		
		اول	دوم	سوم
کم	۱	۰	۰	۴
متوسط	۲	۳	۴	۶
زیاد	۳	۶	۸	۱۰

منبع: جعفری و منظر، ۱۳۸۷، ۱۰۳

بنابراین تابع عضویت متغیرهای زبانی به شکل نمودار زیر درمی‌آید.



منبع: جعفری و منظر، ۱۳۸۷، ۱۰۲

نگاره ۳- تابع عضویت متغیرهای زبانی

در نهایت، داده‌های فازی با استفاده از رابطه ۸ به اعداد قطعی تبدیل شدند. امتیاز فازی زدایی شده هر یک از طیف‌ها به صورت جدول زیر است.

جدول ۳- طیف، امتیاز، عدد فازی و مقدار فازی زدایی شده پرسشنامه

اعداد فازی زدایی شده	عدد فازی دوزنقه‌ای متناظر			امتیاز	طیف درجه اهمیت	
	چهارم	سوم	اول			
۱/۵	۴	۲	۰	۰	۱	کم
۵	۷	۶	۴	۳	۲	متوسط
۸/۵	۱۰	۱۰	۸	۶	۳	زیاد

منبع: محاسبات پژوهش‌گر

در این مرحله برای اولین بار، پرسشنامه برای اتفاق نظر درباره معیارهای مؤثر در گرایش مؤدیان به استفاده از سیستم‌های پرداخت الکترونیکی مالیات توزیع شد. محتویات این پرسشنامه در سه بخش کلی ارائه گردید که در بخش نخست، اطلاعاتی کافی درباره پرسشنامه به خیره منتقل می‌شد، در بخش دوم، پرسشنامه اطلاعات جمعیت شناختی خیره را مورد کاوش قرار می‌داد و در بخش آخر معیارهایی که از ادبیات مربوطه استخراج شده بودند (که تعداد آن‌ها به ۴۱ تا رسیده بود)، به صورت چیدمان در جداول، آورده شدند. این معیارها در ۵ بعد "نرم‌افزار"، "مؤدی"، "زیرساخت‌ها"، "کیفیت" و "سیستم پرداخت" جانمایی شدند. همچنین در انتهای هر بعد، جاهای خالی تعبیه شد تا خیره بتواند معیارهایی که مدنظر او است و در پرسشنامه آورده نشده‌است، پیشنهاد بدهد. نتیجه نظر خبرگان در مرحله اول توزیع پرسشنامه در جدول ۴ آورده شده است.

جدول ۴- نتیجه‌ی مرحله‌ی نخست نظرخواهی از خبرگان

ردیف	بعد	معیار	عدد فازی دوزنقه‌ای				میانگین قطعی
			اول	دوم	سوم	چهارم	
۱	تفکیک ۲۰	یکپارچگی	۵/۱۸	۶/۹۱	۸/۹۱	۹/۱۸	۷/۵۵
۲		امنیت	۵/۴۵	۷/۲۷	۹/۲۷	۹/۴۵	۷/۸۶
۳		کارایی	۵/۴۵	۷/۲۷	۹/۲۷	۹/۴۵	۷/۸۶
۴		قابلیت دسترسی	۴/۹۱	۶/۵۵	۸/۵۵	۸/۹۱	۷/۲۳
۵		هزینه نهایی	۳/۵۵	۴/۷۳	۶/۷۳	۷/۵۵	۵/۶۴
۶		قابلیت اطمینان	۴/۶۴	۶/۱۸	۸/۱۸	۸/۶۴	۶/۹۱
۷		سفارشی بودن	۱/۶۴	۲/۱۸	۴/۱۸	۵/۶۴	۳/۴۱
۸		عملیاتی بودن	۳/۵۵	۴/۷۳	۶/۷۳	۷/۵۵	۵/۶۴
۹		قابلیت تعامل	۴/۶۴	۶/۱۸	۸/۱۸	۸/۶۴	۶/۹۱
۱۰		قابلیت مدیریت	۳/۰۰	۴/۰۰	۶/۰۰	۷/۰۰	۵/۰۰
۱۱		قابلیت استفاده	۴/۶۴	۶/۱۸	۸/۱۸	۸/۶۴	۶/۹۱
۱۲		امکانات جهانی شدن	۳/۵۵	۴/۷۳	۶/۷۳	۷/۵۵	۵/۶۴
۱۳		تغییرپذیری	۴/۶۴	۶/۱۸	۸/۱۸	۸/۶۴	۶/۹۱
۱۴		قابلیت سازگاری	۳/۸۲	۵/۰۹	۷/۰۹	۷/۸۲	۵/۹۵
۱۵		پشتیبان پذیری	۴/۳۶	۵/۸۲	۷/۸۲	۸/۳۶	۶/۵۹

ردیف	بعد	معیار	عدد فازی دوزنقه‌ای				میانگین قطعی
			اول	دوم	سوم	چهارم	
۱۶	مؤدی	فرایند	۲/۴۵	۳/۲۷	۵/۲۷	۶/۴۵	۴/۳۶
۱۷		لذت	۳/۲۷	۴/۳۶	۶/۳۶	۷/۲۷	۵/۳۲
۱۸		ارزش نتیجه	۴/۹۱	۶/۵۵	۸/۵۵	۸/۹۱	۷/۲۳
۱۹		تشویق مؤدیان	۵/۷۳	۷/۶۴	۹/۶۴	۹/۷۳	۸/۱۸
۲۰		رضایت‌مندی مؤدی	۴/۶۴	۶/۱۸	۸/۱۸	۸/۶۴	۶/۹۱
۲۱		منفعت ادراک شده توسط مؤدی	۳/۸۲	۵/۰۹	۷/۰۹	۷/۸۲	۵/۹۵
۲۲		خطر ادراک شده توسط مؤدی	۳/۸۲	۵/۰۹	۷/۰۹	۷/۸۲	۵/۹۵
۲۳	زیرساختها	آمدگی سازمانی	۴/۰۹	۵/۴۵	۷/۴۵	۸/۰۹	۶/۲۷
۲۴		پویایی بازار	۴/۰۹	۵/۴۵	۷/۴۵	۸/۰۹	۶/۲۷
۲۵		فرهنگ مشتریان	۳/۲۷	۴/۳۶	۶/۳۶	۷/۲۷	۵/۳۲
۲۶	کیفیت	اطلاعات	۵/۱۸	۶/۹۱	۸/۹۱	۹/۱۸	۷/۵۵
۲۷		سیستم	۴/۰۹	۵/۴۵	۷/۴۵	۸/۰۹	۶/۲۷
۲۸		خدمات	۳/۸۲	۵/۰۹	۷/۰۹	۷/۸۲	۵/۹۵
۲۹		مقبولیت	۴/۳۶	۵/۸۲	۷/۸۲	۸/۳۶	۶/۵۹
۳۰	سیستم پرداخت	گمنامی	۱/۹۱	۲/۵۵	۴/۵۵	۵/۹۱	۳/۷۳
۳۱		آسودگی و سهولت استفاده (قابلیت کاربرد)	۴/۹۱	۶/۵۵	۸/۵۵	۸/۹۱	۷/۲۳
۳۲		هزینه استفاده	۲/۱۸	۲/۹۱	۴/۹۱	۶/۱۸	۴/۰۵
۳۳		قابلیت تبدیل	۳/۵۵	۴/۷۳	۶/۷۳	۷/۵۵	۵/۶۴
۳۴		کارایی	۴/۶۴	۶/۱۸	۸/۱۸	۸/۶۴	۶/۹۱
۳۵		قابلیت تعامل	۴/۰۹	۵/۴۵	۷/۴۵	۸/۰۹	۶/۲۷
۳۶		چند واحد پولی	۱/۶۴	۲/۱۸	۴/۱۸	۵/۶۴	۳/۴۱
۳۷	قابلیت اطمینان	۴/۶۴	۶/۱۸	۸/۱۸	۸/۶۴	۶/۹۱	
۳۸	سیستم پرداخت	اعتماد	۴/۹۱	۶/۵۵	۸/۵۵	۸/۹۱	۷/۲۳
۳۹		توانایی رشد	۴/۹۱	۶/۵۵	۸/۵۵	۸/۹۱	۷/۲۳
۴۰		امنیت	۴/۹۱	۶/۵۵	۸/۵۵	۸/۹۱	۷/۲۳
۴۱		قابلیت ردگیری	۴/۳۶	۵/۸۲	۷/۸۲	۸/۳۶	۶/۵۹

مرحله دوم توزیع پرسشنامه به منظور اتفاق نظر درباره معیارهای ارائه شده توسط پژوهش‌گر صورت پذیرفت. در مرحله دوم تا هفتم توزیع پرسشنامه، پرسشنامه‌ای طراحی شد که در آن اختلاف نظر خبره با میانگین نظر تمامی خبرگان (که طبق رابطه ۳ یا ۶ قابل محاسبه است) نمایش داده شد و از خبره خواسته شد که نظر قبلی خود را تعدیل یا تأیید کند. اطلاعات جمع‌آوری شده در این مرحله طبق جدول ۵ است.

جدول ۵- نتیجه‌ی مرحله‌ی دوم نظرخواهی از خبرگان

ردیف	بعد	معیار	عدد فازی ذوزنقه‌ای				میانگین قطعی
			اول	دوم	سوم	چهارم	
۱	تفاهم	یکپارچگی	۶/۰۰	۸/۰۰	۱۰/۰۰	۱۰/۰۰	۸/۵۰
۲		امنیت	۵/۴۵	۷/۲۷	۹/۲۷	۹/۴۵	۷/۸۶
۳		کارایی	۵/۴۵	۷/۲۷	۹/۲۷	۹/۴۵	۷/۸۶
۴		قابلیت دسترسی	۴/۹۱	۶/۵۵	۸/۵۵	۸/۹۱	۷/۲۳
۵		هزینه نهایی	۲/۱۸	۲/۹۱	۴/۹۱	۶/۱۸	۴/۰۵
۶		قابلیت اطمینان	۴/۶۴	۶/۱۸	۸/۱۸	۸/۶۴	۶/۹۱
۷		سفارشی بودن	۲/۷۳	۳/۶۴	۵/۶۴	۶/۷۳	۴/۶۸
۸		عملیاتی بودن	۴/۶۴	۶/۱۸	۸/۱۸	۸/۶۴	۶/۹۱
۹		قابلیت تعامل	۴/۳۶	۵/۸۲	۷/۸۲	۸/۳۶	۶/۵۹
۱۰		قابلیت مدیریت	۳/۵۵	۴/۷۳	۶/۷۳	۷/۵۵	۵/۶۴
۱۱		قابلیت استفاده	۵/۱۸	۶/۹۱	۸/۹۱	۹/۱۸	۷/۵۵
۱۲		امکانات جهانی شدن	۳/۰۰	۴/۰۰	۶/۰۰	۷/۰۰	۵/۰۰
۱۳		تغییرپذیری	۴/۳۶	۵/۸۲	۷/۸۲	۸/۳۶	۶/۵۹
۱۴		قابلیت سازگاری	۴/۰۹	۵/۴۵	۷/۴۵	۸/۰۹	۶/۲۷
۱۵		پشتیبان پذیری	۴/۶۴	۶/۱۸	۸/۱۸	۸/۶۴	۶/۹۱
۱۶	تفاهم	فرایند	۳/۰۰	۴/۰۰	۶/۰۰	۷/۰۰	۵/۰۰
۱۷		لذت	۳/۸۲	۵/۰۹	۷/۰۹	۷/۸۲	۵/۹۵
۱۸		ارزش نتیجه	۵/۱۸	۶/۹۱	۸/۹۱	۹/۱۸	۷/۵۵
۱۹		تشویق مؤدیان	۵/۱۸	۶/۹۱	۸/۹۱	۹/۱۸	۷/۵۵
۲۰		رضایت‌مندی مؤدی	۵/۱۸	۶/۹۱	۸/۹۱	۹/۱۸	۷/۵۵
۲۱		منفعت ادراک شده توسط	۳/۵۵	۴/۷۳	۶/۷۳	۷/۵۵	۵/۶۴

ردیف	بعد	معیار	عدد فازی ذوزنقه‌ای				میانگین قطعی
			اول	دوم	سوم	چهارم	
		مؤدی					
۲۲		خطر ادراک شده توسط مؤدی	۳/۲۷	۴/۳۶	۶/۳۶	۷/۲۷	
۲۳	سازمانی	آمادگی سازمانی	۴/۶۴	۶/۱۸	۸/۱۸	۸/۶۴	
۲۴		پویایی بازار	۴/۹۱	۶/۵۵	۸/۵۵	۸/۹۱	
۲۵		فرهنگ مشتریان	۴/۳۶	۵/۸۲	۷/۸۲	۸/۳۶	
۲۶	سازمانی	اطلاعات	۵/۴۵	۷/۲۷	۹/۲۷	۹/۴۵	
۲۷		سیستم	۴/۶۴	۶/۱۸	۸/۱۸	۸/۶۴	
۲۸		خدمات	۴/۶۴	۶/۱۸	۸/۱۸	۸/۶۴	
۲۹	سازمانی	مقبولیت	۴/۹۱	۶/۵۵	۸/۵۵	۸/۹۱	
۳۰		گمنامی	۲/۷۳	۳/۶۴	۵/۶۴	۶/۷۳	
۳۱		آسودگی و سهولت استفاده (قابلیت کاربرد)	۵/۴۵	۷/۲۷	۹/۲۷	۹/۴۵	
۳۲		هزینه استفاده	۲/۷۳	۳/۶۴	۵/۶۴	۶/۷۳	
۳۳		قابلیت تبدیل	۴/۰۹	۵/۴۵	۷/۴۵	۸/۰۹	
۳۴		کارایی	۵/۱۸	۶/۹۱	۸/۹۱	۹/۱۸	
۳۵		قابلیت تعامل	۵/۱۸	۶/۹۱	۸/۹۱	۹/۱۸	
۳۶		چند واحد پولی	۲/۴۵	۳/۲۷	۵/۲۷	۶/۴۵	
۳۷		قابلیت اطمینان	۴/۹۱	۶/۵۵	۸/۵۵	۸/۹۱	
۳۸		اعتماد	۵/۱۸	۶/۹۱	۸/۹۱	۹/۱۸	
۳۹		توانایی رشد	۵/۱۸	۶/۹۱	۸/۹۱	۹/۱۸	
۴۰		امنیت	۵/۴۵	۷/۲۷	۹/۲۷	۹/۴۵	
۴۱		قابلیت ردگیری	۴/۹۱	۶/۵۵	۸/۵۵	۸/۹۱	

با استفاده از رابطه ۷، اختلاف نظر در دو مرحله‌ی اول و دوم مورد محاسبه قرار گرفت و نتایج آن در جدول ۶ منعکس گردید. معیارهایی که مورد اتفاق نظر قرار گرفتند با علامت ✓ و معیارهایی که دارای اختلاف نظر هستند (اتفاق نظر بر آنها صورت نگرفته‌است) با علامت × نشان داده شده‌است.

جدول ۶- محاسبه‌ی اختلاف نظر در مراحل اول و دوم توزیع پرسشنامه

ردیف	بعد	معیار	میزان اختلاف	وضعیت
۱	مقیاس نیکوکار	یکپارچگی	۰/۹۵	X
۲		امنیت	۰/۱۰۰	✓
۳		کارایی	۰/۱۰۰	✓
۴		قابلیت دسترسی	۰/۱۰۰	✓
۵		هزینه نهایی	۱/۹۵	X
۶		قابلیت اطمینان	۰/۱۰۰	✓
۷		سفارشی بودن	۱/۲۷	X
۸		عملیاتی بودن	۱/۲۷	X
۹		قابلیت تعامل	۰/۳۲	X
۱۰		قابلیت مدیریت	۰/۶۴	X
۱۱		قابلیت استفاده	۰/۶۴	X
۱۲		امکانات جهانی شدن	۰/۶۴	X
۱۳		تغییرپذیری	۰/۳۲	X
۱۴		قابلیت سازگاری	۰/۳۲	X
۱۵		پشتیبان پذیری	۰/۳۲	X
۱۶	مؤدی	فرایند	۰/۶۴	X
۱۷		لذت	۰/۶۴	X
۱۸		ارزش نتیجه	۰/۳۲	X
۱۹		تشویق مؤدیان	۰/۶۴	X
۲۰		رضایت‌مندی مؤدی	۰/۶۴	X
۲۱		منفعت ادراک شده توسط مؤدی	۰/۳۲	X
۲۲		خطر ادراک شده توسط مؤدی	۰/۶۴	X
۲۳		آمادگی سازمانی	۰/۶۴	X
۲۴	زیر ساخت‌ها	پویایی بازار	۰/۹۵	X
۲۵		فرهنگ مشتریان	۱/۲۷	X
۲۶		اطلاعات	۰/۳۲	X
۲۷	کیفیت	سیستم	۰/۶۴	X
۲۸		خدمات	۰/۹۵	X
۲۹		مقبولیت	۰/۶۴	X
۳۰	سیستم پرداخت	گمنامی	۰/۹۵	X
۳۱		آسودگی و سهولت استفاده (قابلیت کاربرد)	۰/۶۴	X

ردیف	بعد	معیار	میزان اختلاف	وضعیت
۳۲		هزینه استفاده	۰/۶۴	X
۳۳		قابلیت تبدیل	۰/۶۴	X
۳۴		کارایی	۰/۶۴	X
۳۵		قابلیت تعامل	۱/۲۷	X
۳۶		چند واحد پولی	۰/۹۵	X
۳۷		قابلیت اطمینان	۰/۳۲	X
۳۸		اعتماد	۰/۳۲	X
۳۹		توانایی رشد	۰/۳۲	X
۴۰		امنیت	۰/۶۴	X
۴۱		قابلیت ردگیری	۰/۶۴	X

با توجه به جدول بالا ملاحظه می‌شود که در معیارهای شماره ۲، ۳، ۴ و ۶، اختلاف نظر معنی‌داری (بیش از ۰/۲) وجود ندارد. به همین منظور می‌توان نتیجه گرفت که بر این ۵ معیار، اتفاق نظر صورت گرفته‌است. فرایند در اینجا متوقف نشد و برای اتفاق نظر درباره معیارهای دیگر (۳۷ معیار مابقی)، مرحله سوم توزیع پرسشنامه صورت گرفت.

در این پژوهش هفت مرحله پرسشنامه بین جامعه آماری توزیع گردیده است که در نهایت در مرحله هفتم که گام آخر روش دلفی می‌باشد، ۱۱ معیار دیگر دارای اختلاف نظر بین خبرگان بوده‌است. به همین منظور مرحله هفتم توزیع پرسشنامه شکل گرفت. جدول ۷ تعداد شاخص‌های مورد توافق در هر مرحله از روش دلفی را نشان می‌دهد.

جدول ۷- تعداد شاخص‌های مورد پذیرش در هر مرحله از روش دلفی فازی

مراحل روش دلفی فازی	تعداد شاخص‌های مورد تأیید در هر مرحله
مرحله دوم	۲، ۳، ۴، ۶
مرحله سوم	۱۱، ۲۸، ۳۲، ۳۷
مرحله چهارم	۴، ۷، ۱۱، ۱۳، ۲۴، ۲۹، ۳۰، ۳۱
مرحله پنجم	۶، ۷، ۹، ۱۰، ۱۵، ۱۹، ۲۰، ۲۳، ۲۴
مرحله ششم	۳، ۷، ۱۰، ۱۲، ۱۶

با توجه به جدول بالا ملاحظه می‌شود که در تمامی معیارها، اتفاق نظر صورت گرفته است. بدین معنی که اختلاف نظری بیش از ۰/۲ وجود ندارد. پس فرایند دلفی فازی در همین مرحله متوقف می‌شود. نظرات خبرگان و کارشناسان به اجماع رسیده است.

انتخاب معیارهای مؤثر بر گرایش مؤدیان به استفاده از سیستم پرداخت الکترونیکی مالیات

تکنیک دلفی فازی که در قبل توضیح داده شد، اتفاق نظر بین خبرگان درباره ۴۲ معیار پیشنهادی را ثابت کرد. حال در اینجا باید حدی تعریف شود که توسط آن بتوان معیارهای انتخابی به مراحل بعدی اجرای پایان‌نامه ارسال شود. بزرگان تکنیک دلفی، به‌طور کلی، ۲/۳ (دو، سوم) یا ۶۷ درصد (شصت و هفت صدم) (الکساندرو و همکاران، ۱۹۹۶؛ به نقل از راینز و هاهن، ۲۰۰۰، ۳۱۱) امتیاز داده شده توسط خبرگان به معیارها، را عاملی برای انتخاب معیارها معرفی می‌کنند. در این پایان‌نامه، عامل انتخاب معیارها و ارسال آن‌ها به مراحل بعدی تحلیل، کسب حداقل ۹۵ درصد امتیاز بوده است و دلیل انتخاب ۹۵ درصد امتیاز توسط پژوهش‌گر، ناب‌سازی مدل خروجی از فرایند دلفی است.

جدول ۸- تعریف حد قابل قبول برای انتخاب معیارها

امتیاز بیش‌ترین مقدار معیار	امتیاز کم‌ترین مقدار معیار	دامنه امتیازی هر معیار	عامل انتخاب معیار	سهم دامنه	تعیین حد امتیاز قابل قبول
۸/۵	۱/۵	۷	۹۵ درصد	۶/۶۵	۸/۱۵

سهم دامنه امتیاز ۶/۶۵ است که با جمع آن با کم‌ترین مقدار (۱/۵)، میزان قابل قبول ۸/۱۵ حاصل شده است. در ادامه، وضعیت انتخاب یا رد معیارها در جدول زیر محاسبه شده است.

جدول ۹- میانگین نهایی معیارها

ردیف	بعد	معیار	میانگین نهایی	وضعیت
۱	تفاهات	یکپارچگی	۸/۵۰	تأیید
۲		امنیت	۷/۸۶	رد
۳		کارایی	۷/۸۶	رد
۴		قابلیت دسترسی	۷/۲۳	رد
۵		هزینه نهایی	۵/۰۰	رد
۶		قابلیت اطمینان	۶/۹۱	رد
۷		سفرهای بودن	۵/۰۰	رد
۸		عملیاتی بودن	۸/۱۸	تأیید
۹		قابلیت تعامل	۵/۰۰	رد
۱۰		قابلیت مدیریت	۸/۵۰	تأیید
۱۱		قابلیت استفاده	۸/۱۸	تأیید
۱۲		امکانات جهانی شدن	۵/۳۲	رد
۱۳		تغییرپذیری	۵/۹۵	رد
۱۴		قابلیت سازگاری	۷/۸۶	رد
۱۵		پشتیبان پذیری	۶/۹۱	رد
۱۶	ریسک	فرایند	۵/۹۵	رد
۱۷		لذت	۶/۹۱	رد
۱۸		ارزش نتیجه	۸/۵۰	تأیید
۱۹		تشویق مؤدیان	۸/۵۰	تأیید
۲۰		رضایت‌مندی مؤدی	۸/۵۰	تأیید
۲۱		منفعت ادراک شده توسط مؤدی	۸/۵۰	تأیید
۲۲		خطر ادراک شده توسط مؤدی	۷/۵۵	رد
۲۳		آمادگی سازمانی	۸/۵۰	تأیید
۲۴	فرهنگ مشتریان	پویایی بازار	۷/۸۶	رد
۲۵		فرهنگ مشتریان	۸/۱۸	تأیید

ردیف	بعد	معیار	میانگین نهایی	وضعیت
۲۶	سیستم	اطلاعات	۸/۵۰	تأیید
۲۷		سیستم	۵/۰۰	رد
۲۸		خدمات	۶/۵۹	رد
۲۹	سیستم پرداخت	مقبولیت	۷/۵۵	رد
۳۰		امنیت	۷/۸۶	رد
۳۱		گمنامی	۵/۶۴	رد
۳۲		آسودگی و سهولت استفاده (قابلیت کاربرد)	۸/۵۰	تأیید
۳۳		هزینه استفاده	۴/۶۸	رد
۳۴		قابلیت تبدیل	۷/۲۳	رد
۳۵		کارایی	۸/۵۰	تأیید
۳۶		قابلیت تعامل	۷/۲۳	رد
۳۷		چند واحد پولی	۴/۳۶	رد
۳۸		قابلیت اطمینان	۸/۱۸	تأیید
۳۹		اعتماد	۸/۱۸	تأیید
۴۰		توانایی رشد	۸/۱۸	تأیید
۴۱		امنیت	۸/۵۰	تأیید
۴۲		قابلیت ردگیری	۷/۲۳	رد

بخش دوم: وزندهی به معیارهای انتخاب شده توسط

تکنیک فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی و اولویت‌بندی آنها

در این سؤال آمده بود که "عوامل مؤثر بر گرایش مؤدیان به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات از چه اولویتی برخوردارند؟". به همین منظور، با استفاده از تکنیک فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی، وزندهی به معیارها صورت گرفت و در نهایت با توجه به وزن معیارها، رتبه‌بندی انجام شد.

برای نیل به هدف ذکرشده جهت پاسخ‌گویی به سؤال دوم پژوهشی، پرسشنامه‌ای تدوین گشت که در آن معیارها باهم مقایسه‌ی زوجی می‌شدند. برای امتیازدهی به مقایسات زوجی، طیفی از ۱ تا ۹ به پاسخ‌دهندگان ارائه شد که در آن امتیاز ۱ نشان

دهنده‌ی اهمیت برابر و امتیاز ۹ نشان‌دهنده‌ی اهمیت نسبتاً شدید معیار اول نسبت به معیار دوم است. طیف امتیازدهی در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول ۱۰- طیف ۹ گزینه‌ای ساعتی مورد استفاده در پژوهش

درجه اهمیت	تعریف	درجه اهمیت	تعریف
۶	اهمیت قوی تا بسیار قوی	۱	اهمیت برابر
۷	اهمیت بسیار قوی	۲	اهمیت برابر تا متوسط
۸	اهمیت بسیار قوی تا شدیداً قوی	۳	اهمیت متوسط
۹	اهمیت شدیداً قوی	۴	اهمیت متوسط تا قوی
		۵	اهمیت قوی

معیارهای درج شده در این پرسشنامه، همان معیارهایی که در مرحله قبل مورد توافق قرار گرفتند و با توجه به حدی که پژوهش‌گر ارائه کرد، انتخاب شده بودند (اشاره به جدول ۴-۱۸).

پرسشنامه‌ها برای جمع‌آوری داده‌ها به همان خبرگانی توزیع شد که در مرحله قبل از آن‌ها درباره اتفاق نظر در مورد معیارها، نظرخواهی شده بود. پس از پیگیری‌های متعدد و همچنین توجه خبرگان جهت پاسخ‌گویی به این پرسشنامه، آن‌ها جمع‌آوری شدند و با ورود داده‌ها به نرم‌افزار اکسل ۲۰۱۰، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. برای دستیابی به ارزش و وزن هر معیار، مستقیماً وزن هر معیار محاسبه شد و توسط جمع آن‌ها، وزن بعد استخراج شد و رتبه‌بندی نهایی صورت گرفت. در زیر، مراحل انجام‌شده‌ی تکنیک فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی تحت نرم‌افزار با بیان جزئیات شرح داده می‌شود.

برای فازی‌سازی داده‌ها از اعداد فازی مثلثی استفاده شد. بدین ترتیب که نظر تمامی خبرگان در یک ماتریس کلی جمع شد. در این ماتریس، عدد فازی اول، کم‌ترین مقدار نظر، عدد فازی سوم، بیش‌ترین مقدار نظر و عدد فازی دوم، میانگین هندسی نظرات خبرگان است. جدول ۱۱، ماتریس تلفیق شده‌ی نظر خبرگان را نمایش می‌دهد.

جدول ۱۱- ماتریس تلفیق‌شده‌ی نظر خبرگان

ردیف	بهره	معیار	عدد فازی		
			اول	دوم	سوم
۱	سیستم پرداخت	آسودگی و سهولت استفاده (قابلیت کاربرد)	۰/۱۴	۰/۸۶	۷/۰۰
۲		کارایی	۰/۱۴	۰/۸۸	۸/۰۰
۳		قابلیت اطمینان	۰/۱۱	۱/۱۳	۷/۰۰
۴		اعتماد	۰/۱۴	۱/۱۸	۹/۰۰
۵		توانایی رشد	۰/۲۵	۲/۱۹	۹/۰۰
۶		امنیت	۰/۱۱	۰/۴۶	۵/۰۰
۷	نرم‌افزار	یکپارچگی	۰/۲۰	۰/۹۱	۶/۰۰
۸		عملیاتی بودن	۰/۲۰	۰/۹۷	۶/۰۰
۹		قابلیت مدیریت	۰/۱۷	۱/۳۷	۷/۰۰
۱۰		قابلیت استفاده	۰/۱۴	۰/۸۳	۵/۰۰
۱۱	مؤدی	ارزش نتیجه	۰/۲۰	۰/۹۲	۵/۰۰
۱۲		تشویق مؤدیان	۰/۱۴	۱/۲۳	۵/۰۰
۱۳		رضایت‌مندی مؤدی	۰/۱۳	۰/۷۴	۵/۰۰
۱۴		منفعت ادراک شده توسط مؤدی	۰/۲۰	۱/۱۹	۸/۰۰
۱۵	زیرساخت‌ها	آمادگی سازمانی	۰/۱۴	۰/۶۷	۵/۰۰
۱۶		فرهنگ مشتریان	۰/۲۰	۱/۴۹	۷/۰۰
۱۷	کیفیت	اطلاعات	۱	۱	۱

در ادامه، مقادیر Z توسط رابطه ۱۰ برای هر یک از معیارها محاسبه شد که خروجی آن به شرح جدول ۱۲ است.

چارچوبی جهت بررسی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر برگرایش مؤدیان مالیاتی ... ۱۰۸۵

جدول ۱۲- ماتریس مقادیر Z برای معیارها

ردیف	بعد	معیار	عدد فازی		
			اول	دوم	سوم
۱	سیستم پراگماتیک	آسودگی و سهولت استفاده (قابلیت کاربرد)	۰/۱۴	۰/۸۶	۷/۰۰
۲		کارایی	۰/۱۴	۰/۸۸	۸/۰۰
۳		قابلیت اطمینان	۰/۱۱	۱/۱۳	۷/۰۰
۴		اعتماد	۰/۱۴	۱/۱۸	۹/۰۰
۵		توانایی رشد	۰/۲۵	۲/۱۹	۹/۰۰
۶		امنیت	۰/۱۱	۰/۴۶	۵/۰۰
۷	زمان‌افزار	یکپارچگی	۰/۲۰	۰/۹۱	۶/۰۰
۸		عملیاتی بودن	۰/۲۰	۰/۹۷	۶/۰۰
۹		قابلیت مدیریت	۰/۱۷	۱/۳۷	۷/۰۰
۱۰		قابلیت استفاده	۰/۱۴	۰/۸۳	۵/۰۰
۱۱	مؤدی	ارزش نتیجه	۰/۲۰	۰/۹۲	۵/۰۰
۱۲		تشویق مؤدیان	۰/۱۴	۱/۲۳	۵/۰۰
۱۳		رضایت‌مندی مؤدی	۰/۱۳	۰/۷۴	۵/۰۰
۱۴		منفعت ادراک شده توسط مؤدی	۰/۲۰	۱/۱۹	۸/۰۰
۱۵	زیرساخت‌ها	آمدگی سازمانی	۰/۱۴	۰/۶۷	۵/۰۰
۱۶		فرهنگ مشتریان	۰/۲۰	۱/۴۹	۷/۰۰
۱۷	کیفیت	اطلاعات	۱	۱	۱

سپس جمع مقادیر Z توسط رابطه ۱۳ و معکوس آن توسط رابطه ۱۴ به صورت جدول ۱۳ درآمد.

جدول ۱۳- محاسبه‌ی مقادیر کلی Z برای معیارها

مقدار Z	اعداد فازی مثلثی		
	اول	دوم	سوم
جمع	۳/۶۲	۱۸/۰۰	۱۰۵/۰۰
معکوس	۰/۰۱	۰/۰۶	۰/۲۸

در ادامه، توسط رابطه ۱۱ وزن نهایی هر معیار (که به صورت فازی است) محاسبه شد و توسط رابطه ۱۶، فازی زدایی شد.

جدول ۱۴- محاسبه وزن نهایی هر معیار فازی زدایی شده

ردیف	بعد	معیار	وزن فازی		
			اول	دوم	سوم
۱	سیستم پراگماتیک	آسودگی و سهولت استفاده (قابلیت کاربرد)	۰/۰۰	۰/۰۵	۱/۹۳
۲		کارایی	۰/۰۰	۰/۰۵	۲/۲۱
۳		قابلیت اطمینان	۰/۰۰	۰/۰۶	۱/۹۳
۴		اعتماد	۰/۰۰	۰/۰۷	۲/۴۹
۵		توانایی رشد	۰/۰۰	۰/۱۲	۲/۴۹
۶		امنیت	۰/۰۰	۰/۰۳	۱/۳۸
۷	مؤثر	یکپارچگی	۰/۰۰	۰/۰۵	۱/۶۶
۸		عملیاتی بودن	۰/۰۰	۰/۰۵	۱/۶۶
۹		قابلیت مدیریت	۰/۰۰	۰/۰۸	۱/۹۳
۱۰		قابلیت استفاده	۰/۰۰	۰/۰۵	۱/۳۸
۱۱	مؤثر	ارزش نتیجه	۰/۰۰	۰/۰۵	۱/۳۸
۱۲		تشویق مؤدیان	۰/۰۰	۰/۰۷	۱/۳۸
۱۳		رضایت‌مندی مؤدی	۰/۰۰	۰/۰۴	۱/۳۸
۱۴		منفعت ادراک شده توسط مؤدی	۰/۰۰	۰/۰۷	۲/۲۱
۱۵	زیادسازگاری	آمدگی سازمانی	۰/۰۰	۰/۰۴	۱/۳۸
۱۶		فرهنگ مشتریان	۰/۰۰	۰/۰۸	۱/۹۳
۱۷	کیفیت	اطلاعات	۰/۰۱	۰/۰۶	۰/۲۸

سپس مقادیر وزن فازی زدایی شده، بی‌مقیاس شدند و رتبه‌بندی نهایی شکل گرفت.

جدول ۱۵- وزن بی‌مقیاس و رتبه‌ی معیارها

ردیف	بعد	معیار	وزن بی‌مقیاس	رتبه
۱	سیستم پرداخت	توانایی رشد	۰/۰۸۶۹	۱
۲	سیستم پرداخت	اعتماد	۰/۰۸۵۰	۲
۳	مؤدی	منفعت ادراک شده توسط مؤدی	۰/۰۷۵۸	۳
۴	سیستم پرداخت	کارایی	۰/۰۷۵۲	۴
۵	زیرساخت‌ها	فرهنگ مشتریان	۰/۰۶۷۲	۵
۶	نرم افزار	قابلیت مدیریت	۰/۰۶۷۰	۶
۷	سیستم پرداخت	قابلیت اطمینان	۰/۰۶۶۵	۷
۸	سیستم پرداخت	آسودگی و سهولت استفاده (قابلیت کاربرد)	۰/۰۶۶۰	۸
۹	نرم افزار	عملیاتی بودن	۰/۰۵۷۰	۹
۱۰	نرم افزار	یکپارچگی	۰/۰۵۶۹	۱۰
۱۱	مؤدی	تشویق مؤدیان	۰/۰۴۸۳	۱۱
۱۲	مؤدی	ارزش نتیجه	۰/۰۴۷۷	۱۲
۱۳	نرم افزار	قابلیت استفاده	۰/۰۴۷۶	۱۳
۱۴	مؤدی	رضایت‌مندی مؤدی	۰/۰۴۷۴	۱۴
۱۵	زیرساخت‌ها	آمادگی سازمانی	۰/۰۴۷۳	۱۵
۱۶	سیستم پرداخت	امنیت	۰/۰۴۶۹	۱۶
۱۷	کیفیت	اطلاعات	۰/۰۱۱۴	۱۷

در نتیجه، وزن بی‌مقیاس و رتبه‌ی هر بعد به شرح زیر به‌دست آمد.

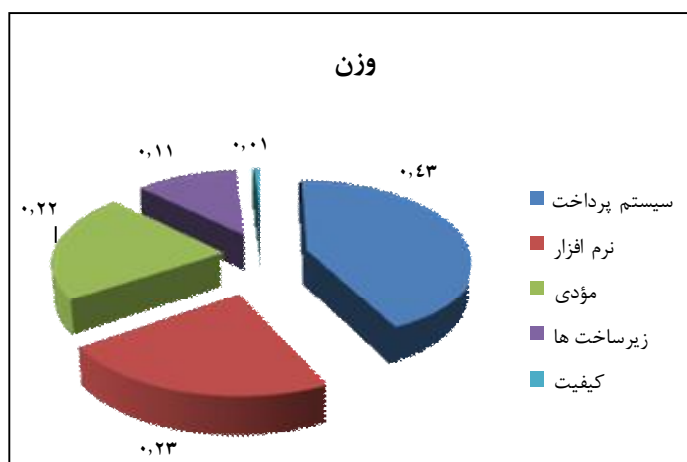
جدول ۱۶- وزن بی‌مقیاس و رتبه‌ی بعدها

ردیف	بعد	وزن بی‌مقیاس	رتبه
۱	سیستم پرداخت	۰/۴۲۶۵	۱
۲	نرم افزار	۰/۲۲۸۵	۲
۳	مؤدی	۰/۲۱۹۳	۳
۴	زیرساخت‌ها	۰/۱۱۴۵	۴
۵	کیفیت	۰/۰۱۱۴	۵

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

در این بخش نتایج مستقیمی که از این پژوهش استنتاج شده، ارائه شده است. این قسمت خود از دو بخش تشکیل شده است. در بخش نخست، نتایج حاصل از تکنیک

دلفی فازی جهت شناسایی معیارهای مؤثر در تمایل مؤدیان به استفاده از سیستم‌های پرداخت الکترونیکی مالیات ارائه شده‌است و در بخش دوم، نتایج حاصل از تکنیک فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی جهت وزن‌دهی و اولویت‌بندی معیارهای شناسایی شده نشان بیان شده است. همان‌طور که اشاره شد و طبق یافته‌های جدول ۱۷ شاخص از مجموع ۴۱ شاخص تأثیرگذار برگزیده مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات، مطابق روش دلفی فازی شناسایی و مورد اثبات قرار گرفت. در بخش وزن دهی و رتبه بندی به عوامل شناسایی شده (۱۷) شاخص‌های به‌دست آمده از روش دلفی فازی) که تأثیرگذار برگزیده مؤدیان به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات بوده‌اند از روش روش تحلیل سلسله مراتبی فازی (FAHP) استفاده شده است. نتایج حاصل از این قسمت به‌صورت به‌صورت شکل (۴) آمده است.



نگاره ۴- وزن نهایی بعدها

مطابق شکل (۴) عامل سیستم پرداخت دارای بیش‌ترین وزن و تأثیر را به خود اختصاص داده و عامل کیفیت هم کم‌ترین تأثیر را داشته است. با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

با توجه به اینکه در این پژوهش، "زیرساخت‌ها" و "کیفیت اطلاعات" از جمله معیارهای با درجه اهمیت کم معرفی شده‌اند و هم‌چنین دامنه‌ی اهمیتی آن‌ها نسبت به معیارهای با درجه اهمیت زیاد، بسیار قابل ملاحظه و تأمل است، پس پیشنهاد می‌گردد

که با اجرای برنامه‌های آموزشی و توسعه‌ای، اهمیت بسیار زیاد آن‌ها برای کارشناسان این حوزه متذکر شوند. هم‌چنین با توجه به کم اهمیت بودن معیارهایی نظیر اطلاعات، امنیت در سیستم پرداخت، آمادگی سازمانی و رضایت‌مندی مؤدی توصیه می‌شود که این معیارها برای کارشناسان برجسته گردد زیرا مثلاً رضایت‌مندی مؤدی به استفاده از سیستم پرداخت الکترونیکی مالیات یکی از عناصر کلیدی موفقیت یا شکست این‌گونه پروژه‌هاست.

اجرای تحقیقی مشابه در دیگر سازمان‌های دولتی مانند شرکت ارتباطات سیار و شرکت ارتباطات زیرساخت و مقایسه‌ی نتایج پژوهش با یکدیگر. شناسایی معیارها توسط تکنیک مصاحبه و اولویت‌بندی آن‌ها توسط تکنیک‌های دیگری نظیر تاپسیس، دی‌متل، ویکور و ...

گسترش دامنه مطالعاتی و اجرای تحقیقی مشابه در سطح کلان کشوری و مقایسه‌ی نتایج آن با نتیجه‌ی پژوهش حاضر.

فهرست منابع

احمدی، ع. ، موحد، ع. ، شجاعیان، ع. ، (۱۳۹۰)، الگوی بهینه مکان‌یابی فضای سبز شهری با استفاده از GIS و روش AHP: منطقه ۷ شهرداری اهواز، فصل‌نامه آسایش محیط، سال چهارم، شماره ۱۵، صص ۱۴۷-۱۶۲.

تنگستانی، ع. ر. ، شاه‌بندرزاده، ح. ، شناور، ب. ، (۱۳۹۱)، انتخاب سایت مناسب برای اسکله بندربوشهر به منظور انتقال عملیات تخلیه و بارگیری شناورهای سبک با استفاده از روش AHP فازی، فصلنامه مدیریت، سال نهم، ویژه‌نامه بهار ۱۳۹۱، صص ۳۵-۴۳.

توکلی، ا. ، (۱۳۸۲)، مالیه عمومی، تهران، انتشارات سازمان مطالعه و تدوین علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)، چاپ اول.

جعفری، ن. ، منتظر، غ. ع. ، (۱۳۸۷)، استفاده از روش دلفی فازی برای تعیین سیاست‌های مالیاتی کشور، فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی، سال هشتم، شماره ۱، صص ۹۱-۱۱۴.

سرمدسعیدی، س. ، (۱۳۸۲)، کسب و کار الکترونیک چیست؟، ماهنامه تخصصی بازاریابی، شماره ۲۷، صص ۱۶-۲۳.

شیرخانی، ف. ، (۱۳۸۵)، بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی، مجله اقتصادی - وزارت امور اقتصادی و دارائی، سال ششم، شماره‌های ۵۳ و ۵۴، ص ۴۱.

عابدی جعفری، ح. ، اسدنژاد رکنی، م. ، یزدانی، ح. ، (۱۳۹۱)، بررسی تأثیر استفاده از فناوری اطلاعات بر عملکرد عملیاتی و عملکرد استراتژیک واحد مدیریت منابع انسانی در شرکت‌های خودروساز و قطعه‌ساز تهران، نشریه مدیریت فناوری تهران، سال سوم، شماره ۳، صص ۶۹-۸۸.

فرهنگ، م. ، (۱۳۷۱)، فرهنگ بزرگ علوم اقتصادی، تهران، البرز، چاپ اول، جلد ۱.

کریمی، م. ، سپندارند، ص. ، حق‌شناس، ف. ، (۱۳۹۱)، بررسی تأثیر ادراک مشتریان از امنیت و اعتماد بر استفاده از سیستم‌های پرداخت الکترونیکی شعب بانک کشاورزی شهر تهران، مدیریت فناوری اطلاعات، دوره چهارم، شماره ۱، صص ۱۳۵-۱۵۴.

متقی، ه. ، حبیبی‌راد، ا. ، (۱۳۸۶)، ارائه مدل تلفیقی از مهندسی ارزش (VE) و تکنیک تحلیل سلسله‌مراتبی (AHP) به منظور طراحی نمای ظاهری خودروی سمند، نشریه پیام مدیریت، شماره ۲۵، صص ۸۷-۱۱۲.

مومنی، م. ، مرمضی، ح. ، (۱۳۸۶)، ارتقاء کیفیت خدمات مالی با به‌کارگیری QFD و AHP، نشریه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال چهاردهم، شماره ۴۸، صص ۱۰۵-۱۲۴.

ناظمی، ش. ، کاظمی، م. ، اخروی، ا. م. ، (۱۳۸۹)، اولویت‌بندی عوامل موفقیت در TQM برای کاهش شکاف عملکردی با استفاده از AHP فازی: یک شرکت صنعتی، اندیشه مدیریت راهبردی، سال چهارم، شماره ۲، صص ۱۸۳-۲۱۰.

نصیری مفخم، ف. ، نعمت‌بخش، م. ، برآنی ستجدی، ا. ، (۱۳۸۳)، رهیافتی به سمت چک الکترونیکی با تحلیل

Cheng, Ch. H and Lin, Y (2002), Evaluating the best main battle tank using fuzzy decision theory with linguistic criteria evaluation, European Journal of Operational Research, Vol 142, Iss 1, pp 174-186.

Coppel, J (2000), E-Commerce: Impacts and Policy Challenges, OECD-Economics Department Working, pp 193-213.

Dalkey, N and Helmer, O. (1963), An Experimental Application of The Delphi Method To The Use Of Experts, Management Science, Vol 9, Iss 3, pp 458-467.

González-Calderón, C. and Velasquez, S (2013), Analysis of university campus mobility. Case Study: Universidad de Antioquia (in Spanish), Revista Politécnica, 7, N. 12, pp 49-58.

Lee, H. Kurnia, Sh. Johnston, R. B. and Lim, B. (2006), A Stakeholder Perspective on Successful Electronic Payment Systems Diffusion, Proceedings of the

Uzkan, S. Bindusara, G. and Hackney, R. (2010), Facilitating the adoption of e-payment systems: theoretical constructs and empirical analysis, Journal of Enterprise Information Management, Vol 23, No 3, pp 305 – 325.

Rayens, M. K. and Hahn, E. J (2000), Building Consensus Using the Policy Delphi Method, Policy, Politics, & Nursing Practice, Vol 1, No 4, pp 308-315.

Saaty, T. L. (1980), The analytical hierarchy process, planning, priority, resource allocation, RWS publications, USA.

Unctad (2001), Electronic Commerce and Development Report 2001; Unctad Nations Publication.

Ward, J and Peppard, J (2002), Strategic Planning for Information Systems, 3rd Edition, Wiley.

Wu, K. Y. (2011), Applying the Fuzzy Delphi Method to Analyze the Evaluation Indexes for Service Quality after Railway Re-Opening – Using the Old Mountain Line Railway as an Example, Recent Researches in System Science, Proceedings of the 15th WSEAS international conference on Systems, pp 474-479.

رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات با استفاده از روش VIKOR (مطالعه موردی: اداره کل امور مالیاتی استان یزد)

سید رضا نور بخش

مدیر کل اداره کل امور مالیاتی استان یزد، s.r.noorbakhsh91@gmail.com

علی مروتی شریف آبادی

استادیار دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه یزد، alimorovati@yazd.ac.ir

مریم گلشن

کارشناس مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان یزد، maryamgolshan11@yahoo.com

چکیده

امروزه در دنیای تجارت کار با سیستم‌های پرداخت الکترونیکی خیلی حساس بوده و باعث ارتقاء سطح خدمت‌رسانی سازمانی می‌شود و هم برای سازمان و هم برای کاربر و هم برای جامعه تبعات مفیدی را به دنبال دارد اما شرط استفاده کاربران از سیستم‌های الکترونیکی مخصوصاً بخش پرداخت‌های الکترونیکی، منوط به گرایش و نگرش مثبت آن‌ها در قبال این سیستم‌ها است. از این رو هدف از پژوهش حاضر شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات در استان یزد است. در این تحقیق ۳۸ عامل مؤثر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات در استان یزد با در نظر گرفتن نظر خبرگان احصا شده و برای رتبه‌بندی آن‌ها از روش VIKOR استفاده شد. نتایج تحقیق نشان داد که دو عامل قابلیت سازگاری نرم افزار (داشتن امکان محاسبه خودکار مالیات و سازگاری با نرخ‌های متفاوت مالیاتی و امکان انجام محاسبات مربوطه) و تغییر پذیری نرم افزار (به روز بودن) بیش‌ترین تأثیر را بر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات در استان یزد دارد. سپس بر اساس رتبه‌بندی عوامل مؤثر پیشنهادهایی برای تحقیقات آینده و مدیران ارائه شده است.

کلیدواژه‌ها: سیستم پرداخت الکترونیکی، VIKOR، مالیات

۱- مقدمه

امروزه ورود فناوری اطلاعات به زندگی بشر تغییرات بسیاری را در سازمان‌ها به وجود آورده است و افزون بر تغییر ساختارهای سازمان، ماهیت و نقش بخش‌های کسب‌وکاری را نیز تغییر داده است (عابدی جعفری و همکاران، ۱۳۹۱). یکی از این تغییرات در زمینه خدمت رسانی، استفاده از خدمات الکترونیک است؛ به طوری که این بحث هم سازمان‌های یک جامعه را دربر می‌گیرد و هم به تبع، خود جامعه را مورد تأثیر قرار می‌دهد. (نصیری مفخم و همکاران، ۱۳۸۳). در این بین با توجه به تأثیر گسترده و عمیق تجارت الکترونیکی در بازارهای جهانی، هم‌چنین نظر به اهمیت مبادلات پولی و اعتباری در هر فعالیت تجاری-اقتصادی مطلوب است که ابزارها و بسترهای انتقال و تبادل پول نیز همگام و همسان با توسعه تجارت الکترونیک از رشد مناسب بهره مند شوند (کریمی و همکاران، ۱۳۹۱). در واقع تجارت الکترونیکی بر پایه پرداخت الکترونیکی ساخته شده است؛ در مقایسه با روش‌های پرداخت سنتی، روش‌های پرداخت الکترونیکی مزیت‌هایی دارد که شامل امنیت، قابلیت اعتماد، گمنامی، مقبولیت، محرمانگی، کارایی و راحتی است (کیم^۱ و همکاران، ۲۰۱۰). حال با توجه به اینکه سیستم‌های پرداخت بخش حیاتی زیرساخت اقتصادی و مالی یک کشور هستند، عملکرد خوب آن‌ها در انتقال امن و به موقع وجوه مهم‌ترین اثر آن‌ها در عملکرد کلی نظام اقتصاد می‌باشد. در این بین فناوری مورد استفاده در تجارت الکترونیکی، فرصت‌هایی را در اختیار مقامات مالیاتی کشورها قرار می‌دهد تا از طریق آن به بهبود کارایی اداره مالیات خود و ارتقای کیفیت خدمات به مؤدیان اقدام نمایند. به‌عنوان مثال، فناوری اینترنت این توانایی را دارد تا به بهبود ارتباط بین مقامات مالیاتی و مؤدیان منجر شده و از طریق آن، موجب تسهیل دسترسی مقامات مالیاتی به اطلاعات شده و بدین ترتیب مؤدیان را به پرداخت تعهدات مالیاتی خود به‌صورت داوطلبانه ترغیب نماید. علاوه بر آن، اینترنت، فرایند جمع‌آوری مالیات‌ها را تسهیل می‌نماید (کوپل^۲، ۲۰۰۰). از این‌رو از آنجایی که پژوهش‌های اندکی در ارتباط با گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات صورت گرفته است این پژوهش می‌تواند در زمینه حفظ و ارتقای کارایی سازمانی و هم‌چنین رضایت مؤدیان سودمند باشد.

1- kim

2- Coppel

با توجه به اینکه روش‌های تصمیم‌گیری چند معیاره برای مطالعه‌ی بسیاری از مسائل تصمیم‌گیری مالی مناسب هستند و تنوع عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری‌های مالی از قبیل محیط ارزیابی و اهداف، پیچیدگی محیط‌های اقتصادی، تجاری و مالی و ذهنی بودن ماهیت اغلب تصمیم‌گیری‌های مالی تنها بخشی از ویژگی‌های مرتبط این نوع تصمیمات با چارچوب مدل‌سازی تصمیم‌گیری‌های چند معیاره است (سوخکیان و همکاران، ۱۳۸۹)، از این رو در این پژوهش سعی شده است با استفاده از روش VIKOR^۱ به‌عنوان یکی از جدیدترین تکنیک‌های تصمیم‌گیری چند معیاره عوامل مؤثر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات در استان یزد رتبه‌بندی شوند.

۲- مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش

تعامل بین فناوری و فرایند کسب و کار، کلید فهم اثراتی است که تجارت الکترونیکی بر معاملات اقتصادی و در نهایت بر کل اقتصاد می‌تواند داشته باشد. آنچه تجارت الکترونیکی را از تجارت به روش سنتی متمایز می‌کند، اساساً روش یا مسیری است که از طریق آن، اطلاعات بین خریداران و فروشندگان مبادله و پردازش می‌شود. در تجارت الکترونیکی، اطلاعات به‌جای اینکه از طریق تماس مستقیم اشخاص منتقل شود، از طریق یک شبکه دیجیتال یا سایر کانال‌های الکترونیکی مبادله می‌شود. تجارت الکترونیکی ممکن است یک کانال فروش، بازاریابی یا توزیع اضافی در کنار کانال‌های سنتی تجارت ایجاد نماید و یا کالاها، خدمات و بازارهای جدیدی ایجاد کند. در این بین آنچه توجه محافل علمی و سیاست‌گذاری کشورهای مختلف را به خود معطوف کرده است، درآمد بودجه دولت یا درآمدهای مالیاتی است. از آن جایی که تجارت الکترونیکی در حال تغییر و ایجاد دگرگونی در روش‌های انجام معاملات است، لزوماً دلالت‌های سیاستی بر جمع‌آوری مالیات و سیاست‌های مالیاتی نیز در پی خواهد داشت.

امروزه با استفاده از تجارت الکترونیکی، کارهایی نظیر پرکردن الکترونیکی اظهارنامه، فرم‌های مالیاتی یا پرداخت الکترونیکی مالیات‌ها می‌تواند در کاهش هزینه تمکین و در نتیجه، بهبود کارایی سیستم مالیاتی، جمع‌آوری یا وصول مالیات، کمک بسیار مؤثری باشد. حال با توجه به اینکه در دنیای تجارت الکترونیک، در بیشتر موارد

مشتری به‌طور فیزیکی محصول را در زمان معامله مشاهده نمی‌کند و روش پرداخت به‌صورت الکترونیکی می‌باشد؛ بنابراین ایجاد اطمینان و مقبولیت نقش عمده‌ای را در دنیای تجارت الکترونیک ایفاء می‌کند و این امر در زمینه نحوه پرداخت و در مقایسه با روش‌های سنتی بسیار حائز اهمیت‌تر است. سیستم‌های پرداخت الکترونیک، سیستم‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری را به‌گونه‌ای در کنار هم قرار می‌دهند که در نتیجه آن مشتریان را قادر می‌سازد به‌صورت روی‌خط بابت محصول خریداری شده و یا خدمت ارائه شده وجه خود را پرداخت کنند، این سیستم اهدافی دارد که این اهداف شامل افزایش کارایی، بهبود امنیت، افزایش رفاه و آسایش مشتری و همچنین سهولت در استفاده از سیستم پرداخت می‌باشد.

در دنیای کنونی عوامل متعددی در موفقیت یا عدم موفقیت سیستم‌های پرداخت الکترونیکی نقش دارند: برای مثال می‌توان به امنیت، قابلیت اتکا، قابلیت تبدیل، کارایی، قابلیت ردگیری، گمنامی، کارایی، قابلیت تعامل، چند واحد پولی، قابلیت اعتماد، اطمینان اشاره کرد (حسین قاسمی اردکانی، ۱۳۹۲). در این بین امروزه تمامی سازمان‌ها موظف هستند که مسئولیت‌های اجتماعی خود را برای پیشرفت جامعه بیش از پیش موردتوجه قرار دهند. در این میان سازمان‌های دولتی نقشی اساسی را در حیطه بازی می‌کنند و با توجه به تصدی‌گری بیش از پیش دولت بر انجام امور کشوری، این بار بر دوش سازمان‌ها و نهادهای وابسته به دولت بیش از پیش احساس می‌شود. سازمان امور مالیاتی نیز به‌عنوان یک نهاد دولتی موظف است با به‌کارگیری سیستم‌های الکترونیکی و مخصوصاً پرداخت‌های الکترونیکی، تسری بخش این موضوع باشد.

در ایران نیز صدقی و همکاران (۱۳۸۸) در تحقیقی که انجام دادند، مدلی را برای سنجش رضایت مؤدیان مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور ارائه کردند. در این مقاله، محققان ضمن معرفی مدل‌های موجود در زمینه شاخص رضایت مشتری، به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر رضایت و وفاداری مؤدیان مالیاتی می‌باشند. در این راستا با مطالعه ادبیات رضایت مشتری و نیز با استفاده از روش تحلیل محتوا قانون مالیات‌های مستقیم ایران و آیین‌نامه‌های اجرایی آن، قانون برنامه توسعه کشور، تصویب نامه طرح تکریم ارباب رجوع و سایر منابع موجود مورد بررسی قرار گرفت و تعداد ۲۲ عامل مؤثر بر رضایت مؤدیان شناسایی و سپس بر این مبنای پرسشنامه‌ای طراحی و در اختیار متخصصین قرارداد داده شد. پس از تحلیل عاملی اکتشافی داده‌ها، نتایج تحقیق نشان داد که پنج دسته از عوامل جهت سنجش رضایت مؤدیان مالیاتی دخیل می‌باشند که

شامل کارکنان، انتظارات، ارتباطات، قانون و فرهنگ می‌باشد و مدل استخراج شده نیز توسط تحلیل عاملی تأییدی، مورد تأیید قرار گرفت. در نهایت، مدل بر مبنای پرسشنامه‌ای که در اختیار مؤدیان مالیاتی مستقر در اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ قرارداد شده، مورد سنجش قرار گرفت.

بادلی^۱ (۲۰۰۴) تحقیقی را در رابطه با پرداخت الکترونیک در دنیای اقتصاد جدید مورد بررسی قرار می‌دهد. این مقاله پس از توجیه استفاده از سیستم‌های پرداخت الکترونیکی، تحلیلی بر ویژگی‌های پرداخت الکترونیکی و اقتصاد خرد و کلان در رابطه با پیاده‌سازی پرداخت الکترونیکی ارائه می‌نماید. در نهایت ویژگی‌های اصلی و کلیدی سیستم پرداخت الکترونیک تعیین شدند که عبارتند از: کارایی، مقبولیت، امنیت و گمنامی

اوزکان^۲ و همکاران (۲۰۱۰) در تحقیقی بر آن شدند تا مدل قابل قبول فناوری برای سیستم‌های پرداخت الکترونیکی ارائه کنند و عوامل مؤثر بر رفتار مشتریان به استفاده از این سیستم‌ها را مورد بررسی قرار دهند. این مطالعه در ابتدا با بررسی ادبیات، ۶ مبحث را که باید در پرداخت‌های الکترونیکی مورد توجه قرار بگیرند شناسایی کرد که عبارت بودند از امنیت، اعتماد، منفعت ادراک شده، مهر تضمین، خطر ادراک شده و قابلیت استفاده. این تحقیق مشخص کرد که سه عامل امنیت، منفعت و مهر تضمین وب سایت از مهم‌ترین عوامل در سیستم‌های پرداخت الکترونیکی هستند. پاریاب و همکاران (۲۰۰۶) در تحقیقی، زیرساخت‌های لازم برای استقرار و توسعه تجارت الکترونیکی در ایران را مورد بررسی قرار دادند. از نگاه محققان، نکته قابل توجه در به‌کارگیری، تکیه بر فرهنگ است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که فرهنگ‌های متنوع در یک جامعه می‌تواند عوامل بازدارنده و فرهنگسازی به‌عنوان عوامل پیشبرنده (عوامل توانمندساز) عمل نمایند.

۳- ابزار گردآوری داده‌ها

در این تحقیق ابتدا جهت تعریف مفاهیم و شاخص‌ها و متغیرها و تدوین ادبیات نظری تحقیق از مطالعه‌ی کتابخانه‌ای استفاده شده و در مرحله‌ی بعد با ارائه‌ی پرسش‌نامه و تجزیه و تحلیل آماری آن، رتبه‌بندی معیارها صورت گرفته است. بنابراین

1- Baddeley

2- Ozkan

روش این تحقیق، ترکیبی از روش کتابخانه‌ای و میدانی است. پرسش‌نامه‌ی این تحقیق شامل ۳۸ عامل مؤثر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات بود. جامعه آماری این تحقیق را خبرگانی با بیش از بیست سال سابقه کار در اداره امور مالیاتی یزد تشکیل می‌دهند که با توجه به امکان دسترسی از نظرات سیزده نفر از خبرگان استفاده شده است و از دیدگاه آنان براساس میزان اهمیت، رتبه‌بندی این ۳۸ عامل صورت گرفت. این پژوهش در سال ۱۳۹۴ انجام شده است. ابزار جمع‌آوری داده‌ها مصاحبه و پرسشنامه بوده است. بررسی روایی محتوای پرسش‌نامه با استفاده از نظرات خبرگان و کارشناسان انجام گرفت که براساس نظرات آنان روایی پرسش‌نامه مورد تأیید بود. برای محاسبه‌ی پایایی پرسش‌نامه در این پژوهش از روش آلفای کرونباخ استفاده شد که مقدار آلفای کرونباخ ۷۲ درصد می‌باشد که بیش‌تر از ۷۰ درصد (حداقل ضریب پایایی) است و حکایت از پایایی پرسش‌نامه مورد استفاده دارد.

۴- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

۴-۱- تکنیک ENTROPY

تکنیک ENTROPY برای اولین بار توسط شانون در سال ۱۹۴۸ مطرح شد و امروزه به‌طور گسترده در رشته‌های مهندسی، مدیریت و نظایر آن‌ها کاربرد بسیاری دارد. این تکنیک نشان‌دهنده‌ی مقدار عدم اطمینان موجود از محتوای مورد انتظار اطلاعاتی از یک پیام است. این عدم اطمینان به صورت زیر تشریح می‌شود:

$$E \approx S\{P_1, P_2, \dots, P_n\} = -K \sum_{i=1}^n [P_i \times \ln p_i]$$

به‌طوری‌که k یک عدد ثابت مثبت است به منظور تأمین $0 \leq E \leq 1$

E از توزیع احتمال P_i بر اساس مکانیزم آماری محاسبه شده و مقدار آن در صورت تساوی P_i با یکدیگر ماکزیمم مقدار ممکن خواهد بود، بدین‌صورت:

$$-K \sum_{i=1}^n [p_i \times \ln p_i] = -K \ln \frac{1}{n}$$

یک ماتریس تصمیم‌گیری از مدل MADM حاوی اطلاعاتی است که ENTROPY می‌تواند به‌عنوان معیاری برای ارزیابی آن به کار رود. یک ماتریس تصمیم‌گیری به‌صورت ذیل در نظر گرفته می‌شود:

رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی ... ۱۰۹۹

	X_1	X_2	X_n
A_1	r_{11}	r_{12}	r_{1n}
A_2	r_{21}	r_{22}	r_{2n}
.....
A_m	r_{m1}	r_{m2}	r_{mn}

محتوای اطلاعاتی موجود از این ماتریس ابتدا به صورت P_{ij} در ذیل محاسبه

می‌شود:

$$P_{ij} = \frac{r_{ij}}{\sum_{i=1}^m r_{ij}} \quad \forall i, j \quad (1)$$

و از مجموعه‌ی P_{ij} برای هر مشخصه E_j به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$p_{ij} = -K \sum_{i=1}^n [p_i \times \ln p_i] : \forall j \quad (2)$$

به طوری که $K = \frac{1}{\ln m}$ است

اینک عدم اطمینان با درجه‌ی انحراف d_j از اطلاعات ایجاد شده به ازای

شاخص λ_m بدین قرار است:

$$d_j = 1 - E_j : \forall j \quad (3)$$

و سرانجام برای شاخص‌های موجود اوزان W_j محاسبه می‌شود (اصغرپور،

:۱۳۹۰)

$$W_j = \frac{d_j}{\sum_{j=1}^n d_j} : \forall j \quad (4)$$

۲-۴- تکنیک VIKOR

روش VIKOR توسط اوپریکوویچ و ژنگ گسترش پیدا کرد این روش یکی از روش‌های تصمیم‌گیری چند معیاره است (هو^۱ و همکاران، ۲۰۰۹) که برگرفته از نام صربستانی بهینه‌سازی چند معیاره و حل سازشی می‌باشد. این روش روی دسته‌بندی و انتخاب از یک مجموعه گزینه‌ها تمرکز داشته و جواب‌های سازشی را برای حل یک

مسأله با معیارهای متضاد تعیین می‌کند، به طوری که قادر است تصمیم‌گیرندگان را برای دستیابی به یک تصمیم نهایی یاری دهد. در اینجا جواب سازشی نزدیک‌ترین جواب موجه به جواب ایده‌آل است که کلمه سازش به یک توافق متقابل اطلاق می‌شود. این جواب سازشی یک شاخص رتبه‌بندی چند معیاره بر اساس نزدیکی به جواب ایده‌آل را مطرح می‌سازد (ثنایی^۱ و همکاران، ۲۰۱۰).

روش VIKOR به‌عنوان یکی از جدیدترین روش‌های تصمیم‌گیری چند معیاره برای رتبه‌بندی، از یک تابع تجمعی استفاده می‌کند که نزدیک‌ترین نقطه به ایده‌آل را نشان می‌دهد. هم‌چنین در شرایطی که فرد تصمیم‌گیرنده قادر به شناسایی و بیان برتری‌هایی که مسأله در زمان شروع و طراحی آن نیست، این روش می‌تواند به‌عنوان ابزار مؤثری برای تصمیم‌گیری مطرح شود (امیری و همکاران، ۱۳۹۰). راهکار سازشی به دست آمده از روش VIKOR به دلیل حداکثر کردن مطلوبیت گروهی و حداقل کردن تأثیرات فردی، مورد توافق تصمیم‌گیرندگان خواهد بود. پس استفاده از این روش در پژوهش‌های کاربردی حوزه‌های مختلف، در حال گسترش است. با توجه به این‌که در این تحقیق پاسخ پرسش‌ها ماهیت کلامی داشتند، در این پژوهش از روش VIKOR استفاده شده است.

۴-۲-۱- مراحل کاری روش VIKOR

(۱) بی‌مقیاس‌سازی ماتریس تصمیم با استفاده از رابطه زیر:

$$f_{ij} = \frac{X_{ij}}{\sqrt{\sum_{i=1}^m X_{ij}^2}} \quad (5)$$

(۲) تعیین بهترین و بدترین مقدار

بهترین و بدترین هر یک از مقادیر در هر معیار شناسایی می‌شود و به ترتیب f_j^+ و

f_j^- نامیده می‌شود. اگر معیار Z_j از نوع سود باشد نحوه‌ی محاسبه ایده‌آل مثبت (f_j^+)

و ایده‌آل منفی (f_j^-) به صورت زیر است:

$$f_j^+ = \max f_{ij} \quad (6)$$

$$f_j^- = \min f_{ij}$$

۳) محاسبه‌ی فاصله‌ی گزینه‌ها از راه حل ایده‌آل

اگر معیار J^+ از نوع سود باشد، آن گاه مقادیر S_i و R_i مطابق زیر به دست می‌آید:

$$S_i = \sum_{j=1}^n [w_j (f_j^+ - f_{ij}) / (f_j^+ - f_j^-)]$$

$$R_i = \max_j [w_j (f_j^+ - f_{ij}) / (f_j^+ - f_j^-)] \quad (7)$$

که در روابط بالا S_i و R_i به ترتیب به‌عنوان مقدار مطلوب و نامطلوب هر یک از گزینه‌ها و W_i به‌عنوان وزن هریک از معیارها محسوب می‌شود.

۴) محاسبه‌ی مقدار Q_i

این مقدار برای هر یک از i ها به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$Q_i = v \left[\frac{s_i^- - s^+}{s^- - s^+} \right] + (1-v) \left[\frac{R_i^- - R^+}{R^- - R^+} \right] \quad (8)$$

به‌طوری که $R^+ = \min_i \{R_i\}$ ، $S^+ = \min_i \{s_i\}$ ، $S^- = \max_i \{s_i\}$ ، $R^- = \max_i \{R_i\}$ ،

Q_i نیز شاخص VIKOR بوده و ارزش VIKOR گزینه‌ی

i ام را بیان می‌کند. v به‌عنوان وزن حداکثر مطلوبیت گروهی است که معمولاً ۰/۵ در نظر گرفته می‌شود.

۵) رتبه‌بندی گزینه‌ها

رتبه‌بندی گزینه‌ها براساس ترتیب نزولی مقادیر به دست آمده برای (R_i, S_i, Q_i)

صورت می‌گیرد.

۶) انتخاب بهترین گزینه

بهترین گزینه با کم‌ترین Q_i تحت شرایطی محقق خواهد شد که دو شرط زیر برقرار

شوند:

شرط اول (ویژگی پذیرش)

$$Q(A^{[2]} - A^{[1]}) \geq DQ \quad (9)$$

$$DQ = \frac{1}{M} - 1$$

به‌طوری که:

$A^{[2]}$ از نظر رتبه‌بندی براساس معیار Q گزینه‌ی مورد نظر در موقعیت یا جایگاه

دوم قرار دارد.

$A^{[1]}$ بهترین گزینه با کم‌ترین مقدار برای Q .

M تعداد گزینه‌ها.

شرط دوم (ثبات پذیرش در تصمیم‌گیری).

گزینه‌ی A^i باید هم‌چنین بهترین رتبه را از نظر S و یا R داشته باشد (امیری، ۱۳۸۹).

۵- یافته‌های پژوهش

در این پژوهش در اولین گام، با استفاده از روش ENTROPY وزن شاخص‌ها نیز حاصل شد، سپس داده‌ها با استفاده از نرم اقلیدسی بی‌مقیاس شد. بعد از آن مقادیر ایده‌آل مثبت و ایده‌آل منفی محاسبه شد که در جدول ۱ نتایج آن ارائه شده است:

جدول ۱- مقادیر ایده‌آل مثبت و منفی

$f^+ = [0/336, 0/205, 0/280, 0/290, 0/335, 0/233, 0/222, 0/315, 0/253, 0/381]$
$f^- = [0/246, 0/259, 0/341]$
$f^+ = [0/0001, 0/0004, 0/0002, 0/0001, 0/0001, 0/0003, 0/0002, 0/0002]$
$f^- = [0/0001, 0/0005, 0/0003, 0/0002, 0/0001]$

در جدول ۲ برای هرکدام از معیارها Q_i , R_i , S_i محاسبه شده است که با توجه به Q_i ، معیارها رتبه‌بندی می‌شوند؛ به‌طوری که معیاری که دارای Q_i کم‌تری باشد از اهمیت بیش‌تری برخوردار است که از بین معیارهای ارائه شده در این پژوهش، قابلیت سازگاری نرم افزار دارای اهمیت بیش‌تری و کارایی نرم افزار دارای کم‌ترین اهمیت می‌باشد.

جدول ۲ - Q_i , R_i , S_i برای هرکدام از معیارها

رتبه بندی	Q_i	R_i	S_i	معیار
۲۹	۰/۵۶۹	۰/۴۰۹	۰/۱۵۹	یکپارچگی نرم افزار
۳۲	۰/۵۹۳	۰/۴۰۹	۰/۱۸۴	امنیت نرم افزار
۳۷	۱	۰/۵	۰/۵	کارایی نرم افزار
۱۵	۰/۳۲۸	۰/۲۰۳	۰/۱۲۴	قابلیت دسترسی نرم افزار
۱۳	۰/۲۹۱	۰/۱۰۱	۰/۱۹	هزینه نهایی نرم افزار

رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی ... ۱۱۰۳

رتبه بندی	Q _i	R _i	S _i	معیار
۲۳	۰/۴۶۴	۰/۳۰۵	۰/۱۵۸	قابلیت اطمینان نرم افزار
۳	۰/۰۳۵	۰	۰/۰۳۵	سفارشی بودن نرم افزار
۹	۰/۲۶۲	۰/۲۰۳	۰/۰۵۸	عملیاتی بودن نرم افزار
۱۲	۰/۲۸	۰/۲۰۳	۰/۰۷۸	قابلیت تعامل نرم افزار
۶	۰/۲۴	۰/۲۰۳	۰/۰۳۶	قابلیت مدیریت نرم افزار
۲۵	۰/۵	۰/۴۰۷	۰/۰۹۸	قابلیت استفاده نرم افزار
۲۶	۰/۵۱	۰/۴۰۷	۰/۱۰۲	امکانات جهانی شدن نرم افزار
۲	۰/۰۳	۰	۰/۰۳۰	تغییرپذیری نرم افزار
۱	۰	۰	۰	قابلیت سازگاری نرم افزار
۵	۰/۰۷۹	۰	۰/۰۷۹	پشتیبان پذیری نرم افزار
۲۹	۰/۵۶۹	۰/۴۰۷	۰/۱۶۱	فرایند پرداخت مودی
۳۴	۰/۶۴۷	۰/۴۰۷	۰/۲۳۹	لذت مودی
۷	۰/۲۴۳	۰/۲۰۳	۰/۰۳۹	ارزش نتیجه
۱۱	۰/۲۷۸	۰/۲۰۳	۰/۰۷۵	تشویق مؤدیان
۲۹	۰/۵۷۹	۰/۴۰۷	۰/۱۷۱	رضایت مندی مؤدی
۳۳	۰/۶۳۵	۰/۴۰۷	۰/۲۲۸	منفعت ادراک شده توسط مؤدی
۱۰	۰/۲۷۵	۰/۲۰۳	۰/۰۷۱	خطر ادراک شده توسط مؤدی
۱۸	۰/۳۷۴	۰/۲۰۳	۰/۱۷۴	آمادگی سازمانی
۸	۰/۲۵۵	۰/۱۰۱	۰/۱۵۳	پویایی بازار
۲۸	۰/۵۳۲	۰/۳۰۵	۰/۲۲۶	فرهنگ مشتریان
۲۷	۰/۵۳	۰/۳۰۵	۰/۲۲۴	کیفیت اطلاعات
۳۵	۰/۶۶۴	۰/۴۰۷	۰/۲۵۶	کیفیت سیستم
۳۶	۰/۶۸۲	۰/۴۰۷	۰/۲۷۴	کیفیت خدمات
۲۲	۰/۴۶۲	۰/۳۰۵	۰/۱۵۶	مقبولیت سیستم پرداخت
۲۱	۰/۴۵۱	۰/۳۰۵	۰/۱۴۵	امنیت سیستم پرداخت
۲۴	۰/۵۰۵	۰/۳۰۵	۰/۱۹۹	گمنامی سیستم پرداخت
۴	۰/۰۶۵	۰	۰/۰۶۵	(آسودگی و سهولت استفاده (قابلیت کاربرد
۳۱	۰/۵۸۲	۰/۳۰۵	۰/۲۷۶	هزینه استفاده سیستم پرداخت
۱۶	۰/۳۴۵	۰/۲۰۳	۰/۱۴۱	کارایی سیستم پرداخت

رتبه بندی	Q _i	R _i	S _i	معیار
۱۷	۰/۳۵۱	۰/۲۰۳	۰/۱۴۷	قابلیت تعامل سیستم پرداخت
۱۴	۰/۲۹۶	۰/۲۰۳	۰/۰۹۲	قابلیت اطمینان سیستم پرداخت
۱۹	۰/۴۱۴	۰/۳۰۵	۰/۱۰۸	توانایی رشد (پذیرش کاربر جدید)
۲۰	۰/۴۱۳	۰/۳۰۵	۰/۱۰۸	قابلیت ردگیری سیستم پرداخت

پس از این که رتبه‌بندی معیارها با توجه به شاخص Q_i مشخص شد؛ شروط پذیرش باید مورد بررسی قرار گیرد، از آنجایی که رتبه‌ی اول متعلق قابلیت سازگاری نرم افزاراست و رتبه‌ی دوم به نرخ تغییر پذیری نرم افزارتعلق دارد، با توجه به فرمول شرط اول مورد بررسی قرار گرفت و ملاحظه شد،

$$A^{[2]} - A^{[1]} \geq \frac{1}{M-1}$$

پس شرط اول پذیرش برقرار است.

$$0.03 - 0 \geq \frac{1}{38-1}$$

به دلیل این که معیار قابلیت سازگاری نرم افزار که در رتبه‌بندی معیارها دارای رتبه‌ی اول است، هم از نظر S_i, R_i دارای بهترین رتبه می‌باشد؛ پس شرط دوم پذیرش نیز برقرار است.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش سعی شد تا عوامل مؤثر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات شناسایی شده و از نظر میزان اهمیت رتبه‌بندی شوند. در این رابطه ۳۸ عامل از دیدگاه خبرگان مورد بررسی قرار گرفت. برای رتبه‌بندی این عوامل از روش VIKOR استفاده شد. نتایج این تحقیق نشان داد که قابلیت سازگاری نرم افزار با سیستم‌های مالیاتی (داشتن امکان محاسبه خودکار مالیات و سازگاری با نرخ‌های متفاوت مالیاتی و امکان انجام محاسبات مربوطه) از اهمیت بیش‌تری نسبت به سایر عوامل مورد بررسی برخوردار است بعد از این عامل به ترتیب معیارهایی هم‌چون تغییر پذیری (به روز بودن) نرم افزار، سفارشی بودن (انحصاری بودن) نرم افزار در رتبه‌ی دوم و سوم قرار داشتند. این نشانگر آن است این سه معیار بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم پرداخت الکترونیکی مالیات سهم به‌سزایی دارند. از طرف دیگر در انتهای این رتبه‌بندی کیفیت خدمات، کیفیت سیستم و کارایی

نرم افزار بودند. این مسئله حاکی از آن است این سه عامل نقش کم‌تری را ایفا می‌کنند و برای مؤدیان مالیاتی دارای اهمیت زیادی نیستند. این مطالعه در مقایسه با مطالعه‌ی حسین قاسمی اردکانی (۱۳۹۲)، به واسطه‌ی استفاده از روش ویکور دارای نوآوری می‌باشد، هم‌چنین در مقایسه با مطالعه‌ی نصیری اقدام و همکاران عوامل مؤثر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات مورد مطالعه قرار داده است.

از این رو با در نظر گرفتن نتایج حاصل، از نظر کاربردی به مسئولین پیشنهاد می‌شود با توجه به این که قابلیت سازگاری نرم افزار (داشتن امکان محاسبه خودکار مالیات و سازگاری با نرخ‌های متفاوت مالیاتی و امکان انجام محاسبات مربوطه) دارای اهمیت زیادی است، در زمینه‌ی تجهیز نرم افزار تلاش‌های بیش‌تری صورت گیرد تا مؤدیان مالیاتی بتوانند به راحتی مالیات خود را پرداخت کنند.

نظر به این که در پژوهش کنونی با استفاده از روش VIKOR و با توجه به نظر خبرگان رتبه‌بندی معیارها صورت گرفت، به محققان و پژوهشگران برای تحقیقات آتی پیشنهاد می‌شود که با استفاده از سایر روش تصمیم‌گیری چند معیاره از جمله TOPSIS یا فرآیند تحلیل سلسله مراتبی^۱ و با توجه به نظر مؤدیان، رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات صورت گیرد. هم‌چنین در این تحقیق ۳۸ عامل مؤثر مورد مطالعه قرار گرفت و رتبه‌بندی شد، پیشنهاد می‌شود که تأثیر عوامل دیگر نیز مورد بررسی قرار گیرد.

فهرست منابع

- نصیری مفخم، فریبا، نعمت‌بخش، محمدعلی و برآنی دستجردی، احمد، (۱۳۸۳). «رهیافتی به سمت چک الکترونیکی با تحلیل نظام پرداخت چک در ایران». فصلنامه پژوهشنامه بازرگانی، شماره ۳۲، صص ۵۵-۱۰۴.
- نصیری اقدام، علی، موحدی بک نظر، مهدی، رضایی، محمدجواد، مرتضوی فر، زینب، (۱۳۸۲). «چگونگی تسهیل پرداخت مالیات در ایران» پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۰، صص ۳۱-۹.

کریمی، محمدرضا، سپیندارند، صادق و حق‌شناس، فرزانه، (۱۳۹۱). «بررسی تأثیر ادراک مشتریان از امنیت و اعتماد بر استفاده از سیستم‌های پرداخت الکترونیکی شعب بانک کشاورزی شهر تهران» نشریه مدیریت فناوری اطلاعات، شماره ۱، صص ۱۳۵-۱۵۴.

عابدی جعفری، حسن، اسدنژاد رکنی، مهدی و یزدانی؛ حمیدرضا، (۱۳۹۱). «بررسی تأثیر استفاده از فناوری اطلاعات بر عملکرد عملیاتی و عملکرد استراتژیک واحد مدیریت منابع انسانی در شرکت‌های خودروساز و قطعه‌ساز تهران»، نشریه مدیریت فناوری تهران، شماره ۳، صص ۶۹-۸۸.

صدقی، عباس، سیدجوادین، سیدرضا، مطلبی، داود و حسینی، سید جابر، (۱۳۸۸). «بررسی مقایسه‌ای مدل‌های شاخص رضایت مشتری و ارائه مدلی برای سنجش رضایت مؤدیان مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور»، مدیریت بازرگانی، شماره ۲، صص ۱۰۱-۱۱۸.

سوخکیان، محمدعلی، هاشم‌پور، ولی و فیاضی، لیدا، (۱۳۸۹). «روش چندمعیاره (MCDM) برای انتخاب سهام در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از متغیرهای مالی»، مجله مهندسی مالی و مدیریت پرتفوی، شماره ۵، صص ۳۵-۵۳.

حسین قاسمی اردکانی، محمدعلی، (۱۳۹۲). «شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر برگرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات»، پایان نامه کارشناسی ارشد.

پاریاب، سیدحسین، حاجی علی‌اکبری، جلال و امینی لاری، منصور، (۱۳۸۶). «زیرساخت‌های لازم برای استقرار و توسعه تجارت الکترونیکی در ایران با تکیه بر فرهنگ» چهارمین همایش ملی تجارت الکترونیکی، تهران.

امیری، مقصود، مظلومی، نادر و حجازی، محسن، (۱۳۹۰). «کاربرد کارت امتیازی متوازن و ویکور در رتبه‌بندی شرکت‌های بیمه»، پژوهشنامه بیمه، شماره ۲، صص ۱۱۵-۱۴۴.

امیری، مقصود، (۱۳۸۹). «تصمیم‌گیری گروهی برای انتخاب ابزار ماشین با استفاده از روش ویکور فازی»، فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات مدیریت، شماره ۱۶، صص ۱۶۷-۱۸۸.

رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی ... ۱۱۰۷

اصغرپور، محمدجواد، (۱۳۹۰). «تصمیم‌گیرهای چند معیاره»، تهران، دانشگاه تهران.

Wu, H-Y., & Chen, J-K. & Chen, I-S. (2010), "Innovation capital indicator assessment of Taiwanese Universities: A hybrid fuzzy model application" *Journal of Expert Systems with Applications*, VOL. 37, PP. 1635–1642.

Sanayei, A., & Mousavi, S. F., & Yazdankhah, A. (2010), "Group decision making process for supplier selection with VIKOR under fuzzy environment" *Journal of Expert Systems with Applications*, VOL. 37, PP. 24–30.

Ozkan, S., Bindusara, G., & Hackney, R. (2010), "Facilitating the adoption of e-payment systems: theoretical constructs and empirical analysis", *Journal of Enterprise Information Management*, Vol 23, pp 305 – 325.

Kim, Ch; Tao, W., Shin N., & Kim K. S. (2010), "An empirical study of customers' perceptions of security and trust in e-payment systems", *Electronic Commerce Research and Applications*; Vol 9, pp 84-95

Coppel, J. (2000), "E-Commerce: Impacts and Policy Challenges" *OECD-Economics Department Working*, No. 252, pp 1-26

Baddeley, M. (2004), "Using E-Cash in the New Economy: An Economic Analysis of Micropayment systems", *Journal of Electronic Commerce Research*, Vol 5, pp 239-253.

شناسایی عوامل مؤثر بر ایجاد تفاوت درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی

جعفر عنایتی

رییس گروه مالیاتی استان کردستان و کارشناس ارشد حسابداری، jafarenaiaati57@yahoo.com

چکیده

این پژوهش به منظور شناسایی دلایل وجود اختلاف بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی با درآمد مشمول مالیات ابرازی اشخاص حقوقی انجام شده است. نوع روش تحقیق، توصیفی می‌باشد پژوهش نیز از نوع کاربردی می‌باشد. جامعه آماری کلیه اشخاص حقوقی شهر سنندج می‌باشد که برای عملکردهای ۱۳۸۴ لغایت ۱۳۸۸ اظهارنامه مالیاتی تسلیم نموده و دفاتر قانونی و اسناد و مداک خود را به اداره امور مالیاتی، جهت رسیدگی ارائه نموده‌اند. برابر نتایج حاصله مشخص گردید بین درآمد مشمول مالیاتی ابرازی مؤدیان و درآمد مشمول مالیات تشخیصی آنان تفاوت معناداری وجود دارد و مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی، عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر، عدم کفایت اسناد و مدارک ارائه شده توسط مودی در اثبات هزینه‌های صورت گرفته همگی در ایجاد این تفاوت نقش دارند.

کلید واژه‌ها: درآمد مشمول مالیات، استانداردهای حسابداری، دفاتر قانونی

مقدمه

درآمد مالیاتی منبع اشخاص حقوقی سهم بالایی از جمع درآمدهای وصولی دولت به خود اختصاص داده است. با توجه به اینکه سازوکار تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی متفاوت با تشخیص مالیات سایر منابع از قبیل مشاغل، ارث و ... می‌باشد، ضروری است که اقدامات لازم در خصوص ریشه‌یابی موانع و مشکلات موجود در زمینه تشخیص و در نهایت وصول مالیات منصفانه در این بخش صورت گیرد. از جمله مشکلات مشهود در این زمینه وجود اختلاف عمده بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیص شده توسط ماموران مالیاتی می‌باشد. صرف نظر از قابل رفع شدن یا نشدن این اختلافات در مراجع دادرسی مالیاتی، باید این نکته را مدنظر داشت که به هر حال افزایش سطح آگاهی مؤدیان مالیاتی و ماموران مالیاتی در خصوص ماهیت این اختلافات و روش‌های تعدیل آن، باعث کاهش فاصله بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی خواهد شد. شناسایی این تفاوت‌ها می‌تواند اولین گام جهت کاهش اختلاف مالیات ابرازی و تشخیصی و تسریع در قطعیت در پرونده باشد.

تعریف مسأله و بیان نکات اصلی

برابر ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ با آخرین اصلاحات در تاریخ ۸۰/۱۱/۲۷ کلیه اشخاص حقوقی مکلفند اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان خود را حداکثر ظرف چهار ماه پس از پایان سال مالی به اداره امور مالیاتی تسلیم نمایند. درآمد مشمول مالیات مندرج در اظهارنامه که توسط مودی تعیین می‌شود را اصطلاحاً درآمد مشمول مالیات ابرازی می‌نامند. اشخاص حقوقی مکلفند ظرف همین مدت مالیات ابرازی خود را پرداخت نمایند. برابر ماده ۱۰۶ ق. م. م شرکت‌ها مکلفند صورت‌های مالی خود را برابر آخرین استانداردهای پذیرفته شده حسابداری تهیه نمایند و همچنین مکلفند دفاتر روزنامه و کل موضوع قانون تجارت نگهداری نمایند. برابر ماده ۱۵۶ نیز اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه‌های مؤدیان را حداکثر ظرف یکسال از آخرین مهلت تسلیم اظهار نامه رسیدگی نمایند و برگ تشخیص صادره نیز حداکثر ظرف سه ماه آخرین مهلت رسیدگی به مودی ابلاغ شود. به مالیات‌هایی که پس از رسیدگی توسط ماموران مالیاتی تعیین می‌شود اصطلاحاً مالیات تشخیصی می‌گویند که مشکل اصلی وصول مالیاتی در بخش اشخاص حقوقی از همین مرحله‌ی تشخیص آغاز

می‌شود. به این ترتیب که در اکثریت قریب به اتفاق موارد مالیات تشخیصی اختلافات فراوانی با مالیات ابرازی اشخاص حقوقی دارد. و همین امر سبب می‌گردد مودی از حق قانونی خود مبنی بر اعتراض به برگ تشخیص و اجرای مقررات ماده ۲۳۸ استفاده کند و بسیاری از پرونده‌ها، پس از پیمودن مسیر طولانی طرح اعتراض نزد رئیس اداره امور مالیاتی، معاون درآمدهای مالیاتی، مدیر کل، هیأت‌های حل اختلاف بدوی و تجدید نظر و ... به قطعیت می‌رسند و بعضاً نیز پس از طی شدن مدت زمان فراوان و یا از طریق عملیات اجرایی و ... مالیات قطعی اشخاص حقوقی وصول می‌گردد. که این امر ضمن بالا بردن هزینه‌های وصول مالیات برای دولت سبب پایین آمدن ارزش زمانی مالیات وصولی نیز می‌گردد.

لذا با بررسی عوامل و دلایل مؤثر اختلاف سود مشمول مالیات تشخیصی و سود مشمول مالیات ابرازی می‌توان راهکارهایی جهت کاهش این اختلافات، تسریع در قطعیت پرونده، تسریع در وصول مالیات و در نهایت کاهش هزینه‌های وصول مالیات و جلوگیری از کاهش ارزش زمانی مالیات وصولی ارائه نمود.

سابقه پژوهش

از زمان تصویب اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در بهمن ماه ۱۳۸۰ تحقیقات محدودی در خصوص علل تفاوت بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی انجام شده است که ذیلاً به تعدادی از آنها می‌پردازیم.

۱) صفری در پژوهشی به موضوع اختلاف بین سود ابرازی مؤدیان و سود تشخیصی توسط ماموران مالیاتی اشخاص حقوقی غیردولتی پرداخته و نتیجه گرفته است که عامل اصلی اختلاف، ناشی از عدم شفافیت قانون مالیاتی و ضرایب علی‌الراس بوده است.

۲) حاجی اسماعیلی نیز به بررسی اختلاف بین سود ابرازی شرکت‌های غیردولتی و سود تشخیصی توسط ماموران مالیاتی پرداخته و نشان داده است که بین مالیات محاسبه شده مؤدیان و مالیات تشخیصی شده بر اساس قضاوت حرف‌های میزان تفاوت معناداری وجود دارد.

۳) ذکوری نیز طی پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر ایجاد اختلافات بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی اشخاص حقوقی نموده است و نتیجه گرفته است که اختلاف ایجاد شده بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی ناشی از برگشت کل

هزینه‌های غیر قابل قبول به‌طور معنا داری بیش از اختلاف ایجاد شده ناشی از مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی است. و مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی باعث اختلاف معنی‌دار نمی‌شود.

۴) سفیری در پژوهشی پس از اقدام به جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز و تجزیه و تحلیل آنها، به این نتیجه رسیده که بین سود مشمول مالیات ابرازی اشخاص حقوقی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی و سود مشمول مالیات قطعی اداره مالیاتی تفاوت معناداری وجود دارد.

۵) سامانیان نیز تحقیقی از طریق دو نوع پرسشنامه با موضوع علل مغایرت بین سود ابرازی شرکت‌ها دولتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره کل امور مالیاتی استان خوزستان انجام داده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بین مالیات ابرازی شرکت‌های دولتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط ممیزین مالیاتی تفاوت معناداری وجود دارد.

۶) احمدیان در پژوهشی به بررسی رابطه بین سود مشمول مالیات ارائه شده توسط شرکت‌ها و سود قطعی شده توسط ممیزین مالیاتی با استفاده از پرسشنامه پرداخته است و نتیجه گرفته است که بین سود مشمول مالیات ابرازی شرکت‌ها و سود مشمول مالیات قطعی شده آنها تفاوت معناداری وجود دارد.

۷) محمدبابایی به بررسی علل مغایرت بین سود مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شرکت‌های خارجی در ایران از طریق پرسشنامه پرداخته است و به این نتیجه رسیده که بین سود مشمول مالیات ابرازی اشخاص حقوقی خارجی در ایران و درآمد مشمول مالیات قطعی شده آنها تفاوت معناداری وجود دارد.

۸) شمسی جامخانه به بررسی عوامل ایجاد اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی شرکت‌های بازرگانی در اداره کل امور مالیاتی غرب تهران پرداخته است. و نتیجه گرفته که بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی شرکت‌های بازرگانی تفاوت معناداری وجود دارد و عواملی از قبیل برداشت نادرست مؤدیان از معافیت‌های مالیاتی، غیرمرتبط بودن هزینه‌ها، فقدان مستندات هزینه‌ها و عدم رعایت حدنصاب‌های تعیین شده باعث ایجاد اختلاف می‌گردد.

فرضیات تحقیق

- ۱- بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۲- عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر باعث ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی می‌گردد.
- ۳- عدم کفایت مدارک و مستندات، باعث ایجاد تفاوت بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی می‌گردد.
- ۴- مغایرت بین استنادهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی باعث ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد.

اهداف تحقیق

- در این تحقیق دستیابی به اهداف زیر مدنظر می‌باشد:
- ۱- شناسایی علل ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی
 - ۲- ارائه راهکارهای مناسب جهت شفافیت بیش‌تر قوانین
 - ۳- به حداقل رساندن این اختلافات و
 - ۴- افزایش درآمدهای مالیاتی، تسریع در وصول مالیات اشخاص حقوقی و پایین آوردن هزینه وصول مالیات.

روش انجام تحقیق

نوع روش تحقیق توصیفی بوده و جامعه آماری مدنظر اشخاص حقوقی می‌باشند که در مهلت مقرر اظهار نامه مالیاتی به اداره امور مالیاتی سندنج تسلیم نموده و نسبت به ارائه دفاتر و مدارک اقدام کرده‌اند و درآمد مشمول مالیات آنها از طریق رسیدگی به دفاتر و اجرای مقررات بند ۲ یا ۳ ماده ۹۷ ق. م. م حسب مورد، رسیدگی و تشخیص گردیده است. جهت افزایش قابلیت اتکای یافته‌های تحقیق کل جامعه آماری مورد بررسی قرار گرفته و از نمونه‌گیری استفاده نشده است و با فرض قابلیت تعمیم نتایج به کل استان، آزمون فرض‌ها اجرا شده است. این پژوهش از نوع کاربردی می‌باشد. با توجه به تحلیلی بودن ماهیت پژوهش برابر آزمون فرضیه‌ها از آمار استنباطی استفاده می‌شود. داده‌های مورد نیاز از اطلاعات مضبوط در پرونده‌های مالیاتی موجود در اداره امور

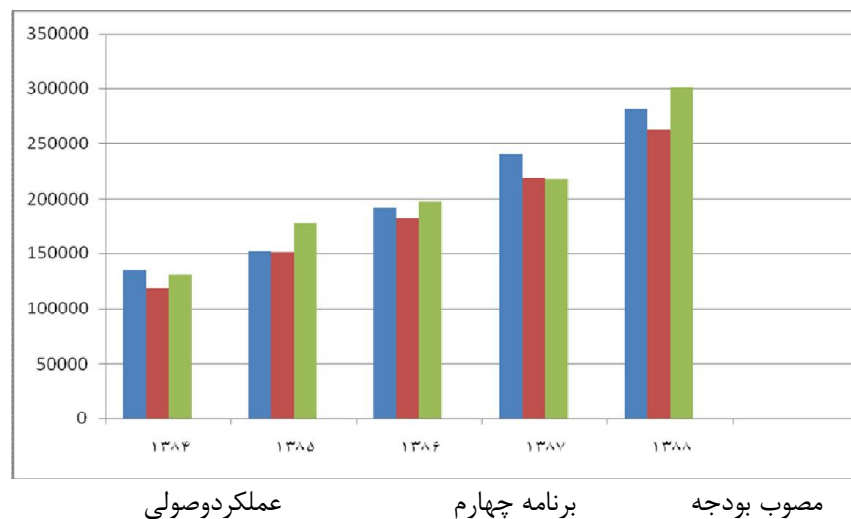
مالیاتی سنندج استخراج می‌گردد. در زمان انجام پژوهش، آخرین عملکرد رسیدگی شده توسط اداره امور مالیاتی، عملکرد ۱۳۸۸ می‌باشد. علت انتخاب قلمرو زمانی سال‌های ۸۴ لغایت ۸۸ این است که تا حد امکان به زمان حال نزدیک‌تر بوده و ویژگی سنجش جامعه مذکور را داشته باشد.

جایگاه مالیات در بودجه سنوات اخیر ایران و عملکرد سازمان مالیاتی (ارقام به میلیارد ریال و درصد)

سال	عملکرد	رشد وصولی	برنامه چهارم	مصوب بودجه	نسبت عملکرد به برنامه	نسبت عملکرد به مصوب
۱۳۸۴	۱۳۴۵۷۴	۵۹/۴	۱۱۷۸۳۱	۱۳۰۱۶۰	۱۱۴	۱۰۳
۱۳۸۵	۱۵۱۶۲۱	۱۲/۷	۱۵۰۳۹۸	۱۷۷۶۱۷	۱۰۱	۸۵
۱۳۸۶	۱۹۱۸۱۵	۲۶/۵	۱۸۲۵۲۲	۱۹۷۲۹۵	۱۰۵	۹۷
۱۳۸۷	۲۳۹۷۴۱	۲۵	۲۱۸۵۵۹	۲۱۷۱۵۵	۱۱۰	۱۱۰
۱۳۸۸	۲۸۲۱۵۷*	۱۷/۷	۲۶۲۶۳۱	۳۰۰۶۰۲	۱۰۷	۹۴

* عملکرد سال ۱۳۸۸ (عملکرد ۱۰ ماهه + مصوب ۲ ماهه)

منبع: برنامه راهبردی سازمان امور مالیاتی ۹۳-۸۹



منبع: برنامه راهبردی سازمان امور مالیاتی ۹۳-۸۹
نمودار درآمدهای مالیاتی (عملکرد، برنامه و مصوب) طی سال‌های ۸۴ الی ۸۸- ارقام میلیارد ریال

وضعیت وصول مالیات‌های مستقیم بین سال‌های ۸۴ الی ۸۸ - ارقام به میلیون ریال

ردیف	مراکز وصول	مالیات‌های مستقیم بین سال‌های ۸۴ الی ۸۸					درصد رشد نسبت به دوره قبل				میانگین
		۸۴	۸۵	۸۶	۸۷	۸۸	۸۴-۸۵	۸۵-۸۶	۸۶-۸۷	۸۷-۸۸	
۱	مرکز تهران	۸۴۰۵۱۷	۱۰۰۶۹۸۲	۳۳۸۵۷۳۸	۵۲۷۶۴۷۲	۶۳۶۹۶۳۱	۱۲۰	۳۳۶	۱۵۶	۱۲۱	۱۶۶
۲	شمال تهران	۱۰۳۵۸۵۱	۱۲۹۴۴۶۹	۳۶۸۱۷۵۱	۴۷۸۳۱۵۳	۵۸۸۸۲۵۹	۱۲۵	۲۸۴	۱۳۰	۱۲۳	۱۵۴
۳	هرمزگان	۶۰۷۵۳۶	۷۴۰۲۹۶	۱۰۱۵۵۸۰	۲۳۲۵۲۸۸	۳۳۵۳۱۶۸	۱۲۲	۱۳۷	۲۲۹	۱۴۴	۱۵۳
۴	غرب تهران	۷۰۱۳۳۲	۹۴۹۳۲۰	۱۸۱۰۴۵۷	۲۶۴۳۰۷۰	۳۰۸۸۲۳۴	۱۳۵	۱۹۱	۱۴۶	۱۱۷	۱۴۵
۵	خراسان شمالی	۱۰۴۳۲۹	۱۵۹۲۸۲	۳۰۲۱۳۸	۳۳۹۹۷۸	۴۲۶۷۳۱	۱۵۳	۱۹۰	۱۱۳	۱۲۶	۱۴۲
۶	کرمان	۲۴۱۸۵۷	۲۶۵۱۵۶	۳۰۱۳۶۱	۲۷۹۱۳۱	۵۱۲۳۱۷	۱۱۰	۱۱۴	۹۳	۱۸۴	۱۲۱
۷	خراسان جنوبی	۳۸۶۳۵	۴۶۲۴۴	۵۳۷۸۹	۴۳۴۲۴	۶۵۵۹۰	۱۲۰	۱۱۶	۸۱	۱۵۱	۱۱۴
۸	مرکزی	۲۲۷۹۳۹	۲۹۱۰۹۱	۳۳۹۶۵۴	۳۴۷۳۳۷	۸۷۲۲۰۲	۱۲۸	۱۱۷	۱۰۲	۲۵۱	۱۴۰
۹	شرق تهران	۵۶۴۷۴۴	۷۲۱۰۷۰	۱۱۶۱۶۱۷	۱۵۵۸۶۷۲	۲۱۵۲۹۰۹	۱۲۸	۱۶۱	۱۳۴	۱۳۸	۱۴۰
۱۰	ایلام	۱۶۵۱۷۱	۲۴۷۸۵۳	۳۱۵۱۸۶	۳۷۳۵۱۵	۵۱۹۲۳۷	۱۵۰	۱۲۷	۱۱۹	۱۳۹	۱۳۳
۱۱	سیستان	۲۷۵۲۴۰	۴۰۰۶۰۸	۶۰۰۴۹۶	۷۰۶۱۳۰	۸۴۷۵۷۰	۱۴۶	۱۵۰	۱۸	۱۲۰	۱۳۲
۱۲	یزد	۵۰۰۵۱۰	۷۰۱۳۷۴	۱۱۰۰۱۰۸	۱۲۰۲۵۱۵	۱۴۹۹۸۰۱	۱۴۰	۱۵۷	۱۰۹	۱۲۵	۱۳۲
۱۳	کردستان	۲۰۶۵۶۹	۳۱۷۴۰۶	۴۳۵۷۲۷	۵۲۷۷۷۶	۶۰۴۹۴۸	۱۵۴	۱۳۷	۱۲۱	۱۱۵	۱۳۱
۱۴	سمنان	۲۵۶۶۷۰	۳۴۱۷۴۴	۴۶۲۷۶۱	۵۹۱۶۸۹	۷۵۰۱۱۴	۱۳۳	۱۳۵	۱۲۸	۱۲۷	۱۳۱
۱۵	آ. غربی	۴۳۹۰۹۷	۵۷۷۲۰۶	۷۶۶۹۱۹	۹۹۳۱۴۰	۱۲۶۴۲۸۲	۱۳۱	۱۳۲	۱۳۰	۱۲۷	۱۳۰
۱۶	کهگیلویه	۱۳۱۰۹۱	۱۷۳۶۶۷	۲۴۴۲۵۴	۲۸۹۲۹۰	۳۷۰۹۳۹	۱۳۲	۱۴۱	۱۱۸	۱۲۸	۱۳۰
۱۷	اردبیل	۲۰۹۱۱۹	۲۹۳۹۳۳	۴۱۵۰۹۴	۵۴۵۳۹۲	۵۸۸۳۵۳	۱۴۱	۱۴۱	۱۳۱	۱۰۸	۱۳۰
۱۸	جنوب تهران	۳۶۲۴۱۰	۴۸۹۷۲۹	۸۳۷۳۶۶	۹۲۲۷۴۹	۹۸۸۹۳۹	۱۳۵	۱۷۱	۱۱۰	۱۰۷	۱۲۹
۱۹	قم	۲۳۱۷۴۹	۳۱۰۱۳۵	۴۳۱۵۹۳	۵۳۷۳۶۴	۶۲۱۰۳۷	۱۳۴	۱۳۹	۱۲۵	۱۱۶	۱۲۸
۲۰	آ. شرقی	۱۱۲۸۲۰۵	۱۴۰۸۵۳۴	۱۸۸۳۴۷۷	۲۳۵۲۴۹۶	۲۹۶۳۳۱۹	۱۲۵	۱۳۴	۱۲۵	۱۲۶	۱۲۷
۲۱	خوزستان	۲۷۴۰۷۹۰	۳۴۹۹۳۶۵	۴۳۰۷۶۰۹	۵۶۱۳۵۱۳	۷۰۸۶۴۱۰	۱۲۸	۱۲۳	۱۳۰	۱۲۶	۱۲۷
۲۲	همدان	۳۰۸۶۱۱	۴۳۰۰۹۴	۵۷۷۳۰۱	۶۹۹۵۴۱	۷۹۶۸۴۷	۱۳۹	۱۳۴	۱۲۱	۱۴	۱۲۷
۲۳	اصفهان	۳۳۵۶۵۲۶	۴۲۲۶۸۶۹	۵۹۸۸۹۷۳	۷۲۷۴۹۵۳	۸۶۴۴۷۰۸	۱۲۶	۱۴۲	۱۲۱	۱۱۹	۱۲۷
۲۴	لرستان	۲۹۹۲۷۶	۳۸۵۷۲۱	۵۵۶۰۶۶	۶۶۵۷۹۳	۷۶۱۵۶۸	۱۲۹	۱۴۴	۱۲۰	۱۱۴	۱۲۶

ردیف	مراکز وصول	مالیات‌های مستقیم بین سال‌های ۸۴ الی ۸۸					درصد رشد نسبت به دوره قبل				میانگین
		۸۸	۸۷	۸۶	۸۵	۸۴	۸۸-۸۷	۸۷-۸۶	۸۶-۸۵	۸۵-۸۴	
۲۵	مازندران	۱۷۷۴۴۵۳	۱۵۰۱۳۷۶	۱۲۳۷۲۰۰	۹۵۹۴۱۱	۷۰۷۱۳۴	۱۱۸	۱۲۱	۱۲۹	۱۳۶	۱۲۶
۲۶	گیلان	۱۳۱۷۷۶۸	۱۱۵۲۵۷۷	۹۴۱۳۴۳	۷۰۶۶۸۹	۵۴۰۷۰۹	۱۴	۱۲۲	۱۳۳	۱۳۱	۱۲۵
۲۷	گلستان	۶۱۸۳۶۸	۵۵۴۴۷۲	۴۶۴۷۶۳	۳۲۳۴۵۴	۲۵۵۴۰۱	۱۱۲	۱۱۹	۱۴۴	۱۲۷	۱۲۵
۲۸	فارس	۳۱۳۳۲۵۶	۲۷۲۸۴۱۵	۲۰۰۸۴۷۴	۱۷۲۳۳۶۷	۱۳۰۵۹۳۵	۱۱۵	۱۳۶	۱۷	۱۳۲	۱۲۴
۲۹	زنجان	۸۴۰۶۵۷	۷۳۳۳۱۵	۶۹۶۷۷۳	۴۹۳۲۶۵	۳۵۰۴۰۰	۱۵	۱۰۵	۱۴۱	۱۴۱	۱۲۴
۳۰	کرمانشاه	۹۲۷۸۵۵	۸۰۰۷۶۲	۶۴۲۸۵۹	۵۰۹۰۶۴	۳۸۸۷۶۳	۱۶	۱۲۵	۱۲۶	۱۳۱	۱۲۴
۳۱	خراسان. ر	۳۸۱۷۳۱۰	۳۲۴۳۳۴۹	۲۶۸۲۳۷۲	۲۰۰۱۶۶۲	۱۶۱۳۴۵۱	۱۱۸	۱۲۱	۱۳۴	۱۲۴	۱۲۴
۳۲	قزوین	۱۲۱۵۵۲۷	۱۰۵۵۲۳۱	۸۴۲۸۳۸	۶۷۰۰۸۹	۵۲۶۶۲۷	۱۵	۱۲۵	۱۲۶	۱۲۷	۱۲۳
۳۳	مؤدیان بزرگ	۱۱۹۹۴۹۵۴۸	۱۰۱۲۱۰۸۴۵	۶۳۴۸۸۱۹۴	۵۴۲۲۷۴۴۳	۵۲۸۴۹۴۸	۱۹	۱۵۹	۱۱۷	۱۰۴	۱۲۳
۳۴	چهارمحال	۴۷۸۳۹۶	۴۰۲۷۹۹	۳۳۶۰۳۲	۲۷۱۶۴۱	۲۱۰۱۸۲	۱۱۹	۱۲۰	۱۲۴	۱۲۹	۱۲۳
۳۵	بوشهر	۴۳۰۰۶۹۴	۲۸۱۰۹۹۶	۲۱۹۷۵۴۰	۲۱۸۶۶۹۵	۱۹۰۰۷۹۸	۱۵۳	۱۲۸	۱۰۰	۱۱۵	۱۲۳
۳۶	تهران	۳۰۷۴۳۹۰	۲۹۹۳۱۹۰	۳۳۶۶۹۰۱	۳۲۴۴۶۲۲	۲۶۲۴۶۶	۱۰۴	۸۹	۱۰۴	۱۲۳	۱۰۴
۳۷	شهری	۹۶۲۳۵۲	۸۰۱۴۶۷	۰	۰	۰	۱۲۰	۰	۰	۰	۱۲۰
۳۸	کرج	۱۸۵۴۷۰۷	۱۴۹۶۱۴۴	۱۲۲۳۵۸۱۲	۰	۰	۳۹	۱۲۴	۱۲	۰	۳۹
۳۹	امور مالیات شرکت‌ها	۰	۰	۷۷۲۸۸۵	۸۸۳۴۴۰۹	۵۷۱۸۴۷۰	۳۷	۰	۹	۱۵۴	۳۷
۴۰	متفرقه تهران	۰	-۲۲۳۳۰۷	-۱۰۶۸۶۱	۳۸۵۶	-۳	۲۰۹	۰	۰	۰	۲۰۹

منبع: برنامه راهبردی سازمان امور مالیاتی ۹۳-۸۹

نسبت درآمدهای مالیاتی به هزینه‌های جاری دولت - ارقام میلیارد ریال

سال	مالیات	هزینه‌های جاری (عملکرد)	رشد هزینه‌های جاری	نسبت مالیات به هزینه‌های جاری (عملکرد)
۱۳۸۴	۱۳۴۵۷۴	۳۳۰۸۸۴	۴۲/۷	۴۰/۷
۱۳۸۵	۱۵۱۶۲۱	۴۱۵۷۸۸	۲۵/۷	۳۶/۵
۱۳۸۶	۱۹۱۸۱۵	۴۲۱۳۳۴	۱/۳	۴۵/۵
۱۳۸۷	۲۳۹۷۴۱	۵۶۴۲۹۰	۳۳/۹	۴۲/۵
*۱۳۸۸	۲۸۲۱۵۷	۵۱۸۶۹۹	-۸	۵۴/۴

منبع: برنامه راهبردی سازمان امور مالیاتی ۹۳-۸۹

*عملکرد ۱۲ ماهه ۸۸ برابر عملکرد ۱۰ ماهه به علاوه مصوب ۲ ماهه می‌باشد.

اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات

همان‌طوری که بیان گردید بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات رابطه وجود داشته و مبنای تعیین سود مشمول مالیات سود حسابداری است و لیکن به علت تفاوت بین حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی اختلافاتی بین این دو مورد وجود دارد و به همین دلیل سود حسابداری با اعمال تعدیلاتی، به سود مشمول مالیات تبدیل می‌گردد. از منظر تئوری‌های حسابداری تفاوت‌های عمده بین سود مشمول مالیات و سود گزارش شده حسابداری را می‌توان تحت دو عنوان اصلی طبقه‌بندی نمود:

اختلاف‌های دائمی

این نوع اختلاف‌ها از اجرای مقررات خاص یا امتیازها و محدودیت‌هایی است که به دلایل اقتصادی یا سیاسی یا اداری ناشی می‌شود و ربطی به محاسبه سود خالص حسابداری ندارد. و انعکاسی از محاسبه مجموع مالیاتی است که واحد انتفاعی طی عمر خود پرداخت می‌کند. مثالی برای این قبیل اختلاف‌ها، سود سپرده بانکی یا سود اوراق مشارکت، سود صادرات، معافیت ماده ۱۳۲ و ۱۳۳ و ۱۳۴ ق. م. م است که در محاسبه سود حسابداری لحاظ می‌شود اما به علت معافیت قانونی مشمول پرداخت مالیات نمی‌باشد.

اختلاف‌های موقت

که شامل دو گروه تفاوت‌های ناشی از زمان‌بندی و تفاوت‌های ناشی از مبانی ارزشیابی می‌باشد.

الف) تفاوت‌های ناشی از زمان بندی

تفاوت زمان بندی اقلام بدهکار و بستانکار در صورت سود و زیان، که تفاوت‌های بین دوره‌ای نیز نامیده می‌شود. این موارد رویدادهایی است که در دوره، به سود مشمول و در دوره دیگر به سود حسابداری (قبل از مالیات) تأثیر می‌گذارند که براساس استانداردهای حسابداری در کشورهای مختلف دنیا چهار وضعیت ممکن شناخته شده است:

۱- الف) مبلغی که برای مقاصد مالیاتی از سود کسر شده اما از لحاظ گزارشگری مالی به دوره‌های بعد انتقال یافته است.

مثال متداول برای این وضعیت به‌کارگیری روش نزولی استهلاک برای مقاصد مالیاتی و به‌کارگیری روش خط مستقیم برای گزارشگری مالی است.

۲- الف) درآمد فروش که در دوره مالی جاری شناسایی شده اما از لحاظ مقاصد مالیاتی شناسایی آن به دوره‌های بعد موکول شده است مثلاً به کارگیری روش فروش اقساطی برای مقاصد مالیاتی و شناسایی درآمد فروش برای گزارشگری مالی.

۳- الف) سودی که در محاسبه مالیات لحاظ شده اما شناسایی آن در صورت‌های مالی به تعویق افتاده است مثلاً پیش دریافت اجاره که در دوره وصول به سود مشمول مالیات اضافه اما شناسایی آن به دوره خدمت مربوط موکول شده است.

۴- الف) هزینه‌هایی که از سود دوره جاری کسر شده اما از لحاظ محاسبه سود مشمول مالیات شناسایی آن به دوره‌های بعد موکول شده است. مثلاً هزینه‌های تضمین که در صورت سود و زیان دوره جاری منظور اما احتساب آن به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول به دوره پرداخت مالیات واقعی آن موکول می‌شود.

ب- تفاوت‌های ارزشیابی

تفاوت مربوط به مبانی اندازه‌گیری در حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی که تفاوت ارزشیابی نیز نامیده می‌شود. در ارتباط با مبانی ارزشیابی به‌عنوان اختلاف‌های موقت مواردی در استانداردهای حسابداری برخی از کشورها مطرح شده که عبارتند از:

۱- ب) کاهش مبانی مالیات‌داری‌های استهلاک پذیر به دلیل تخفیف‌های مالیاتی.

۲-ب) عملیات در کشورهای خارجی که پول عملیاتی و پول گزارشگری آن یکسان است بر اساس استانداردهای برخی از کشورها پس از تغییر نرخ ارز مبنای مالیاتی برخی از دارایی‌ها و بدهی‌های عملیات خارجی می‌تواند با موارد متناظر آن به مبنای ارزش‌های تاریخی و پول کشور اصلی تفاوت داشته باشد.

۳-ب) افزایش مبنای مالیاتی دارایی‌ها به دلیل تعدیل بر اساس تورم این تعدیل‌ها موجب می‌شود که در این مبنای با مبنای ارزشیابی مبتنی به ارزش‌های تاریخی صورت‌های مالی تفاوت پیدا کند.

۴-ب) ترکیب واحدهای تجاری به روش خرید که در آن ارزش‌های منتسب به دارایی‌های ترکیب شده می‌تواند با مبنای مالیاتی متناظر آن تفاوت داشته باشد (شباهنگ، ۱۳۸۴، ص ۴۲).

مغایرت میان استاندارد حسابداری و قوانین مالیاتی

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن رکین پاسخگویی و تصمیم‌گیری اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بی‌بدیل توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی است.

صورت‌های مالی تهیه شده به شرح فوق منطبق با هدف کلی حسابداری مالی در جهت ارائه اطلاعات مفید و مربوط جهت تصمیم‌گیری‌هاست از طرف دیگر اهداف قوانین مالیاتی تابع نگرش‌های سیاسی اقتصادی و اجتماعی است که در مقاطع متفاوت زمانی جهت دستیابی به اهداف خرد و کلان سیاست‌گذاران تدوین و در موارد مقتضی تعدیل و یا تغییر کرده است. گزارشات و اقلام صورت‌های مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری اهداف نظام مالیاتی را به همراه نداشته و در نتیجه تأمین کننده نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خاص خود نمی‌باشد (قیداری، ۱۳۸۳، ص ۷۱).

اگرچه اطلاعات مالی از منابع مختلف قابل استخراج است اما در حال حاضر صورت‌های مالی هسته اصلی منابع اطلاعاتی مالی را تشکیل می‌دهد و بنابراین باید از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد صورت‌های مالی زمانی از کیفیت مطلوب برخوردار خواهد بود که بر اساس ضوابط معتبر یعنی استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد (استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۶، الف پیشگفتار).

جایگزینی استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی در مواردی که این دو روش محاسبه باهم منطبق باشد، منجر به بروز مشکل در گزارش‌های مالی و سود و زیان

نمی‌شود و لیکن در موارد افتراق، منجر به تفاوت سود، در گزارش مالی و سود مالیاتی می‌شود و بیش‌تر موارد افتراق‌ها بین دیدگاه استانداردهای حسابداری ایران و قانون مالیاتی منجر به اختلاف در سود و زیان حسابداری و سود مشمول مالیات می‌گردد. در مواردی که قانون مالیات‌های مستقیم با اصول استانداردهای حسابداری در تضاد کامل است در این موارد اجرای استانداردهای حسابداری دچار مشکل می‌شود و گاهی دسترسی به اطلاعاتی را که ممکن است جهت تصمیم‌گیری‌های خرد و کلان لازم باشد به دلیل تحت الشعاع قرار گرفتن از جنبه‌های مالیاتی غیرممکن می‌سازد از این رو الزام حوزه‌های مالیاتی به پذیرش استانداردهای مذکور ضروری به نظر می‌رسد (دوانی، ۱۳۸۶، ص ۷).

به نظر می‌رسد اولاً در تدوین اصول و استانداردهای حسابداری باید قوانین و مقررات مالیاتی و سایر قوانین جاری کشور نیز مدنظر قرار گیرد. ثانیاً در وضع قوانین و مقررات مالیاتی و سایر قوانین نیز باید رعایت اصول و استانداردهای حسابداری به عمل آید، تا با هماهنگی این مقررات و دستورالعمل‌ها، مشکلات شرکت‌ها و اشخاص حقوقی حل شود. متأسفانه بدون اصلاح مقررات مالیاتی در اعلام لازم‌الاجرا بودن استانداردهای حسابداری عجله گردید (بیگ پور، ۱۳۸۳، ص ۱۷۶).

با این همه، مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قانون و مقررات مالیاتی، اگر چه تا حدودی گیرناپذیر است اما موجب اختلاف و بلا تکلیفی حسابداران رسمی مدیران بنگاه‌های اقتصادی و ماموران مالیاتی بوده و بخشی از وقت و هزینه طرفین صرف حل و فصل این موضوع شده است (بیگ پور، ۱۳۸۵، ص ۱۰۹۹).

و لذا شناسایی موارد افتراق بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری موجب کاهش بلا تکلیفی موصوف می‌شو. د قیداری در پایان کارشناسی ارشد خود با عنوان بررسی اهم موارد افتراق بین استانداردهای حسابداری ایران و قانون مالیات‌های مستقیم بر تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، به راهنمایی دکتر حسین کرباسی یزدی نسبت به شناسایی این افتراق اقدام نموده که خلاصه‌ای از آن به شرح جدول ذیل می‌باشد:

شماره استاندارد	موضوع افتراق	مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی
-----------------	--------------	---------------------------------------------------

شماره استاندارد	موضوع افتراق	مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی
۱	هزینه مطالبات مشکوک الوصول	در صورتی که بر اساس تجزیه سنی بدهکاران باشد تفاوت ایجاد نخواهد شد در صورتی که درصد فروش باشد باعث تفاوت بین سود مشمول مالیات و سود حسابداری می‌شود.
۳	درآمد عملیاتی فروش اقساطی	با توجه به اینکه برابر استاندارد حسابداری اقساط مربوط به فروش اقساطی در زمان وصول جز درآمد محسوب می‌شود لذا اختلاف بین دیدگاه حسابداری و قانون مالیاتی سبب تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود.
۴	حسابداری ذخائر (پیشامدها)	در صورت ایجاد تغییر از بابت بدهی احتمالی یا کاهش دارایی طبق استاندارد حسابداری در صورت‌های مالی باعث تفاوت می‌شود در صورتی که بدهی احتمالی یا کاهش دارایی افشاء شود تفاوتی ایجاد نخواهد گردید صرفاً نحوه افشاء در صورت‌های مالی متفاوت است.
۶	تغییر در برآورد حسابداری	در صورت شناسایی زیان ناشی از تغییر برآورد طبق استانداردهای حسابداری در صورت‌های مالی سبب تفاوت می‌گردد (در دیدگاه مالیاتی تغییر برآورد منجر به سود قبول و منجر به زیان غیر قابل قبول).
۶	عملیات متوقف شده	در صورت شناسایی زیان حاصل از واگذاری بخش متوقف شده استانداردهای حسابداری تفاوت ایجاد می‌شود (در دیدگاه مالیاتی زیان عملیات متوقف شده غیر قابل قبول و سود متوقف شده قابل قبول).
۸	اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش موجودی مواد و کالا	در صورت ایجاد زیان ناشی از کاهش ارزش موجودی مواد و کالا طبق استاندارد حسابداری در صورت‌های مالی بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات تفاوت ایجاد خواهد کرد
۱۱	تجدید ارزیابی دارایی ثابت	طبق قانون مالیاتی تجدید ارزیابی شرکت‌های غیردولتی مجاز نمی‌باشد و لیکن در صورت تجدید ارزیابی منجر به کاهش یک قلم دارایی ثابت شود و در نتیجه زیان مذکور زیان ناشی از تجدید ارزیابی شناسایی می‌گردد این موضوع از نظر مالیاتی غیر قابل قبول و همین دلیل سبب تفاوت بین سود مشمول مالیات و سود حسابداری می‌شود.
۱۱	کاهش ارزش دارایی ثابت	در صورت شناسایی زیان ناشی از کاهش دائمی در ارزش یک دارایی یا گروهی از اقلام طبق استاندارد حسابداری باعث تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود.
۱۱	برکناری دائمی دارایی ثابت	در صورت شناسایی زیان ناشی از برکناری یک قلم دارایی ثابت طبق استاندارد حسابداری باعث تفاوت‌هایی بین حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود.
۱۵	زیان کاهش سرمایه‌گذاری	در صورت ایجاد زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری طبق استاندارد حسابداری باعث تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود.

شماره استاندارد	موضوع افتراق	مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی
۱۵	زیان ناشی از تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری و سرمایه‌گذاری بلند مدت	در صورت کاهش ارزش سرمایه‌گذاری و شناسایی زیان طبق استاندارد حسابداری باعث تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود.
۱۷	هزینه استهلاک دارایی نامشهود	در صورت شناسایی هزینه استهلاک طی عمر مفید و براساس الگوی مصرف منافع اقتصادی هر دارایی طبق استاندارد حسابداری در صورت‌های مالی بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات تفاوت ایجاد می‌شود.
۱۸	حذف سود و زیان تحقق نیافته ناشی از معامله فی مابین	با توجه به اینکه شرکت‌های اصلی و فرعی هر کدام اظهار نامه مالیاتی مجزا تهیه و ارائه می‌کنند در صورت فروش کالا از شرکت اصلی به شرکت فرعی و بالعکس و فروش آن در همان دوره به خارج از گروه سود تحقق نیافته ایجاد خواهد گردید اما اگر ماحصل به سود تحقق نیافته منجر شود شرکت فروشنده مشمول پرداخت مالیات به فروش در دوره فروش بوده درحالی‌که طبق استانداردهای حسابداری در صورت‌های مالی تلفیقی به دلیل عدم تحقق سود حاصل از معاملات فی مابین سود فوق حذف می‌شود و در واقع سود فروش به دوره آتی منتقل می‌شود در صورتی که دوره‌های گذشته مالیات آن پرداخت شده در نتیجه موجب اختلاف زمانی در پرداخت مالیات می‌شود.
۱۹	استهلاک سرقفلی در روش تحصیل (ترکیب واحد تجاری)	در صورت شناسایی استهلاک سرقفلی طی عمر مفید برآوردی و براساس الگوی مصرف منافع اقتصادی آن و همچنین زیان ناشی از کاهش ارزش دفتری سرقفلی تا میزان قابل بازیافت آن طبق استاندارد حسابداری باعث ایجاد تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود.
۱۹	حذف سود و زیان تحقق نیافته ناشی از معاملات فی مابین واحدهای ترکیب شونده و روش اتحاد منافع	به شرح توضیحات استاندارد شماره ۱۸
۲۱	حذف سود و زیان تحقق نیافته از معاملات فی مابین واحد سرمایه‌گذار و واحد تجاری وابسته	به شرح توضیحات استاندارد شماره ۱۸
۲۱	کاهش ارزش دائمی در ارزش سرمایه‌گذاری‌های واحدهای وابسته	در صورت شناسایی زیان ناشی از کاهش دائمی در ارزش سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته طبق استاندارد حسابداری باعث تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود.

هم‌چنین موارد زیر نیز توسط محقق به شرح زیر شناسایی شده است.

شماره استاندارد	ماده قانونی	موضوع مغایرت	هزینه قابل قبول مالیاتی	رویه استاندارد حسابداری
۱۱	۱۵۲	هزینه استهلاک دارایی ثابت مشهود	براساس نرخ‌های جدول استهلاکات ماده ۱۵۱ قابل قبول می‌باشد.	براساس الگوی منافع اقتصادی
۱۷	۱۵۲	هزینه استهلاک دارایی نامشهود	غیرقابل قبول است	براساس الگوی منافع اقتصادی
۱۹	۱۵۲	استهلاک سرقفلی روش تحصیل (ترکیب واحد تجاری)	غیرقابل قبول است	براساس الگوی منافع اقتصادی
۳	۱۴۷	درآمد عملیاتی فروش اقساطی	صرفاً تعهدی قابل قبول است	اقساط مربوط به فروش اقتصادی در زمان وصول، جزء درآمد به حساب می‌آید.
۱۵ و ۲۱	۱۴۸	زیان ناشی از تغییر طبقه‌بندی اوراق بهادار	غیرقابل قبول می‌باشد	برابر استاندارد مورد قبول می‌باشند
۱۳	۱۴۸	سود و کارمزد پرداختی به اشخاص غیربانکی	غیرقابل قبول است	برابر استاندارد مورد قبول می‌باشند
۱	۱۴۸	تعیین حدنصاب برای هزینه‌ها	برای بعضی هزینه‌ها مانند حق سنوات حدنصاب مشخص شده است.	برابر استاندارد مورد قبول می‌باشند
۱	۱۴۸	حقوق و دستمزد پرداختی به مدیران غیرموظف	غیرقابل قبول می‌باشد	کلیه هزینه‌های تحمل شده برای کسب درآمد قابل قبول است
۱	۱۴۸	جرائم شهرداری و... به جز جرایم بانکی	غیرقابل قبول می‌باشد	برابر استاندارد قابل قبول است (با رعایت اصل تطابق)
۱۳	بخشنامه شماره ۲۳۲/۳۹۳/۳۰۵۴۵	هزینه بهره در صورت وجود سپرده سرمایه‌گذاری	غیرقابل قبول می‌باشد	برابر استاندارد قابل قبول است
۲۳	۱۴۸	زیان فروش دارایی به گروه در حالت مشارکت‌های خاص	غیرقابل قبول می‌باشد	برابر استاندارد قابل قبول است
۲۴	۱۴۹	استهلاک هزینه‌های تاسیس	قابل قبول می‌باشد	برابر استاندارد، شناسایی هزینه‌های تاسیس مجاز نمی‌باشد

روش‌های رفع اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات

بیگ پور در بررسی مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲ ق. م. م (اجرای حسابرسی مالیاتی توسط حسابدار رسمی) در نشریه حسابرس می‌گوید:

"برخورد دوگانه مالیات ستانی در اجرای قانون مالیات‌های مستقیم و رعایت استانداردهای حسابرسی از طرف حسابدارن رسمی یکی از مشکلات حرفه حسابرسی است زیرا در تهیه گزارش حسابرسی مالی باید استانداردهای حسابداری رعایت شود و در تهیه گزارش حسابرس مالیاتی نیز رعایت قوانین و مقررات مالیاتی الزامی است." به نظر می‌رسد برای رفع مشکل پیش گفته دو راه حل وجود داشته باشد:

الف- استانداردهای حسابداری حتی المقدور منطبق با قوانین مالیاتی تدوین شوند. که این روش از لحاظ منطقی توجیه پذیر نیست. زیرا این شیوه عمل باعث فاصله گرفتن استانداردهای حسابداری کشور از استانداردهای بین‌المللی می‌گردد و با توجه به مناسبات اقتصادی و روابط حاکم بردنیای تجارت، این روش به هیچ وجه عملی نیست. ضمن اینکه هدف از تدوین استانداردهای حسابداری، ارائه اطلاعات مفید به طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان می‌باشد که با تنظیم استانداردهای حسابداری منطبق با قوانین مالیاتی، اصولاً اطلاعات تهیه شده فقط می‌تواند برای سازمان امور مالیاتی مفید باشد و سایر استفاده‌کنندگان از دسترسی به اطلاعات مفید محروم می‌شوند.

ب- راه حل دیگر این است که قانون‌گذاران حتی الامکان، قانون مالیات‌ها را منطبق با استانداردهای حسابداری تدوین کنند. که این راه حل، منطقی‌تر به نظر می‌رسد. زیرا باعث پایین آمدن اختلافات شده و هم سازمان امور مالیاتی و هم سایر استفاده‌کنندگان می‌توانند از اطلاعات مفید تهیه شده براساس استانداردهای حسابداری منتفع شوند.

تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات موجب بروز پدیده‌ای به نام "تخصیص بین دوره‌ای مالیات" شده است. که تفاوت این دوسود در حساسی تحت سرفصل "مالیات انتقالی به دوره‌های آتی" نشان داده می‌شود. که برخی‌ها باتوجه به مفاهیم تداوم فعالیت، تطابق و روش‌های مدیریت موافق موضوع تخصیص بین دوره‌ای هستند. اما برخی دیگر به دلایلی از قبیل قابل فهم نبودن مالیات، ابهام و مربوط نبودن مخالف آن هستند.

بر اساس تحقیقات مشاهده‌ای رولندوبیور در زمانی کارایی بازار سرمایه تخصیص بین دوره‌ای مالیات قابل قبول و همین محققان در تحقیق بعد نتیجه‌گیری کرده‌اند که

فرضیات زیر بنایی تخصیص مالیاتی قابل قبول و همین محققین در تحقیق بعد نتیجه‌گیری کرده‌اند که فرضیات زیر بنایی تخصیص مالیاتی مورد تردید و سوال است و روش‌های جاری تخصیص مالیاتی لزوماً روش بهینه محسوب نمی‌شود. (ذکوری)

البته در ریشه‌یابی موارد اختلاف نباید فقط با ذهنیت وجود مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین پیش رفت بلکه بخشی از این اختلاف نیز به رفتار مودی مالیاتی و وجود انگیزه‌های قوی جهت فرار مالیاتی با استفاده از ترفندهای مختلف حساب سازی و کتمان درآمد، از طریق تبانی زنجیره‌ای در عدم صدور صورتحساب و... برمی‌گردد.

جامعه آماری

در این تحقیق از بعد مکانی از بین ادارات کل امور مالیاتی کشور، استان کردستان، و از میان ادارات شهرستان‌های استان، اداره امور مالیاتی اشخاص حقوقی شهرستان سنندج انتخاب شده است. و اشخاص حقوقی که حائز شرایط زیر باشند انتخاب گردیده‌اند:

- ۱- در عملکردهای هریک از سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸، در مهلت مقرر قانونی برابر مقررات ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم، اظهارنامه مالیاتی تسلیم نموده باشند.
 - ۲- در اجرای بند ۲ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم دفاتر قانونی و کلیه اسناد و مدارک درخواستی را به واحد رسیدگی و تشخیص اداره امور مالیاتی تسلیم نموده باشند.
 - ۳- در مورد شرکت‌های با موضوع فعالیت تولیدی، مودی در مرحله قبل از بهره‌برداری نباشد.
 - ۴- صددرصد موضوع فعالیت مودی مشمول معافیت از پرداخت مالیات نباشد.
 - ۵- سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفند باشد.
- علت انتخاب اشخاص حقوقی شهرستان سنندج این بوده که ابتدا استانی که برابر اطلاعات سازمان امور مالیاتی کشور در سنوات ۸۴ تا ۸۸ از حیث افزایش درآمدهای مالیاتی در جایگاه خوبی قرار داشته باشد. که برابر جدول مندرج در صفحات قبل، این استان دارای رتبه سیزدهم از میان چهل اداره کل می‌باشد.
- پس از این مرحله نیز به این دلیل شهرستان سنندج انتخاب گردید که اولاً بیشترین وصولی مالیات در میان شهرستان‌های استان متعلق به سنندج می‌باشد و ثانیاً تعداد

اشخاص حقوقی فعال در این شهر بسیار بیش‌تر و غیرقابل مقایسه با سایر شهرستان‌های استان می‌باشد. و علت انتخاب سنوات ۸۴ تا ۸۸ این است که با توجه به موضوع پژوهش قلمرو زمانی انتخاب شده که نزدیک‌ترین فاصله را با زمان حال داشته باشند و با توجه به مقررات مالیاتی در زمان انجام پژوهش آخرین عملکرد رسیدگی شده اشخاص حقوقی، عملکرد ۸۸ می‌باشد.

و انتخاب درآمد مشمول مالیات تشخیصی به این دلیل می‌باشد که اولین مرحله از مراحل وصول مالیات، مرحله تشخیص رقم درآمد مشمول مالیات می‌باشد.

و با شناسایی علل اصلی به‌وجود آمدن اختلاف بین سود مشمول مالیات تشخیصی و ابرازی مودی می‌توان راهکارهایی ارائه نمود تا در وهله اول این اختلافات کاهش یابد و در مراحل بعدی دادرسی نیز رسیدگی به اعتراضات مودی به صورت قانونمند صورت گیرد و از اعمال سلیقه در صدور رای و سوء استفاده از موضوع پیچیدگی قانون، کاهش دادن فرصت‌های بروز فساد و در نهایت اخذ مالیات در سریع‌ترین زمان، با کم‌ترین هزینه و با رعایت اصل عدالت و جلوگیری از اجحاف در حق مؤدیان دست یافت.

ضمناً در این پژوهش درآمد مشمول مالیات ابرازی اشخاص حقوقی که دفاتر، اسناد حسابداری و مدارک مثبت ارائه نموده‌اند مورد بررسی قرار گرفته است و سایر اشخاص حقوقی که دفاتر قانونی و مدارک تسلیم ننموده‌اند، در واقع اظهارنامه متکی به دفاتر تسلیم ننموده‌اند و درآمد مشمول مالیاتی که متکی به دفاتر و مدارک نباشد مبنایی برای بررسی آن و انطباق با مقررات مالیاتی و اصول و استانداردهای حسابداری وجود ندارد. لذا این گروه از مؤدیان از جامعه آماری حذف شده است.

نمونه‌گیری

در شرایطی که حجم جامعه‌ای بزرگ باشد امکان انجام تجزیه و تحلیل و انجام محاسبات بر روی تمامی اعضاء وجود ندارد. که در این شرایط نمونه‌ای از اعضا جامعه گرفته می‌شود. از آنجایی که در این تحقیق جامعه آماری حائز شرایط فوق الذکر ۲۷۶ پرونده می‌باشد؛ جهت قابلیت اتکا بیش‌تر به یافته‌های تحقیق و عدم وجود ایرادات ناشی از نمونه‌گیری، صددرصد اعضای جامعه مورد بررسی قرار گرفته است یعنی حجم نمونه با جامعه برابر می‌باشد.

که اطلاعات مربوط به تمامی آنها استخراج گردیده است.

روش جمع‌آوری اطلاعات

گردآوری اطلاعات از طریق مراجعه به تک تک پرونده‌های موجود در واحد وصول و مطالبه و استخراج اطلاعات موجود با مطالعه گزارش رسیدگی تنظیمی توسط واحد مالیاتی صورت گرفته است. و سپس با توجه به فرم‌های تهیه شده اقدام به دسته‌بندی اطلاعات استخراجی گردید.

روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

۱-۱- روش تجزیه و تحلیل اطلاعات فرضیه‌ها

فرضیه ۱: بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی تفاوت وجود دارد. جهت آزمون این فرضیه درآمد مشمول مالیات ابرازی مؤدیان از اظهارنامه مالیاتی تسلیمی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی از برگ تشخیص صادره استخراج گردیده و از روش آماری تی زوجی جهت آزمون معنادار بودن تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی استفاده گردید.

فرضیه دوم: عدم کفایت مدارک مثبت باعث ایجاد اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد.

جهت آزمون این فرضیه اشخاص حقوقی جامعه انتخابی ابتدا به دو دسته تقسیم شدند.

دسته اول- شرکت‌هایی که عدم کفایت مدارک آنها دارای تأثیر اساسی برقابل رسیدگی بودن دفاتر نداشته و فقط منجر به برگشت هزینه‌های مربوطه گردیده است
دسته دوم- شرکت‌هایی که عدم کفایت مدارک آنها تأثیر اساسی بر روند تعیین درآمد مشمول مالیات داشته و در اجرای بخش اول مفاد بند ۳ ماده ۹۷ ق.م.م به نظر اداره امور مالیاتی غیرقابل رسیدگی بوده و هیأت بند ۳ ماده ۹۷ نیز رای بر تأیید نظر اداره امور مالیاتی صادر کرده و در نهایت عدم کفایت مدارک منجر به تشخیص علی‌الراس شده است.

در مورد شرکت‌های دسته اول، سهم هزینه‌های فاقد مدارک و مستندات از جمع کل تفاوت ایجاد شده محاسبه گردیده و اثر آن در ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی محاسبه و با روش تی زوجی معناداری تفاوت ایجاد شده آزمون شده است.

در ارتباط با شرکت‌های دسته دوم، که به دلیل عدم کفایت مدارک درآمد مشمول مالیاتشان با رد دفاتر از طریق علی‌الراس تعیین شده است، کل تفاوت ایجاد شده به‌عنوان تأثیرات عدم رعایت آیین نامه قلمداد شده است. چرا که در تمامی گزارشات رد دفاتر چند مورد از عدم رعایت الزامات آیین نامه تحریر دفاتر و چند دلیل برای عدم کفایت مدارک به‌صورت توأمان مطرح شده است. در نهایت جهت تعیین معناداری تفاوت ایجاد شده از روش تی زوجی استفاده شده است.

فرضیه سوم عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر باعث ایجاد تفاوت درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد.

در این ارتباط ابتدا میانگین مابه‌التفاوت سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی شرکت‌هایی که دفاتر آنها به دلیل عدم رعایت آیین نامه رد شده است را با مابه‌التفاوت سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی که آیین نامه تحریر دفاتر را رعایت نموده‌اند، جهت آزمون معناداری تفاوت استفاده گردیده و با روش آماری تی زوجی تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی را در هر دو حالت قبولی و مردودی دفاتر مورد آزمون قرار گرفته است.

فرضیه چهارم: مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌های مستقیم باعث ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد.

تأثیر تفاوت بین استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌های مستقیم در ایجاد تفاوت بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی زمانی قابل ردیابی است که مؤدیان آیین نامه تحریر دفاتر را رعایت نموده و نهایتاً درآمد مشمول مالیات آنها از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص شده باشد. در حالت قبولی دفاتر پس از آنالیز تمامی اقلام برگشتی مؤثر بر مالیات، آیتم‌هایی که به دلیل تفاوت بین استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌های مستقیم غیرقابل قبول تشخیص داده شده بود تفکیک گردید و اثر این اقلام بر ایجاد تفاوت بین سود ابرازی و سود تشخیصی محاسبه و با آزمون تی زوجی معنادار بودن تفاوت ایجاد شده آزمون شده است. و در ادامه جدولی در خصوص مصادیق تفاوت استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی تشریح گردیده است.

روش تحلیل اطلاعات در بخش اهداف

هدف اول: شناسایی عوامل مؤثر بر ایجاد اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی

در بررسی هدف اول پس از مشخص شدن نتایج آزمون فرضیه‌ها عواملی که باعث ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی گردد شناسایی شده و سپس در حالت‌های زیر درصد اختلاف بین مالیات ابرازی و تشخیصی محاسبه و میانگین درصد کل اختلاف در هر حالت تعیین و نسبت به رتبه‌بندی عوامل ایجاد اختلاف پرداخته می‌شود.

حالت الف - حالت عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر (مردودی دفاتر).

۱۰۰* سود مشمول مالیات تشخیصی - سود مشمول مالیات ابرازی = درصد اختلاف سود مشمول مالیات ابرازی

حالت ب - رعایت آیین نامه تحریر دفاتر

ب-۱ - تأثیر هزینه‌های غیر قابل قبول

۱۰۰* مجموع هزینه‌های غیر قابل قبول = درصد اختلاف سود مشمول مالیات

ب-۱-۱ - مغایرت بین استانداردهای حسابداری وقوانین مالیاتی

۱۰۰* مجموع هزینه‌های برگشتی مغایر با استانداردهای حسابداری = درصد اختلاف سود مشمول مالیات

ب-۱-۲ - عدم کفایت مدارک و مستندات

۱۰۰* مجموع هزینه‌های برگشتی فاقد مدارک و مستندات = درصد اختلاف سود مشمول مالیات

با تعیین درصد اختلاف‌ها و مقایسه آنها با هم، میزان تأثیرگذاری هر کدام از عوامل فوق رتبه‌بندی می‌شود.

هدف دوم شناسایی نقش آیین‌نامه تحریر دفاتر در ایجاد اختلاف.

در صورت تأیید فرضیه دوم، مصادیق اصلی که براساس ماده ۲۰ آیین‌نامه تحریر دفاتر منجر به مردودی دفاتر شده است

توسط آمار توصیفی رتبه‌بندی خواهند شد. و در نهایت هر یک از عوامل مؤثر بر رد دفاتر به ترتیب فراوانی تکرار دسته‌بندی شده و در جدول ارائه شده است.

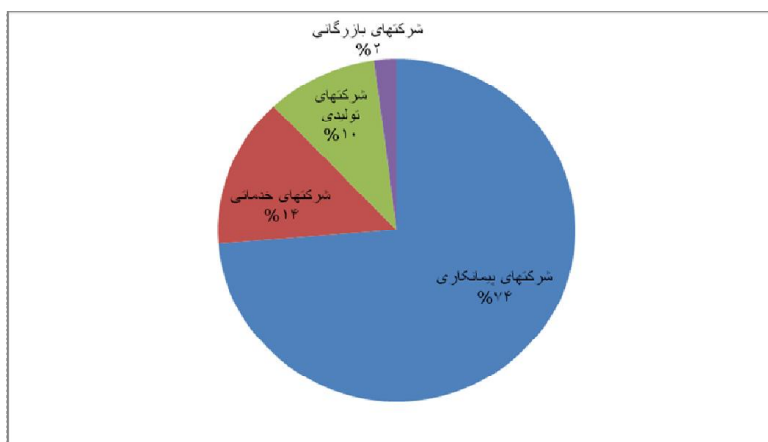
هدف سوم بررسی نقش معایرت بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری در ایجاد اختلاف.

برابر توضیحات قبلی زمان قبولی دفاتر ابتدا اقلام برگشتی مؤثر بر مالیات، آنالیز شده و هر یک در طبقه‌بندی مربوط به خود تجمیع می‌گردد. سپس جمع اقلام قرار گرفته در طبقه مربوط به اختلاف قانون و استانداردهای حسابداری،

با آزمون تی زوجی معناداری مابین تفاوت ایجاد شده ارزیابی شده و در نهایت هزینه‌های غیرقابل قبول به ترتیب میزان اثرگذاری در ایجاد تفاوت با استفاده از آمار توصیفی رتبه بندی می‌گردند.

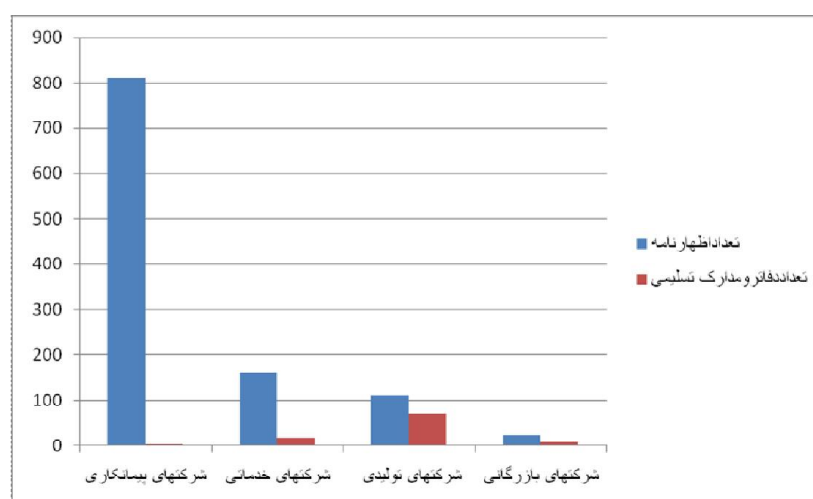
هدف چهارم بررسی میزان تأثیر عدم کفایت مدارک و مستندات در ایجاد اختلاف. در این ارتباط نیز ابتدا مجموع هزینه‌های فاقد مدارک و مستندات برگشتی، محاسبه و با آزمون تی زوجی معنادار بودن این اختلاف مورد آزمون قرار می‌گیرد. و در پایان مصادیق هریک از هزینه‌های فاقد مدرک، به تفکیک رقم مؤثر و فراوانی تکرار، دسته‌بندی شده و در جدول آورده می‌شود.

درصد متوسط اظهارنامه‌های تسلیمی در سال‌های ۸۴ تا ۸۸ به تفکیک نوع فعالیت



همان‌گونه که در جدول فوق نشان داده شده است بیش‌ترین درصد اظهارنامه‌های تسلیمی متعلق به شرکت‌های پیمانکاری، و کم‌ترین درصد متعلق به شرکت‌های بازرگانی می‌باشد. که یکی از عوامل تسلیم این حجم از اظهارنامه توسط شرکت‌های

پیمانکاری عدم امکان فرار مالیاتی می‌باشد بدین ترتیب که بیشترین تعداد قراردادهای منعقد شده شرکت‌های پیمانکاری با سازمان‌های دولتی می‌باشد و اجرای ماده ۱۰۴.ق.م.م بیشترین امکان ردیابی درآمد فعالیت‌های پیمانکاری را فراهم آورده است. و نمودار فوق هم‌چنین نشان می‌دهد که شرکت‌های بازرگانی کمترین تعداد اظهارنامه را تسلیم نموده است که این امر می‌تواند بیانگر وجود راه‌های متعدد فرار مالیاتی در این بخش از اقتصاد می‌باشد.



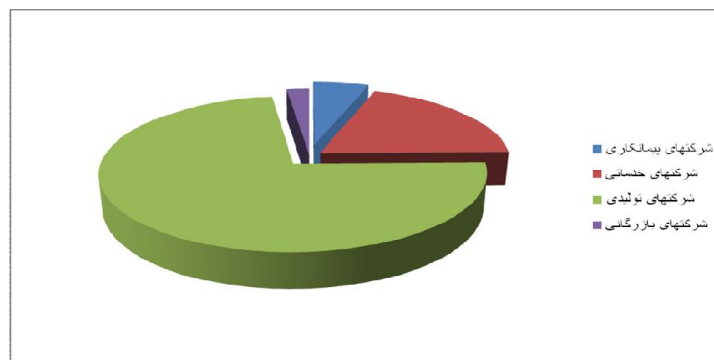
میانگین تعداد اظهارنامه‌های تسلیمی و تعداد دفاتر و مدارک تحویل شده به واحد مالیاتی

نکته قابل توجه این است که برابر نمودار فوق شرکت‌های پیمانکاری با وجود داشتن بیشترین سهم از اظهارنامه تسلیمی، کمترین سهم را در دفاتر و مدارک تسلیمی داشته است. که این موضوع می‌تواند متأثر از دو عامل باشد:

اول اینکه: سود تشخیص شده برای تعیین درآمد مشمول مالیات پیمانکاران کمتر از سود واقعی این دسته از مؤدیان می‌باشد.

دوم اینکه: هزینه استقرار سیستم حسابداری و تسلیم دفاتر و مدارک بیش‌تر از منافع آن است.

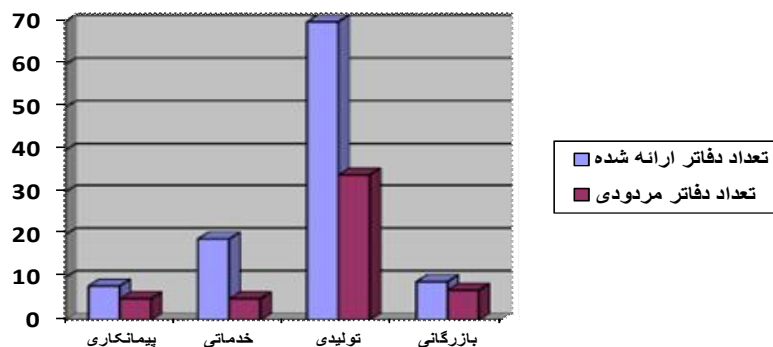
نمودار ذیل درصد سهم هر طبقه از مؤدیان در تسلیم دفاتر و مدارک، براساس نوع فعالیت را نشان می‌دهد.



برابر نمودار فوق شرکت‌های تولیدی با ۶۸٪ بیش‌ترین و شرکت‌های بازرگانی با ۲٪، کم‌ترین سهم را در تسلیم دفاتر و مدارک داشته‌اند.

نمودار زیر میانگین تعداد دفاتر مردودی را به تفکیک نوع فعالیت مودی نشان

می‌دهد



برابر نمودار فوق ۷۱ درصد دفاتر شرکت‌های بیمه‌کاری، ۷۸ درصد دفاتر شرکت‌های بازرگانی، ۵۰ درصد دفاتر شرکت‌های تولیدی و ۲۶ درصد دفاتر شرکت‌های خدماتی مردود شده‌اند و به این ترتیب بیش‌ترین نسبت دفاتر مردودی نسبت به دفاتر ارائه شده مربوط به شرکت‌های بیمه‌کاری، و کم‌ترین درصد دفاتر مردودی متعلق به شرکت‌های خدماتی می‌باشد.

نتایج آزمون

در آزمون فرضیه‌های پژوهش از تی زوجی استفاده شده است که نتایج به دست آمده به شرح ذیل می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه اول

بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی تفاوت معناداری وجود دارد.

آزمون مقایسه میانگین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی برای کل دفاتر قانونی

نتیجه	p-value	درجه آزادی df	مقدار t	تعداد	میانگین	شاخص
تفاوت دارد	۰.۰۰	۲۴۳	-۴.۸۴۲	۲۴۴	-۹۷۰۱۷۰۳۹۶	سود مشمول مالیات ابرازی
				۲۴۴	۱۳۷۴۹۴۸۸۸۲	سود مشمول مالیات تشخیصی

با توجه به آزمون تی زوجی $p\text{-value} = ۰.۰۰ < ۰.۰۵$ می‌باشد می‌توان گفت بین دو شاخص سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات تشخیصی تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به اینکه سود مشمول مالیات تشخیصی طبق جدول بیش از سود مشمول مالیات ابرازی است می‌توان نتیجه گرفت که سود مشمول مالیات تشخیصی به‌طور معناداری بیش از سود مشمول مالیات ابرازی می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه دوم

عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر موجب ایجاد اختلاف بین درآمد مشمول مالیات تشخیصی و ابرازی می‌شود.

آزمون مقایسه میانگین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی برای دفاتر مردودی

نتیجه	p-value	درجه آزادی df	مقدار t	تعداد	میانگین	شاخص
تفاوت دارد	۰.۰۰۴	۴۹	-۳.۰۶۶	۵۰	-۶۱۱۴۱۶۰۰۵	سود مشمول مالیات ابرازی
				۵۰	۶۶۱۹.۸	سود مشمول مالیات

تشخیصی						
--------	--	--	--	--	--	--

با توجه به نتایج آزمون تی زوجی $0/05 > p\text{-value} = 0.004$ می‌توان گفت بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات تشخیصی در شرکت‌هایی که دفاترشان رد شده است، تفاوت معناداری وجود دارد.

آزمون مقایسه میانگین‌ها مربوط به هدف دوم تحقیق

شاخص	میانگین	تعداد	مقدار t	درجه آزادی df	p-value	نتیجه
سود مشمول مالیات ابرازی	-۱۰۶۲۶۳۲۸۶۸	۱۹۴	۴.۳۱۱	۱۹۳	۰.۰۰۰	تفاوت دارد
سود مشمول مالیات تشخیصی	۱۵۰۶۰۷۲۸۴۲	۱۹۴				

نتایج آزمون تی زوجی $0/05 > p\text{-value} = 0.000$ بیانگر آن است که بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی شرکت‌هایی که دفاترشان مورد قبول واقع شده است اختلاف معناداری وجود دارد.

نتایج آزمون فرضیه سوم

مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌های مستقیم باعث ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد.

آزمون مقایسه میانگین سود مشمول مالیات ابرازی و مجموع مقادیر مغایر با استانداردهای حسابداری به‌علاوه سود مشمول مالیات ابرازی

شاخص	میانگین	تعداد	مقدار t	درجه آزادی df	p-value	نتیجه
سود مشمول مالیات ابرازی	-۶.۹۶۶	۱۹۴	-۴.۷۵۳	۱۹۳	۰.۰۰۰	تفاوت دارد
مجموع مقادیر مغایر با استانداردها به‌علاوه سود مشمول مالیات ابرازی	-۹.۵۶۹	۱۹۴				

با توجه به نتایج آزمون تی زوجی $0.000 < p\text{-value} = 0.05$ می‌توان گفت که بین دو شاخص سود مشمول مالیات ابرازی و مجموع مقادیر مغایر با استانداردهای حسابداری به‌علاوه سود مشمول مالیات ابرازی تفاوت معناداری وجود دارد.

نتایج آزمون فرضیه چهارم

عدم کفایت مدارک و مستندات باعث ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد.
آزمون مقایسه میانگین سود مشمول مالیات ابرازی و مجموع مقادیر فاقد مدارک و مستندات به‌علاوه سود مشمول مالیات ابرازی

نتیجه	p-value	درجه آزادی df	مقدار t	تعداد	میانگین	شاخص
تفاوت دارد	۰.۰۰۰	۱۹۳	-۴.۴۹۴	۱۹۴	-۶۹۶۶۸۷۸۴۶	سود مشمول مالیات ابرازی
				۱۹۴	-۶۳۴۰۵۵۸۰۶	مجموع مقادیر عدم کفایت مدارک و مستندات به‌علاوه سود مشمول مالیات ابرازی

با توجه به نتایج آزمون تی زوجی $0.000 < p\text{-value} = 0.05$ می‌توان نتیجه گرفت که بین سود مشمول مالیات ابرازی و مجموع مقادیر عدم کفایت مدارک و مستندات به‌علاوه سود مشمول مالیات ابرازی تفاوت معناداری وجود دارد.

با توجه به تأیید فرضیه‌های اول، دوم، سوم و چهارم می‌توان نتیجه گرفت که بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی تفاوت معناداری وجود دارد. و درحالت کلی هم در صورت عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر و هم در صورت رعایت آیین نامه بین دو سود ابرازی و تشخیصی تفاوت معناداری وجود دارد.

درحالت عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر این اختلاف معنادار است. و درحالت قبولی دفاتر مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی باعث ایجاد اختلاف معنادار می‌شود. هم‌چنین عدم کفایت مدارک و مستندات هم باعث ایجاد تفاوت معنادار بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد.

هدف اول - نتایج تحقیق نشان می‌دهد که: بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی تفاوت معناداری وجود دارد. و هر یک از عوامل عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر، عدم کفایت مدارک و مستندات جهت اثبات مخارج متحمل و مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی هر یک به نوبه باعث ایجاد اختلاف معنادار بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌شوند.

هدف دوم - شناسایی نقش آیین‌نامه تحریر دفاتر در ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی.

طبق نتایج تحقیق عدم رعایت آیین‌نامه تحریر دفاتر در شرکت‌هایی که دفاترشان مردود شده است باعث ایجاد اختلاف معنادار بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌شود. مصادیق نقض مفاد آیین‌نامه تحریر دفاتر به ترتیب فراوانی تکرار:

ردیف	عامل مؤثر بر رد دفاتر	فراوانی تکرار در کل دفاتر مردودی	درصد در کل دفاتر
۱	از پلمپ خارج شدن دفاتر یا مفقود بودن یک یا چند برگ از دفاتر	.	.
۲	ثبت تمام یا قسمتی از یک فعالیت در حاشیه	.	.
۳	ثبت تمام یا قسمتی از یک فعالیت (آرتیکل) بین سطور	.	.
۴	عدم ثبت عملیات شعبه یا شعب در دفتر مرکز طبق مقررات ماده ۱۵	.	.
۵	عدم استفاده از اوراق مخصوص ماده ۱۶۹ ق.م.م	.	.
۶	عدم ارائه سیستم نرم افزار مالی	۱	۰٫۳۱
۷	مغایرت اطلاعات ابرازی در اظهارنامه ارزش افزوده با دفاتر	۱	۰٫۳۱
۸	عدم ارائه لیست تعداد دانشجویان	۱	۰٫۳۱
۹	عدم ارائه قراردادهای اساتید	۱	۰٫۳۱
۱۰	عدم ارائه قراردادهای ادارات	۱	۰٫۳۱
۱۱	اجرای ۱۸۱	۱	۰٫۳۱
۱۲	مغایرت اطلاعات ۱۸۱ با دفاتر	۱	۰٫۳۱
۱۳	بند گزارش حسابرسی - عدم نظارت بر انبار گردانی	۱	۰٫۳۱
۱۴	مغایرت مانده پایان دوره بستنکاران با دفاتر	۱	۰٫۳۱
۱۵	عدم ایجاد حساب انتظامی قطعات گارانتی	۱	۰٫۳۱

ردیف	عامل مؤثر بر رد دفاتر	فراوانی تکرار در کل دفاتر مردودی	درصد در کل دفاتر
۱۶	حق الوکاله غیرمتعارف با مبلغ مورد دعوا	۱	۰,۳۱
۱۷	عدم ثبت چند ماه از عملیات شعبه در دفاتر شعبه	۱	۰,۳۱
۱۸	انتقال مانده حساب‌های موقت سال قبل به تراز افتتاحیه	۱	۰,۳۱
۱۹	عدم ارائه بخشی از فاکتورهای فروش	۱	۰,۳۱
۲۰	عدم تناسب نیروی انسانی با ظرفیت تولید واقعی	۱	۰,۳۱
۲۱	وجود فاصله بین شماره فاکتورها	۱	۰,۳۱
۲۲	مستقیم علی الراس	۱	۰,۳۱
۲۳	وجود حساب موقت در سند افتتاحیه	۱	۰,۳۱
۲۴	ثبت آر تیکل در دفاتر بدون صدور سند حسابداری	۱	۰,۳۱
۲۵	استفاده از ۵ نوع فاکتور	۱	۰,۳۱
۲۶	عدم ارائه یک یا چند جلد از دفاتر	۲	۰,۶۱
۲۷	لاک گرفتگی	۲	۰,۶۱
۲۸	تخفیفات غیرمتعارف	۲	۰,۶۱
۲۹	مغایرت مانده صورتحساب بانک با دفاتر	۲	۰,۶۱
۳۰	عدم رعایت اصل بهای تمام شده	۲	۰,۶۱
۳۱	عدم انتقال چند آر تیکل از دفتر روزنامه به دفتر کل	۲	۰,۶۱
۳۲	کتمان درآمد با جاری شرکا	۲	۰,۶۱
۳۳	عدم استفاده از حساب بانک در جریان عملیات شرکت	۲	۰,۶۱
۳۴	مغایرت تراز افتتاحیه با مانده پایان دوره سال قبل	۲	۰,۶۱
۳۵	نوشتن بین سطور	۳	۰,۹۲
۳۶	استفاده از دفاتر سنوات قبل	۳	۰,۹۲
۳۷	عدم ارائه صورت ریز بدهکاران	۳	۰,۹۲
۳۸	عدم ارائه قرارداد تسهیلات	۳	۰,۹۲
۳۹	عدم رعایت تفکیک شخصیت	۳	۰,۹۲
۴۰	مغایرت تراز افتتاحیه با ترازنامه	۳	۰,۹۲
۴۱	مغایرت ارقام جداول اظهارنامه	۳	۰,۹۲
۴۲	عدم افشای روش نگهداری موجودی‌ها	۳	۰,۹۲
۴۳	عدم انتقال صحیح برخی حساب‌ها به صورت سود و زیان	۳	۰,۹۲
۴۴	عدم توازن ترازنامه	۳	۰,۹۲
۴۵	گذاشتن جای سفید در دفتر	۴	۱,۲۳
۴۶	مغایرت حساب عملکرد در دفاتر با اظهارنامه	۴	۱,۲۳

ردیف	عامل مؤثر بر رد دفاتر	فراوانی تکرار در کل دفاتر مردودی	درصد در کل دفاتر
۴۷	عدم انتقال چند آرتیکل از اسناد حسابداری به دفتر روزنامه	۴	۱,۲۳
۴۸	مفتوح بودن حساب‌های دائم و موقت	۴	۱,۲۳
۴۹	عدم تسلیم خلاصه عملیات سه ماهه	۵	۱,۵۴
۵۰	عدم ارائه صورت وضعیت	۵	۱,۵۴
۵۱	عدم ارائه چند سند حسابداری	۵	۱,۵۴
۵۲	مغایرت خریدهای ثبت شده با اطلاعات سایت خدمات مالیاتی	۵	۱,۵۴
۵۳	فاکتور ماشینی	۷	۲,۱۵
۵۴	عدم ثبت قسمتی از فعالیت مالی	۹	۲,۷۷
۵۵	تأخیر پلمپ	۱۰	۳,۰۸
۵۶	تقدم ثبت	۱۰	۳,۰۸
۵۷	بستانکاری حساب‌های نقدی	۱۱	۳,۳۸
۵۸	عدم رعایت استانداردهای حسابداری	۱۲	۳,۶۹
۵۹	عدم ارائه صورتحساب بانکی	۱۵	۴,۶۱
۶۰	عدم ارائه صورت مغایرت بانکی	۱۵	۴,۶۱
۶۱	مانده خلاف ماهیت حساب‌ها	۱۵	۴,۶۱
۶۲	کتمان درآمد	۱۶	۴,۹۲
۶۳	تأخیر ثبت	۱۷	۵,۲۳
۶۴	عدم ارائه صورت گردش کالا	۲۷	۸,۳۱
۶۵	عدم ارائه صورت محاسبه بهای تمام شده	۲۸	۸,۶۱
۶۶	عدم ارائه صورت گردش مواد	۲۹	۸,۹۲
	جمع	۳۲۷	۱۰۰

همان گونه که از جدول فوق پیداست عدم ارائه صورت گردش مواد با فراوانی ۸.۹۲٪ مؤثرترین عامل رد دفاتر می‌باشد و عوامل عدم ارائه صورت محاسبه بهای تمام شده و صورت گردش کالا با فراوانی ۸.۶۱٪ و ۸.۳۱٪ در رتبه‌های بعد قرار دارند. و عوامل ردیف ۱ تا ۵. هیچ‌گونه تأثیری بر رد دفاتر نداشته‌اند.

هدف سوم- براساس نتایج به‌دست آمده مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی باعث ایجاد تفاوت معنادار بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی

می‌گردد. نکته قابل توجه در ارتباط با این موضوع این است که در تحقیق انجام شده قبلی توسط آقای ذکوری موضوع مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی منجر به ایجاد اختلاف معنادار بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و قطعی نمی‌گردد. که از این اختلاف نتایج به دست آمده می‌توان چند مطلب را استنباط کرد. اول اینکه این احتمال وجود دارد که در طی مسیر مراحل قطعیت پرونده ممکن است مراجع دادرسی بدون اعمال محافظه کاری نسبت به تعدیل تأثیر اختلاف استاندارد و قانون مالیات‌ها اقدام نموده باشند و یا در مرحله تشخیص پرونده، کارشناسان ارزش مالیاتی ممکن است در رسیدگی‌های خود با اعمال چشم پوشی نسبت به تأثیر تفاوت الزامات استانداردها اقدام به رسیدگی نموده باشند. و یا اینکه مدیران مالی شرکت‌ها با آگاهی نسبت به شناسایی موارد اختلاف، در ثبت رویدادهای مالی اصل حاکمیت قانون را مدنظر قرار داده و اولویت را به قانون داده باشند. و این نحوه عمل مدیران مالی، کارشناسان ارزش مالیاتی و مراجع دادرسی از استانی به استان دیگر تفاوت داشته باشد.

ذیلاً موارد اختلاف بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی به ترتیب میزان تأثیر آورده می‌شود:

موضوع	مبلغ	فراوانی تکرار	درصد
اعمال جریمه توسط کارفرما	۳۳۹۱۷۸۱	۱	۰,۰۰۳۹۷۳
تبلیغات غیرمتعارف	۵۸۵۰۰۰۰	۱	۰,۰۰۶۸۵۳
جریمه بیمه	۱۳۲۵۲۹۲۱	۲	۰,۰۱۵۵۲۴
پاداش به کارکنان	۲۸۹۰۰۶۰۰	۴	۰,۰۳۳۸۵۴
جریمه راهنمایی و رانندگی	۳۶۳۸۳۰۰۰	۵	۰,۰۴۲۶۱۹
جریمه تأمین اجتماعی	۱۴۱۴۹۸۰۵۷	۱	۰,۱۶۵۷۴۹
به دلیل قرار داشتن شرکت در نقطه تعطیل، کل هزینه‌ها غیرقابل قبول است.	۴۳۰۴۱۷۴۴۴	۲	۰,۵۰۴۱۸۶
پاداش هیأت مدیره	۱۷۰۳۵۴۵۵۲۸	۶	۱,۹۹۵۵۱۳
استهلاک اضافی	۶۱۲۹۰۲۰۷۱۷	۱۷	۷,۱۷۹۴۶۲
حقوق جذب نشده	۱۲۱۰۴۳۷۷۲۱	۳۲	۱۴,۱۷۸۸۸
استهلاک جذب نشده	۱۳۷۵۳۲۱۵۹۲۹	۳۱	۱۶,۱۱۰۳۵
پرداخت بهره به اشخاص	۵۱۰۱۸۹۹۲۳۰۹	۱۱	۵۹,۷۶۳۰۴
جمع	۸۵۳۶۸۸۰۶۰۰۷	-----	۱۰۰

هدف چهارم - براساس نتایج کسب شده عدم کفایت مدارک و مستندات باعث ایجاد اختلاف معنادار بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد:

موارد هزینه‌ها و مخارج بدون مدرک به ترتیب درصد تأثیر در جدول زیر ارائه می‌گردد:

موضوع	مبلغ	فراوانی تکرار	درصد نسبت به مجموع
اقدام نامشخص	۶۸۵۰۰۰	۱	۰,۰۰۰۰۴۵۱۳۵
تأخیر کارت الکترونیک	۱۹۴۳۱۱۲	۱	۰,۰۰۰۰۱۲۸۰۳۱
زیان برکناری دارایی	۲۲۱۴۰۰۰	۱	۰,۰۰۰۰۱۴۵۸۸
هزینه مطالبات مشکوک الوصول	۴۵۱۲۰۰۰	۱	۰,۰۰۰۰۲۹۷۲۹۵
هزینه دادگستری	۵۰۰۰۰۰۰	۱	۰,۰۰۰۰۳۲۹۴۴۹
کسر از پیش پرداخت	۶۰۰۰۰۰۰	۲	۰,۰۰۰۰۳۹۵۳۳۹
کالای اسقاطی	۶۴۰۰۰۰۰	۱	۰,۰۰۰۰۴۲۱۶۹۵
هزینه آزمایش مواد اولیه	۶۷۵۰۰۰۰	۱	۰,۰۰۰۰۴۴۴۷۵۶
بن کارگری	۱۰۷۷۰۰۰۰	۲	۰,۰۰۰۰۷۰۹۶۳۳
هزینه تولید	۱۶۹۰۰۰۶۶	۵	۰,۰۰۰۱۱۱۳۵۴۲
کارشناسی	۱۷۰۰۰۰۰۰	۱	۰,۰۰۰۱۱۲۰۱۲۷
ترخیص گمرک	۲۱۲۸۸۰۰۰	۱	۰,۰۰۰۱۴۰۲۶۶۲
خسارت اخراج	۲۲۹۷۲۶۵۰	۴	۰,۰۰۰۱۵۱۳۶۶۳
دیرکرد بدون پرداخت	۲۵۱۶۰۰۹۳	۱	۰,۰۰۰۱۶۵۷۷۹۳
هزینه حسابرسی - بدون تسلیم گزارش	۳۵۰۰۰۰۰۰	۱	۰,۰۰۰۲۳۰۶۱۴۳
غذا	۵۱۴۵۲۳۸۰	۵	۰,۰۰۰۳۳۹۰۱۸۷
توزیع و فروش	۵۳۵۹۳۰۸۰	۵	۰,۰۰۰۳۵۳۱۲۳۷
بیمه کارخانه	۵۴۴۴۱۱۸۰	۶	۰,۰۰۰۳۵۸۷۱۱۸
مسافرت	۶۳۲۵۶۵۴۹	۷	۰,۰۰۰۴۱۶۷۹۶۱
تعمیرات	۶۸۵۰۰۰۰۰	۲	۰,۰۰۰۴۵۱۳۴۵۱
آب، برق، تلفن و گاز	۸۱۷۶۲۱۵۷	۱۵	۰,۰۰۰۵۳۸۷۲۹۲
راندمن کاری	۸۲۵۶۵۱۵۰	۱	۰,۰۰۰۵۴۴۰۲۰۱
قطعات مصرف شده	۱۰۱۹۹۲۵۳۲	۳	۰,۰۰۰۶۷۲۰۲۶۷
ایاب ذهاب	۱۲۱۷۱۹۹۳۲	۸	۰,۰۰۰۸۰۲۰۱۰۱
برگشت درآمد (فاکتور صوری)	۱۵۲۲۵۴۳۰۰	۲	۰,۰۱۰۰۳۲۰۰۵

موضوع	مبلغ	فراوانی تکرار	درصد نسبت به مجموع
ماموریت	۱۵۷۰۳۴۱۴۳	۱	۰,۰۱۰۳۴۶۹۴۷
بیمه کارگران	۱۶۱۲۶۹۲۵۸	۱	۰,۰۱۰۶۲۵۹۹۸
تعدیلات سنواتی مؤثر بر مالیات	۱۷۶۰۵۴۳۰۷	۱	۰,۰۱۱۶۰۰۱۸۲
هزینه‌های مالی	۱۸۸۴۱۰۵۳۲	۱۶	۰,۰۱۲۴۱۴۳۳۱
تبلیغات	۱۹۰۸۹۵۸۶۵	۷	۰,۰۱۲۵۷۸۰۸۹
برگشت درآمد	۲۲۷۱۰۸۸۷۴	۱۹	۰,۰۱۴۹۶۴۱۵۷
حمل	۳۲۷۳۴۵۱۷۵	۱۴	۰,۰۲۱۵۶۸۷۰۶
هزینه‌های اداری	۴۱۷۷۴۷۷۲۱	۲۶	۰,۰۲۷۵۲۵۳۱۱
حقوق	۸۲۴۵۸۷۸۲۹	۲۲	۰,۰۵۴۳۱۹۲۲
متفاوت	۸۸۳۲۲۰۸۱۹	۳۳	۰,۰۵۸۱۹۵۲۳۸
نبود مدارک مالکیت دارایی‌های استهلاک...	۱۴۰۴۰۳۸۹۰۲	۵	۰,۰۹۲۵۱۱۸۳۴
ذخیره هزینه‌های اتوماسیون اداری	۴۴۰۰۵۱۳۴۴۳	۱	۰,۲۸۹۹۴۸۹۲۶
خرید کالا	۴۸۰۴۴۹۸۱۶۴	۵۰	۰,۳۱۶۵۶۷۳۹۶
جمع	۱۵۱۷۶۸۵۷۲۱۳		۱۰۰

برابر جدول فوق خرید کالا با ۰.۳۱۶ درصد از لحاظ رقم، بیش‌ترین سهم را در مجموع از هزینه‌های بدون فاکتور به خود اختصاص داده است. هم‌چنین از لحاظ فراوانی تکرار نیز حساب خرید کالا با ۵۰ بار تکرار از این حیث نیز بالاترین رتبه را دارد.

سایر عوامل مؤثر بر ایجاد اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی. هزینه‌های مغایر با مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م

موضوع	مبلغ	درصد نسبت به کل مبلغ	فراوانی تکرار
اضافه بهای گاز بابت توسعه خطوط روستایی	۶۷۶۳۹۱۲۲۲۸۲,۰۰	۲۶,۷۲۹۸	۱
جریمه پرداخت نشده تسهیلات	۳۲۱۹۶۱۲۹۲۴۴,۰۰	۱۲,۷۲۳۳	۲
کمک به توسعه و تحقیق	۲۵۵۷۳۸۴۴۲۹۶,۰۰	۱۰,۱۰۶۳	۳
مغایرت موجودی‌های پایان دوره قبل و اول دوره سال مورد رسیدگی	۲۳۰۰۰۰۰۰۰,۰۰	۹,۰۸۹۲	۱

موضوع	مبلغ	درصد نسبت به کل مبلغ	فراوانی تکرار
مازاد خسارت اخراج	۲۲۹۶۹۳۲۱۰۳۴,۰۰	۹,۰۷۷۱	۳
بازنشستگی قبل از موعد	۱۴۱۸۵۰۷۰۵۰۰,۰۰	۵,۶۰۵۷	۲
عدم استفاده از وام در عملیات شرکت	۸۹۱۹۹۶۴۳۵۳,۰۰	۳,۵۲۵۰	۱۲
تعدیل استهلاک بابت تجدید ارزیابی	۵۹۶۷۰۰۰۰۰۰,۰۰	۲,۳۵۸۱	۱
کمک به پست	۵۸۰۰۴۲۶۲۹۹,۰۰	۲,۲۹۲۲	۳
سربار جذب نشده	۴۸۵۱۳۲۱۸۵۱,۰۰	۱,۹۱۷۲	۳
ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	۳۱۲۳۷۲۴۵۰۹,۰۰	۱,۲۳۴۴	۳
معافیت نوسازی قانون نوسازی صنایع	۲۶۵۸۸۳۸۱۰۲,۰۰	۱,۰۵۰۷	۱
مازاد ذخیره هزینه‌های پرداختی	۲۴۹۹۳۶۴۶۶۷,۰۰	۰,۹۸۷۷	۱
حذف مطالبات از مشتریان	۱۹۶۸۷۸۵۰۰۰,۰۰	۰,۷۷۸۰	۱
پاداش به کارکنان شرکتی	۱۷۶۸۷۷۴۰۰۰,۰۰	۰,۶۹۹۰	۴
مازاد ذخیره جوایز قرض الحسنه	۱۵۰۶۵۶۸۸۴۲,۰۰	۰,۵۹۵۴	۱
ذخیره پایان خدمت مازاد بر حد نصاب	۱۳۹۵۳۶۲۷۲۹,۰۰	۰,۵۵۱۴	۱
سایر هزینه‌های اداری	۱۳۶۴۳۷۵۰۲۸,۰۰	۰,۵۳۹۲	۳
کسری صندوق تعهدات اکچوئری	۱۳۴۲۸۸۹۶۰۸,۰۰	۰,۵۳۰۷	۱
هزینه مالی در صورت وجود سپرده بانکی	۱۳۰۴۶۸۴۴۲۲,۰۰	۰,۵۱۵۶	۱
بهره براساس روش بانک	۱۲۴۵۱۶۹۱۵۱,۰۰	۰,۴۹۲۱	۴
سایر هزینه‌های غیرمرتبط	۱۲۴۴۲۲۵۲۱۹,۰۰	۰,۴۹۱۷	۲
هدایا	۱۲۲۵۱۰۱۱۱۵,۰۰	۰,۴۸۴۱	۱۱
هزینه مازاد ۳ درصد صندوق پس انداز	۱۲۱۰۷۴۱۵۱۳,۰۰	۰,۴۷۸۵	۵
کسری انبار	۱۱۹۸۷۹۵۹۳۰,۰۰	۰,۴۷۳۷	۱
تجمیع عوارض	۹۶۰۲۱۲۷۷۷,۰۰	۰,۳۷۹۵	۱
استهلاک سهم زمین	۹۱۴۳۶۷۷۳۱,۰۰	۰,۳۶۱۳	۱
عدم ارائه صورتجلسه انبارگردانی	۸۵۶۷۲۰۰۰۰,۰۰	۰,۳۳۸۶	۵
کتمان درآمد	۸۲۷۶۲۸۱۰۳,۰۰	۰,۳۲۷۱	۹
عدم ارائه صورت گردش مواد و ...	۷۸۵۸۰۱۶۷۴,۰۰	۰,۳۱۰۵	۸
هزینه‌های ساختمان استیجاری	۷۷۵۶۳۰۴۵۷,۰۰	۰,۳۰۶۵	۲
کارمزد وام کارکنان	۷۵۶۸۷۹۲۵۲,۰۰	۰,۲۹۹۱	۴
هزینه درآمدهای معاف	۷۲۵۴۳۹۳۰۶,۰۰	۰,۲۸۶۷	۱

موضوع	مبلغ	درصد نسبت به کل مبلغ	فراوانی تکرار
استهلاک هزینه تأسیس	۶۲۲۸۵۹۳۸۰,۰۰۰	۰,۲۴۶۱	۱۰
هزینه ابلاغی از شرکت مهندسی	۵۵۰۰۰۰۰۰۰,۰۰۰	۰,۲۱۷۴	۳
خرید مواد در پایان سال و منظور کردن به حساب هزینه	۴۷۵۹۳۸۷۰۰,۰۰۰	۰,۱۸۸۱	۴
هزینه درمانی بازنشستگان	۴۴۹۷۹۹۳۰۵,۰۰۰	۰,۱۷۷۸	۵
راندمان	۴۴۲۹۰۰۰۰۰,۰۰۰	۰,۱۷۵۰	۱
بیمه وام کارکنان	۴۳۲۰۳۰۴۰۳,۰۰۰	۰,۱۷۰۷	۴
جایزه تحصیلی فرزندان کارکنان	۴۲۸۳۵۶۰۰۰,۰۰۰	۰,۱۶۹۳	۵
عدم شناسایی درآمد مناطق صعب العبور	۴۰۵۵۴۳۳۸,۰۰۰	۰,۱۶۰۳	۱
زیان فروش دارایی ثابت	۴۰۴۵۰۰۹۹۰,۰۰۰	۰,۱۵۹۹	۱
تخفیف مهمانان شرکا و خشک شویی	۴۰۰۰۰۰۰۰۰,۰۰۰	۰,۱۵۸۱	۵
هزینه بیمارستانی بازنشستگان	۳۹۱۳۴۲۶۹۳,۰۰۰	۰,۱۵۴۷	۵
هزینه بیمارستانی کارکنان	۳۶۵۵۳۸۷۸۴,۰۰۰	۰,۱۴۴۵	۵
دیرکرد بدون پرداخت	۳۴۸۹۶۲۰۰۰,۰۰۰	۰,۱۳۷۹	۱
هزینه‌های مازاد بر فاکتور پیوستی	۳۱۱۰۷۵۴۵۲,۰۰۰	۰,۱۲۲۹	۷
جرائم نامعلوم	۳۰۸۳۵۲۱۷۸,۰۰۰	۰,۱۲۱۹	۱
استهلاک واحد مسکونی استیجاری	۲۸۶۲۰۴۰۰۹,۰۰۰	۰,۱۱۳۱	۵
تخفیفات غیرمتعارف	۲۴۰۵۲۶۸۷۶,۰۰۰	۰,۰۹۵۱	۵
زیان ناشی از فروش ضایعات	۲۳۳۱۶۹۷۳۱,۰۰۰	۰,۰۹۲۱	۱
فروش مواد اولیه تحت سرفصل کالای امانی	۲۱۴۵۰۶۱۰۰,۰۰۰	۰,۰۸۴۸	۱
ارزش افزوده	۱۹۳۴۹۹۱۱۱,۰۰۰	۰,۰۷۶۵	۵
استهلاک دارایی‌های منتقل شده	۱۹۱۷۳۹۳۷۲,۰۰۰	۰,۰۷۵۸	۱
اعانات	۱۸۹۳۷۰۶۶۲,۰۰۰	۰,۰۷۴۸	۹
مغایرت لیست‌های حقوق تسلیمی به واحد مالیاتی با هزینه حقوق ابرازی	۱۷۸۴۲۴۹۲۹,۰۰۰	۰,۰۷۰۵	۱
هزینه مازاد بر نصاب قانون بودجه ۸۸	۱۶۳۲۴۶۴۶۹,۰۰۰	۰,۰۶۴۵	۱
استهلاک زیان سنواتی، بدون تأیید زیان در سنوات قبل	۱۶۰۱۱۱۱۶۱,۰۰۰	۰,۰۶۳۳	۳
باشگاه ورزشی	۱۵۹۴۰۵۸۰۲,۰۰۰	۰,۰۶۳۰	۲

موضوع	مبلغ	درصد نسبت به کل مبلغ	فراوانی تکرار
حذف زیان سنواتی تقبل شده توسط شرکا	۱۵۱۰۰۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۵۹۷	۱
تفاوت درآمد در دفاتر با درآمد ابرازی	۱۴۵۸۱۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۵۷۶	۱
هزینه شرکت‌های دیگر	۱۲۴۵۰۳۸۰۴,۰۰	۰,۰۰۴۹۲	۶
اجاره محل	۱۰۰۰۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۳۹۵	۱
تعدیل کارانه	۹۲۶۱۸۳۸۶,۰۰	۰,۰۰۳۶۶	۵
ماموریت نامشخص	۸۸۳۲۴۸۳۸,۰۰	۰,۰۰۳۴۹	۱
اضافه زیان مستهلک شده	۷۴۶۳۸۹۷۷,۰۰	۰,۰۰۲۹۵	۲
استهلاک ابزارآلات	۷۱۷۲۷۵۳۲,۰۰	۰,۰۰۲۸۳	۱
حقوق سهامدار فاقد شغل موظف	۶۴۲۳۵۳۲۷,۰۰	۰,۰۰۲۵۴	۲
زیان ناشی از اسقاط دارایی ثابت	۵۶۶۲۰۴۸۶,۰۰	۰,۰۰۲۲۴	۱
خسارت کارکنان	۵۴۷۰۰۱۳۱,۰۰	۰,۰۰۲۱۶	۲
تفاوت هزینه در دفاتر با صورت‌های مالی	۵۰۰۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۹۸	۲
اضافه محاسبه مرخصی	۴۶۴۶۰۶۴۰,۰۰	۰,۰۰۱۸۴	۲
اقلام خارج از حدنصاب	۴۵۴۴۰۹۲۱,۰۰	۰,۰۰۱۸۰	۱
جریمه گران فروشی	۴۴۱۵۲۳۲۸,۰۰	۰,۰۰۱۷۴	۱
جنگ شادی	۴۰۰۴۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۵۸	۱
پرداخت بهره بانکی با وجود داشتن سپرده	۳۸۸۸۵۳۳۱,۰۰	۰,۰۰۱۵۴	۱
هزینه نمایشگاهی	۳۷۰۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۴۶	۱
ذخیره کسری انبار	۳۶۰۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۴۲	۱
ماموریت غیرمتعارف	۳۵۰۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۳۸	۱
استهلاک بخش بهای تمام شده برگشتی	۳۰۴۰۵۸۳۷,۰۰	۰,۰۰۱۲۰	۲
حمل کالای دیگران	۲۹۰۱۷۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۱۵	۲
استفاده از روش فایفو در طول سال و ارزیابی موجودی کالا با میانگین	۲۱۶۰۳۶۵۶,۰۰	۰,۰۰۰۸۵	۱
مزایای پایان خدمت از محل ذخیره پرداخت نشده	۲۰۰۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۰۷۹	۱
استهلاک دارایی‌های مستهلک شده	۱۷۷۹۶۳۴۰,۰۰	۰,۰۰۰۷۰	۱
آموزش	۱۷۶۶۸۶۰۸,۰۰	۰,۰۰۰۷۰	۲
حق بیمه سهم کارگر	۱۵۵۲۱۶۴۴,۰۰	۰,۰۰۰۶۱	۲

موضوع	مبلغ	درصد نسبت به کل مبلغ	فراوانی تکرار
خسارت بدون جبران از طرف بیمه	۱۳۳۹۹۱۴۵,۰۰	۰,۰۰۵۳	۱
آرم طرح ترافیک	۱۳۰۷۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۵۲	۱
غذای پرسنل	۱۲۵۲۸۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۵۰	۲
انعام	۱۱۲۲۳۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۴۴	۶
خسارت تأخیر کارفرما	۱۰۹۶۸۸۶۸,۰۰	۰,۰۰۴۳	۱
هزینه تکراری	۱۰۹۵۱۵۲۰,۰۰	۰,۰۰۴۳	۲
تأخیر کارت	۹۹۴۴۹۹۶,۰۰	۰,۰۰۳۹	۱
هزینه مطالبات مشکوک الوصول کارکنان	۹۸۸۹۸۶۶,۰۰	۰,۰۰۳۹	۴
هزینه وام کارکنان	۹۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۳۶	۵
ضایعات غیرعادی	۸۷۱۶۳۴۸,۰۰	۰,۰۰۳۴	۱
پرداخت حقوق در ماه‌های پس از اخراج	۸۵۶۸۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۳۴	۱
مغایرت فاکتور حمل با فاکتور کالا	۸۳۶۳۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۳۳	۲
هزینه نقل و انتقال املاک	۷۲۰۹۱۹۱,۰۰	۰,۰۰۲۸	۱
آموزش کارمندان	۵۷۵۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۲۳	۱
۲۳ درصد سهم کارفرما - دوبله	۵۱۸۵۲۷۷,۰۰	۰,۰۰۲۰	۱
پذیرایی	۵۱۲۸۳۵۵,۰۰	۰,۰۰۲۰	۱۱
ثبت سپرده به‌عنوان خرید	۵۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۲۰	۱
زکات	۴۵۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۸	۱
تبلیغات در خارج از کشور بدون صادرات کالا	۴۱۸۳۷۵۰,۰۰	۰,۰۰۱۷	۱
اشتباه در تخصیص حساب درآمد	۴۱۷۱۲۶۲,۰۰	۰,۰۰۱۶	۱
ایاب و ذهاب مدیر عامل	۴۰۴۶۵۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۶	۱
سوخت چک برگشتی مشتری در مرحله دادگاه	۳۰۴۶۳۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۲	۱
هزینه مالیات بر حقوق	۲۹۹۱۲۸۰,۰۰	۰,۰۰۱۲	۱
خسارت دریافتی از بیمه	۲۶۷۵۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۱۱	۱
شناسایی ضایعات درد روش ادواری	۱۷۷۰۰۹۴,۰۰	۰,۰۰۰۷	۱
حقوق بعد از تعطیلی کارخانه	۱۲۶۳۷۲۲,۰۰	۰,۰۰۰۵	۱
مولودی خانی	۱۰۶۷۵۰۰,۰۰	۰,۰۰۰۴	۱
حق عضویت در تعاونی	۱۰۰۰۰۰,۰۰	۰,۰۰۰۴	۱

موضوع	مبلغ	درصد نسبت به کل مبلغ	فراوانی تکرار
فاکتور بدون تاریخ	۹۰۰۰۰۰,۰۰۰	۰,۰۰۰۰۴	۱
استهلاک بخش قابل احتساب به عنوان سرقتی	۶۱۳۹۸,۰۰۰	۰,۰۰۰۰۲	۱
فاکتور مخدوش	۵۸۰۰۰۰,۰۰۰	۰,۰۰۰۰۲	۱
کسورات صندوق	۴۹۹۵۰۰,۰۰۰	۰,۰۰۰۰۲	۱
معاینات کارکنان	۴۰۰۰۰۰,۰۰۰	۰,۰۰۰۰۲	۱
کارت شارژ	۲۰۰۰۰۰,۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۷۹	۱
مراسم عزاداری کارکنان	۸۸۰۰۰,۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۳۵	۱
مالیات انتقال سهام	۱۲۰۰۰,۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۰۵	۱
جمع	۲۵۳۰۴۷۷۵۸۵۷۹,۰۰۰	۱۰۰	

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج آزمون

باتوجه به تأیید فرضیه‌های اول، دوم، سوم و چهارم می‌توان نتیجه گرفت که بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی تفاوت معناداری وجود دارد. و در حالت کلی هم در صورت عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر و هم در صورت رعایت آیین نامه بین دو سود ابرازی و تشخیصی تفاوت معناداری وجود دارد.

در حالت عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر این اختلاف معنادار است. و در حالت قبولی دفاتر مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی باعث ایجاد اختلاف معنادار می‌شود. هم‌چنین عدم کفایت مدارک و مستندات هم باعث ایجاد تفاوت معنادار بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد.

هدف اول- نتایج تحقیق نشان می‌دهد که: بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی تفاوت معناداری وجود دارد. و هر یک از عوامل عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر، عدم کفایت مدارک و مستندات جهت اثبات مخارج متحمل و مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی هر یک به نوبه خود باعث ایجاد اختلاف معنادار بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌شوند.

هدف دوم - طبق نتایج تحقیق عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر در شرکت‌هایی که دفاترشان مردود شده است باعث ایجاد اختلاف معنادار بین سود مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌شود.

هدف سوم - براساس نتایج به‌دست آمده مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی باعث ایجاد تفاوت معنادار بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد. نکته قابل توجه در ارتباط با این موضوع این است که در تحقیق انجام شده قبلی توسط آقای ذکوری موضوع مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی منجر به ایجاد اختلاف معنادار بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و قطعی نمی‌گردد. که از این اختلاف نتایج به دست آمده می‌توان چند مطلب را استنباط کرد. اول اینکه این احتمال وجود دارد که در طی مسیر مراحل قطعیت پرونده ممکن است مراجع دادرسی بدون اعمال محافظه‌کاری نسبت به تعدیل تأثیر اختلاف استاندارد و قانون مالیات‌ها نموده باشند و یا در مرحله تشخیص پرونده، کارشناسان ارشد مالیاتی ممکن است در رسیدگی‌های خود با اعمال چشم‌پوشی نسبت به تأثیر تفاوت الزامات استانداردها و قوانین مالیاتی اقدام به رسیدگی نموده باشند. و یا اینکه مدیران مالی شرکت‌ها با آگاهی نسبت به شناسایی موارد اختلاف، در ثبت رویدادهای مالی اصل حاکمیت قانون را مدنظر قرار داده و اولویت را به قانون داده باشند. و این نحوه عمل مدیران مالی، کارشناسان ارشد مالیاتی و مراجع دادرسی از استانی به استان دیگر تفاوت دارد.

هدف چهارم: براساس نتایج به‌دست آمده عدم کفایت مدارک و مستندات باعث ایجاد تفاوت معنادار بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌گردد. که با دقت نظر در لیست ماهیت هزینه‌های فاقد مدرک و فراوانی تکرار آنها مشخص می‌گردد که بخشی از این هزینه‌ها با توجه به اوضاع اقتصادی کنونی خارج از اراده مودی می‌باشد. اما بخشی دیگر مربوط به وجود عواملی دیگر است که بیانگر اقدامات تعمدی مؤدیان و انگیزه پرداخت مالیات کم‌تر می‌باشد.

نتیجه نهایی

دقت نظر در دلایل ایجاد اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی می‌توان نتیجه گرفت که اولاً اختلاف معنادار بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و تشخیصی اشخاص حقوقی وجود دارد. و عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر، هم‌چنین عدم کفایت مدارک ارائه شده توسط مؤدیان جهت اثبات تحمل برخی از هزینه‌ها و

مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی هریک به نوبه خود در ایجاد نقش داشته‌اند. با تأمل در آنالیز هزینه‌های بدون مدرک مشخص است که با توجه به شرایط حاکم بر اقتصاد کشور و وجود انگیزه زیاد در خصوص فرار مالیاتی عامل تهیه برخی مدارک خارج از اراده مؤدیان می‌باشد به نحوی که برخی فروشندگان کالا یا ارائه‌دهندگان خدمات حاضر به صدور فاکتور و ... نمی‌باشند تا هیچ سرنخی عاید سازمان مالیاتی جهت شناسایی و اخذ مالیات از آنها نگردد. و گاهی بعضی مؤدیان به دلیل انحصاری بودن یا محدود بودن تعداد عرضه دهندگان کالا یا خدمات خاص مورد نیاز چاره‌ای جز خرید بدون دریافت فاکتور از بازار سیاه و بخش اقتصاد زیرزمینی ندارند. و برخی عوامل تابعی از رفتار شرکت‌هاست و ارتباطی با نحوه رفتار سازمان امور مالیاتی ندارد. عواملی از قبیل آیین‌نامه تحریر دفاتر به بخش شکلی دفاتر مربوط می‌شود که فلسفه وجودی آن اطمینان از ثبت به‌موقع فعالیت‌های مالی و از بین بردن فرصت حساب سازی می‌باشد. چراکه اصلی‌ترین عامل لازم جهت انجام حساب سازی وجود فرصت جهت ثبت رویدادهای واقعی در سیستم دو دفتره و سپس انجام حساب‌سازی بارعایت تشابهاتی با رویدادهای واقعی به منظور عدم افشا علائم و سیگنال‌هایی جهت کشف احتمالی این واقعه توسط حساب‌برسان می‌باشد. هم‌چنین در این‌گونه مواقع مؤدیان به‌جای تنظیم اظهارنامه متکی به دفاتر، در واقع اقدام به تنظیم دفاتر متکی به اظهارنامه می‌نمایند یعنی ابتدا اظهارنامه مالیاتی را با هدف پرداخت مالیات کم‌تر تنظیم می‌کنند و سپس با انجام عملیات معکوس اقدام به تحریر دفاتر، مطابق اعداد و ارقام اظهارنامه می‌نمایند. در این صورت اگر رویدادهای مالی به‌موقع در دفاتر ثبت شود و امکان تغییر اعداد و ارقام، خارج از ثبت‌های اصلاحی حسابداری از مودی گرفته می‌شود و فرصت انجام عملیات معکوس از اظهارنامه و صورت‌های مالی به دفاتر تا حد زیادی از بین می‌رود چرا که باب رسمیت شناخته شدن استفاده از سیستم مکانیزه و انتقال گردش ماهانه حساب‌ها به دفاتر قانونی طی یک ثبت، مؤدیان می‌توانند از تمام مزایای سیستم‌های مکانیزه بهره‌مند شوند و آیین‌نامه تحریر دفاتر، در این ارتباط هیچ مانعی ایجاد نمی‌کند. در این شرایط تحریر دفاتر مستلزم صرف زمان طولانی نمی‌باشد و با صرف وقت بسیار اندک ثبت‌های گردش ماهانه حساب‌ها در دفاتر تحریر می‌گردند.

مغایرت استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌ها نیز در ایجاد اختلاف نقش داشته

است.

پیشنهادها

۱- نظام جامع مالیاتی به گونه‌ای طراحی شود که به موجب آن انحصار چاپ فاکتور و در اختیار گذاشتن آن به فعالان اقتصادی به سازمان امور مالیاتی واگذار شود و این کالای مهم که در حال حاضر به سادگی در تمامی چاپخانه‌ها و مغازه‌ها و حتی ابزار فروشی‌ها عرضه می‌گردد، از درجه اعتبار ساقط گردد و به این ترتیب امکان استفاده همزمان از چند دسته فاکتور و یا فاکتور ماشینی به منظور کتمان درآمد از بین می‌رود.

۲- در ارتباط با عدم ارائه مدارک توسط برخی از فروشندگان کالا و خدمات نیز، می‌توان مقرراتی بدین ترتیب وضع نمود که خریداران این‌گونه کالا و خدمات طی فرم‌های مخصوصی حجم و ارزش کالا و خدمات خریداری شده به همراه آدرس و مشخصات عرضه کننده را به صورت محرمانه به سازمان امور مالیاتی اعلام نماید و سازمان مالیاتی نیز مراتب فوق را تأیید و گواهی انجام این عمل را صادر و آن را به مودی تسلیم کند و ماموران مالیاتی نیز در زمان رسیدگی تأییدیه مذکور را به عنوان مستندات خرید کالا یا خدمات قبول نمایند و به این ترتیب هم فعالان اقتصادی متخلف شناسایی و ردیابی می‌شوند و هم موضوع خارج از اختیار بودن تهیه مدارک توسط مؤدیان حل می‌شود.

۳- اجرای مالیات بر ارزش افزوده در تمامی بخش‌های اقتصادی نیز ابزار مهمی جهت کاهش کتمان درآمد می‌تواند داشته باشد.

۴- در مورد آیین نامه تحریر دفاتر نیز باتوجه به فلسفه وجودی آن که عمدتاً برخاسته از قانون تجارت است؛ باتوجه به اصلاحات صورت گرفته در آن طی سنوات اخیر و حذف آیتم‌های زیادی از آن به منظور سهولت اجرای آن و همچنین به رسمیت شناخته شدن استفاده از سیستم رایانه‌ای در ثبت اسناد حسابداری و فقط انتقال ماهانه گردش عملیات به دفاتر، نهایت صرفه‌جویی در زمان، برای حسابداران فراهم شده است و این همه اصرار و پافشاری بر حذف این آیین نامه به بهانه قدیمی بودن این روش کنترلی، فاقد توجیه منطقی و بسیار شک برانگیز می‌باشد و با توجه به شرایط حاکم کنونی و وجود فاصله زمانی زیاد بین پایان سال مالی شرکت‌ها و زمان رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی، حداقل راه حل موجود کنترلی جهت پیشگیری از حساب‌سازی و انجام عملیات معکوس، گرفتن عامل زمان می‌باشد. که در حال حاضر بهترین روش دستیابی به هدف مذکور اجرای الزامات ساده آیین‌نامه تحریر دفاتر می‌باشد. در خصوص جایگزینی این روش کنترلی با تجهیزات الکترونیکی از قبیل قفل شدن اسناد حسابداری

پس از صدور آن و عدم امکان دستکاری کردن و ویرایش مجدد آنها نیز باید گفت به همان نسبت که در دنیای الکترونیک پیشرفت حاصل شده، به همان نسبت نیز روش‌های تقلب الکترونیکی ابداع گردیده است. به‌عنوان مثال بسیاری از شرکت‌های خودروسازی اروپا به این نتیجه رسیده‌اند که امنیت قفل‌های الکترونیکی کم‌تراز قفل‌های مکانیکی می‌باشد. پس بهتر است در این شرایط به‌جای آزمون و خطا تا پیدا شدن روش مطمئن‌تر فعلاً از همان روش سنتی پیروی شود.

۵- بخش دیگری از ایرادات موجود به نظام آموزشی بر می‌گردد. که در این خصوص لازم است ارگان‌های مسول در زمینه آموزش درس حسابداری مالیاتی تغییرات عمده‌ای صورت دهند و جهت حل این مشکل نیز چند راه حل به شرح زیر پیشنهاد می‌گردد:

الف- با توجه به تخصصی بودن موضوع، برای آموزش درس حسابداری مالیاتی حتماً از ماموران مالیاتی با سابقه استفاده شود.

ب- تعداد واحدهای درس حسابداری مالیاتی نیز با توجه به اهمیت موضوع بسیار ناچیز می‌باشد. که در این ارتباط بهتر است با یک بررسی کارشناسانه تعداد واحدهای درس حسابداری مالیاتی به نحو مناسبی افزایش یابد.

ج- در آموزش درس حسابداری مالیاتی در حال حاضر صرفاً مواد قانون مالیات‌ها آموزش داده می‌شود در حالی که به دلیل پیچیده بودن قانون مالیات‌ها در ایران، شاهد صدور بخشنامه‌ها و استفسارهای متعدد در این زمینه هستیم. ضمن آنکه بسیاری از آیین‌نامه‌ها از جمله آیین‌نامه تحریر دفاتر در متن قانون مالیات‌ها ارائه نشده است. که در این خصوص نیز لازم است اساتید این درس علاوه بر مفاد قانون، آیین‌نامه‌ها و برخی از بخشنامه‌های پرکاربرد را نیز به دانشجویان آموزش دهند.

د- آموزش این درس به صورت عملی باشد و با این درس به مثابه دروس عملی برخورد شود و مسائلی از قبیل نحوه تحریر دفاتر، انتقال گردش ماهانه حساب‌ها، نحوه تنظیم لیست حقوق تسلیمی به واحد مالیاتی، نحوه تهیه و تنظیم اظهارنامه مالیاتی و موضوعاتی از این قبیل به صورت عملی صورت گیرد.

۶- در مورد تأثیرات مغایرت قانون مالیات‌ها با استانداردهای حسابداری نیز چند راه حل به شرح زیر پیشنهاد می‌گردد:

الف- بخشی از هزینه‌های برگشتی به دلیل محاسبه استهلاک بیش از نرخ‌های تعیین شده در جدول استهلاکات موضوع ماده ۱۵۱ق.م.م می‌باشد. که این امر در بسیاری موارد به دلیل برآورد مؤدیان از عمر مفید واقعی دارایی‌ها و الگوی مصرف آنها

می‌باشد. که در این ارتباط لازم است نرخ‌های مذکور با توجه به الگوی مصرف منابع اقتصادی و سایر عوامل مؤثر مورد بازبینی قرار گیرد.

ب- برخی از هزینه‌های برگشتی در ارتباط با برخی از جرائم مانند جریمه تأخیر لیست کارکنان به تأمین اجتماعی و... می‌باشد که با در نظر گرفتن واقعیت‌های حاکم بر اقتصاد، برخی شرکت‌ها به دلیل داشتن مشکل نقدینگی قادر به پرداخت حقوق و دستمزد کارگران در موعد مقرر و به تبع آن واریز حق بیمه‌ها به تأمین اجتماعی و ... نمی‌باشند. لذا شایسته است به دلیل جلوگیری از اجحاف در حقوق مودی اصلاحاتی در قانون مالیات‌ها که منتج به پذیرش جرائم تأمین اجتماعی در صورت داشتن عذرموجه و با در نظر گرفتن وضعیت نقدینگی شرکت‌ها در آن بازه زمانی شود، صورت پذیرد.

فهرست منابع

- آذر عادل و مومنی منصور، (۱۳۸۳)، "آمارو کاربرد آن در مدیریت"، سمت، جلد دوم.
- انجمن حسابداران خبره ایران، ۱۳۸۲، "ماهنامه حسابدار" شماره ۱۵۳.
- بیگ پور محمدعلی، (۱۳۸۵)، "مشکلات موجود در اجرای موفق ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم"، فصلنامه حسابرس، شماره ۳۵.
- بیگ پور، محمدعلی (۱۳۸۳) "حسابرسی مالیاتی"، تهران، دانشکده امور اقتصادی.
- پورزمانی زهرا و شمسی جامخانه ابوالقاسم، "بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی"، مجموعه مقالات سومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، جلد دوم، نشر ایده پردازان فن و هنر.
- ثورونی ویکتور، (۱۳۸۲)، (گردآورنده)، طراحی و نگارش قانون مالیاتی، ترجمه محمدملانظر، چاپ اول، سازمان امور مالیاتی.
- جعفری لنگرودی، محمدعلی جعفر، (۱۳۸۰) ترمینولوژی حقوق، تهران، گنج دانش.
- حاجی اسماعیلی، حمیدرضا (۱۳۸۲)، بررسی عوامل مؤثر بر اختلاف بین سود ابرازی شرکت‌های غیردولتی و سود تشخیصی توسط مامور مالیاتی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.

خزدوزی، بیژن، حسابداری مالیاتی، (۱۳۸۳)، تهران، انتشارات توتیا.

دشتی، محمد، (۱۳۸۴) "ترجمه نهج البلاغه".

دوانی غلامحسین، (۱۳۸۶)، "مالیات و حسابداری را در عصر فراتکنولوژی جدی بگیریم، نشریه سامان، شماره ۲۷.

ذکوری، وجیه اله (۱۳۸۷)، شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی، پایان‌نامه کاشناسی‌ارشد، دانشگاه آزاداسلامی همدان.

ذکوری وجیه اله، ختن لو محسن، (۱۳۸۸)، "بررسی میزان تأثیرگذاری نظریه‌های حقوق صاحبان سهام در طراحی قانون مالیات‌های مستقیم"، مجموعه مقالات سومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، نشر شرکت ایده پردازان فن و هنر.

ذکوری، وجیه اله و ختن لو، محسن، حسابداری مالیاتی، ۱۳۹۰، انتشارات دانشجو.

روزبه فیروز، (۱۳۸۹)، "بررسی اثرات اجرای مالیات برارزش افزوده بر تورم در اقتصاد ایران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد سنندج.

زروندی، مصطفی و حسن زاده، حسین (۱۳۸۷) "رفتار کارگزاران مالیاتی از دیدگاه حضرت علی علیه السلام"، مجموعه مقالات دومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، جلد دوم، نشرروناس.

سازمان امور مالیاتی کشور، برنامه راهبردی، (۱۳۸۹)، تهران، اداره کل امور پشتیبانی سازمان امور مالیاتی کشور.

شناوری مالیاتی در ایران

علی اکبر عرب مازار

استاد دانشکده اقتصاد دانشگاه شهید بهشتی، a-arabmazar@sbu.ac.ir

مصطفی پوریان^۱

دانشجوی کارشناسی ارشد برنامه‌ریزی سیستم‌های اقتصادی دانشگاه شهید بهشتی،
mostafapourian@yahoo.com

ادیبه سواری

دانشجوی دکتری اقتصاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک adibehsavari@gmail.com

چکیده

یکی از شاخص‌های مهم ارزیابی هر سیستم مالیاتی شناوری مالیاتی است. میزان تغییر درآمدهای مالیاتی به هر گونه تغییر در تولید ناخالص داخلی را شناوری مالیاتی می‌گویند. در واقع شناوری مالیاتی به ما می‌گوید اگر تولید ناخالص داخلی یک واحد زیاد شود مالیات‌ها کم‌تر، بیش‌تر و یا باندازه‌یک واحد تغییر خواهند کرد. این شاخص میزان وفق‌پذیری سیستم مالیاتی را با نظام اقتصادی و فعالیت‌های اقتصادی نشان می‌دهد. کارایی نظام مالیاتی در این است که میزان وصول مالیات را با تغییرات رشد اقتصادی در کل اقتصاد یا در بخش‌های آن با سرعتی مناسب (در مقایسه با تورم) تنظیم نماید. این مطالعه به بررسی شناوری مالیاتی کوتاه‌مدت و بلندمدت در ایران طی دوره‌ی زمانی ۱۳۶۱-۱۳۹۳ می‌پردازد. مدل مورد استفاده در این پژوهش مدل خودتوضیح برداری با وقفه‌های گسترده (ARDL) می‌باشد. در این مقاله متغیرهای مورد بررسی شامل: کل درآمدهای مالیاتی، مالیات‌های غیر مستقیم و مالیات مستقیم (مالیات بر شرکت‌ها، مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت) می‌باشند. نتایج نشان می‌دهد که در کوتاه‌مدت بجز مالیات کل که شناور نیست، سایر مالیات‌ها دارای شناوری کم (کم‌تر از یک) می‌باشند. رابطه‌ی بلندمدت بین تولید ناخالص داخلی و مالیات‌های غیر مستقیم وجود ندارد ولی در بلندمدت شناوری مالیات بر شرکت‌ها ۱/۰۷ است که شناوری بالا را نشان می‌دهد. پس از آن شناوری مالیات بر درآمد (۱/۰۱)، مالیات بر ثروت (۰/۹۵) و کل درآمدهای مالیاتی (۰/۹۷) می‌باشد. ضریب شناوری ۰/۹۷ برای کل مالیات‌ها، هر چند کم‌تر از یک می‌باشد ولی قابل قبول است و به‌طور نسبی شناوری خوبی را منعکس می‌نماید. اما ضریب شناوری بین بخشی نشان از این دارد که سیستم مالیاتی در مالیات ستانی بین بخشی کارایی لازم را ندارد. الگوی ECM نیز بیان می‌کند که سریع‌ترین روند تصحیح خطا مربوط به مالیات بر درآمد به میزان ۰/۶۸- می‌باشد.

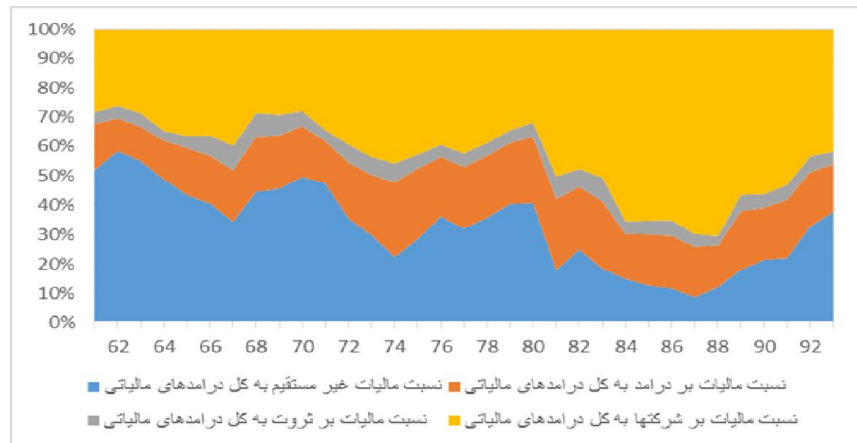
طبقه‌بندی JEL: E62, H68

کلید واژه‌ها: درآمدهای مالیاتی، شناوری مالیاتی، کارایی نظام مالیاتی، مدل خود توضیح برداری (ARDL)

۱- مقدمه

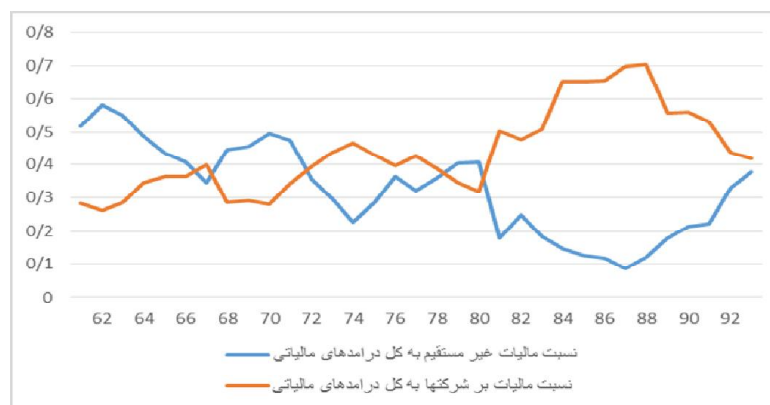
نقش و جایگاه دولت‌ها در زندگی اقتصادی و اجتماعی ملت‌ها امروزه اهمیت ویژه‌ای دارد و در واقع از زمان‌های گذشته تاکنون دولت‌ها برای خود اهداف و وظایف خاصی را قائل بوده‌اند که این وظایف با توجه به ساختار جامعه‌ها و نیز دوره‌های زمانی مختلف متفاوت بوده است. توزیع مجدد درآمد و برقراری و حفظ عدالت اجتماعی از اهداف عمده‌ی اقتصادی است که اکثر دولت‌ها آن را دنبال می‌کنند. مالیات ابزاری است که می‌تواند توزیع مجدد ثروت در جامعه را عادلانه کند و از گسترش فاصله‌ی طبقاتی میان دهک‌های مختلف درآمدی جلوگیری نماید. در همین حال نظام مالیاتی کارآمد می‌تواند از بروز مفسد اقتصادی جلوگیری نماید و از طرف دیگر وجود امنیت اقتصادی در جامعه‌ای با حداقل ریسک و مفسد اقتصادی بستر فعالیت‌های اقتصادی بخش خصوصی را فراهم نموده که از این طریق موجبات افزایش درآمد مالیاتی دولت را فراهم می‌کند و دولت را در انجام وظایف خود تواناتر می‌سازد.

درآمدهای مالیاتی به‌طور عمده شامل مالیات‌های مستقیم و مالیات غیرمستقیم هستند. مالیات‌های مستقیم به‌طور مستقیم از درآمد، دارایی و سود اشخاص حقیقی یا حقوقی وصول می‌شود، به عبارتی این نوع مالیات از مصرف‌کننده نهایی دریافت می‌شود، مانند مالیات بر شرکت‌ها، مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت. مالیات‌های غیرمستقیم، با واسطه و به‌طور غیرمستقیم از اصل درآمد شهروندان دریافت می‌شود. مالیات‌های غیرمستقیم به شکل‌های گوناگونی وضع می‌شود و پرداخت آن نیز با وجود آن که بر دوش همگان است، اما محسوس نبوده و به‌طور معمول عموم مردم آن را احساس نمی‌کنند. به عبارتی مالیات‌های غیرمستقیم بر قیمت کالاها و خدمات وضع می‌شوند. مالیات بر واردات کالا و خدمات و مالیات بر مصرف و فروش در این دسته جای می‌گیرد. در کشور ایران بعد از درآمدهای نفتی، مالیات‌ها از عمده منابع تأمین مخارج دولت می‌باشند. برای اینکه بتوانیم دولت را از کسری بودجه ناشی از تغییرات درآمد نفتی برهانیم باید یک سیستم مالیاتی کارا داشته باشیم.



نمودار ۱- سهم بخش‌های مختلف مالیات از کل مالیات (۱۳۹۳-۱۳۶۱)

همان‌طور که در نمودار (۱) مشاهده می‌شود، روند نزولی سهم مالیات غیرمستقیم از کل درآمدهای مالیاتی بعد از سال ۶۲ آغاز می‌شود و این روند نزولی تا سال ۸۷ که سهم این بخش به ۸ درصد از کل مالیات‌ها می‌رسد ادامه می‌یابد. پس از سال ۸۷ سهم مالیات غیرمستقیم از کل درآمدهای مالیاتی مجدداً شروع به افزایش می‌کند و این سهم در سال ۹۳ به ۳۷ درصد رسیده است. مالیات بر ثروت کم‌ترین سهم در مالیات کل را دارد و این سهم همواره بین ۲/۳۳ درصد و ۸/۲۹ درصد از کل مالیات‌ها در نوسان بوده است.



نمودار ۲- مقایسه‌ی تغییرات نسبت مالیات غیر مستقیم و مالیات بر شرکت‌ها به کل درآمدهای مالیاتی (۱۳۹۳-۱۳۶۱)

در نمودار (۲) مشاهده می‌شود که بین تغییرات سهم مالیات بر شرکت‌ها و مالیات غیر مستقیم از کل درآمدهای مالیاتی رابطه‌ی منفی وجود دارد. وقتی سهم مالیات بر شرکت‌ها از کل درآمدهای مالیاتی افزایش یابد، سهم مالیات غیرمستقیم از کل درآمدهای مالیاتی کاهش می‌یابد و وقتی سهم مالیات بر شرکت‌ها از کل درآمد مالیاتی کاهش یابد، سهم مالیات‌های غیر مستقیم از کل درآمدهای مالیاتی افزایش می‌یابد. هدف این مقاله بررسی اثر رشد اقتصادی بر روی مالیات‌های مستقیم (مالیات بر درآمد، مالیات بر ثروت و مالیات بر شرکت‌ها) و غیر مستقیم کشور می‌باشد. بدین جهت در ادامه به بررسی مبانی نظری و پیشینه تحقیق پرداخته شده است. در بخش سوم مدل خودتوضیح برداری و نتایج تجربی مورد تحلیل قرار گرفته و در نهایت به نتیجه‌گیری و پیشنهادهایی در این زمینه اشاره خواهد شد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه تحقیق

واریز سریع و به موقع درآمدهای مالیاتی به خزانه دولت و تخصیص سریع‌تر اعتبارات برای انجام هزینه‌های بودجه دولت به کاهش بار مالی هزینه‌های دولت منجر خواهد شد. این استدلال با توجه به این واقعیت استحکام می‌یابد که هزینه‌های بخش دولتی نیز از تورم در امان نیستند اگر چه ممکن است به ظاهر فشار تورم بر دوش دولت به اندازه این فشار بر بخش خصوصی سنگینی نکنند. در هر حال تا جایی که تأخیر در انجام خرید کالاها و خدمات ناشی از تأخیر در دریافت‌های بودجه است، این امر در ارتباط با اثر منفی تأخیر در تادیه بدهی‌های مالیاتی قابل توجه است.

برخی از مشکلات بودجه‌ای از جمله مازاد عملکرد هزینه‌ها نسبت به مبالغ مصوب بودجه و نیز عدم تحقق کامل فیزیکی پروژه‌ها، طرح‌ها و فعالیت‌های دستگاه‌های دولتی نسبت به میزان مصوب به دلیل تأخیر در تخصیص به موقع اعتبارات یا به دلیل افزایش قیمت کالاها و خدمات طی دوره تأخیر می‌تواند از مظاهر بروز آثار منفی وقفه‌های مالیاتی محسوب شود. به‌طور کلی، وقفه‌های مالیاتی از طریق کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی عملاً به کاهش درآمدهای دولت در هر دوره منجر می‌شوند (ثانی، ۱۳۹۲).

بلکیو^۱ (۲۰۰۴) به مطالعه شناوری^۲ و کشش پذیری سیستم مالیاتی در پاکستان در دوره ۱۹۷۴ تا ۲۰۰۳ پرداخت. نتایج نشان داد کل شناوری مالیات و کشش بعد از اصلاحات به ترتیب ۰.۹۲ به ۰.۸۸ شد و باعث افزایش کل درآمد مالیاتی در پاکستان شد. کباشی^۳ (۲۰۰۵) با استفاده از روش متغیر دامی، به اثرات آزاد سازی تجاری بر روی تحرک پذیری و ثبات در سودان پرداخت. نتایج نشان داد که کل مالیات با مقدار ۰.۸۲ کشش ناپذیر است در حالی که کشش‌های بخش‌های مالیاتی به صورت زیر است: تعرفه واردات ۰.۸۳، مالیات بر درآمد ۱.۲۶- و سود مالیاتی ۱.۵۷- نتایج نشان می‌دهند که شناوری و کشش پذیری پایین سیستم، یک توضیح برای پایین بودن تلاش مالیاتی و نسبت پایین هزینه‌های دولت است.

بلینگا و بندیک^۴ (۲۰۱۴) به بررسی شناوری مالیات در کشورهای OECD پرداختند. نتایج آنها نشان داد که افزایش مالیات بلندمدت در نیمی از کشورهای OECD از یک بیش‌تر است، با این دلالت که رشد GDP به بهتر شدن نسبت کسری بودجه مالی کمک کرده است. همچنین مالیات بر شرکت‌ها تا حد زیادی افزایشی هستند، در حالی که مالیات بر کالای خاص و مالیات بر دارایی در حداقل افزایش قرار دارند. برای مالیات بر درآمد شخصی و توزیع درآمد اجتماعی، افزایش کوتاه و بلند مدت کاهش یافته است و از اواخر دهه ۱۹۸۰ به‌طور میانگین از یک کم‌تر شده است. گاریکایی بنگا، گواپیندپی و استرین^۵ (۲۰۱۵) به بررسی کشش پذیری مالیات، شناوری و ثبات در زیمبابوه پرداختند. این مطالعه با استفاده از روش رگرسیون سنتی و رویکرد متغیرهای دامی به محاسبه شناوری مالیات برای دوره زمانی ۲۰۰۰-۲۰۱۳ استفاده کرده است. در هر دو روش آماری شناوری مالیات ۱.۰۱۳ (بالتر از یک) است که نشان دهنده واکنش سیستم مالیاتی به رشد درآمد ملی می‌باشد. سیستم مالیاتی شناور این امکان را به وجود می‌آورد که افزایش درآمد راه کارآمدی باشد تا سرمایه بر روی رشد درآمد ملی اثرگذار باشد. نتایج نشان می‌دهد که مالیات بر شرکت‌ها به‌طور بی‌معنی (۰.۱۲۸۹)، مالیات شخصی برابر ۱.۱۰۸ و در سطح ۱٪ معنی‌دار و مالیات خاص برابر ۲.۱۸۸ در سطح ۱٪ معنی‌دار می‌باشد.

- 1- Bilquees
- 2- Tax Buoyancy
- 3- Kabbashi
- 4- Belinga and Benedek
- 5- Garikai Bonga, Gwaendepi and Strien

نمونه کار شده درباره شناوری مالیاتی در کشور وجود ندارد. از این رو فقط به دو مورد که شاید ارتباط نزدیکی با موضوع شناوری مالیاتی داشته باشند اشاره می‌شود.

پژویان (۱۳۷۵) در مطالعه‌ای تحت عنوان بررسی سیستم کسش‌های مالیاتی با تأکید بر مالیات بر شرکت‌ها به این نتیجه رسیده است که کسش مالیات بر شرکت‌ها و سایر مالیات‌های مستقیم نسبت به پایه مالیاتی بیش تر از یک می‌باشد، هم‌چنین با توجه به اینکه مالیات بر دستمزد و حقوق در زیر فصل مالیات مستقیم قرار گرفته‌اند کسش‌پذیری این دو گروه مالیاتی نسبت به پایه مالیاتی می‌تواند ناشی از نرخ‌های مالیات مستقیم باشد. وی در مورد مالیات بر واردات به این نتیجه رسیده است که این قسمت از درآمدهای مالیاتی غیر مستقیم کسش پایه مالیاتی کم‌تر از یک دارد.

اصغری و زنوزی (۱۳۹۲) به بررسی تأثیر مالیات‌ها و مخارج مصرفی دولت بر رشد اقتصادی در کشورهای اسلامی منتخب منطقه MENA پرداختند. نتایج حاصل از برآورد مدل رگرسیونی انتقال ملایم پانلی (PSTAR) برای دوره زمانی ۱۹۹۵-۲۰۱۱ قویا با رد فرضیه خطی بودن، یک مدل دو رژیم با اندازه استان‌های ۲۰/۳۳ درصد تولید ناخالص داخلی را برای مخارج مصرفی دولت در کشورهای تحت بررسی پیشنهاد دادند. یافته‌های آنها حاکی از شدت یافتن اثر منفی مالیات‌ها و مخارج مصرفی دولت در مقادیر بالاتر از حد استان‌های محاسبه شده، برای سهم مخارج مصرفی دولت از تولید ناخالص داخلی می‌باشد. هم‌چنین نتایج پژوهش مبنی بر منفی بودن اثر مالیات‌ها و مخارج مصرفی در ترکیب مخارج دولت بر رشد اقتصادی به تأیید می‌رسد. به‌طوری که با افزایش سهم مخارج مصرفی دولت و مالیات‌ها از GDP، شدت اثر مثبت سرمایه و درآمدهای صادراتی بر رشد اقتصادی کاهش می‌یابد.

نظری (۱۳۹۴) در پایان نامه خود به موضوع برآورد وقفه وصول مالیات اشخاص حقوقی و کسش قیمتی مالیات‌های مستقیم پرداخت. نتایج برآورد وقفه مالیاتی در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۰-۱۳۸۰ نشان می‌دهد که طول وقفه مالیاتی حدود ۲ سال و کسش درآمد مالیات‌های مستقیم نسبت به سطح عمومی قیمت‌ها طی سال‌های ۱۳۹۲-۱۳۴۲ نیز ۸۴ درصد است. لذا در دوره تورمی بلندمدت حاضر در اقتصاد کشور، وجود وقفه طولانی جمع‌آوری مالیات و کم کسش بودن سیستم مالیاتی، شرایط را برای کاهش درآمدهای حقیقی مالیات فراهم نموده و نشان می‌دهد که فرضیه تانزی مبنی بر اینکه تورم، درآمدهای حقیقی مالیات را کاهش می‌دهد، در کشور صادق است.

۳- تصریح مدل

این پژوهش بر پایه تحلیل‌های تجربی در بازه زمانی ۱۳۹۳-۱۳۶۱ بر ۶ متغیر تمرکز کرده است. متغیرهای مورد استفاده عبارتند از: تولید ناخالص داخلی به قیمت بازار (GDP)، کل درآمدهای مالیاتی (جمع مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم) (tt)، مالیات‌های غیر مستقیم (int) و مالیات‌های مستقیم به تفکیک منابع که عبارتند از: مالیات بر شرکت‌ها (cot)، مالیات بر درآمد (it) و مالیات بر ثروت (wt). روابط بین متغیرها به شرح زیر تصریح می‌شود:

اثر لگاریتم تولید ناخالص داخلی (به قیمت بازار) بر لگاریتم مالیات غیر مستقیم:

$$Lint = \beta_1 + \beta_2 LGDP + \varepsilon \quad (1)$$

اثر لگاریتم تولید ناخالص داخلی (به قیمت بازار) بر لگاریتم مالیات شرکت‌ها:

$$Lcot = \beta_3 + \beta_4 LGDP + \varepsilon \quad (2)$$

اثر لگاریتم تولید ناخالص داخلی (به قیمت بازار) بر لگاریتم مالیات بر درآمد:

$$Lit = \beta_5 + \beta_6 LGDP + \varepsilon \quad (3)$$

اثر لگاریتم تولید ناخالص داخلی (به قیمت بازار) بر لگاریتم مالیات بر ثروت:

$$Lwt = \beta_7 + \beta_8 LGDP + \varepsilon \quad (4)$$

اثر لگاریتم تولید ناخالص داخلی (به قیمت بازار) بر لگاریتم کل درآمد مالیاتی:

$$Ltt = \beta_9 + \beta_{10} LGDP + \varepsilon \quad (5)$$

داده‌های تولید ناخالص داخلی و مالیات‌ها به ترتیب از مرکز آمار ایران و سازمان امور مالیاتی جمع‌آوری شده‌اند.

۳-۱- آزمون ریشه واحد

پیش از برآورد مدل به بررسی پایایی متغیرهای مدل می‌پردازیم. برای این منظور از آزمون دیکی فولر تعمیم یافته (ADF) برای بررسی پایایی متغیرها استفاده می‌شود. همان‌طور که مشاهده می‌شود همه متغیرها در سطح ناپایا می‌باشد اما بعد از تفاضل‌گیری پایا شده‌اند. خلاصه نتایج آزمون ریشه واحد دیکی فولر تعمیم یافته در جدول (۱) نشان داده شده است.

جدول ۱- نتایج آزمون پایایی متغیرها در سطح

متغیر	در سطح			با یکبار تفاضل گیری		
	t	Prob	نتیجه	t	Prob	نتیجه
logcot	۰,۰۶۱۸۹۸	۰,۹۵۸۳	ناپایا	-۷,۹۲۵۹۹	۰	پایا
logdt	۰,۴۴۸۲۸۴	۰,۹۸۲۴	ناپایا	-۶,۵۹۲۷۹	۰	پایا
loggdp	-۰,۷۳۲۹۲	۰,۸۲۵۶	پایا	-۵,۲۷۲۶۵	۰	پایا
logindt	۰,۹۰۶۳۹۵	۰,۹۹۴۵	ناپایا	-۶,۲۰۲۱۸	۰	پایا
logtt	۱,۰۶۳۸۵۴	۰,۹۹۶۴	ناپایا	-۵,۰۶۰۸۸	۰	پایا
logwt	-۰,۰۳۶۵۸	۰,۹۴۸۶	ناپایا	-۷,۷۹۶۹۴	۰	پایا
logit	۰,۷۵۱۳۲۴	۰,۹۹۱۷	ناپایا	-۹,۸۶۸۷۲	۰	پایا

ماخذ: نتایج تحقیق

۳-۲- بررسی روابط کوتاه مدت

پس از پایایی متغیرها باید وجود رابطه‌ی کوتاه‌مدت را طبق مبانی نظری آزمون کنیم. نتایج این بررسی در جداول (۲) تا (۶) نشان داده شده است.

جدول ۲- تخمین مدل کوتاه مدت مالیات غیر مستقیم

متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t
LGDP	۰,۲۱	۰,۱۱	۱,۸۵
C	-۰,۱۲	۰,۲۲	-۰,۵۷

ماخذ: نتایج تحقیق

جدول ۳- تخمین مدل کوتاه مدت مالیات بر شرکت‌ها

متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t
LGDP	۰,۰۱۵	۰,۲۹	۰,۰۵۴
C	-۱,۳۱	۰,۲۸	-۴,۶۷

ماخذ: نتایج تحقیق

جدول ۴- تخمین مدل کوتاه مدت مالیات بر درآمد

متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t
LGDP	۰.۶۹	۰.۰۹۸	۷.۰۸
C	-۱.۴۶	۰.۲۱	-۶.۷۶

ماخذ: نتایج تحقیق

جدول ۵- تخمین مدل کوتاه مدت مالیات بر ثروت

متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t
LGDP	۰.۳۹	۰.۱۱	۳.۵۶
C	-۰.۸۴	۰.۲۸	-۲.۹۵

ماخذ: نتایج تحقیق

جدول ۶- تخمین مدل کوتاه مدت کل درآمد مالیاتی

متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t
LGDP	-۰.۰۰۴۷	۰.۲۴	-۰.۰۱۹
C	-۰.۵۷	۰.۱۵	-۳.۷۳

ماخذ: نتایج تحقیق

همان طور که در جداول نشان داده می شود در تمامی موارد بجز مالیات های کل، شناوری کوتاه مدت (هر چند در بعضی موارد بسیار کم) به اثبات می رسد.

۳-۳- برآورد وجود یا عدم وجود رابطه ی بلند مدت (آزمون بنرجی، دولادو، مستر)

اصولا قبل از برآورد ضرایب بلندمدت در الگوی ARDL، لازم است تا آزمون ریشه واحد فرضیه صفر عدم وجود هم جمعی انجام شود. زیرا شرط آن که الگوی پویای برآورد شده در این روش گرایش به سمت تعادل بلندمدت داشته باشد، آن است که مجموع ضرایب متغیرهای با وقفه ی متغیر وابسته الگو کم تر از یک باشد. برای آزمون وجود همگرایی بلندمدت در الگوی خودرگرسیون با وقفه های توزیعی، لازم است آزمون فرضیه های زیر صورت گیرد:

$$H_0: \sum_{i=1}^p \hat{\phi}_i - 1 \geq 0 \quad (۶)$$

$$H_0: \sum_{i=1}^p \hat{\phi}_i - 1 < 0$$

مقدار آماره t مورد نیاز برای انجام آزمون بالا به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$t = \frac{\sum_{i=1}^p \hat{\phi}_i - 1}{\sum_{i=1}^p SE\hat{\phi}_i} \quad (7)$$

$SE\hat{\phi}$ انحراف معیار ضریب متغیر i ام است.

پس از محاسبه آماره بالا، باید آن را با کمیت بحرانی بنرجی، دولادو و مستر^۱ (۱۹۹۲) مقایسه نمود. چنانچه قدر مطلق مقدار آماره t به دست آمده بزرگ‌تر از مقدار بحرانی باشد، در این صورت فرضیه H_0 ، یعنی نبود همگرایی رد شده و وجود رابطه بلندمدت بین متغیرهای الگو تأیید می‌شود. بنابراین، با رد فرضیه H_0 می‌توان به بررسی رابطه تعادلی بلندمدت در بین متغیرهای الگو پرداخت که این خود زمینه استفاده از الگوی تصحیح خطا ECM را که در آن نوسانات کوتاه‌مدت متغیرها به مقادیر تعادلی بلندمدت ارتباط داده می‌شود، فراهم می‌نماید. کمیت آماره t مورد نیاز برای انجام آزمون بالا به صورت زیر محاسبه می‌شود:

جدول ۷- برآورد وجود یا عدم وجود رابطه‌ی بلند مدت

مقدار آماره T محاسبه شده	اثرات متغیرها	مقدار بنرجی دولادو و مستر	نتیجه
$T = 0,75 - 1,0,14 = -1,78$	اثر لگاریتم تولید ناخالص داخلی بر لگاریتم مالیات غیر مستقیم	-۳,۶۲	رابطه بلندمدت وجود ندارد
$T = 0,38 - 1,0,12 = -0,16$	اثر لگاریتم تولید ناخالص داخلی بر لگاریتم مالیات شرکت‌ها	-۳,۶۲	رابطه بلندمدت وجود دارد
$T = 0,31 - 1,0,099 = -6,96$	اثر لگاریتم تولید ناخالص داخلی بر لگاریتم مالیات بر درآمد	-۳,۶۲	رابطه بلندمدت وجود دارد
$T = 0,58 - 1,0,11 = -3,81$	اثر لگاریتم تولید ناخالص داخلی بر لگاریتم مالیات بر ثروت	-۳,۶۲	رابطه بلندمدت وجود دارد
$T = 0,36 - 1,0,15 = -4,26$	اثر لگاریتم تولید ناخالص داخلی بر لگاریتم کل درآمد مالیاتی	-۳,۶۲	رابطه بلندمدت وجود دارد

ماخذ: نتایج تحقیق

1- Banerjee, Dolado & Master

از آن جا که کمیت بحرانی ارائه شده توسط بنرجی، دولادو و مستر (۱۹۹۲) در سطح اطمینان ۹۵ درصد در همه متغیرها به جز مالیات غیر مستقیم از نظر قدرمطلق از مقدار بحرانی جدول بنرجی، دولادو و مستر (۳/۶۲-) بیش تر است. لذا فرض صفر مبنی بر عدم وجود رابطه بلندمدت رد می‌شود. بنابراین، نتیجه می‌گیریم که رابطه تعادلی بلندمدت وجود برای تمام اجزای مالیاتی مورد نظر و مالیات کل، بجز مالیات غیر مستقیم وجود دارد.

۳-۴- بررسی روابط بلند مدت

پس از بررسی وجود یا عدم وجود رابطه‌ی بلند مدت توسط آزمون بنرجی، دولادو و مستر، به تخمین روابط بلند مدت برای متغیرهایی که وجود این رابطه برای آنها به اثبات رسید می‌پردازیم. این تخمین‌ها در جداول (۸) تا (۱۱) قابل مشاهده هستند.

جدول ۸- تخمین مدل بلند مدت مالیات بر شرکت‌ها

متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t
LGDP	۱.۰۷	۰.۰۲۲	۴۷.۲۹
C	-۲.۱۲	۰.۲۰	-۱۰.۵۸

ماخذ: نتایج تحقیق

در بلند مدت با ۱ درصد افزایش در تولید ناخالص داخلی مالیات بر شرکت‌ها به میزان ۱/۰۷ درصد افزایش می‌یابد.

جدول ۹- تخمین مدل بلند مدت مالیات بر درآمد

متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t
LGDP	۱.۰۱	۰.۰۱۷	۵۹.۳۵
C	-۲.۱۲	۰.۱۴	-۱۴.۹۶

ماخذ: نتایج تحقیق

در بلند مدت با ۱ درصد افزایش در تولید ناخالص داخلی مالیات بر درآمد به میزان ۱/۰۱ درصد افزایش می‌یابد.

جدول ۱۰- تخمین مدل بلند مدت مالیات بر ثروت

متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t
LGDP	۰.۹۵	۰.۰۲۴	۳۸.۳۸
C	-۲.۰۴	۰.۲۳	-۸.۸۵

ماخذ: نتایج تحقیق

در بلند مدت با ۱ درصد افزایش در تولید ناخالص داخلی مالیات بر ثروت به میزان ۰/۹۵ درصد افزایش می‌یابد.

جدول ۱۱- تخمین مدل بلند مدت کل درآمد مالیاتی

متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t
LGDP	۰.۹۷	۰.۰۱۷	۵۵.۰۹
C	-۰.۹۰	۰.۱۵	-۵.۹۱

ماخذ: نتایج تحقیق

در بلند مدت با ۱ درصد افزایش در تولید ناخالص داخلی کل درآمدهای مالیاتی به میزان ۰/۹۷ درصد افزایش می‌یابند. به‌طور کلی ضریب شناوری ۰/۹۷ برای کل مالیات‌ها، هر چند کم‌تر از یک می‌باشد ولی قابل قبول است و به‌طور نسبی شناوری خوبی را منعکس می‌نماید. اما وقتی ضریب شناوری گروه‌های مختلف درآمدی (برای مثال مالیات بر درآمد شرکت‌ها و مالیات بر ثروت با اختلاف ضریب شناوری ۰/۱۲) را مشاهده می‌کنیم نمی‌توانیم به سادگی از کنار این تفاوت معنی‌دار گذر کنیم و باید ببینیم علت این تفاوت در چیست؟ یکی از علت‌های این تفاوت می‌تواند عدم شناخت بخش‌های سود ده متناسب با رشد اقتصادی باشد و این سبب می‌شود اصابت مالیاتی بر بعضی از بخش‌ها بیش از توان و یا رشد آنها باشد. دلیل دیگر آن می‌تواند عدم مدیریت بین بخشی توسط سازمان امور مالیاتی باشد. بدین معنی که چون درآمدهای مالیاتی به‌دست آمده از مالیات بر ثروت بسیار کم می‌باشد (نسبت به کل درآمد مالیاتی) سازمان مالیاتی به صرفه نمی‌بیند که روی روی این بخش تمرکز کند و روی سایر بخش‌های با بازدهی بالاتر تمرکز می‌کند.

۳-۵- برآورد الگوی تصحیح خطای برداری

متناسب با هر رابطه‌ی بلندمدت یک الگوی تصحیح خط (ECM) وجود دارد که نوسانات کوتاه‌مدت متغیرها را به مقادیر تعادلی بلند مدت آنها ارتباط می‌دهد. با توجه به اینکه وجود رابطه‌ی بلند مدت بین لگاریتم تولید ناخالص داخلی و لگاریتم مالیات غیر مستقیم معادله (۱) به اثبات نرسید، رابطه‌ی ECM برای این مورد قابل برآورد نمی‌باشد.

جدول ۱۲- الگوی تصحیح خطای مالیات بر شرکت‌ها

متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t
Ecm(-1)	-۰.۶۱	۰.۱۲	-۴.۹۸

ماخذ: نتایج تحقیق

جدول ۱۳- الگوی تصحیح خطای مالیات بر درآمد

متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t
Ecm(-1)	-۰.۶۸	۰.۰۹۹	-۶.۸۸

ماخذ: نتایج تحقیق

جدول ۱۴- الگوی تصحیح خطای مالیات بر ثروت

متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t
Ecm(-1)	-۰.۴۱	۰.۱۱	-۳.۶۳

ماخذ: نتایج تحقیق

جدول ۱۵- الگوی تصحیح خطای کل درآمد مالیاتی

متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t
Ecm(-1)	-۰.۶۳	۰.۱۵	-۴.۱۸

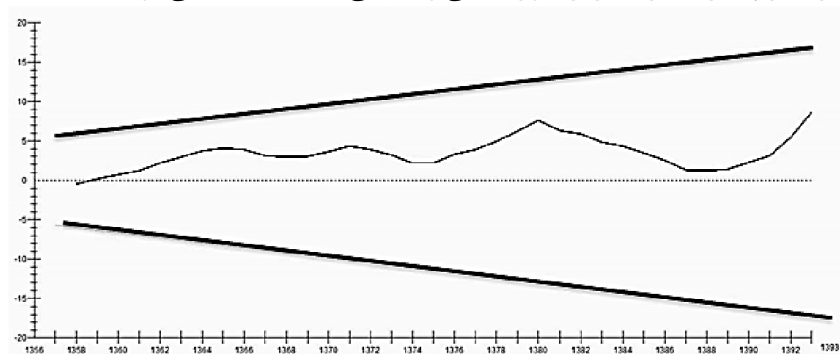
ماخذ: نتایج تحقیق

ملاحظه می‌شود، ضریب تصحیح خطا کوچک‌تر از یک و از نظر آماری معنادار است. منفی بودن این ضریب نشان می‌دهد که عدم تعادل‌ها در بلندمدت به سمت تعادل حرکت می‌کنند. مقدار ECM به‌دست آمده از جدول جدول (۱۲) نشان می‌دهد که در هر سال ۶۱ درصد از عدم تعادل یک دوره در دوره‌ی بعد تعدیل می‌شود که این عدد نشان از تعدیل تقریباً سریع به سمت تعادل دارد. مقدار ECM به‌دست آمده از جدول

(۱۳) نشان می‌دهد که در هر سال ۶۸ درصد از عدم تعادل یک دوره در دوره‌ی بعد تعدیل می‌شود که این عدد حاکی از تعدیل سریع به سمت تعادل است. مقدار ECM به‌دست آمده از جدول (۱۴) نشان می‌دهد که در هر سال ۴۸ درصد از عدم تعادل یک دوره در دوره‌ی بعد تعدیل می‌شود که این عدد نشان از تعدیل کند به سمت تعادل دارد. مقدار ECM به‌دست آمده از جدول (۱۵) نشان می‌دهد که در هر سال ۶۳ درصد از عدم تعادل یک دوره در دوره‌ی بعد تعدیل می‌شود که این عدد نشان از تعدیل تقریباً سریع به سمت تعادل دارد.

۳-۶- ثبات ساختاری مدل

برای آزمون ثبات ساختاری از محاسبه آماره پسماند تجمعی و مجذور پسماند تجمعی که توسط براون ارائه شده است، استفاده می‌کنیم. همان‌طور که مشاهده می‌شود، نمودارهای پسماند تجمعی و مجذور پسماند تجمعی بین دو خط صاف (فاصله اطمینان ۹۵ درصد) ارائه شده است. اگر نمودار ارائه شده بین فاصله اطمینان قرار داشته باشد، فرضیه صفر مبنی بر عدم شکست ساختاری پذیرفته می‌شود و اگر نمودار از فاصله اطمینان قرار داشته باشد، فرضیه صفر مبنی بر عدم شکست ساختاری پذیرفته می‌شود و اگر نمودار از فاصله اطمینان خارج شده باشد (فاصله اطمینان را قطع کرده باشد) فرضیه صفر مبنی بر عدم شکست ساختاری رد و وجود شکست ساختاری پذیرفته می‌شود. لازم به یادآوری است که از آماره پسماند تجمعی برای یافتن تغییرات سیستماتیک در ضرایب رگرسیون و نیز از آماره مجذور پسماند تجمعی هنگامی که انحراف از پایداری ضرایب رگرسیون اتفاقی و ناگهانی است، استفاده می‌شود.



نمودار ۳- نتایج حاصل از آزمون (CUSUMQ)

همان‌طور که در نمودارهای بالا مشاهده می‌شود، فرضیه صفر مبنی بر وجود ثبات ساختاری را نمی‌توان رد کرد، در نتیجه، در مدل برآوردی شکست ساختاری وجود ندارد.

۴- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این مقاله سعی شد تا اثر شناوری مالیات را مورد بررسی قرار دهیم و لذا با استفاده از الگوی پویای خودتوضیح برداری (ARDL) به بررسی تأثیر اثر رشد اقتصادی بر درآمدهای مالیاتی در دوره ۱۳۹۳-۱۳۶۱ پرداختیم. نتایج حاصل از برآورد نشان می‌دهد که در کوتاه‌مدت بجز کل مالیات‌ها، سایر اجزای مالیاتی دارای شناوری کم‌تر از یک می‌باشند. این میزان برای مالیات بر درآمد ۰/۶۹، مالیات بر ثروت ۰/۳۹، مالیات بر شرکت‌ها ۰/۱۵ و برای مالیات غیر مستقیم ۰/۲۱ می‌باشد. وجود رابطه‌ی بلندمدت برای مالیات‌های غیر مستقیم به اثبات نرسید. در بلندمدت مالیات بر شرکت‌ها و مالیات بر درآمد به ترتیب با شناوری ۱/۰۷ و ۱/۰۱ دارای بیش‌ترین شناوری بودند. چنان‌چه سیستم مالیاتی با ضرایب شناوری بیش‌تر از یک باشد، نشان می‌دهد که در طول دوره رشد اقتصادی، درآمدهای مالیاتی باعث افزایش هر چه بیش‌تر GDP می‌شود، که این می‌تواند تسهیلاتی را در جهت افزایش پس‌انداز یا رشد مخارج (ترجیحا مرتبط با توسعه) بدون نیاز به افزایش نرخ مالیات فراهم آورد. شناوری مالیات برای مالیات کل ۰/۹۷ و مالیات بر ثروت ۰/۹۵ می‌باشد که نشان می‌دهد با افزایش یک درصدی در رشد اقتصادی مالیات‌های مذکور به میزان کم‌تر از یک درصد افزایش می‌یابند. در پایان الگوی تصحیح خطا (ECM) برآورد گردید که میزان تصحیح عدم تعادل دوره‌های قبلی در هر دوره برای مالیات کل ۰/۶۳، مالیات بر درآمد ۰/۶۸، مالیات بر ثروت ۰/۴۱ و برای مالیات بر شرکت‌ها ۰/۶۱ می‌باشد. با توجه به ضریب شناوری کل در بلندمدت، باین نتیجه می‌رسیم که درآمد کل مالیاتی دارای ضریب شناوری تقریبا مناسبی می‌باشد (نزدیک به یک) و به‌طور نسبی می‌توانند خود را رشد اقتصادی تطبیق دهند. دیگر نتیجه‌ی به‌دست آمده از ضرایب گروه‌های مختلف درآمد مالیاتی حکایت از این دارد که ضریب شناوری هر گروه به‌طور جداگانه قابل قبول است اما وقتی در مقام مقایسه برآییم تفاوت معنی‌داری بین بعضی از گروه‌ها مشاهده می‌شود. دلیل این تفاوت می‌تواند ناشی از عدم شناخت بخش‌های سود ده متناسب با

رشد اقتصادی باشد که سبب وضع مالیات بیش‌تر (مالیات بر شرکت‌ها) و گاه کم‌تر (مالیات بر ثروت)، از حد توان بخش‌ها می‌گردد. در بعد اجرایی و افزایش کارایی نظام مالیاتی، توجه به راهکارهای زیر مفید به نظر می‌رسد:

- سیستم مالیاتی توان عکس‌العمل خود را به تغییرات اقتصادی کشور افزایش دهد (چه به صورت بین بخش و چه در کل درآمد مالیات) و علاوه بر آن مکانیزمی اتخاذ کند که توسط آن بتواند تغییرات درآمدی خود را پیش‌بینی کرده و بخش‌های سود ده و زیان ده اقتصاد را جهت کاهش ناکارآمدی در سیستم مالیاتی از یکدیگر تفکیک کند تا بتواند جریان درآمدی خود را با تغییرات واقعی بخش‌های مختلف سازگار نماید.

- توزیع منابع انسانی و مدیریت منابع، به جای ... کوشش مالیاتی توسط ضریب شناوری صورت گیرد.

فهرست منابع

پژویان، جمشید (۱۳۷۵)، «بررسی مالیات بر درآمد شرکت‌ها»، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصاد و دارایی.

ثانی، باقر (۱۳۹۲)، «برآورد وقفه‌های درآمد مالیاتی مشاغل در استان تهران»، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال اول، شماره ۴، ص ۹۴-۷۳.

نظری، شهناز (۱۳۹۴)، «برآورد وقفه وصول مالیات اشخاص حقوقی و کشش قیمتی مالیات‌های مستقیم»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه شهید بهشتی.

Belinga, Vincent and Benedek, Benedek (2014), "Tax Buoyancy in OECD Countries", IMF working paper, wp/14/110.

Bilquees, Faiz, (2004) "Elasticity and Buoyancy of the Tax System in Pakistan", *The Pakistan Development Review* 43: 1 (Spring 2004) pp. 73-93.

Garikai Bonga, Wellington Gwaendepi, Netsai Lizzy Dhoro, Strien, Fungayi Mawire Van (2015), "Tax Elasticity, Buoyancy and Stability in Zimbabwe", *IOSR Journal of Economics and Finance (IOSR-JEF)*, Volume 6, Issue 1. Ver. I (Jan. -Feb. 2015), PP 21-29.

Kabbashi, Medani Suliman, (2005), "The Impact of Trade liberalization on Revenue Mobilization and Stability in Sudan", A revised report submitted to the International Research Project, organized by the Global Development Network.

عوامل مؤثر بر پذیرش پرداخت آنلاین مالیات در سازمان امور مالیاتی شهر تهران

علی سامانی

دانشجوی دکترا مدیریت منابع انسانی واحد تحصیلات تکمیلی دانشگاه پیام نور،

Ali.samani1363@gmail.com

مریم شریعتی

کارشناس ارشد مدیریت دولتی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، Mshariati1064@yahoo.com

رخساره سامانی

کارشناس ارشد مدیریت و برنامه‌ریزی محیط زیست دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات،

rokhsareh.samani@gmail.com

چکیده

امروزه عدم اهتمام به استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات در کشورهای جهان باعث شده است نوعی تقسیم‌بندی جدید در دنیا به وجود آید. در این تقسیم‌بندی کشورهای جهان به جای کشورهای صنعتی و غیرصنعتی یا توسعه‌یافته و توسعه نیافته، تحت عنوان کشورها و دولت‌های الکترونیکی و غیرالکترونیکی تقسیم‌بندی می‌شوند، که این امر باعث شده یک «شکاف دیجیتالی» بین کشورها به وجود آید. فرایند وصول آنلاین مالیات، ارزیابی و جمع‌آوری اطلاعات مالیاتی را بهبود می‌بخشد. در همین راستا، این پژوهش در پی یافتن عوامل مؤثر بر پذیرش پرداخت آنلاین مالیات در سازمان امور مالیاتی شهر تهران است. پژوهش حاضر که از نوع توصیفی پیمایشی است نظر ۱۴۰ نفر از مودیان در سازمان امور مالیاتی شهر تهران (به‌عنوان نمونه) را مورد بررسی قرار می‌دهد. تحقیق حاضر از نظر روش جمع‌آوری اطلاعات یک تحقیق میدانی محسوب می‌شود و روش نمونه‌گیری آن نیز تصادفی ساده است. شایان ذکر است ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه و مراجعه به اسناد و مدارک است، با توجه به غیرنرمال بودن داده‌های تحقیق، به منظور تجزیه تحلیل داده‌ها از آزمون دو جمله‌ای و برای رتبه‌بندی عوامل از آزمون فریدمن استفاده شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشانگر وجود تأثیر هم‌ی ابعاد تحقیق خصوصا بعد نگرش بر پذیرش پرداخت آنلاین مالیاتی است. لذا انجام آموزش و تبلیغات برای شناساندن مزایای این نوع از پرداخت مالیات می‌تواند موجب تغییر نگرش و فرهنگ عمومی مودیان مالیاتی گردد.

کلید واژه‌ها: مالیات، نگرش، فناوری اطلاعات، خدمات، دولت الکترونیکی.

مقدمه

به‌منظور تبیین جایگاه و اهمیت پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات توسط شهروندان، بایستی به ضرورت توجه به حکمرانی خوب^۱ توجه نمود. براساس تعریف کلان، حکمرانی عبارت است از فرآیندی که به‌واسطه آن مؤسسات دولتی به اداره امور عمومی می‌پردازند، منابع عمومی را مدیریت کرده و از حقوق افراد جامعه حمایت می‌کنند، و بنا به تعبیری دیگر حکمرانی شیوه به‌کارگیری قدرت در مدیریت توسعه اقتصادی و اجتماعی کشور است. در تعریف اخیر حکمرانی مستقیماً با مدیریت فرآیند توسعه پیوند می‌یابد و بخش عمومی و خصوصی را به‌طور توأم دربرمی‌گیرد. با عنایت به تعاریف پیش‌گفته و درک عمومی از مفهوم حکمرانی، می‌توان گفت که حکمرانی خوب، بر کیفیت و نحوه انجام وظیفه حکومت‌داری تأکید می‌کند [۱]. حکمرانی خوب انجام وظایف حکومت به شیوه‌ای عاری از فساد، تبعیض و در چارچوب قوانین موجود است. در این تعریف، حکمرانی خوب به‌عنوان انجام وظایف حکومت به شیوه‌ای منصفانه مورد توجه قرار گرفته است. با این دیدگاه و براساس تعاریف متعددی که از حکمرانی خوب ارائه شده است می‌توان گفت حکمرانی خوب فرآیند تدوین و اجرای خط مشی‌های عمومی در زمینه‌های اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی با مشارکت سازمان‌های جامعه مدنی و با رعایت اصول شفافیت، پاسخگویی و اثربخشی است، به‌گونه‌ای که ضمن برآوردن نیازهای اساسی جامعه، به تحقق عدالت، امنیت و توسعه پایدار منابع انسانی و محیط‌زیست منجر شود [۵].

ارتباط میان دولت الکترونیک و حکمرانی خوب به قدری نزدیک است که برخی صاحب‌نظران معتقدند، دولت الکترونیک اگر در نهایت به حکمرانی بهتر منجر نشود هرگز رسالت خود را به انجام نرسانیده است. دولت الکترونیک شیوه‌ای است، برای حصول اطمینان از این‌که همه شهروندان به گونه‌ای یکسان از فرصت مشارکت در تصمیماتی برخوردارند که به نوعی بر وضعیت و کیفیت زندگی آنها تأثیر می‌گذارد. این شکل جدید از حکمرانی، شهروندان را از مصرف‌کنندگان منفعل خدمات دولتی به بازیگران فعال تبدیل می‌کند که می‌توانند درباره نوع خدماتی که به آن نیاز دارند، اظهارنظر کنند [۷]. دولت الکترونیک امکانات گسترده‌ای را برای عینیت یافتن آرمان‌های حکمرانی خوب فراهم می‌کند و با به‌کارگیری فناوری‌های جدید ارتباطی و اطلاعاتی به بهبود

1- Good governance

فرآیندهای ارایه خدمات در بخش عمومی، تسریع ارایه خدمات به شهروندان، پاسخگوتر شدن ماموران دولتی، شفاف شدن اطلاعات، کاهش فاصله میان مردم و دولتمردان، مشارکت اثربخش تر شهروندان و اعضای جامعه مدنی در فرآیند تصمیم‌گیری عمومی، گسترش عدالت اجتماعی از طریق فرصت‌های برابر افراد برای دسترسی به اطلاعات و... کمک شایانی می‌کند و حکومت‌ها چنانچه بخواهند در مسیر تحقق حکمرانی خوب حرکت کنند باید به ابزار نیرومندی هم‌چون دولت الکترونیک مسلح باشند [۵]. از این رو ضرورت‌های نظری به‌منظور پرداختن به موضوع تحقیق که بررسی اثرات پرداخت‌های الکترونیکی بر نظام مالیاتی کشور است، کاملاً گویا و مشخص می‌باشد. از سوی دیگر ضرورت‌های قانونی پرداختن به موضوع را نیز می‌توان در موارد زیر خلاصه نمود:

در بسیاری از اسناد بالادستی کشور به ارائه خدمات الکترونیکی به مردم در نظام اداری توجه ویژه‌ای نشان داده شده است، که در ادامه به تعدادی از این اسناد اشاره می‌شود:

- بند ۱۵ سیاست‌های کلی نظام اداری کشور، دستگاه‌های اجرایی را به توسعه نظام اداری الکترونیک و فراهم آوردن الزامات آن به‌منظور ارائه مطلوب خدمات عمومی فرا می‌خواند؛

- برنامه پنجم توسعه کشور، دولت را موظف کرده است تا پایان برنامه، ۷۰ درصد خدمات خود را به‌صورت الکترونیکی ارایه دهد؛

- ماده ۳۷ فصل پنجم قانون مدیریت خدمات کشوری که مربوط به فناوری اطلاعات و خدمات اداری است، دستگاه‌های اجرایی را موظف کرده است که با هدف بهبود کیفیت و کمیت خدمات به مردم و با رعایت دستورالعمل‌های ذی‌ربط اقدامات زیر را به ترتیب انجام دهند:

۱- اطلاع‌رسانی الکترونیکی در خصوص شیوه ارائه خدمات همراه با زمان‌بندی انجام آن و مدارکی که متقاضی باید ارائه نماید؛

۲- ارائه فرم‌های مورد نیاز جهت انجام خدمات از طریق ابزار و رسانه‌های الکترونیکی؛

۳- ارائه خدمات به شهروندان به صورت الکترونیکی و حذف لزوم مراجعه حضوری مردم به دستگاه اجرایی برای دریافت خدمات.

بررسی استلزامات قانونی توسعه خدمات الکترونیکی، ضرورت بررسی و میزان تأثیرگذاری آن بر عملکرد سازمانی را نیز مورد تأکید قرار داده است. در یک نگاه کلی، تحویل الکترونیکی خدمات به معنای ارائه خدمات دولتی از طریق اینترنت و یا با استفاده از سایر امکانات الکترونیکی است. از این رو هدف اصلی پرداخت الکترونیکی مالیات، فراهم آوردن «محیط دیجیتالی» برای ارائه اطلاعات، ایجاد ارتباطات و ارائه خدمات مالیاتی است. تهیه و تدارک اطلاعات کامل و جامع در زمینه فرآیندهای اجرای، اوراق و فرم‌های موجود بر روی اینترنت در زمینه ارائه اطلاعات و تسهیلات برای ثبت و بایگانی فرم‌های الکترونیکی و ابلاغ‌های رسمی ارائه شده از طریق پست الکترونیکی و تشکیل میزگردهایی در مورد موضوعات روز و مورد علاقه مردم، نمونه‌هایی از ایجاد ارتباطات است. انجام امور پیچیده مربوط به رفع نیازهای عمومی و تجاری مردم (البته تا حد مجاز و قانونی) خواسته‌ها و نیازهای مشتریان سازمان‌ها و دفاتر عمومی و دولتی نمونه‌هایی از ارائه خدمات مالیات است [۲].

با تغییراتی که در قوانین پدید می‌آید، فرآیندهای اجرایی که پیش از مستلزم وجود نوشته‌های فیزیکی بود به روش الکترونیکی پردازش خواهد شد. می‌توان گفت که هدف توسعه خدمات الکترونیکی مالیات استفاده از پتانسیل‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات به‌منظور تغییر سازمان امور مالیاتی، از سازمان محوری^۱ و ارائه خدمات محدود، به سمت شهروند محوری^۲ و ارائه خدمات جامع به شهروندان، بازرگانان و غیره است. بعضی از اهداف توسعه خدمات الکترونیکی سازمان امور مالیاتی را می‌توان ارائه خدمات بهتر، تأثیر مثبت در قیمت و کارایی خدمات، مشارکت بیشتر مردم در امور دولتی و ارائه و به کارگیری روش‌های مناسب برای اداره جامعه است [۳]. در ایران اما از این قابلیت در جهت بهبود فرآیند خدمات‌رسانی مالیاتی بهره‌برداری نشده است، و تاکنون پرداخت الکترونیکی مالیات چندان مورد توجه نبوده است. الزامات موجود در قانون و ضرورت‌هایی مانند بهبود عملکرد سازمانی و افزایش رضایتمندی شهروندان، سازمان امور مالیاتی را مجبور به گسترش این نوع خدمات می‌کند، اما در این گذار، پذیرش شهروندان یک مؤلفه مهم در توسعه این خدمات خواهد بود. لذا هدف اصلی تحقق بررسی عوامل مؤثر بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات در سازمان امور مالیاتی کشور است.

1- Agency- centric

2- centric citizen

از منظر دولت الکترونیک، بی‌شک فرایند الکترونیکی شدن پرداخت مالیات نیازمند بستری برخوردار از فناوری اطلاعات است. در تحقق این مهم لزوم ایجاد بستری که در آن زیرساخت‌های نرم افزاری و سخت افزاری مانند کامپیوتر، شبکه، برنامه‌های پشتیبان، سیستم‌های اطلاعات و دیتا بیس و اینترنت فراهم باشد، امری اجتناب ناپذیر است. گذشته از این مقوله جلب اعتماد استفاده کنندگان و دانستن چگونگی بهره‌گیری از بستر الکترونیکی فراهم شده، خود موضوعی مهم و کلیدی است. بی‌گمان بر تحقق این امر، محدودیت‌هایی هم متصور است. فقدان آگاهی از چگونگی به‌کارگیری ابزارهای آنلاین، پایین بودن سواد فناوری اطلاعات در کاربران، حفظ امنیت این فرایند آنلاین و از همه مهم‌تر جلب اعتماد کاربران و به تبع آن ایجاد مکانیزم‌های تشویقی برای ترغیب کاربران برای بهره‌گیری از ابزارهای فناوری بیس نوین. به‌عنوان مثال موضوع پرداخت آنلاین مالیات در مؤدیان نهادینه نخواهد شد مگر در سایه فراهم شدن بسترها و زیرساخت‌های فناوری و آموزش شیوه بهره‌گیری از این فرایند و البته ترغیب کاربران برای بهره‌گیری از سیستم پرداخت الکترونیکی مالیات.

نگاهی اجمالی به وضع موجود نشان می‌دهد اگرچه تقریباً زیرساخت‌های اساسی برای استقرار نظام مالیاتی برخط در کشور فراهم شده است اما به‌دلیل کمبود آموزش، تبلیغات و عدم کفایت مشوق‌های لازمه برای سوق دادن مؤدیان به بهره‌گیری از سیستم آنلاین پرداخت مالیات، هنوز آن‌چنان که بباید و شاید، این سیستم از سوی کاربران درون و برون سازمانی به‌خوبی پذیرفته نشده است. لذا در ادامه این مقاله به عواملی پرداخته می‌شود که بر پذیرش پرداخت آنلاین مالیات در سازمان امورمالیاتی شهر تهران تأثیر گذارند. در این مقاله ضمن ارائه چارچوب نظری و ادبیات مرتبط با موضوع و پیشینه موضوع در قالب تحقیقات داخلی و خارجی انجام شده پرداخته می‌شود و پس از آن روش تحقیق و تجزیه و تحلیل اطلاعات از نظر می‌گذرد و در ادامه نتایج و پیشنهادات بر گرفته از این تحقیق پیمایشی ارائه می‌گردد.

چهار چوب نظری پژوهش

ادبیات تحقیق شامل اطلاعات علمی و کتابخانه‌ای موجود در خصوص مفاهیم و متغیرهای تحقیق است. لذا در این بخش از تحقیق مقوله پذیرش خدمات آنلاین به لحاظ مفهومی مورد بررسی قرار می‌گیرد و به ادبیات و واژگان مرتبط با آنها پرداخته می‌شود. پس از آن مدل‌های مطرح علمی در خصوص آنها مورد بررسی قرار می‌گیرد و

چارچوب مربوط به روابط بین آنها که توسط محققان گوناگون بررسی گردیده است، مورد مطالعه قرار می‌گیرد. بعد از آن پیشینه تحقیقات مشابه با تحقیق حاضر از نظر می‌گذرد. در یک نگاه کلی می‌توان گفت نتایج تحقیقات گوناگون و جمع‌بندی آنها در خصوص برخی از عوامل مؤثر در پذیرش خدمات آنلاین، حاکی از وجود گویه‌های تأثیرگذار ذیل است:

- **مزیت نسبی:** میزان درک فرد از بهتر بودن نوآوری نسبت به ایده‌ای است که می‌خواهد جایگزین آن گردد. درجه مزیت نسبی را می‌توان باتوجه به عوامل اقتصادی سنجد، اما غالباً عواملی مانند اعتبار اجتماعی، راحتی و رضایت ناشی از پذیرش نوآوری نیز نقش عمده‌ای دارند. باید توجه نمود که بالا بودن مزیت عینیت نوآوری اهمیت چندانی نداشته و مهم درک فرد از میزان مزیت نوآوری می‌باشد [۶].

- **سازگاری:** میزان برداشت فرد از هماهنگی نوآوری با ارزش‌های موجود، تجربه‌های گذشته و نیازهای گیرنده بوده و بر این اساس، ایده‌ای که با ارزش‌های اجتماعی حاکم ناسازگاری ندارد، با سرعت کم‌تری مورد پذیرش قرار می‌گیرد [۵].

- **پیچیدگی:** عبارت از میزان درک فرد از دشواری یادگیری و بکاربردن نوآوری است. برای اکثر اعضای نظام اجتماعی، برخی از نوآوری‌ها به آسانی قابل درک و کاربرد است، اما برخی دیگر، به آسانی قابل فهم نبوده و با سرعت کم‌تری مورد پذیرش قرار می‌گیرند. به‌طور کلی ایده‌های جدید که احتیاج به فراگیری و سرمایه‌گذاری ندارند، زودتر از نوآوری‌هایی که مستلزم فراگیری دانش و مهارت جدید می‌باشند، مورد پذیرش قرار می‌گیرند.

- **آزمون‌پذیری:** عبارت از امکان بررسی و آزمون نوآوری، در سطحی محدود است. نوآوری‌هایی را که می‌توان با امکانات محدود مورد امتحان قرار داد، زودتر از سایر نوآوری‌ها مورد پذیرش قرار می‌گیرند [۷].

- **قابلیت رؤیت:** عبارت از میزان قابل رؤیت بودن نتایج نوآوری برای دیگران است. هر قدر که نتایج نوآوری برای فرد آشکارتر باشد، احتمال پذیرش آن نیز بیشتر است [۴].

نتایج به‌دست آمده از برخی مطالعات نشان می‌دهد که فقط مزیت نسبی، سازگاری و پیچیدگی کاملاً به پذیرش نوآوری مربوط می‌باشند. توماتزکی و کلین^۱ (۱۹۸۲) با

1 Tornatzky and Klein

مطالعه بر روی ۷۵ مقاله در رابطه با مطالعات سیستم اطلاعاتی، وجود سه ویژگی نوآوری شامل سهولت استفاده، مزیت نسبی و سازگاری به عنوان عوامل ثابت تعیین کننده پذیرش آشکار گردید. بر مبنای این مطالعه، مور و بنباست^۱ در سال ۱۹۹۱، نظریه نشر نوآوری را با اضافه کردن برخی عوامل توسعه داده و نام مدل اصلاح شده را، مدل PCI گذاردند. این مدل شامل مزیت نسبی، سازگاری، سهولت استفاده (اصطلاح برعکس پیچیدگی) و قابلیت آزمون، درست مانند تئوری نشر نوآوری می باشد. آنها "تصور (پندار)" را از عامل مزیت نسبی مدل راجرز تفکیک نموده (تصور یعنی درک این مطلب که استفاده از نوآوری، وضعیت فرد را در یک سیستم اجتماعی بالا می برد) و همچنین عامل قابلیت رویت راجرز را به دو عامل قابلیت رویت و قابلیت نمایش تفکیک نمودند. در نهایت، عامل "داوطلبانه بودن" را (میزان درک داوطلبانه بودن استفاده از نوآوری) نیز بر مدل کلی اضافه نمودند [۶].

پذیرش، فرایندی ذهنی بوده که طی آن فرد از مرحله آگاهی از نوآوری، گذشته و به مرحله رد یا قبول نوآوری و سرانجام به مرحله همنوایی (تأیید) می رسد. نشر نوآوری ها یکی از تئوری های است که اغلب در مطالعات پذیرش سیستم اطلاعاتی به کار رفته و این تئوری در رابطه با جنبه های مختلف پذیرش شامل ویژگی های نوآوری، ویژگی های پذیرنده و فرایند پذیرش، بحث می کند. مطابق این تئوری پذیرنده بالقوه قبل از تصمیم گیری درباره پذیرش یا عدم پذیرش یک نوآوری، مراحل معینی را طی می کند [۵].

صاحب نظران مختلف، مراحل متفاوتی را برای این فرایند، متصور شده اند. برخی از پژوهشگران نشر، پنج مرحله برای فرایند تصمیم نوآوری قایلند که شامل آگاهی (دانش اولیه از ایده جدید)، علاقه، ارزشیابی، آزمایش مقیاس کوچک و تصمیم گیری در مورد رد یا قبول نوآوری. راجرز و شومیکر (۱۳۶۹)، چهار مرحله عمده برای این فرایند مطرح نموده اند که شامل دانش، ترغیب، تصمیم گیری و همنوایی (تأیید) می گردد و در واقع مرحله ارزشیابی و آزمایش در مرحله تصمیم گیری خلاصه شده است. مرحله دانش زمانی به وقوع می پیوندد که فرد در نوآوری قرار گیرد و از کارکرد آن اطلاعاتی کسب نماید. مرحله ترغیب هنگامی است که فرد، پس از آگاهی از نوآوری، نسبت به پذیرش آن گرایش مطلوب یا نامطلوب پیدا می کند. مرحله تصمیم گیری، زمانی است که فرد

1- Moore and Benbasat

درگیر فعالیتهایی می‌شود که نتیجه آن رد و یا قبول نوآوری می‌باشد. مرحله هم‌نوایی وقتی است که فرد تلاش می‌کند دلایلی را به‌دست آورد تا خود را مورد تصمیم اتخاذ شده قانع کند، اما در صورتی که وی پیام‌های متضادی را در مورد نوآوری دریافت دارد، ممکن است تصمیم خود را تغییر دهد.

راجرز در سال (۱۹۹۵) این چهار مرحله را به پنج مرحله تعمیم داده و جهت طی این مراحل، پذیرندگان بالقوه نوآوری بایستی درباره نوآوری یاد بگیرند (آگاهی)، درباره مزایای آن متقاعد شوند (ترغیب)، برای پذیرش آن تصمیم بگیرند (تصمیم)، نوآوری را استفاده کنند (اجرا) و تصمیم برای پذیرش نوآوری را دوباره تصدیق نمایند. مطابق نظریه راجرز (۱۹۹۵)، تشریح پنج مرحله فرایند تصمیم نوآوری و فعالیتهای صورت پذیرفته در هر مرحله به‌صورت ذیل می‌باشد:

- **آگاهی:** ویژگی‌های اقتصادی- اجتماعی، متغیرهای شخصی و رفتار ارتباطی همگی مربوط به نوگرایی می‌باشند (فرد یا گروه یاد می‌گیرد و دانشی درباره نوآوری به‌دست می‌آورد)؛

- **ترغیب:** نگرش پذیرندگان بالقوه نسبت به نوآوری در این مرحله شکل می‌گیرد. با پیش‌بینی رضایت استفاده در آینده و ریسک‌پذیرش، پذیرندگان بالقوه نگرش مثبت یا منفی نسبت به نوآوری پیدا می‌کنند که نقش مهمی در تصمیم‌گیری نهایی آنها ایفا می‌کند. نگرش درک شده از یک نوآوری از جمله، مزیت نسبی، سازگاری، پیچیدگی، آزمون‌پذیری و قابلیت رویت، در این مرحله اهمیت داشته، لذا این مرحله بسیار مهم می‌باشد (شخص شروع به ایجاد نگرش مثبت نسبت به نوآوری، از طریق تعاملات با دیگران می‌کند)؛

- **تصمیم:** مرحله تصمیم‌گیری هنگامی رخ می‌دهد که فرد مشغول فعالیتی است که منجر به پذیرش یا عدم پذیرش نوآوری می‌گردد (در این مرحله، دلایل کافی برای تصمیم به شروع استفاده از نوآوری وجود دارد)؛

- **اجرا:** در این مرحله، پردازش اطلاعات فکری و تصمیم‌گیری تمام شده، اما تغییر رفتاری آغاز می‌شود (نوآوری مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرد و اطلاعات بیشتری درباره خصوصیاتش مورد نیاز است)؛

- **تأیید:** بعد از پذیرش نوآوری، پذیرندگان نسبت به ارزیابی نتایج تصمیمشان اقدام می‌کنند. اگر سطح رضایت به‌طور معناداری کافی باشد، استفاده از نوآوری ادامه

خواهد یافت. البته این نیز ممکن است که بعد از پذیرش، عدم پذیرش رخ دهد که به آن "عدم ادامه" گویند (استفاده مداوم، تصدیق یا رد نوآوری را بر مبنای مزایا یا محدودیت‌های آن برمی‌انگیزد [۴]).

در این تحقیق از بین سازه‌های مدل پذیرش فناوری استفاده شده است، تعدادی از سازه‌های مهم استخراج شده است. همچنین با در نظر گرفتن شرایط خاص فرهنگی و اجتماعی جامعه مورد مطالعه، سازه‌های حریم خصوصی درک شده^۱، امنیت درک شده^۲، اعتماد درک شده^۳، ریسک درک شده^۴ نیز به‌عنوان مؤلفه‌های مؤثر بر نگرش به فهرست عوامل تأثیرگذار بر پذیرش فناوری پرداخت الکترونیکی مالیات از دید شهروندان اضافه شده است. تعدادی از محققان، مفهوم حریم خصوصی را از دیدگاه رفتاری مورد قرار داده‌اند. مطابق تعریف مارگولیس (۱۹۹۷)، حریم خصوصی بیانگر کنترل تراکنش‌ها بین فرد و دیگران است و هدف نهایی آن افزایش استقلال و کمینه‌کردن میزان آسیب‌پذیری است. گوگوبینک (۱۹۹۱) بیان کرد که حریم خصوصی عبارت است از توانایی مصرف‌کننده برای کنترل حضور افراد دیگر در محیط در طی تراکنش یا معامله بازار یا در طول رفتار مصرف، و انتشار اطلاعات مربوطه یا تهیه و تدارک آنها در حین انجام تراکنش‌ها یا رفتارها، برای کسانی که حضور ندارند. کنترل و نظارت بر اطلاعاتی، بازاریابی، جامعه‌شناسی و روان‌شناسی بران تأکید شده است. در مطالعات متعددی حریم خصوصی به‌عنوان بیش‌ترین نگرانی افراد در فعالیت‌های برخط شناخته شده است.

امنیت درک‌شده به صورت ادراک کاربران از میزان حمایت و پشتیبانی از آنها در برابر تهدیدهای امنیتی از قبیل کلاهبرداری، افشاء یا تغییر و تبدیل اطلاعات خصوصی افراد، سوء استفاده از اطلاعات شخصی افراد و ... تعریف شده است [۶].

اکثر محققان، اعتماد را از دیدگاه رشته یا زمینه علمی خود تعریف کرده‌اند. به‌عنوان نمونه روان‌شناسان، اعتماد را به صورت تمایل و گرایش نسبت به اعتماد به دیگران تعریف می‌کنند. روان‌شناسان اجتماعی، اعتماد را به‌عنوان شناخت از متولی شخصی که قرار است به او اعتماد شود، می‌دانند. اعتماد به‌عنوان صفات مشخصه محیط، تعریف جامعه‌شناسان از اعتماد است. می‌یر و همکارانش (۱۹۹۵) سه مؤلفه اصلی اعتماد درک-

-
- 1- Perceived privacy
 - 2- Perceived security
 - 3- Perceived trust
 - 4- Perceived risk

شده را تعیین و اعتبارسنجی کردند؛ تمامیت^۱ (صداقت متولی، عمل به قول‌ها و وعده‌ها و پایبندی به اصول اخلاقی)، حسن نیت^۲ (خدمت‌رسانی متولی به شخص اعتمادکننده صرف‌نظر از انگیزه سود شخصی) و شایستگی^۳ (توانایی و قابلیت‌های متولی برای تأمین و رفع نیازهای شخص اعتمادکننده) مؤلفه مذکور به‌عنوان باورهای قابل اعتماد^۴ شناخته شده‌اند که برای اعتمادکننده سودمند هستند و منجر به شکل‌گیری اعتماد در شخص می‌شود. این ویژگی‌ها در ادبیات اعتماد بیش‌ترین کاربرد را داشته‌اند [۴]. در مطالعات متعددی مانند Gefen et al, 2003; Pavlou 2003; Jarvenpaa et al, 1999; Such and Han, 2002; tan and Teo, 2000 تأثیر اعتماد بر پذیرش فناوری تأیید شده است. ریسک درک‌شده به‌صورت عدم قطعیت در مورد پیامده، نتایج و خروجی‌های منفی ممکن استفاده از یک محصول یا خدمت تعریف شده است، به‌عبارتی مفهوم ریسک درک‌شده ترکیبی از عدم قطعیت و اهمیت نتایج می‌باشد. ریسک درک‌شده در این تحقیق شامل چهار نوع ریسک عملکردی، ریسک مالی، ریسک زمان و ریسک اجتماعی است. ریسک عملکردی به ضرر و زیان ناشی از عدم کارایی یا کارکرد نامناسب سیستم‌ها به‌دلیل مشکلات مربوط به اتصال به شبکه، مشکلات مربوط به نقص سرورها، خرابی و ... اشاره دارد. ریسک مالی، به‌معنای امکان از دست دادن پول و منابع مالی در طی انجام تراکنش‌ها و انتقال وجه از طریق همراه بانک است. ریسک زمان، عبارت است از به‌هدر رفتن زمان به علت تأخیر در دریافت اطلاعات یا مشکلات مربوط به اتصال به شبکه و ... در نتیجه سرعت پایین بارگذاری، سرعت پایین اتصال و ... ریسک اجتماعی بیانگر امکان طرد یا عدم تأیید شخص از جانب گروه‌های اجتماعی مرجع از قبیل خانواده، دوستان، همکاران و ... در نتیجه استفاده از یک فناوری یا نوآوری جدید است [۲].

پاتریک و همکاران هنجار ذهنی را در دو مؤلفه نفوذ بین شخصی و خارجی تعریف نموده‌اند. آنان دریافتند نزدیکان می‌توانند با ارتباط و نفوذی که بر افراد دارند، هنجارهای ذهنی نزدیکان خود را تغییر دهند. علاوه بر این محیط اطراف و هنجارهای نشأت گرفته از خارج نیز می‌توانند بر اثر تکرار به پذیرش هنجارهای ذهنی دامن بزنند.

-
- 1- Benevolence
 - 2- Competency
 - 3- Competency
 - 4- Trusting Believes

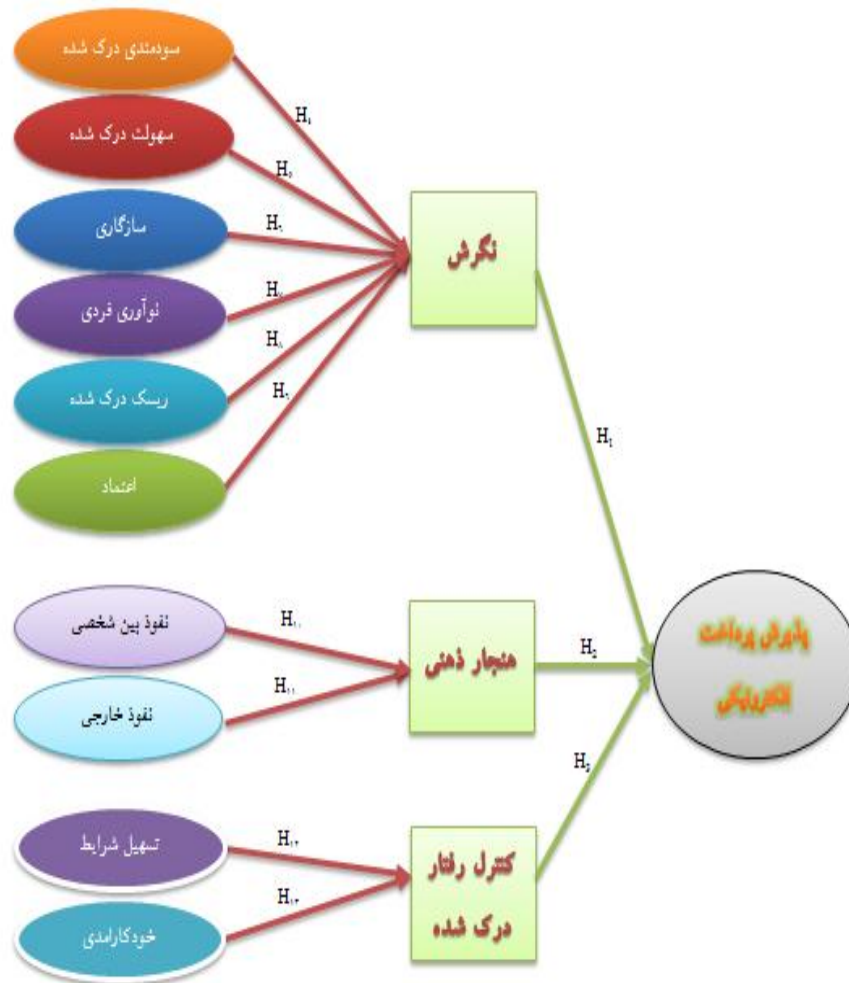
آنان در ادامه متغیر کنترل رفتار درک شده را تعریف و بررسی نمودند. خودکارآمدی در اینجا به معنای کنترل شخص بر رفتارهای خود است. در اینجا شخص خود را با کمک انرژی درونی خود که بر گرفته از منطق و حکم عقل بر درستی حرکت به سوی چیزی است، مجاب می‌نماید که امری نو و غریب را فرا گرفته و آن را بپذیرد و بر انجماد تفکر که ناشی از عدم میل به تغییر است، غلبه کند. تسهیل شرایط به عنوان دومین مؤلفه به معنای فراهم نمودن شرایطی است که هم‌چون کاتالیزور، بر پذیرش و کنترل رفتار فرد یا گروهی تأثیر می‌گذارد [۴].

پیشینه تحقیق

در خصوص عوامل گوناگون پذیرش پرداخت الکترونیکی در حوزه مالیات تحقیقات بسیاری در داخل و خارج از کشور صورت پذیرفته است و هریک از این تحقیقات مؤلفه‌های گوناگونی را بر این امر مؤثر شناخته‌اند که جدول زیر نشان دهنده اطلاعات مربوط به برخی از این تحقیقات است.

محققان	سال	مؤلفه‌های تأثیرگذار بر پذیرش خدمات الکترونیکی
پاتریک و همکاران	۲۰۱۳	نگرش- فرهنگ - نفوذ
sesen	۲۰۱۴	نگرش- هنجار ذهنی- کنترل درک شده
Chiu	۲۰۱۴	نگرش- قوانین مربوطه - هنجار ذهنی
جانسون	۲۰۱۴	کنترل رفتار - فشار محیطی- نگرش
احمدی و همکاران	۱۳۹۴	نگرش- هنجار ذهنی - کنترل درک شده
اکبری فضل و جعفری	۱۳۹۴	نگرش- هنجار ذهنی - کنترل درک شده - نگاه جمعی

هم‌چنان که جدول فوق نشان می‌دهد، پیشینه تحقیقات مرتبط حاکی از وجود سه عنصر اساسی نگرش- هنجار ذهنی- کنترل درک شده به عنوان مهم‌ترین عوامل مؤثر بر پذیرش خدمات الکترونیکی در حوزه دولت الکترونیک است. براساس چارچوب نظری، ادبیات و پیشینه تحقیقات مطرح شده می‌توان مدل اولیه تحقیق حاضر را به شکل ۱-۲ ترسیم نمود:



شکل ۱-۲-

Determinants of user acceptance of the E-Government services: The case of online tax Filing and payment system

۱-۵- فرضیه‌های تحقیق

- H1- نگرش شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
- H2- هنجار ذهنی شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.

- H3- میزان کنترل رفتار درک شده شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
- H4- سومندی ادراک شده شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
- H5- سهولت ادراک شده شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
- H6- میزان نوآوری فردی شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
- H7- میزان سازگاری ادراک شده شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
- H8- ریسک ادراک شده شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
- H9- میزان اعتماد ادراک شده شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
- H10- میزان نفوذ بین شخصی بر شهروندان در پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
- H11- میزان نفوذ خارجی افراد بر شهروندان در پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
- H12- میزان تسهیل شرایط پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
- H13- میزان خودکارآمدی شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.

روش تحقیق

نوع تحقیق کاربردی است و از روش تحقیق میدانی استفاده شده است. تحقیق حاضر به دلیل ماهیت آن و فرضیه‌های مزبور، از جمله تحقیقات توصیفی- پیمایشی است. در این تحقیق به بررسی شرایط موجود و آنچه که هست می‌پردازیم و برای بهبود راه حل ارائه می‌دهیم.

جامعه تحقیق

جامعه‌ی آماری تحقیق حاضر مودیان مالیاتی در شهر تهران است که جامعه‌ی نامحدود محسوب می‌گردد.

الف) **قلمرو موضوعی:** قلمرو موضوعی تحقیق در حوزه‌ی علوم رفتاری و منابع انسانی است.

ب) **قلمرو مکانی:** قلمرو مکانی تحقیق سازمان امور مالیاتی شهر تهران می‌باشد.

ج) **قلمرو زمانی:** قلمرو زمانی تحقیق که همزمان با توزیع پرسشنامه‌ی پژوهش است، تیر ماه ۹۳ می‌باشد.

روش نمونه‌گیری و حجم نمونه

جامعه آماری عبارتست از همه اعضای فرضی یا واقعی که علاقمندی به تعمیم یافته‌های پژوهش به آن‌ها وجود دارد [۴]. جامعه آماری یعنی کلیه افراد یا اشیایی که تحقیق بر روی آنها صورت می‌گیرد که در یک صفت مشترک باشند. در این تحقیق، کارکنان سازمان امور مالیاتی شهر تهران، جامعه آماری تحقیق هستند. در تحقیق حاضر از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده می‌شود، با توجه به نامشخص بودن حجم جامعه آماری از روش نمونه‌گیری در جامعه نامحدود استفاده می‌شود و تعداد ۱۴۰ نفر به‌عنوان نمونه مورد مطالعه قرار می‌گیرند.

روش و ابزار جمع‌آوری اطلاعات

روش‌های متداول و معروف گرد آوری اطلاعات میدانی عبارتند از:

(۱) پرسشنامه‌ای

(۲) مصاحبه‌ای

در این تحقیق به دلیل ماهیت پیمایشی بودن از پرسشنامه استفاده می‌گردد. ابزار گردآوری اطلاعات این مقاله شامل پرسشنامه‌ای است. لازم بذکر است روایی این ابزارها با نظر متخصصان و پایایی آنها با کمک آلفا کرونباخ اندازه‌گیری شده است. همان‌گونه که مشهود است ضریب آلفای به‌دست آمده بیش از ۰.۷ است و پایایی پرسشنامه‌ها به تأیید می‌رسد.

عوامل مؤثر بر پذیرش پرداخت آنلاین مالیات در سازمان امورمالیاتی شهر تهران ۱۱۸۳

ردیف	ابعاد مدل	تعداد سوالات	آلفای کرونباخ	ابعاد فرعی	تعداد سوالات	آلفای کرونباخ
۱	نگرش	۲۱	۰.۷۹۹	سودمندی	۴	۰.۸۲۱
				سهولت استفاده	۴	۰.۷۶۷
				ابداعات شخصی	۳	۰.۷۹۸
				سازگاری	۳	۰.۷۸۸
				اعتماد	۳	۰.۸۰۲
۲	هنجارهای ذهنی	۶	۰.۸۱۱	درک ریسک	۳	۰.۸۰۴
				تأثیر همکار	۳	۰.۸۱۲
				تأثیر خارجی	۳	۰.۸۰۷
۳	کنترل رفتار درک شده	۶	۰.۸۲۱	خودکارآمدی	۳	۰.۸۶۱
				تسهیل موقعیت	۳	۰.۷۹۸

روش تجزیه و تحلیل

به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های به‌دست آمده از پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است. بدین ترتیب که پس از بررسی نرمال نرمالیتی داده‌ها و تأیید غیرنرمال بودن توزیع داده‌ها در تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون‌های ناپارامتریک بهره‌گیری می‌گردد. تایج آزمون کلموگروف اسمیرینف در جدول زیر نشانگر این مدعاست.

جدول ۱ - نتایج آزمون کلموگروف اسمیرینف برای سنجش نرمال بودن داده‌ها

متغیر	Z	سطح معنی‌داری	نتایج فرضیه‌ی نرمال بودن داده‌ها
نگرش	۱.۷۹	۰.۰۰۰	رد فرضیه صفرمبنی بر نرمال بودن داده‌ها
هنجارهای ذهنی	۱.۶۹	۰.۰۰۰	رد فرضیه صفرمبنی بر نرمال بودن داده‌ها
کنترل رفتاردرک شده	۱.۶۱	۰.۰۰۰	رد فرضیه صفرمبنی بر نرمال بودن داده‌ها

یافته‌های تحقیق

آزمون فرضیه اول

نگرش شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.

H0: نگرش شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر ندارد.

H1: نگرش شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.

جدول ۴-۷ - نتیجه آزمون دوجمله‌ای فرضیه

معیار تصمیم	Test Prop	درصد فراوانی	تعداد	طبقه‌بندی	
(a)۰۰۰۰	%۵۰	%۳۰	۸۸۲	≤ 3	گروه 1
		%۷۰	۲۰۵۸	> 3	گروه 2
		%۱۰۰	۲۹۴۰		مجموع

همان‌طور که جدول فوق نشان می‌دهد، داده‌ها به دو گروه تقسیم شده‌اند گروه دوم شامل داده‌هایی‌اند که بر تأثیر نگرش شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأکید دارند و گروه اول شامل داده‌های معرف عدم تأثیرند با به‌دست آمدن مقدار sig برابر با ۰۰۰۰ فرضیه صفر مبنی بر عدم تأثیر رد می‌شود و نابرابری دوگروه فوق‌الذکر به اثبات می‌رسد و همچنان که مشخص است، %۷۰ داده‌ها بر وجود تأثیر تأکید دارند و %۳۰ داده‌ها بر عدم تأثیر. پس فراوانی حاصله بیانگر وجود تأثیر نگرش شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن است و با توجه به جدول بالا اثر نگرش شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن به تأیید می‌رسد.

در خصوص دیگر مؤلفه‌ها نیز نتایج آزمون فرضیات مثبت می‌باشد. لذا خلاصه نتایج بررسی فرضیات به‌صورت زیر قابل بیان است.

خلاصه‌ی نتایج از بررسی فرضیات تحقیق

نتیجه	فرضیه‌ها
تأیید	H1- نگرش شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
تأیید	H2- هنجار ذهنی شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
تأیید	H3- میزان کنترل رفتار درک شده شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
تأیید	H4- سومندی ادراک شده شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
تأیید	H5- سهولت ادراک شده شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.

عوامل مؤثر بر پذیرش پرداخت آنلاین مالیات در سازمان امور مالیاتی شهر تهران ۱۱۸۵

نتیجه	فرضیه‌ها
تأیید	H6- میزان نوآوری فردی شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
تأیید	H7- میزان سازگاری ادراک شده شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
تأیید	H8- ریسک ادراک شده شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
تأیید	H9- میزان اعتماد ادراک شده شهروندان بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
تأیید	H10- میزان نفوذ بین شخصی بر شهروندان در پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
تأیید	H11- میزان نفوذ خارجی افراد بر شهروندان در پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.
تأیید	H12- میزان تسهیل شرایط پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن تأثیر دارد.

نتایج رتبه بندی فریدمن در مورد مؤلفه‌های تحقیق

باکمک آزمون فریدمن، میزان تأثیر هریک از این ابعاد در جدول زیر اولویت‌بندی شده است.

جدول ۴- آزمون فریدمن

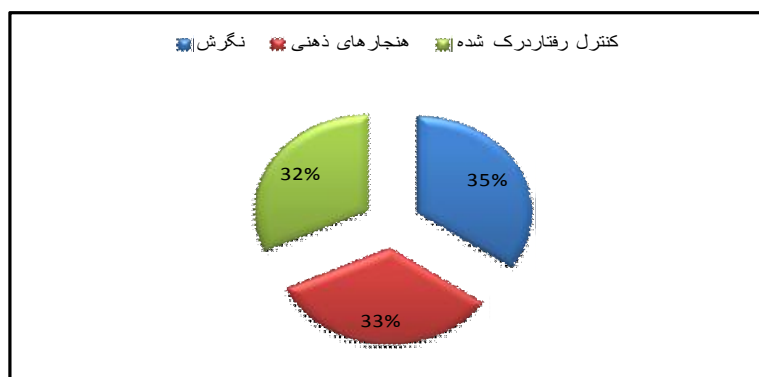
تعداد	۳
Chi-Square	۵۶.۷۸۹
درجه آزادی	۲
معیار تصمیم	۰.۰۰۵

نتایج آزمون (مقدار معیار آزمون برابر با صفر که کم‌تر از ۰.۰۵ است) و در سطح اطمینان ۰.۹۵ محاسبه شده است، نشانگر آنست که سه عامل اصلی مؤثر بر پذیرش پرداخت الکترونیکی مالیات آن، به میزان مساوی بر این مهم تأثیرگذار نیستند. بر همین اساس میزان تأثیر هریک از این ابعاد در جدول ۴-۲۱ اولویت‌بندی شده است.

جدول ۴-۲۱ - رتبه بندی عوامل اصلی اثر گذار

رتبه بندی عوامل اثر گذار	میانگین
نگرش	۳/۸۴
هنجارهای ذهنی	۳/۷۷
کنترل رفتار درک شده	۳/۵۸

نتایج رتبه بندی فریدمن نشانگر اینست که نگرش با میانگین ۳.۸۴ دارای تأثیری بیش‌تر از سایر عوامل است.



نمودار ۴-۶ - رتبه بندی عوامل اصلی مؤثر

هم‌چنان‌که در جدول و نمودار حاصل از آزمون فریدمن می‌توان مشاهده نمود در بین ابعاد تحقیق نگرش دارای بیش‌ترین رتبه و کنترل رفتار دارای کم‌ترین رتبه است.

جمع بندی نتایج و پیشنهادات

به سیاست‌گذاران کلان بخش مالیات نیز پیشنهاد می‌شود:

- سیاست‌گذاران برنامه‌ها را برای افزایش تأثیر خارجی و داخلی بر غیرقبول‌کنندگان و افزایش مداوم خودکارآمدی کاربران طراحی کنند و منابع مورد نیاز برای خدمات دولت الکترونیک برای قبول‌کنندگان را ارائه دهند:

- ۲- سیاست‌گذاران می‌توانند برنامه‌ریزی استراتژیک را برای سرمایه‌گذاری خدمات دولت الکترونیک از طریق نظارت برعوامل مؤثر بر پذیرش پرداخت آنلاین مالیات به‌عنوان شاخص‌های عملکرد، پیشرفت دهند.
- ۳- سیاست‌گذاران، استراتژی‌های بازاریابی را برای خدمات دولت الکترونیک به‌منظورافزایش وفاداری کاربر، بر عوامل مؤثر بر پذیرش پرداخت آنلاین مالیات متمرکز کنند اینکار با بهبود روابط کاربری خدمات دولت الکترونیک، بهبود مکانیزم‌های امنیتی خدمات، استفاده از بازاریابی رسانه‌های جمعی و افزایش در دسترس بودن سخت افزار و نرم افزار لازم برای استفاده از خدمات دولت الکترونیک میسر است. علاوه بر این، برای پشتیبانی و بازاریابی قبول کنندگان خدمات دولت الکترونیک، پیشنهاد می‌کنیم که؛ سیاست‌گذاران بر تبلیغات از تجربه موفقیت قبول کنندگان برای جذب غیرقبول کنندگان تأکید داشته باشند.
- ۴- برای پشتیبانی قبول کنندگان خدمات دولت الکترونیک پیشنهاد می‌کنیم که سیستم توسعه، بر توسعه مؤثر هدایت کاربر، بهبود مکانیزم‌های امنیتی به‌طور مداوم و استفاده جامعه عمل از اینترنت برای ارتقاء خدمات دولت الکترونیک و به اشتراک گذاشتن تجربه استفاده، تمرکز کنند.

فهرست منابع

- ۱- اعرابی، محمد، (۱۳۹۱) «موانع محیطی و ارائه الگوی مناسب تجارت الکترونیکی و...»، علوم اطلاع رسانی، دوره ۱۸، شماره یک
- ۲- توربن، لیدنر و مک لین، ودرپ (۱۳۸۶)، فناوری اطلاعات برای مدیریت، ترجمه اصغر صراف‌زاده، چاپ اول، انتشارات ترمه، تهران.
- ۳- شهباز مرادی، سعید (۱۳۸۶)، "چک لیستی برای رهبران دولت الکترونیک"، مجله مدیریت دانش سازمان، سال دوم، شماره ۲۷، زمستان، تهران.
- ۴- نوبخت، محمدباقر و بختیاری، حمید (۱۳۸۷)، *دولت الکترونیک و امکان‌سنجی استقرار آن در ایران*، چاپ اول، ناشر معاونت پژوهشی دانشگاه آزاد اسلامی، تهران
- ۵- میرسپاسی، ناصر (۱۳۸۹)، "ویژگی‌های کیفیت منابع انسانی در سازمان‌ها و دولت الکترونیکی"، فصلنامه مدیریت دولتی، انتشارات دانشگاه علوم تحقیقات تهران.

- ۶- مازار، علی اکبر (۱۳۹۳)، «الزامات قوانین و مقررات مالیاتی در توسعه تجارت الکترونیکی»، دومین همایش تجارت الکترونیکی.
- ۷- محمودزاده، محمود (۱۳۹۴)، «مقدمه‌ای بر تدوین قانون مالیات بر تجارت الکترونیکی در ایران»، جهاد دانشگاهی.

لزوم بازتعریف مفاهیم تابعیت و اقامتگاه برای مقاصد مالیاتی

سعید عباسی

دکترای حقوق بین‌الملل از دانشگاه شهید بهشتی، saeid.abasi1207@yahoo.com

چکیده

با توجه به عملی شدن برجام و گشوده شدن درب‌های کشور به روی فعالیت‌های تجاری و اقتصادی بیگانگان؛ به‌نظر می‌رسد مفاهیم تابعیت و اقامتگاه در نظام مالیاتی کشورمان قدیمی بوده نیاز به بازتعریف دارند. در این نگارش سعی شده است با تعریف کنونی نظام مالیاتی ایران و نیز تعریف تطبیقی و بین‌المللی آن با نگاه به نظام‌های مالیاتی پیشرفته، به پیشنهاداتی جهت بازتعریف این مفاهیم بپردازیم.

کلید واژه‌ها: اقامتگاه، تابعیت، نظام مالیاتی، بازتعریف

مقدمه

تعریف اقامتگاه و تابعیت فرد و شرکت در قوانین مرتبط کشورمان از جمله قانون مدنی، تجارت و ثبت شرکت‌ها متفاوت است که البته به‌نظر نگارنده هیچ‌کدام برای مقاصد مالیاتی وافی به مقصود نیستند. با گشوده شدن مرزهای کشور بر روی فعالیت‌های تجاری در پی عملی شدن برجام و رفع تحریم‌های بین‌المللی، و نیز تغییر سیاست مالیاتی کشور، این امر بدیهی‌تر از همیشه به‌نظر می‌رسد. اقدام قانون‌گذار در اصلاحات ۱۳۹۴/۴/۳۱ نیز نشانگر نیاز به تحول در مقررات مالیاتی است؛ هرچند مقررات مربوط به تابعیت و اقامتگاه مالیاتی کماکان بدون تغییر باقی مانده است. بنابراین به نظر می‌رسد برای مقاصد مالیاتی مفاهیم تابعیت و اقامتگاه در نظام حقوقی کشورمان نیاز به بازتعریف دارد.

از دیگر سو در بسیاری از کشورهای جهان، تعریف تابعیت و اقامتگاه برای مقاصد مالیاتی گسترده‌تر از تعریف آن برای سایر مقاصد است. تعریف عرفی حقوق بین‌الملل نیز با ایجاد بهشت‌های مالیاتی، ممکن است بسیاری از این شرکت‌ها را از حیطه شمول مالیات کشورها خارج کند. در نگارش پیش رو برانیم تا با تبیین مقررات نظام کنونی مالیاتی کشورمان در تعریف تابعیت و اقامتگاه؛ با مفاهیم جدید و ضروری حقوق مالیاتی آشناشویم و در پایان پیشنهادهاتی برای هرچه مناسب شدن این تعاریف برای مقاصد مالیاتی بحث را به پایان می‌بریم.

۱- تعریف تابعیت و اقامتگاه در نظام کنونی

در بدو امر به تعریف مفاهیم تابعیت و اقامتگاه در نظام مالیاتی کنونی کشورمان می‌پردازیم. در این راستا تعریف هریک را برای افراد و شرکت‌ها مورد بررسی قرار داده و برای این منظور از تعاریف موجود در قوانین مختلف کشورمان همراه با تفاسیر و اظهارنظرهای حقوقدانان برجسته در این باره بهره می‌بریم.

۱-۱- اقامتگاه و تابعیت افراد

کشورهای مختلف معیارهای گوناگونی را برای تعیین محل زندگی^۱ به‌کار ببرند. تعریف این اصطلاح از نظر مالیاتی حائز آثار حقوقی و در بسیاری از قلمروهای مالیاتی

1- Domicile

در بردارنده‌ی مسئولیت مالیاتی است. فردی که در یک کشور زندگی می‌کند، در موارد معینی ممکن است نسبت به درآمد یا دارایی خود در سطح جهان مشمول مالیات آن کشور باشد، حال آنکه اشخاص فاقد محل زندگی دائمی چنین نیستند. البته باید در این راستا به رویکرد کشورها در انتخاب معیار مالیات جهانشمول^۱ یا سرزمینی^۲ توجه کرد.^۳ واژه اقامتگاه^۴ را نباید اشتباهاً بجای محل زندگی به کار برد. رابطه این دو واژه در اصطلاح فقها، عموم و خصوص من وجه است و ممکن است از حیث مصداق با یکدیگر مطابق باشند و یا نباشند. در بیانی ساده می‌توان گفت اقامتگاه محل یا محل‌هایی است که فرد موقتاً در آن حضور دارد و یا آنرا انتخاب می‌کند. در حالی که محل زندگی به جایی اطلاق می‌شود که فرد آنرا به‌عنوان خانه ثابت خود برمی‌گزیند.^۵

البته باید به این مسأله نیز توجه داشت که اقامتگاه مالیاتی، علاوه بر عنصر قانونی ذکر شده در ماده ۱۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم^۶؛ دارای عناصر مادی نیز هست که نمی‌توان آنرا از مفهوم اقامتگاه در نظام‌های حقوقی منفک دانست. عناصری از جمله رابطه پایدار و حضور مادی شخص که همراه با عنصر معنوی یعنی وجود قصد و نیت در انتخاب اقامتگاه توسط مودی مالیاتی؛ شاکله‌های اصلی این مفهوم هستند.^۷

در بازتعریف قلمروی تابعیت به‌عنوان اقامتگاه؛ تابعیت معمولاً معادل شهروندی دانسته می‌شود. هر چند بغیر از ایالات متحده، تقریباً هیچ کشور دیگری در دنیا ادعای

1- Worldwide Taxation

2- Territorial Taxation

۳- برای مطالعه بیشتر ر. ک: عباسی سعید؛ نظام مالیات بین‌المللی ایران؛ قواعد ناکافی؛ منتشر شده در مجموعه مقالات هشتمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران؛ آذرماه ۱۳۹۳.

4- Residence

۵- توکل، محمد؛ فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی؛ چاپ دوم؛ انتشارات دانشکده علوم اقتصادی؛ تابستان ۱۳۹۰؛ ص ۱۲۶.

۶- ماده ۱۸۰ - هر شخص حقیقی ایرانی که با ارایه گواهی نمایندگی‌های مالی یا سیاسی دولت جمهوری اسلامی در خارج ثابت کند که از درآمد یک سال مالیاتی خود در یکی از کشورهای خارج به‌عنوان مقیم مالیات پرداخته است از لحاظ مالیاتی در آن سال مقیم خارج از کشور خواهد شد مگر در یکی از موارد زیر: ۱- در سال مالیاتی مزبور در ایران دارای شغلی بوده باشد. ۲- در سال مالیاتی مزبور حداقل شش ماه متوالیاً یا متناوباً در ایران سکونت داشته باشد. ۳- توقف در خارج از کشور به منظور انجام مأموریت یا معالجه یا امثال آن بوده باشد.

۷- برای مطالعه بیشتر ر. ک: بهبودی، رویا؛ نقش اقامتگاه اشخاص حقوقی در حقوق مالیاتی؛ پایان نامه کارشناسی ارشد؛ دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران؛ بهمن ۱۳۹۱؛ ص ۴۶.

وضع مالیات بردرآمدهای حاصل از منابع خارجی افراد مقیم دائم کشورهای دیگر را ندارد. ایالات متحده بدون توجه به محل زندگی شهروندان خود حق وضع مالیات بردرآمدهای جهانی آنان را برای خود محفوظ دانسته است.^۱

در عوض قریب به اتفاق کشورها از جمله ایالات متحده تعریفی از تابعیت برای مقاصد مالیاتی ارائه داده‌اند که بسیار وسیع‌تر از مفهوم عام تابعیت است. چراکه کسب تابعیت بهشت‌های مالیاتی بسیار آسان است و اگر این تعریف تنها به تعریف حقوق بین‌المللی از تابعیت محدود شود؛ بسیاری از شهروندان با کسب تابعیت بهشت‌های مالیاتی از پرداخت مالیات فرار می‌کنند. قواعد راجع به اقامتگاه که در بسیاری از معاهدات بین‌المللی پذیرفته شده است؛ تا آنجا که به زعم برخی جزئی از حقوق بین‌الملل عرفی گشته است.^۲

در نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران؛ مفهوم تابعیت در بخش موسوم به حقوق بین‌الملل خصوصی یعنی مواد ۹۷۶ الی ۹۹۱ قانون مدنی به چشم می‌خورد. مفهوم اقامتگاه نیز در مواد ۱۰۰۲ الی ۱۰۱۰ قانون مدنی تعریف گردیده است. با توجه به تصریح قانون‌گذار در تبصره ماده ۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم، اقامتگاه برای مقاصد مالیاتی را تابع تعاریف مقرر در قانون مدنی دانسته است.^۳

مطابق مفاد معاهدات اجتناب از اخذ مالیات مضاعف جمهوری اسلامی ایران با بسیاری از کشورها نیز که طبق ماده ۹ قانون مدنی^۴ و ماده ۱۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم^۵؛ در حکم قانون داخلی هستند؛ "مقیم یک دولت متعاقد را شخصی می‌داند

1- United States Internal Revenue Code of 1986 (IRC) section 1, 2(d), 7701(a) (30)

2- Ibid

۳- تبصره ماده ۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم: اقامت از نظر این قانون تابع تعاریف مقرر در قانون مدنی می‌باشد.

۴- ماده ۹ قانون مدنی: مقررات عهدی که بر طبق قانون اساسی بین دولت ایران و سایر دول منعقد شده باشد در حکم قانون است.

۵- ماده ۱۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم: دولت می‌تواند برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات راجع به درآمد و دارایی مؤدیان با دولت‌های خارجی موافقت‌نامه‌های مالیاتی منعقد و پس از تصویب مجلس شورای اسلامی به مرحله اجرا بگذارد. قراردادهای یا موافقت‌نامه‌های مربوط به امور مالیاتی که تا تاریخ اجرای این قانون با دول خارجی منعقد و به تصویب قوه مقننه یا هیأت وزیران رسیده است تا زمانی که لغو نشده به قوت خود باقی است. دولت موظف است ظرف یک سال از تاریخ اجرای این قانون قراردادهای و موافقت‌نامه‌های قبلی را بررسی و نظر خود را مبنی بر ادامه یا لغو آنها مستنداً به مجلس شورای اسلامی گزارش نماید.

که به موجب قوانین داخلی آن دولت، از حیث محل سکونت، اقامتگاه، محل مدیریت مؤثر یا به جهات مشابه دیگر مشمول مالیات آن دولت باشد.^۱

نتیجه اینکه با وجود با وجود استفاده قانون مالیات‌های مستقیم از عناوین "محل اقامت"^۲؛ "اقامتگاه قانونی"^۳ و "اقامتگاه"^۴ استفاده کرده بود که با وجود اصلاحات ۱۳۹۴/۴/۳۱ باز هم به چشم می‌خورند. به جز این عبارات باز هم متفرعات دیگری چون محل سکونت و... در قانون مالیات‌های مستقیم به چشم می‌خورد.^۵ در هر صورت باید گفت قانون مدنی ایران متولی تعریف مفاهیم تابعیت و اقامتگاه افراد است. و با توجه به پیشرفت‌هایی که در عصر جهانی شدن، با تسهیل رفت آمد و مراودات برون مرزی افراد و در نتیجه امکان کسب تابعیت مضاعف؛ نمایان شدن شرکت‌های چندملیتی و افزایش فعالیت برون مرزی آنان از طریق شعبه و نمایندگی، باید گفت که تعریف قانون مدنی که بیش از هشتاد سال پیش تصویب گردیده است پاسخگوی نیازهای امروز نیست.

۱-۲- اقامتگاه و تابعیت شرکت‌ها

تابعیت شرکت‌ها مفهومی غامض است که در دیگر حوزه‌های حقوق مانند مدنی و تجارت نیز از آن یاد می‌شود. در برخی کشورها از محل ثبت و یا محل اداره یا محل کنترل شرکت متغیر است. در روش آمریکایی؛ محل ثبت و روش انگلیسی به محل کنترل و اداره اشاره می‌شود؛ که هر کدام مزایا و معایبی دارند. روش آمریکایی برای مدیریت آسان است ولی امکان تقلب نسبت به آن بسیار زیاد است. به عبارتی می‌توان با حفظ محل مدیریت و کنترل شرکت، محل ثبت اسمی آن را به کشور دیگری منتقل کرد.

-
- ۱- الگوی موافقتنامه نسبت به مالیات بر درآمد؛ کمیته سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در امور مالی؛ مترجم: ملانظر، مرتضی؛ چاپ اول؛ سازمان امور مالیاتی؛ بهار ۱۳۸۵؛ ص ۳۶.
 - ۲- تبصره ۲ ماده ۳۸؛ مواد ۱۰۷ و ۱۸۴.
 - ۳- مواد ۷ و ۸۰؛ ماده ۱۸۱ اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۹۴/۴/۳۱.
 - ۴- ماده ۱۱۰ و تبصره آن.
 - ۵- برای مطالعه بیشتر ر. ک: همدانی، م. ت؛ اقامتگاه مالیاتی و متفرعات آن؛ پژوهشنامه مالیات؛ شماره ۲۳؛ بهار ۱۳۷۸؛ صص ۲۶-۲۰.

اقامتگاه شرکت در نظام حقوقی ایران با توجه به قانون مدنی، "مرکز عملیات"^۱ و بنا بر قانون تجارت "محل اداره شخص حقوقی" ذکر گردیده است.^۲ هرچند بحث و جدل‌های فراوانی میان حقوقدانان در حل این تعارض صورت گرفته است؛ ولی باید گفت قانون‌گذار در تبصره ماده ۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم این تعارض را به نفع قانون مدنی حل نموده است. در اصلاحات جدید ۱۳۹۴/۴/۳۱ نیز ماده ۱۰۷ نیز صرفاً از عبارت "اشخاص مقیم خارج از ایران" استفاده نموده و تعریف جدیدی از آن به دست نداده است؛ بنابراین به نظر می‌رسد که تعاریف پیشین را مورد پذیرش قرار داده است.

در خصوص تابعیت شرکت‌های تجاری، ماده یک قانون راجع به ثبت شرکت‌ها مصوب ۱۳۱۰/۳/۱۱ در این باره بیان نموده که هر شرکتی که در ایران تشکیل و مرکز اصلی آن در ایران باشد، شرکت ایرانی محسوب است. برخی از حقوقدانان بر این عقیده‌اند که چون مرکز اصلی شرکت تجاری، اقامتگاه او محسوب می‌شود، بنابراین در مورد تابعیت شرکت‌های تجاری هم، همان ضابطه مقرر در ماده ۵۹۱ قانون تجارت باید اعمال گردد.^۳ یعنی این که شرکت‌های تجاری تابعیت مملکتی را دارند که اقامتگاه یعنی مرکز اصلی آنها در آن مملکت است.^۴ البته بعضی بیان داشته‌اند که ماده یک قانون ثبت شرکت‌ها در واقع دو ملاک را برای ایرانی بودن شرکت بیان داشته و آنها عبارتند از این که اولاً تشکیل در ایران و ثانیاً وقوع مرکز اصلی شرکت در ایران. اما این ماده بیان نکرده که اگر شرکت خارجی بود؛ چه تابعیتی دارد. که با توجه به ماده ۵۹۱ قانون تجارت در بعضی از موارد ممکن است بین این دو قانون اختلاف حاصل آید؛

۱ ماده ۱۰۰۲ قانون مدنی: اقامتگاه هر شخصی عبارت از محلی است که شخص در آنجا سکونت داشته و مرکز مهم امور او نیز در آنجا باشد اگر محل سکونت شخصی غیر از مرکز مهم امور او باشد مرکز امور او اقامتگاه محسوب است. اقامتگاه اشخاص حقوقی مرکز عملیات آنها خواهد بود.
 ۲- ماده ۵۹۰ قانون تجارت: اقامتگاه شخص حقوقی محلی است که اداره شخص حقوقی در آنجا است.
 ۳- از منظر تجارت، ویژگی‌های اصلی شرکت از قرار ذیل است: شرکت شخصیت حقوقی مستقل بوجود می‌آورد؛ سرمایه را میان سهامداران و شرکت تقسیم می‌کند؛ مسئولیت تجاری را متوجه خود شرکت و نه سهامداران، می‌گرداند؛ شرکت نیاز به یک نهاد مدیریتی مانند هیأت مدیره دارد؛ سهام در یک شرکت سهامی ممکن است تحت تملک یک نفر یا تعداد کم یا زیادی از سهامداران باشد.
 ۴- ماده ۵۹۱ قانون تجارت: اشخاص حقوقی تابعیت مملکتی را دارند که اقامتگاه آنها در آن مملکت است.

۵- حسنی، حسن؛ حقوق تجارت، تهران، نشر میزان، چاپ دوم، تابستان ۱۳۸۰، ص ۷۱۲

اگر شرکت در ایران تشکیل شده و در ایران هم مرکز اصلی داشته باشد، شرکت ایرانی است. اگر شرکت در ایران تشکیل شده ولی مرکز اصلی آن در ایران نیست، چنین شرکتی شرکت خارجی است و دارای تابعیت خارجی می‌باشد. به استناد ماده ۵۹۱ قانون تجارت اگر شرکتی در ایران تشکیل نشده، اما مرکز اصلی آن در ایران است. در این جا اختلاف ایجاد می‌شود؛ این شرکت بر مبنای ماده یک قانون ثبت شرکت‌ها خارجی است، زیرا یکی از ملاک‌های مندرج در این ماده یعنی تشکیل شرکت در ایران، در مورد این شرکت صدق نمی‌کند، زیرا شرکت در ایران تشکیل نشده است. ولی بر مبنای ماده ۵۹۱ قانون تجارت شرکت ایرانی است. زیرا مرکز اصلی شرکت که اقامتگاه آن محسوب می‌شود، در ایران است. به نظر می‌آید چون قانون تجارت بعد از قانون ثبت شرکت‌ها تصویب شده است، قانون تجارت را باید ناسخ قانون ثبت شرکت‌ها تلقی کرد و گفت که شرکت تابعیت ایرانی خواهد داشت، حتی اگر در خارج تشکیل یا ثبت شده باشد. در نتیجه می‌توان گفت که اگر شرکت در ایران تشکیل شود و مرکز اصلی آن در ایران باشد، ایرانی است، اگر شرکت در خارج تشکیل شده و مرکز اصلی اش در خارج باشد، خارجی است و شرکت تابع کشور است که مرکز اصلی آن در آن جا واقع است. اگر شرکت در خارج تشکیل شده ولی مرکز اصلی آن در ایران باشد، باید آن را ایرانی تلقی نمود.^۱ البته لازم به ذکر است که در اساسنامه شرکت می‌توان تابعیت شرکت را نیز ذکر نمود.

یکی از جنبه‌های جالب تابعیت شرکت‌ها در قلمرو حقوق مالیاتی، توسل تدریجی به قاعده‌ای است که به کشورها اجازه وضع مالیات بر شرکت‌های تحت کنترل خارجی را می‌دهد. البته ریشه این قاعده از حقوق ایالات متحده نشأت می‌گیرد. هم‌چنین وضع مالیات بر شرکت هولدینگ شخصی خارجی^۲ نیز جالب توجه است. چرا که به موجب قوانین ایالات متحده‌ی آمریکا در صورتی که یک شرکت خارجی بیش از ۵۰ درصد سهامش متعلق به پنج نفر یا کم‌تر از افراد مقیم آمریکا باشد؛ یک شرکت هولدینگ خارجی محسوب می‌شود. متأسفانه در نظام مالیاتی کشورمان جای خالی این قاعده به چشم می‌خورد و در آینده با رفع تحریم‌ها و ورود شرکت‌های خارجی به کشورمان این نقیصه بسیار محسوس‌تر خواهد بود.

۱- اسکینی، ربیعا، حقوق شرکت‌های تجاری، تهران، انتشارات سمت، چاپ هشتم، زمستان ۱۳۸۳، جلد اول، صص ۶۳ و ۶۴.

2- Foreign Personal Holding Corporation (FPHC)

در پاسخ به این سؤال که چه چیزی باعث گسترش قلمروی تابعیت در حوزه مالیات می‌شود شاید بتوان پاسخ را در قاعده‌ی "ولین‌گاز/از سیب"^۱ یافت. این قاعده که توسط جامعه‌ی ملل در سال ۱۹۲۳ اتخاذ شد، حق اولیه‌ی وضع مالیات بردرآمد حاصله در قلمروی خود را به قلمرو منبع؛ یا سرزمین؛ داد و قلمروی اقامتگاه؛ یا تابعیت؛ موظف به جلوگیری از پدیده‌ی مالیات مضاعف، از طریق اعطای اعتبار یا معافیت گردید. بنابراین به نظر می‌رسد گستردن قلمرو اقامتگاه برای وضع مالیات بر شرکت‌های تحت کنترل خارجی به حق اولویت قلمروی منبع لطمه‌ای وارد نمی‌آورد. در واقع قلمرو منبع مالیات را زمانی که قلمرو منبع از وضع مالیات خودداری می‌کند؛ بر باقیمانده وضع می‌کند.

این امر گسترش قواعد حقوق بین‌الملل عرفی را نشان می‌دهد. در طی سال‌های ۱۹۳۰ الی ۱۹۶۰ قاعده‌ای شفاف در عرصه‌ی مالیات بین‌المللی به صورت عرفی درآمده بود که وضع مالیات بر درآمد شرکت‌های خارجی را بر منبع خارجی ممنوع کرده بود. این قاعده جهانشمول و الزام آور گشت.^۲ با توجه به آنچه تا کنون ذکر آن رفت، همکاری بین‌المللی بهترین راه حل برای مالیات بین‌المللی است.^۳

۲- شناخت مفاهیم مرتبط با تابعیت و اقامتگاه

با توجه به پویایی فعالیت‌های تجاری و اقتصادی و روش‌های جدید کسب درآمد، و نیز با توجه به موافقتنامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف کشورمان با بسیاری از کشورها^۴ که همگی به همدیگر شبیه هستند و محتوی ماده‌ای با تعریف مقرر دائم هستند، و نیز بنا به مواد ۹ قانون مدنی و ماده ۱۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم در حکم حقوق داخلی کشورمان هستند؛ پرداختن به این مقوله با توجه به شباهت آن به مفهوم اقامتگاه ضروری می‌نماید

1- First Bite at the Apple Rule

2- Avi-Yonah, Reuven S; "International Tax as International Law"; Law & Economics Working Papers Archive 2003-2009; p 10

۳- برای مطالعه بیشتر ر. ک: عباسی، سعید؛ "نظام بین‌المللی مالیات؛ امکان یا امتناع"؛ رساله برای اخذ درجه دکترای حقوق بین‌الملل؛ دانشکده حقوق دانشگاه شهید بهشتی؛ تابستان ۱۳۹۴

۴- بنا به آمار سازمان امور مالیاتی، مفاد کلیه موافقتنامه‌ها (۴۱ موافقتنامه) نافذ می‌باشد به استثنای مقدونیه که مقررات آن در ج.ا. ایران اس ابتدای فروردین ۱۳۱۱ و در مقدونیه اس ابتدای ژانویه ۲۱۱۵ نافذ خواهد گردید. لوح فشرده حاوی موافقتنامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف؛ سال ۱۳۹۳

۲-۱- ماهیت دوگانه مقر دائم و شباهت آن به اقامتگاه

این واقعیت که مقر دائم به مفهوم یک نقطه‌ی ثابت تجاری یا کارکردهای اصلی افراد باقی مانده است؛ تنها به دلایل سیاسی و عملی نیست. بلکه پذیرش چنین فائده‌ی قدیمی به‌عنوان یک آستانه ماهوی جهت اختصاص مالیات بین‌المللی ممکن است دلیل دیگری داشته باشد. یک قیاس آشکار به مالیات بر اقامتگاه است. هر دو برای هم افراد و هم شرکت‌های مؤدی مالیات به کار می‌روند، مالیات بر اقامتگاه بر حضور فیزیکی غالب در یک کشور مبتنی است. این امر نه تنها برای افراد بلکه برای شرکت‌ها نیز با توجه به (مکان) مرکز/اداره‌ی^۱ آن‌ها پذیرفته شده است. اقامتگاه شرکت معمولاً به محل اداره‌ی^۲ با توجه به ماده (۱) ۴ و (۳) معاهده الگوی سازمان توسعه و همکاری اقتصادی که به محلی که تصمیمات اساسی تجاری یک شرکت^۳ اخذ می‌شوند؛ تعبیر می‌شود.

بنابر آنچه گفته شد؛ به نظر می‌رسد آستانه مقر دائم؛ یک شخص و فعالیت اقتصادی آن را فرض می‌کند که به هم به مکان ثابت و هم تصمیم‌گیری مرکزی در قلمرو دولت میزبان نیاز دارد. ماده‌ی (۱) ۵ به نظر می‌رسد معاهده الگوی سازمان توسعه و همکاری اقتصادی بر اساس قیاسی میان فرد و شرکت بنا شده باشد. رویکرد مجاز^۴ برای توزیع منفعت تحت ماده‌ی ۷ معاهده الگوی سازمان توسعه و همکاری اقتصادی دقیقاً این توازی را نشان می‌دهد که مقر دائم را به یک شعبه‌ی ملی برای اهداف مالیاتی تبدیل می‌کند. علاوه بر این؛ درآمد کشور ثالث می‌تواند به یک مقر دائم اختصاص یابد اگر بین فعالیت مقر دائم و کشور ثالث ارتباط اقتصادی باشد.^۵ بنابراین نوعی مسئولیت مالیاتی نامحدود برای مقر دائم در قلمرویی که مستقر است، فرض می‌کند.

این امر را تنها در صورتی می‌توان توضیح داد که بگوییم مقر دائم تمایز میان وضع مالیات بر اقامتگاه و منبع را نادیده گرفته‌است.^۶ وضع مالیات بر اقامتگاه مبنایی برای

1- Head office

2- Place of management

3- Fundamental business decisions

4- Authorized approach

5- Lüdicke, J. , "Recent Commentary Changes concerning the Definition of Permanent Establishment", 58 Bulletin for International Fiscal Documentation 5 (2004), p. 49

6- Arvey Jones, John F et al; "Tax treaty problems relating to source"; European Taxation volume 38; Number 3; 1998; p. 27 ; Vann, Richard. , "General Report", in: International Fiscal Association, Trends in Company/Shareholder-Taxation: Single or Double Taxation, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 88a (2003), pp. 144 and 147

مسئولیت نامحدود مالیاتی^۱ است که به رابطه‌ی ویژه‌ی شخصی میان مؤدی و کشور محل اقامت اشاره دارد.

مسئولیت نامحدود مالیاتی در کشور محل اقامت برای اینکه شالوده‌ای برای وضع مالیات بردرآمد در سراسر جهان بسازد؛ هم به کیفیت شخص به‌عنوان مصرف‌کننده^۲ و هم به اصل توانایی پرداخت^۳ می‌نگرد. علاوه بر این مسئولیت نامحدود مالیاتی رابطه‌ی نزدیکی با بی‌طرفی نسبت به صدور سرمایه^۴ دارد که به شدت بر تصمیمات سرمایه‌گذار (چه فرد چه شرکت) در کشور اصلی تأثیرگذار است. بنابراین تأثیر قوی اشخاص و مکان آن‌ها بر مفهوم مسئولیت نامحدود مالیاتی معنی پیدا می‌کند و می‌توان وضع مالیات بر مقرر دائم و شعبات را در یک ردیف قرار داد.

از دیگر سو مفهوم منبع، اغلب در چارچوب مسئولیت مالیات محدود^۵ اعمال می‌شود. در این چارچوب افرادی که فعالیت‌ها را انجام می‌دهند و از قلمرو یک کشور تصمیم‌گیری می‌کنند؛ نقشی ندارند. بنابراین مقرر دائم خود را مسئله‌ای دو وجهی نشان می‌دهد. از یک سو به‌عنوان استان‌های برای مسئولیت محدود مالیاتی عمل می‌کند که مشروعیت آن باید با دیگر آستانه‌های وضع مالیات بر منبع (بهره، امتیاز، درآمد حاصل از اجاره^۶، درآمد حاصل از اشتغال و غیره) مقایسه گردند. در این چارچوب فعالیت‌ها و تصمیمات افراد در قلمرو یک کشور نقش عمده‌ای ایفا نمی‌کنند. از دیگر سو؛ رفتار برابر نسبت به شرکت‌ها با اشکال مختلف سازمانی (سهامی و غیرسهامی)^۷ را مطرح می‌کند که مبتنی بر فعالیت و تصمیمات افراد در قلمرو یک کشور فرضی هستند.

نتیجه اینکه مفهوم مقرر دائم به‌عنوان استان‌های برای مسئولیت محدود مالیاتی در کشور منبع موجه نیست ولی نسبت به گسترش مسئولیت نامحدود مالیاتی به واحدهای غیرشرکتی ترجیح دارد.

-
- 1- Unlimited tax liability
 - 2- Consumer
 - 3- Ability to pay
 - 4- Capital export neutrality
 - 5- Limited tax
 - 6- Rental
 - 7- Incorporated/Non-incorporated

۲-۲- انتخاب تاجر میان شعبه^۱ و مقر دائم

در ابتدای امر باید به قانون اجازه ثبت شعبه یا نمایندگی شرکت‌های خارجی مصوب ۱۳۷۶/۸/۲۱ اشاره کرد که به موجب آن امکان ثبت شعبه یا نمایندگی شرکت‌های خارجی را در کشورمان میسر نموده است.^۲ از این رو به نظر می‌رسد پرداختن به این امر نیز در حوزه حقوق مالیاتی قرار گیرد.

در این مبحث به انتخاب میان شعبه و مقر دائم از منظر تاجر و سرمایه‌گذار خارجی می‌پردازیم. در آغاز فعالیت‌های تجاری بین‌المللی، یکی از گزینه‌های اصلی، دایر کردن یک شعبه در کشور میزبان است. در واقع وجود یک شعبه، یک موجودیت ثبت شده است که تحت کنترل یک مؤدی مالیاتی دیگر (اعم از فرد یا شرکت) است. بنابراین صرفاً سرمایه‌گذاری پورتفولیو در سهام را استثنا می‌کنیم. از منظر سیاسی باید تصمیم گرفت که چرا انتخاب میان یک شرکت ثبت شده^۳ و یک شرکت ثبت نشده^۴ باید اختلاف رفتار نسبت به فعالیت‌هایشان را در پی داشته باشد؟ به عبارت دیگر چرا باید رفتار متفاوتی نسبت به فعالیت‌های این دو داشته باشیم؟ که متعاقباً منجر به اختلاف نتیجه طبق حقوق بین‌الملل مالیاتی در اختصاص مالیات می‌گردد. در این خصوص حقوق بین‌الملل مالیاتی به سمت اعمال رفتار مشابه نسبت به اشکال مختلف شرکت پیش می‌رود تا بدین طریق سعی در کاهش تمایزات میان شعبه‌ها و مقر دائم گردد.^۵ هم پیشنهاد نرخ جامع مشترک که در اتحادیه اروپا به بحث گذاشته شد و هم رویکرد مجاز^۶ که از طریق سازمان توسعه و همکاری اقتصادی برای مقر دائم تشریح شد درصد حذف تمایز میان شعبه و مقر دائم برای اختصاص درآمد هستند ولی هر یک در جهت‌های مخالف همدیگر گام برمی‌دارند.^۷

1- Subsidiary

۲- ماده واحده- شرکت‌های خارجی که در کشور محل ثبت خود شرکت قانونی شناخته می‌شوند، مشروط به عمل متقابل از سوی کشور متبوع، می‌توانند در زمینه‌هایی که توسط دولت جمهوری اسلامی ایران تعیین می‌شود در چهارچوب قوانین و مقررات کشور به ثبت شعبه یا نمایندگی خود اقدام کنند.

3- Incorporated

4- Unincorporated

5- Schon, W. , " The Free Choice between the Right to Establish a Branch and to set-up a Subsidiary – a Principle of European Business Law", 2 European Business Organization Law Review (2001), p. 339

6- Authorized Approach

۷- برای مطالعه بیشتر ر. ک:

Kofler, Georg and Thiel, Servaas van; "The Authorized OECD Approach" and EU Tax Law; European Taxation; IBFD; AUGUST 2011; pp 237-333

برای تحلیل کامل این مسأله مهم است که بیان کنیم هنگامی که مقر دائم برای مالیات بر منبع آستانه‌ی کنونی شناخته شده است؛ تنها ابزاری است که در حال حاضر به ذهن می‌رسد. فروش و خدمات و دیگر فعالیت‌های تجاری که از یک آستانه‌ی معین تجاوز کند؛ بدون اینکه نقطه‌ی ثابت تجاری را احراز کند؛ می‌تواند جایگزین آستانه مقر دائم گردد. علاوه بر این حضور فیزیکی شخص تصمیم‌گیرنده در یک قلمرو لازمه‌ی منطقی اختصاص منافع به یک قلمرو محسوب نمی‌گردد. وجود یک شعبه در یک قلمرو فرضی "مکان اداره" منجر به مسئولیت محدود مالیاتی نمی‌شود بلکه به مسئولیت نامحدود شعبه می‌انجامد. شعبه‌ها در وهله‌ی اول به دلیل اقامتشان در دولت میزبان از طرف وی، موضوع مالیات قرار می‌گیرند. پس واضح است مقایسه‌ی یک آستانه‌ی عینی برای مالیات بر منبع با لازمه‌ی ذهنی مالیات بر اقامتگاه بی‌مفهوم است.

از نظر مؤدی مالیاتی، انتخاب میان مقر دائم و شعبه به مؤلفه‌های فنی نظام مالیاتی مانند منبع یا اقامتگاه بر نمی‌گردد. بلکه به اشکال سازمانی مختلف برای یک واحد تجاری مرتبط است. بنابراین مؤدی می‌بیند که آیا یک شعبه در قلمرو فرضی بنا کند یا از یک قالب قانونی غیرشرکتی^۱ برای همان فعالیت تجاری استفاده کند. از آنجا که شعبه تنها در کشور دیگر اقامت دارد؛ اگر "محل اداره" در آن جا واقع باشد ما باید شعبه را با یک واحد تجاری غیرشرکتی که قدری به ساختار اصلی شباهت دارد، از جمله نوعی از مدیریت مرکزی^۲ در کشور میزبان، مقایسه کنیم. راجع به شباهت ساختار مقر دائم به انسان، همان‌گونه که در بالا مشاهده شد (افراد کارآفرین اصلی^۳ واقع در یک قلمرو) به گونه‌ای وانمود می‌کند که گویا عضوی سازمانی از یک شعبه است. مقایسه مالیات میان دو شکل حقوقی متفاوت که می‌تواند به منظور یک فعالیت تجاری در یک قلمرو به کار رود؛ کاملاً بامعناست.

مطابق آنچه گفته شد، باید مبحث مطروحه را بر اساس منطقی بودن معیار مقر دائم برای اختصاص مالیات بر منبع مجزا کنیم. و به این سوال کاملاً متفاوت پاسخ دهیم که چرا با قالب‌های سازمانی مختلف از یک واحد تجاری باید به گونه‌ای مشابه رفتار شود؟

1- Non corporate
2- Central Management
3- Entrepreneurial

علاوه بر تفاوت‌های فوق‌الذکر شرکت‌ها در قانون تجارت و مدنی؛ این شرکت‌های سهامی ثبت شده می‌توانند وارد روابط قراردادی با سهامداران گردند؛ از جمله عرضه کالا و خدمات؛ انتقال سرمایه و خطر^۱؛ فعالیت‌های غیرشرکتی؛ مانند آنچه توسط یک مقر دائم انجام می‌شود؛ معمولاً شامل جداسازی سرمایه، خطرات و مسئولیت‌ها نمی‌شود و تمایزی میان سهامداران و مدیران نیست. نیز مبنای حقوقی برای معاملات قراردادی وجود ندارد. آیا این تفاوت‌ها رفتار مالیاتی متفاوت را توجیه نمی‌کنند؟

با نگاهی دقیق‌تر متوجه ابهامات قضیه می‌شویم. و بازهم ساختار پیوستاری که در چارچوب‌ها به آن اشاره شد به چشم می‌خورد. اول آنکه باید بپذیریم آزادی عمل زیادی برای ترکیب‌های ساختاری که شامل برخی از ویژگی‌های شرکت سهامی نیز می‌باشند؛ وجود دارد. مثلاً شراکت^۲ فرصت تقسیم‌بندی سرمایه و نیز اختصاص خطر ورود به روابط قراردادی میان شرکت و سهامدار را به دست می‌دهد. محصولات اخیر قانون‌گذاری‌های مختلف برخی کشورها؛ از جمله شرکت‌های با مسئولیت محدود^۳، شراکت با مسئولیت محدود^۴؛ حتی مسئولیت شخصی هر شریکی را نیز در مقابل بستنکاران شرکت و شراکت استثنا کرده‌اند. شراکت نیز ممکن است سهامداران بسیار و نتیجتاً نیاز به یک هیأت مدیره داشته باشد. در برخی کشورها به شراکت شخصیتی کاملاً حقوقی اعطا کرده‌اند. با این وجود رویه حال حاضر حقوق مالیاتی داخلی و بین‌المللی وجود حقوق شراکت را نادیده می‌گیرند و فعالیت‌های آنرا به مثابه فعالیت‌های شرکا تحت مقررات راجع به مقر دائم محسوب می‌کنند. بازهم مشخص نیست چرا حقوق بین‌الملل مالیاتی با شراکت با مسئولیت محدود کاملاً شفاف برخورد می‌کند ولی این رفتار را با شرکت‌های با مسئولیت محدود ندارد.

دوم اینکه به نظر عاقلانه نمی‌رسد که حقوق داخلی مالیاتی میان بنگاه‌های مشمول و شفاف خط تمایز بکشد؛ در حالی که برخی کشورها در بدو تأسیس شراکت، گزینه تبدیل به شرکت را در اختیار آنان قرار می‌دهد. و یا حتی آنان را ملزم به پرداخت مالیات به‌عنوان شرکت می‌نمایند. پیشرفت‌های اخیر به ویژه در آمریکا اثر معکوس را

1- Risk

2- Partnership

البته این نهاد در زمره‌ی قالب‌های شرکتی هفت‌گانه مذکور در قانون تجارت کشورمان نیست.

3- Limited Liability Company(LLC):

4- Limited Liability Partnership(LLP):

نشان می‌دهد. ایالات متحده با اعطای اختیار به شرکت‌های اس^۱ و مسئولیت محدود امکان برخورد شفاف با آنان را فراهم آورده است.^۲ علاوه بر این قانون برخی کشورهای خاص راجع به رفتار گروهی^۳ ممکن است منافع شعبه را به شرکت مادر اختصاص دهد و هیچگونه مالیات واسطه‌ای^۴ در سطح شعبه و یا مالیات جداگانه‌ای بر افراد و دیگر گونه‌های توزیع سهام وضع نکنند.^۵ سرانجام اینکه برخی کشورها حتی مالیاتی را بر مالکیت کامل یک شرکت با عنوان مالکیت واحد^۶ ایجاد کرده‌اند.^۷ از سوی دیگر قواعد بین‌المللی راجع به شرکت‌های تحت کنترل خارجی مقرر کرده است که کشور محل اقامت سهامداران کاملاً مرزهای تعیین شده در حقوق مدنی را نپذیرفته است؛ تا بدین طریق در زمینه حقوق مالیاتی قابل اعمال باقی بماند.

بنابر آنچه گفته شد ممکن است مقایسه‌ای میان فعالیت‌های شرکتی و غیرشرکتی صورت بگیرد. اگر حقوق مدنی و حقوق شرکت‌ها تمایز معناداری میان این دو شکل حقوقی که در راستای اهداف حقوق مالیاتی داخلی به وجود آمده‌اند؛ قائل نشود؛ چرا این مسأله باید برای حقوق مالیات بین‌المللی دارای اهمیت باشد؟ علاوه بر این، هنگامی که حقوق مالیاتی داخلی تنوع گسترده‌ای در وضعیت مؤدی مالیاتی نسبت به شرکت‌ها و دیگر بنگاه‌ها؛ از جمله انتخابات گسترده راجع به تجارت؛ به وجود می‌آورد؛ چرا حقوق مالیاتی بین‌المللی باید از آن پیروی کند؟ عاقلانه‌تر به نظر می‌رسد که بدون توجه به این قالب‌های حقوقی و صرفاً با توجه به فعالیت آنان در عرصه‌ی بین‌المللی با آنان رفتار شود.

مسأله، حقوق مدنی یا حقوق شرکت‌ها نیست بلکه حقوق داخلی مالیاتی است و آنچه تا بدینجا بیان شد طرحی برای تغییر کامل و فوری حقوق مالیاتی تجاری برای نیل به انصاف در حوزه‌ی بین‌المللی نیست. بنابراین نه تنها باید پذیرفت که حقوق داخلی مالیاتی عمیقاً به تمایز میان افراد و شرکت‌های مؤدی وفادار است بلکه باید

1- S Corporation (Subchapter S corporation) (Small business corporation):

2- Hamill, S. P., "The Story of the Limited Liability Company: Combining the Best Features of a Flawed Business Structure", in: Bank, S. A., and Stark, K. J. (eds.), *Business Tax Stories* (New York: Foundation Press, 2005), p. 295

3- Group treatment

4- Intermediate taxation

5- Masui, Y., "General Report: Group Taxation", *Cahiers de Droit Fiscal International* Vol. 89b (2004), p. 21

6- Sole Proprietorship:

7- Ault, H. J., and Arnold, B. J., "Comparative Income Taxation", 3rd ed. (The Hague: Kluwer, 2004), p. 277

پذیرفت که خط تمایز میان شرکت‌های تجاری و بنگاه‌های شفاف نیز در قواعد حقوق داخلی متفاوت به گونه‌ای دیگر ترسیم شده است.

از منظر حقوق داخلی مالیاتی جدا بودن دارایی شرکت از سهامداران و نیز تفکیک کنترل میان مدیریت شرکت و سهامداران باعث شده است تا؛ به‌درستی؛ وضع مالیات بر شرکت‌ها متفاوت باشد و مستقیماً بر سهامداران، چه از طریق رویکرد گذرا^۱ و چه با وضع مالیات بر منافع حاصل از سهام آنها؛ مالیات وضع نگردد. سهامداران نه سرمایه‌ی قابل تبدیلی^۲ و نه اطلاعات ضروری‌ای برای تطبیق با چنین نظام مالیاتی دارند. بنابراین قانون‌گذار مالیاتی می‌تواند به رویکرد تفکیکی روی آورد: وضع مالیاتی شفاف برای کنترل سهامداران اعمال کند؛ درحالی‌که نظام دو مرحله‌ای مالیاتی را برای سرمایه‌گذاران پورتفولیو حفظ کند.^۳ این رویکرد تفکیکی این امر را ممکن می‌سازد که رفتار با شرکت‌های کنترل شده را؛ که درآمد فعال^۴ و غیرفعال^۵ کسب می‌کنند؛ هم‌ردیف رفتار با مقر دائم خارجی و دیگر فعالیت‌های فرامرزی قرار دهیم. تاکنون حقوق داخلی مالیاتی چنین تمایزاتی را به رسمیت نشناخته است. دلایل این امر ممکن است متعدد باشند. باید پذیرفت که ترسیم مرز میان سهامداران کنترل‌گر و سهامداران فاقد کنترل در عمل مشکل و به مرور زمان متغیر است. بنابراین خطر وجود جهش‌های ناگهانی در پیوستار نباید نادیده گرفته شود.

این بدین معنی است که تمایز میان بنگاه‌های مسئول از نظر حقوق مالیات بر درآمد شرکت‌ها و دیگر بنگاه‌ها و فعالیت‌های موضوع رویکرد گذرا به واسطه‌ی حقوق مالیاتی داخلی، مفروض باقی می‌ماند. پس باید مشخص شود که آیا آنچه گفته شد، رفتارهای متفاوت را در حوزه مالیات بین‌المللی توجیه می‌کند و تا چه اندازه هم‌ردیف-سازی مجدد میان قالب‌های متفاوت حقوقی را باید در نظر داشت.

1- Pass Through Approach

2- Liquid Fund

3- Dodge, J. , "A Combined Mark-to-Market and Pass-Through Corporate Shareholder Integration Proposal", 50 Tax Law Review (1995), p. 265

4- Active Income

5- Passive Income

۲-۳- مالیات بر درآمد فرد^۱ و شرکت^۲

در وهله‌ی اول تمرکز بر مالیات بر درآمد اشخاص و شرکت‌هاست که مورد پذیرش بسیاری از کشورها قرار گرفته و در قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف^۳ میان کشورها نیز مورد پذیرش واقع شده است.^۴ جهت ایجاد یک چارچوب برای هماهنگی بین‌المللی مالیاتی، نباید حتی به صورت فرضی، حذف یا حتی تغییر بنیادینی در مالیات بر درآمد انجام شود. البته این گفته بدین معنی نیست که ضرورت چنین اقدامی در قانون‌گذاری داخلی؛ که مسلماً در طولانی مدت می‌تواند به روابط مالیاتی بین‌المللی نیز تعمیم داده شود؛ وجود ندارد.^۵ با این وجود، کشورها تمایلی به اقدام بر این اساس ندارند و این بدین معنی است که نظام بین‌المللی مالیات باید از چنین فرضی آغاز کند که دولت‌ها به‌طور سنتی قطعاً مالیات بر درآمد را بر منفعت تجاری و دیگر درآمدهای اشخاص و شرکت‌ها وضع کرده و ازین حق خود چشم‌پوشی نمی‌کنند.

علاوه‌براین، استفاده از رویکرد "نظر به درون"^۶ در خصوص وضع مالیات بر درآمد شرکت‌ها بی‌معناست چراکه ساختار شرکت‌ها را به‌راحتی نادیده گرفته و قواعد مالیاتی را اعمال می‌کند؛ که رابطه‌ی مستقیمی میان عملیات تجاری از یک سو و اشخاص سهامداران از سوی دیگر ایجاد می‌کند.^۷ نه تنها اختصاص مالیات به منافع که هر یک از سهامداران یک شرکت چندملیتی در سراسر جهان دارند؛ بسیار پیچیده است بلکه این رویکرد چشمش را بر روی آثار مخرب آن بر ساختار چنین شرکت‌هایی در جهان واقعی می‌بندد. آثاری که از رابطه‌ی نمایندگی^۸ ناشی گردیده و موجب جداسازی قدرت سهامداران از مدیریت می‌گردد.^۹ بنابراین شرکت، که ممکن است به چشم یک مؤدی مالیاتی که وجود خارجی ندارد، نگرسته شود؛^{۱۰} رابطه‌ی قراردادی الزام‌آوری وجود دارد

1- Individual Income Tax

2- Corporate Income Tax

3- Double Taxation Treaties

۴- برای مثال ماده (۱) ۲ قرارداد نمونه OECD

5- Bankman, J. , and Weisbach, D. A. , "The Superiority of an Ideal Consumption Tax over an Ideal Income Tax", 58 Stanford Law Review (2006), p. 1413 ; Shaviro, D. N. , "Beyond the Pro-Consumption Tax Consensus", 60 Stanford Law Review (2008), p. 745

6- Look Through Approach

7- Shaviro Op. Cit, p. 10

8- Principal-agent

9- see Schlunk, H. J. , "I Come Not to Praise the Corporate Income Tax, But to Save It", 56 Tax Law Review (2003), p. 329

10- Schön, W. , "Tax and Corporate Governance: A Legal Approach", in: Schön, W. (ed.), Tax and Corporate Governance (Berlin: Springer, 2008), p. 31

که اثری مهم بر وضعیت مالیاتی سهامداران و گروه‌گذاران^۱ دارد بنابراین مالیات بر درآمد در حوزه‌ی داخلی به حیات خود ادامه می‌دهد و هنگام لحاظ اختصاص مالیات بین‌المللی نمی‌تواند نادیده انگاشته شود.^۲

دیگر مؤلفه‌ی سیاست داخلی مالیاتی روشی است که کشورها استفاده می‌کنند^۳ یعنی کاهش یا حذف مالیات مضاعف بر شرکت‌ها یا سهامداران.^۴ این تکنیک‌ها البته بسیار متنوعند؛ و گستره‌ی تنوع آن از نظام کلاسیک الی یکپارچه‌سازی کامل کشیده شده است.^۵ مانند روش کسر مالیات از سهام که برای شرکت در نظر گرفته می‌شود و یا روش معافیت و انتساب که برای سهامدار در نظر گرفته می‌شوند.^۶ علاوه بر این روش‌های ترکیبی نیز وجود دارند مانند روش کسر برای نرخ مالیات شرکت که با روش کسر مبنای ناچیزتری برای سهامدار ترکیب می‌گردد. این امر نشان می‌دهد که این تنوعات وقتی از مرز کشور خارج می‌شوند؛ باعث وجود اصطکاکاتی می‌گردند و ولی از آنجا که وضع مالیات بر شرکت و سهامداران بسیار به نظام داخلی مالیاتی مرتبط است؛ نباید این انتظار ایجاد شود که دولت‌ها سیاست‌های مالیاتی خود راجع به شرکت‌ها را در عرصه‌ی بین‌المللی هماهنگ سازند.^۷

با توجه به قلمرو اعمال قواعد مالیاتی کشورمان بر درآمدهای خارجی اشخاص مقیم داخلی و نیز اعمال کامل اصل مالیات بر منبع، احتمال بروز مالیات مضاعف بسیار زیاد است که راه حل‌های قانونی و قراردادی برای رفع این معضل مورد استفاده جمهوری اسلامی ایران است. روش قانونی با توجه به تبصره ماده ۱۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم چنانچه نرخ مالیاتی دولت منبع بیش از نرخ مالیاتی داخلی کشورمان باشد، مقدار مازاد از مالیات متعلق مؤدی کسر نخواهد شد. ولی در موافقتنامه‌های جلوگیری از اخذ

1- Stakeholder

2- see Avi-Yonah, R. S. , "Corporations, Society and the State: A Defense of the Corporate Tax", 90 Virginia Law Review (2004), p. 1193

۳- البته همه‌ی کشورها ازین روش استفاده نمی‌کنند.

4- Ault, H. J. , "Corporate Integration, Tax Treaties and the Division of the International Tax Base: Principles and Practices", 47 Tax Law Review (1992), p. 565 (at 568); Warren Jr, A. C. , "Colloquium on NAFTA and Tradition: Alternatives for International Corporate Tax Reform", 49 Tax Law Review (1994), p. 599

۵- برای مطالعه بیشتر ر. ک: عباسی، سعید؛ "نظام‌های مالیاتی و تعامل آنها در سطح بین‌المللی" ویژه نامه مجله تحقیقات حقوقی شماره ۱۶؛ بهار ۱۳۹۳- صص ۳۰۷-۳۳۳

6- Vann, R. , "General Report: Trends in Company/Shareholder Taxation: Single or Double Taxation", Cahiers de Droit Fiscal International Vol. 88a (2003), p. 21

7- Dilworth Op. Cit, p. 21

مالیات مضاعف با دیگر کشورها بعضاً اعتبار کامل مالیات خارجی برای آنان منظور خواهد شد.^۱

۳- قلمروی مالیاتی ۲ در حقوق بین‌الملل حقوقی فراملی^۲

در این مبحث به مؤلفه‌های حقوقی بین‌المللی؛ فراملی و نیز موقعیت‌های بینابین بنگاه‌های تجاری سهامی و مستقل می‌پردازیم. با توجه به اینکه این مباحث در نظام مالیاتی کشور ما به چشم نمی‌خورد؛ به نظر می‌رسد که به میان آورده بحث ازین مسائل برای پیشرفت نظام مالیاتی و تدوین سیاست‌های به‌روز مالیاتی مفید باشد. از این‌رو در این مبحث بنا داریم با نگاهی بین‌المللی و تطبیقی به راهکارهای دیگر کشورها و درکل نظام مالیاتی بین‌المللی بپردازیم.

هرگونه پیشنهادی راجع به تعیین خط مشی اختصاص مالیات در عرصه‌ی بین‌الملل باید از چارچوب اولیه‌ای که حقوق بین‌الملل برای قلمروی مالیات بر درآمد اشخاص و شرکت‌ها در نظر گرفته است؛ آغاز شود.^۳ در این خصوص اقبال عمومی وجود دارد که اصول کلی حقوق بین‌الملل تا زمانی که یک ارتباط اصیل^۴ میان درآمد موضوع مالیات و قلمرو وجود دارد؛ ممانعتی از وضع مالیات بر فعالیت‌های اقتصادی به‌عمل نمی‌آورد.^۵ مطابق یک دکترین قدیمی چنین ارتباط اصیلی می‌تواند از نوعی ارتباط سیاسی^۶، مانند شهروندی یا اقامت یا از طریق ارتباط اقتصادی^۷ مانند تأسیس دائمی یک بنگاه اقتصادی یا هرگونه سرمایه‌گذاری و فعالیت در قلمرو دولت نیز ناشی شود.^۸ علاوه براین قلمروی مالیاتی به هیچ وجه محدود به درآمد تولید شده در آن قلمرو نیست و وضع مالیات در سراسر جهان در حقوق بین‌الملل، عرفاً پذیرفته شده است.^۹

۱- رستمی، ولی و رنجبر، احمد؛ "ابعاد حقوقی بین‌المللی مالیات بر درآمد و دارایی"؛ فصلنامه پژوهش حقوق؛ انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی؛ شماره ۳۴؛ پاییز ۱۳۹۰؛ صص ۱۳۶-۱۳۴.

2- Tax jurisdiction

3- Op. Citnational law

4- Jeffery, R. J. , The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation (The Hague: Kluwer, 1999), p. 42 ; Martha, R. S. J. , The Jurisdiction to Tax in International Law (The Hague: Kluwer, 1989).

5- genuine link

6- See Vogel, K. On Double Taxation, 3rd ed. (The Hague: Kluwer, 1997)

7- Political allegiance

8- Economic allegiance

9- Seligman, E. R. , Essays in Taxation, 9th ed. (New York: Macmillan, 1921), p. 110 ;

10- Warren Op. Cit, p. 599

در دکترینی که ذکر آن رفت ارتباط سیاسی یا اقتصادی آشکار، دائمی و قوی با قلمرو مالیاتی، مسلماً حق وضع مالیات را برای کشور به وجود می‌آورد. مشکل زمانی است که این ارتباط ضعیف و در حاله‌ای از ابهام قرار می‌گیرد. در این خصوص ذکر دو مورد ضروری می‌نماید:

۳-۱- ارتباط سیاسی: شهروندی

از نظر ارتباط سیاسی تنها شهروندی، وضع مالیات بر درآمد فرد را توجیه می‌کند، اگرچه نه فعالیت اقتصادی و نه اقامتی وجود داشته باشد.^۱ با این وجود شهروندی مزایایی اساسی هم برای فرد دارد؛ از جمله حمایت دیپلماتیک و امکان بازگشت وی به وطن که البته با جهانی شدن هم هنوز مفهوم خود را از دست نداده است. برغم آنچه گفته شد، وضع مالیات بر اساس شهروندی نه تنها در تألیفات علمی مورد دفاع قرار می‌گیرد بلکه در نظام مالیات بین‌المللی کشورهای نظیر ایالات متحده آمریکا کاملاً تثبیت گردیده است.^۲ همچنین این امر توسط دیوان دادگستری اتحادیه اروپا نیز به‌عنوان نقطه‌ی آغازی معتبر و غیرتبعیض‌آمیز برای وضع حقوق مالیاتی مورد تصدیق قرار گرفته است.^۳ استدلال مشابهی برای وضع مالیات بر بنگاه‌های اقتصادی در قلمرو یک کشور نیز می‌توان نمود. از آنجاکه این بنگاه‌ها موجودیت و ساختار حاکمیتی خود را مدیون نظم حقوقی کشوری هستند که در آن تأسیس شده‌اند؛ ارتباط سیاسی به سختی قابل انکار است و هیچیک از اصول کلی حقوق بین‌الملل ممانعتی از وضع مالیات بر منافع شرکت نمی‌نماید. در نظر گرفتن ملیت^۴ به‌عنوان نقطه‌ی آغازی برای اختصاص مالیات بین‌المللی مسأله‌ای است که باید از منظر سیاسی به آن پرداخت.^۵ البته در نظام مالیاتی ما مفهوم تابعیت در بردارنده‌ی علقه‌ی سیاسی کشور به فرد می‌باشد و مفهوم شهروندی با اوصاف فوق تطابق کامل ندارد.

1- Jeffery Op. Cit p. 49

2- Kirsch, M. S. , "Taxing Citizens in a Global Economy", 82 New York University Law Review (2007), p. 443 et

3- ECJ judgement of 12 May 1998, Case C-336/96 (Gilly), Para. 30 ; ECJ judgement of 23 February 2006, Case C-513/03 (van Hilten-van der Heijden), Para. 47.

4- Nationality

5- see Kane, M. B. , and Rock, E. B. , "Corporate Taxation and International Charter Competition", 106 Michigan Law Review (2008), p. 1229 (at 1255).

۳-۲-ارتباط اقتصادی: فروش^۱ یا خدمات^۲

از نقطه نظر اقتصادی، مسأله اصلی راجع به فعالیت‌هایی است که منجر به سرمایه‌گذاری کامل در قلمرو نمی‌گردند. مقر دائمی وجود ندارد و هیچ دارایی غیرمنقولی ثبت نشده و هیچ شخص بدهکاری نیز جهت پرداخت سود یا امتیاز به مؤدی مالیاتی در آن قلمرو وجود ندارد.^۳ تشخیص ارتباط اقتصادی، در مواردی که بسیار ناچیز است و یا حتی به سادگی یافت نمی‌شود؛ با یکپارچگی اقتصادی، بسیار مشکل‌تر خواهد شد.^۴ ارتباط اقتصادی اصلی را می‌توان فروش و یا خدمات دانست. پیشنهادات اخیر برای شکل‌دهی مجدد، چنین استدلال کرده‌اند که مالیات باید تنها بر فروش وضع شود چراکه باید به این واقعیت توجه داشت که یک شرکت مشتریان خود را در یک قلمروی معین می‌یابد.^۵ صرف‌نظر از مشکلات اجرایی در چنین وضعیت‌هایی، وجود محوریت مشتری در یک قلمرو موجب انتقال ابزار مالی از مشتری به مؤدی می‌گردد و این سازنده‌ی یک ارتباط اقتصادی قوی است. در این راستا حقوق بین‌الملل نیاز به رسیدن به آستانه‌ی خاصی را لازم نمی‌داند. البته باید خاطر نشان کرد که یک سیاست‌گذاری خوب می‌تواند یک معیار آستانه‌ی حداقلی^۶ برای احراز قلمروی مالیاتی در مواردی که مبنا تنها فروش است؛ معرفی کند.

۴- موقعیت‌های بینابین و اختصاص مالیات

در مبحث پایانی به اخذ مالیات در موقعیت‌های بینابین بنگاه‌های تجاری می‌پردازیم. از نظر منطقی این‌گونه بنگاه‌ها نباید مشمول مالیات قرار گیرند. هرچند ممکن است این موقعیت‌های بینابین در نظام کنونی شرکت‌های موجود در کشورمان ننگ‌جذ، ولی تلاش نگارنده اینست که با شناسایی این موقعیت‌ها که در نظام‌های برجسته مالیاتی جهان کاملاً شناخته شده هستند؛ باب تغییر و اصلاح نظام مالیاتی کشورمان گشوده شود. ذیلاً به‌صورت مختصر به بنگاه‌های تجاری سهامی و مستقل می‌پردازیم:

1- Sales

2- Services

3- Ibid p. 22

4- Jeffery Op. Cit, p. 48; see Martha Op. Cit, p. 88

5- Avi-Yonah Op. Cit, p. 12

6- De Minimis Test

۴-۱- بنگاه‌های تجاری سهامی^۱

دیگر منطقه‌ای که حدفاصل مرزهای مشخص است و نقش عمده‌ای نیز در عرصه‌ی بین‌المللی وضع مالیات بازی می‌کند منطقه‌ی موقعیت‌های بینابین بنگاه‌های تجاری است که معمولاً و نه بر اساس منطق به‌عنوان مؤدی مالیاتی شناخته می‌شوند. این سوال مطرح می‌شود که آیا مفهوم ارتباط سیاسی و اقتصادی می‌تواند فراتر از مرزهای تعریف شده قانونی نیز برود؟ در این باره چند سوال مهم به ذهن متبادر می‌شود:

- آیا کشور محل اقامت شرکت مادر در موقعیتی هست که بتواند بر یک شعبه^۲ از آن شرکت نیز مالیات وضع کند؟
- آیا این امکان وجود دارد که بر سهامداران نیز به‌هنگام بازگرداندن منافع شرکت به داخل کشور مالیات وضع کند؟
- آیا حتی ممکن است بر سهامداران شرکت‌های مادر به‌صرف تولید سود در شرکت، مالیات وضع کرد و بدین ترتیب مرز میان شرکت مادر و شعبه برداشته شود؟

کشور منبع نیز ممکن است همین سوالات را مطرح کند. اینکه آیا آن کشور در موقعیتی قرار دارد که بتواند وضع مالیات بر سهامدار خارجی یک شرکت خارجی را با توجه به منافی که شعبه‌ی آن شرکت در قلمرویش کسب می‌کند؛ ادعا کند؟ ماده‌ی (۵) ۱۰ معاهده نمونه سازمان توسعه و همکاری اقتصادی از وضع چنین مالیات‌هایی تا حدی جلوگیری می‌کند ولی این پاسخی برای این سوال که آیا اصول کلی حقوق بین‌الملل نیز چنین ممانعتی را دربردارند یا خیر؛ محسوب نمی‌شود.

با نگاهی دقیقتر درمی‌یابیم که پاسخ می‌تواند منفی باشد. اول آنکه هیچ اصل کلی‌ای در حقوق بین‌الملل وجود ندارد که دولت‌ها را وادار به پذیرش هویت قانونی شرکت‌های داخلی و خارجی به‌عنوان سپری در مقابل رویکرد نگاه‌گندرا^۳ کند. در واقع قوه مقننه‌ی کشور؛ از جمله قوه مقننه کشور محل اقامت شرکت مادر؛ تصمیم می‌گیرد که کدام شرکت مشخصاً موضوع مالیات قرار بگیرد یا خیر.

دوم آنکه مسلماً منافع نهایی شرکت مادر به سهامداران می‌رسد. از جمله آن‌دسته از منافی که شعبات شرکت تولید می‌کنند؛ حتی اگر این منافع به داخل کشور باز

1- Corporate Entities

2- Subsidiary

3- Vogel; Op. Cit, Para. 89

گردانده نشوند. بنابراین این مسأله که آیا رویکرد نگاه گذرا باید اعمال شود یا خیر؛ به سیاست‌گذاری خوب بستگی دارد. این سیاست‌گذاری می‌تواند مثلاً در چارچوب یک نظام یکپارچه برای مالیات بردرآمد اشخاص و شرکت‌ها که توسط کشور میزبان و یا در چارچوب اقدامات ضد تعویقی^۱ توسط کشور مقرر اجرا گردد.

۴-۲- بنگاه‌های تجاری مستقل

درحالی‌که رابطه‌ی سهامدار با شرکت برای توجیه رویکرد نگاه گذرا کافی است؛ توجیه آن درمورد شرکت‌های مستقل کار آسانی نیست.^۲ مثالی را فرض کنید که تولیدکننده "ت" در کشور "الف" به تولید کالا مشغول باشد و آنرا به تاجر مستقل "ج" بفروشد که در کشور "ب" مستقر است و آنها را به مشتری که در کشور مشتری - محور "پ" عرضه می‌کند. رابطه‌ی قراردادی میان "ت"؛ مقیم و تولیدکننده در کشور "الف"؛ با مشتریان موجود در کشور "پ" وجود ندارد. در چنین موقعیتی مشکل بتوان ارتباط اصیلی میان "ت" و حوزه‌ی مالیاتی کشور "پ" پیدا کرد.^۳ از سوی دیگر، ارزش بازاری کالای تولید شده توسط "ت" از طریق حقوق مالکیت فکری کشور "پ" حمایت می‌گردند و مسئولیت ناشی از تولید^۴ نیز در همانجا مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و از نقطه‌نظر اقتصادی "ت" منافع ناشی از معاملات قراردادی خود با تاجر "ج" را مدیون کشور مشتری - محور "پ" است.^۵ به‌ویژه اینکه این ارتباط هنگامی که مشتری‌های تاجر "ج" در کشور "پ" از طریق یک نهضت بازاریابی جهانی^۶ مورد حمایت قرارگیرند؛ که با همکاری و پشتیبانی مالی کشور "پ" فعالیت می‌کند؛ بسیار قویتر می‌گردد. حتی یک رابطه‌ی غیرمستقیم میان مشتری ممکن است برای ادعای قلمرو جهت وضع مالیات کافی باشد.

برغم آنچه ذکر شد، روابط اقتصادی واسطه^۷ در موقعیتی هستند که قلمرو وضع مالیات را فراتر از مرزها ببرند، حتی اگر ساختار سهامی منافع شرکت را از سطوح

1- Anti-Deferral Measures

2- Op. Cit, p. 229

3- Martha Op. Cit, p. 88

4- Product Liability

5- Vann R; Op. Cit, p. 145.

6- global marketing campaign

7- intermediate

مختلفی از شرکت‌ها و سهامداران سوق دهد و حتی اگر این منفعت ناشی از عرضه‌ی کالا یا خدمات باشد.

۴-۳: قلمروی مالیاتی و اختصاص مالیات^۱

اگر بپذیریم رویکرد ارتباط اصیل در حقوق بین‌الملل عمومی مرزهای قلمرو مالیاتی را شناسایی می‌کند؛ متعاقباً آزادی عمل گسترده‌ای نصیب دولت می‌شود و عملاً اعمال این رویکرد برای اختصاص مالیات غیرمعقول می‌نماید. اختصاص حق وضع مالیات صرفاً ثمره‌ی این اصل حقوقی نیست. برخلاف آن، طیف گسترده‌ای از ارتباطات مورد قبول نیاز به تصمیم‌گیری سیاسی در سطح ملی و یافتن اجماعی در سطح بین‌المللی را نشان می‌دهد. تلاش برای نیل به آنچه گفته شد مستلزم مدد گرفتن بالسویه از معیارهای کارآیی، انصاف و قابلیت اجراست. علاوه بر این ممکن است تحت تأثیر محدودیت‌های رقابت مالیاتی، یک کشور با وجود ارتباط اقتصادی آشکار با قلمرو مالیاتیش؛ قلمرو خود را کاهش دهد؛ درحالی‌که همزمان زمان سعی دارد قلمرو مالیاتیش را در وضعیت‌هایی که ارتباط بسیار ضعیفی با آن وجود دارد؛ وسعت بخشد.

بنابراین، در این خصوص نباید بدنبال یک قاعده‌ی عام گشت. به زعم برخی نویسندگان اصلاً قاعده‌ای برای وضع مالیات بین‌المللی وجود ندارد.^۲ شرکت‌ها و دولت‌ها نیز دریافته‌اند که اگر روابط مالیاتی خود را به‌صورت دوجانبه مدیریت کنند، کارآیی و امنیت بیش‌تری نصیبشان خواهد شد. دولت‌ها ممکن است بنا به دلایل رقابتی در حوزه‌ی مالیات در برخی مواقع علیرغم موجه بودن، از وضع مالیات خودداری کنند تا بدین ترتیب راه‌های سوء استفاده‌های احتمالی از "بی‌طرفی" را ببندند. در حالی‌که در برخی مواقع نیز در آنسوی جهان شرکت‌ها را مشمول مالیات قرار می‌دهند و قلمروی خود را تا سراسر جهان می‌گسترانند. بنابر آنچه گفته شد، هر کوششی در جهت همکاری نباید بدنبال حقیقت مطلق باشد بلکه سازگاری و انصاف نسبی هم کفایت می‌کند.

1- Tax allocation

2- Op. Cit, p. 91.

۴-۴- حقوق فراملی و اختصاص مالیات

این حقیقت که اصول حقوق بین‌الملل عمومی اثر محدودی بر پیشنهادات جهت همکاری بین‌المللی کشورها دارد؛ نباید این فرض را از ذهن ما دور کند که حقوق فراملی هم می‌تواند تا حدودی آزادی عملی را که کشورها در حوزه سیاست مالیاتی دنبال آن هستند، تأمین کند. یک مثال بارز برای این مسأله، اتحادیه اروپاست که کشورها ملزم به پیروی از معاهده و برخی دستورالعمل‌ها در حوزه مالیات مستقیم هستند، در حالی که خود آنها خطمشی خود را هم برای امور داخلی و هم بین‌المللی تعیین می‌کنند.^۱ دیوان اروپایی دادگستری نیز که در لزوم اعمال رفتار ملی اعضا نسبت به فعالیت‌های فرامرزی بسیار سختگیرانه عمل می‌کرد؛ از انعقاد قراردادهای دوجانبه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بسیار استقبال نمود. دیوان نه تنها آشکارا اعلام کرد که اعضا نسبت به اختصاص حقوق مالیاتی خود به صورت دوجانبه مختارند؛ بلکه آزادی عمل دولت‌ها جهت انعقاد قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف به روش‌هایی متفاوت از دیگر اعضا در روابط متقابلشان را تأیید نمود.^۲ اصل دولت کامله‌الوداد در حقوق مالیاتی اتحادیه اروپا متفاوت نیست. آزادی اعضای اتحادیه اروپا جهت هماهنگی سیاست‌های مالیاتی‌شان در معاهدات دوجانبه وسیع است. همان‌گونه که تبعیض یکجانبه‌ی مؤثری نیز نسبت به فعالیت‌های برون مرزی یافت نمی‌شود. با وجود تمام ناسازگاری‌ها و حتی وجود معاهدات مالیات مضاعف، حاکمیت مالیاتی هر یک از اعضا مورد پذیرش دیوان قرار گرفته است.^۳ دیگر سازمان‌های منطقه‌ای مانند نفتا^۴ تصمیم گرفته‌اند برای حذف مانع نیل به موفقیت در مذاکرات و نیز محدودیت در اختیارات داخلی خود در حوزه مالیات؛ آنرا از دستور کار خود خارج کنند.^۵

1- see: Malherbe, J. , Malherbe, Ph. , Richelle, I. , and Traversa, E. , Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of Justice (Brussels: Larcier, 2008); Vanistendael, F. (ed.), EU Freedoms and Taxation (Amsterdam: IBFD, 2006)

۲- برای مطالعه بیشتر ر. ک:

Laule, Gerhard and Weber, Robert; Harmonization of the Tax Systems in Europe Judgments of the European Court of Justice; available at: http://www.whitecase.com/files/Publication/9cab222c-8616-4116-a384-867ae59533dc/Presentation/PublicationAttachment/96e6413b-9ce1-404e-8969-8e00250438eb/tax_harmony_english.pdf

3- Ibid

4- NAFTA

5- Cockfield, A. J. , NAFTA Tax Law and Policy (Toronto, 2005), p. 46

تأثیر حقوق سازمان تجارت جهانی نیز محدودتر و اغلب بر مالیات‌های مستقیم و عوایض گمرکی متمرکز است که به‌سختی معاهدات مالیات مضاعف را تحت پوشش قرار می‌دهد.^۱ اگرچه در رویه داوری کمیسیون خدمات مالی^۲ آثار محدودی بر صادرات یارانه‌ها را در قانون مالیات نشان می‌دهد؛ موافقتنامه عمومی تجارت و تعرفه^۳ بر هرگونه اثر گسترده قواعد گات از منظر وضع مالیات بر افراد، تمرکز ویژه‌ای دارد.^۴ ملاحظه می‌شود که حقوق فراملی اثری محدود دارد ولی نباید نادیده گرفته شود.

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

مطابق ماده ۴ موافقتنامه الگوی مالیات بر درآمد و سرمایه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی مقیم یک دولت متعاقد به هر شخصی اطلاق می‌شود که بموجب قوانین آن دولت متعاقد از حیث محل سکونت، اقامتگاه، محل مدیریت مؤثر یا به جهت مشابه دیگر مشمول مالیات آن دولت باشد. بنابراین اقامتگاه فرد یا شرکت هر یک از کشورهای عضو موافقتنامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف که جمهوری اسلامی ایران نیز با بیش از چهل کشور اقدام به انعقاد موافقتنامه کرده است؛ و می‌توان بر مبنای ماده ۹ قانون مدنی و ماده ۱۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم در حکم قانون داخلی درآمده است؛ تعریف اقامتگاه و تابعیت برای مقاصد مالیاتی همان است که در قوانین داخلی کشورمان برقرار است.

تعریف مفهوم تابعیت برای فرد و شرکت در نظام حقوق کشورمان تقریباً روشن است ولی تعریف مفهوم اقامتگاه برای فرد و شرکت، در قوانین مدنی و تجارت متفاوت است؛ هرچند این تفاوت با تصریح قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر حکومت قانون مدنی، به‌نظر می‌رسد برای مقاصد مالیاتی مشکل‌چندانی وجود نداشته باشد.

با عملی شدن برجام و رفع تحریم‌های بین‌المللی بدون شک فعالیت تجاری و اقتصادی اتباع بیگانه در کشورمان فزونی خواهد گرفت. ازینرو باید برای مقاصد مالیاتی تعریف جامع‌تری از اقامتگاه مالیاتی ارائه داد تا بدینوسیله حوزه شمول مالیات به بیش‌ترین سطح خود برسد و دولت درآمد خود را به حداکثر برساند. در این راستا باید

1- Schön, W. , "WTO and Tax Law", 58 Bulletin for International Fiscal Documentation 7 (2004), p. 283

2- Fiscal Services Commission (FSC)

3- GATT

4- Art. XIV lit. d) and e) GATS

بنابه تعریف اقامتگاه از منظر بین‌المللی و نیز با نگاهی به نظام مالیاتی کشورهای پیشرفته‌تر، به تعریفی جامع دست یافت. در این راستا باید به علقه‌های سیاسی و اقتصادی توجه کرد.

نظام مالیاتی بین‌المللی ایران، به عبارتی رفتار نظام حقوقی ایران در مالیات ستانی از بیگانگانی که در ایران فعالیت درآمدزا دارند و نیز ایرانیانی که در خارج از کشور به فعالیت درآمدزا مشغولند و درصد بازگرداندن سرمایه به داخل مرزهای کشور هستند؛ بایست تعریفی جامع ارائه دهد که امکان تقلب نسبت به آن به کم‌ترین حد رسیده و نیز دایره شمول آن به بیش‌ترین شعاع ممکن برسد. تعریف قانون مدنی در این راستا مناسب به نظر نمی‌رسد چرا که امکان تقلب نسبت به آن وجود داشته و مصادیق مرکز مهم امور برای ممیزان مالیاتی واضح نیست. بررسی و ارائه یک تعریف جامع و مانع برای مقاصد مالیاتی در این مقال نمی‌گنجد؛ بنابراین تنها به معرفی معیارهایی کلی و پذیرفته شده در سطح جهانی بسنده کرده و ارائه تعریف دقیق را به بعد از بررسی جامع قوانین و مقررات و نیز زمینه‌های فرهنگی کشورمان موکول می‌نماییم.

فهرست منابع

- اسکینی، ربیعا، حقوق شرکت‌های تجاری، تهران، انتشارات سمت، چاپ هشتم، زمستان ۱۳۸۳، جلد اول.
- الگوی موافقتنامه نسبت به مالیات بر درآمد؛ کمیته سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در امور مالی؛ مترجم: ملانظر، مرتضی؛ چاپ اول؛ سازمان امور مالیاتی؛ بهار ۱۳۸۵.
- بهبودی، رویا؛ نقش اقامتگاه اشخاص حقوقی در حقوق مالیاتی؛ پایان نامه کارشناسی ارشد؛ دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران؛ بهمن ۱۳۹۱.
- توکل، محمد؛ فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی؛ چاپ دوم؛ انتشارات دانشکده علوم اقتصادی؛ تابستان ۱۳۹۰.
- حسینی، حسن؛ حقوق تجارت، تهران، نشر میزان، چاپ دوم، تابستان ۱۳۸۰.
- عباسی، سعید؛ "نظام بین‌المللی مالیات؛ امکان یا امتناع"؛ رساله برای اخذ درجه دکترای حقوق بین‌الملل؛ دانشکده حقوق دانشگاه شهید بهشتی؛ تابستان ۱۳۹۴.

عباسی سعید؛ نظام مالیات بین‌المللی ایران؛ قواعد ناکافی؛ منتشر شده در مجموعه مقالات هشتمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران؛ آذرماه ۱۳۹۳.

عباسی، سعید؛ "نظام‌های مالیاتی و تعامل آنها در سطح بین‌المللی" ویژه نامه مجله تحقیقات حقوقی شماره ۱۶؛ بهار ۱۳۹۳.

قانون اجازه ثبت شعبه‌ها یا نمایندگی شرکت‌های خارجی مصوب ۱۳۷۶/۸/۲۱.

قانون تجارت

قانون ثبت شرکت‌ها

قانون مدنی

رستمی، ولی و رنجبر، احمد؛ "ابعاد حقوقی بین‌المللی مالیات بر درآمد و دارایی؛ فصلنامه پژوهش حقوق؛ انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی؛ شماره ۳۴؛ پاییز ۱۳۹۰

همدانی، م. ت؛ اقامتگاه مالیاتی و متفرعات آن؛ پژوهشنامه مالیات؛ شماره ۲۳؛ بهار ۱۳۷۸.

Arvey Jones, John F et al; "Tax treaty problems relating to source"; European Taxation volume 38; Number 3; 1998

Ault, H. J., and Arnold, B. J., "Comparative Income Taxation", 3rd ed. (The Hague: Kluwer, 2004),

Ault, H. J., "Corporate Integration, Tax Treaties and the Division of the International Tax Base: Principles and Practices", 47 Tax Law Review (1992),

Avi-Yonah, R. S., "Corporations, Society and the State: A Defense of the Corporate Tax", 90 Virginia Law Review (2004),

Avi-Yonah, Reuven S; "International Tax as International Law"; Law & Economics Working Papers Archive 2003-2009

Bank, S. A., and Stark, K. J. (eds.), Business Tax Stories (New York: Foundation Press, 2005),

Bankman, J., and Weisbach, D. A., "The Superiority of an Ideal Consumption Tax over an Ideal Income Tax", 58 Stanford Law Review (2006),

Cockfield, A. J., NAFTA Tax Law and Policy (Toronto, 2005),

- Dodge, J., "A Combined Mark-to-Market and Pass-Through Corporate Shareholder Integration Proposal", 50 Tax Law Review (1995),
- ECJ judgement of 12 May 1998, Case C-336/96 (Gilly), Para. 30 ;
- ECJ judgement of 23 February 2006, Case C-513/03 (van Hilten-van der Heijden)
- Jeffery, R. J., The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation (The Hague: Kluwer, 1999),
- Kane, M. B., and Rock, E. B., "Corporate Taxation and International Charter Competition", 106 Michigan Law Review (2008),
- Kirsch, M. S., "Taxing Citizens in a Global Economy", 82 New York University Law Review (2007),
- Kofler, Georg and Thiel, Servaas van; "The Authorized OECD Approach" and EU Tax Law; European Taxation; IBFD; AUGUST 2011;
- Laule, Gerhard and Weber, Robert; Harmonization of the Tax Systems in Europe Judgments of the European Court of Justice
- Lüdicke, J., "Recent Commentary Changes concerning the Definition of Permanent Establishment", 58 Bulletin for International Fiscal Documentation 5 (2004)
- Malherbe, J., Malherbe, Ph., Richelle, I., and Traversa, E., Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of Justice (Brussels: Larcier, 2008)
- Martha, R. S. J., The Jurisdiction to Tax in International Law (The Hague: Kluwer, 1989).
- Masui, Y., "General Report: Group Taxation", Cahiers de Droit Fiscal International Vol. 89b (2004),
- Shaviro, D. N., "Beyond the Pro-Consumption Tax Consensus", 60 Stanford Law Review (2008),
- Schlunk, H. J., "I Come Not to Praise the Corporate Income Tax, But to Save It", 56 Tax Law Review (2003),
- Schön, W., "Tax and Corporate Governance: A Legal Approach", in: Schön, W. (ed.), Tax and Corporate Governance (Berlin: Springer, 2008),
- Schon, W., "The Free Choice between the Right to Establish a Branch and to set-up a Subsidiary – a Principle of European Business Law", 2 European Business Organization Law Review (2001),
- Schön, W., "WTO and Tax Law", 58 Bulletin for International Fiscal Documentation 7 (2004)
- Seligman, E. R., Essays in Taxation, 9th ed. (New York: Macmillan, 1921)

United States Internal Revenue Code of 1986

Vann, Raad., "General Report: Trends in Company/Shareholder Taxation: Single or Double Taxation", Cahiers de Droit Fiscal International Vol. 88a (2003),

Vanistendael, F. (ed.), EU Freedoms and Taxation (Amsterdam: IBFD, 2006)

Vann, Richard., "General Report", in: International Fiscal Association, Trends in Company/Shareholder-Taxation: Single or Double Taxation, Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 88a (2003),

Vogel, K. On Double Taxation, 3rd ed. (The Hague: Kluwer, 1997)

Warren Jr, A. C., "Colloquium on NAFTA and Tradition: Alternatives for International Corporate Tax Reform", 49 Tax Law Review (1994),

مالیات بر زمین و مسکن شهری: مطالعه موردی شهر اصفهان

حجت ایزدخواستی

استادیار اقتصاد دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی دانشگاه شهید بهشتی، hb_izadkhasti@sbu.ac.ir

عباس عرب‌مازار

دانشیار اقتصاد دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی دانشگاه شهید بهشتی، ab_arabmazar@sbu.ac.ir

چکیده

زمین و مسکن شهری به خاطر ناهمگن بودن، تحرک ناپذیر بودن، محدود بودن منابع زمین به همراه فقدان جریان کامل اطلاعات در این بازار، باعث ایجاد تقاضاهای سوداگرانه، افزایش قیمت زمین و به تبع آن مسکن شده و در نهایت هزینه مسکن را در سبد خانوار افزایش داده است. بنابراین، نظام مالیاتی کارآمد در حوزه زمین و مسکن شهری می‌تواند نقش مهمی در تخصیص بهینه منابع، ایجاد ثبات اقتصادی و توزیع عادلانه ثروت و درآمد داشته باشد. همچنین، دولت با کسب درآمد در این بخش می‌تواند مالیات در سایر فعالیت‌های مولد اقتصادی را کاهش دهد. در این تحقیق به منظور فراهم کردن مبانی نظری و تجربی مالیات بر زمین و مسکن بر اساس تجربه کشورهای توسعه‌یافته، یک الگوی تعادل عمومی محاسبه‌پذیر فضای شهری طرح خواهد شد تا بر اساس آن درآمد مالیاتی دولت در حوزه زمین و مسکن شهری در مناطق ۱۴ گانه شهر اصفهان محاسبه شود. نتایج حاصل از محاسبات نشان می‌دهد که با وضع مالیات بر ارزش زمین و مسکن شهری با نرخ ۱ درصد در شهر اصفهان، درآمد مالیاتی دولت به ترتیب ۱/۳۷ و ۰/۲۹۷ هزار میلیارد تومان خواهد بود. همچنین، دولت می‌تواند با توجه به اهدافی که در حوزه زمین و مسکن شهری دنبال می‌کند، مالیات با نرخ ۱ درصد بر ارزش املاک بر اساس نوع کاربری مسکونی- ویلایی، مسکونی - آپارتمانی، مسکونی- تجاری، تجاری و دولتی وضع کند و به ترتیب ۰/۵۳۷، ۰/۰۸، ۰/۱۲۶، ۰/۳۵۷ و ۰/۱۷۷ هزار میلیارد تومان درآمد کسب کند.

طبقه‌بندی JEL: H27, C68

کلید واژه‌ها: مالیات بر ارزش زمین، مالیات بر عایدی سرمایه، الگوی تعادل عمومی

محاسبه‌پذیر

۱- مقدمه

زمین و مسکن شهری به‌عنوان یک کالای ویژه با خواصی نظیر ناهمگن بودن، غیرقابل جانشینی و تحرک‌ناپذیری به همراه فقدان جریان کامل اطلاعات در این بازار، تأثیرات برونی و متقابل این بازار با بازارهای موازی و محدود بودن منابع زمین، منجر به شکست بازار زمین و مسکن شده است. بنابراین، بازار زمین و مسکن همواره تحت تأثیر تقاضاهای سوداگرانه بوده و باعث افزایش قیمت زمین و به تبع آن مسکن شده است. این امر علاوه بر ایجاد حباب زمین و مسکن باعث کاهش قدرت خرید مسکن خانوار و افزایش سهم هزینه مسکن در سبد خانوار شده است. بنابراین از منظر اقتصاد کلان، بخش زمین و مسکن با توجه به ارتباط پیشین و پسین با سایر بخش‌های اقتصادی، یکی از موتورهای محرک اقتصاد محسوب می‌شود که در صورت رونق در این بخش باعث ایجاد اشتغال به همراه رشد اقتصادی می‌شود. با توجه به عدم حضور مؤثر دولت در بخش مسکن و با توجه به سهم حدود ۹۷ درصدی بخش غیر دولتی در تعاملات آن، منجر به تخصیص غیر بهینه منابع در این بخش شده است و تورم‌های پلکانی در این بخش و حباب مسکن باعث کاهش قدرت خرید خانوار و افزایش سهم هزینه مسکن در سبد خانوار شده است. از این رو عدم کنترل تقاضای سوداگرانه در بازار زمین و مسکن شهری از سوی دولت‌های مرکزی، حتی در شرایط عرضه مناسب آن می‌تواند سیاست‌های دولت را در تأمین مسکن متناسب با نیاز گروه‌های هدف تحت تأثیر قرار دهد. مرسوم‌ترین ابزار کنترل تقاضای سوداگرانه در بازار زمین و مسکن شهری استفاده از ابزارهای مالیاتی مناسب است که به دلیل نقص قانونی و از سویی دیگر به علت نبود زیرساخت‌های مناسب نظیر بانک‌های اطلاعاتی در این حوزه کمتر به کار گرفته شده است.

بنابراین، اهداف نظام‌های مالیاتی جامع و کارآمد در حوزه زمین و مسکن شهری علاوه بر کسب درآمد دولت به منظور پرداخت اعتبارات و یارانه‌های تأمین مسکن، باز توزیع مجدد ثروتی است که در فرایند تملک دارایی در اختیار مالکان محدودی قرار گرفته است. این امر هم‌چنین منجر به کاهش بار مالیاتی مربوط به سایر فعالیت‌های مولد اقتصاد نیز خواهد شد. برنامه‌های متنوع مالیاتی در بازار مسکن که طی سه سال گذشته بخش کوچکی از آن به صورت موردی و پراکنده آماده اجرا شده است، به دلیل عدم پشتوانه محکم قانونی به مرحله اجرا نرسیده است. به همین دلیل در طرح تحول

مالیاتی به‌عنوان دومین بخش از طرح تحول اقتصادی گنجانده شده تا بعد از اجماع در دولت و تبدیل به قانون اجرایی شود. در قالب این طرح برای تنظیم بازار زمین و خریدهای مصرفی و سرمایه‌ای مسکن، مالیات‌های جدید در نظر گرفته شده است. همچنین، مالیات بر بازار اجاره و ساخت و سازهای مسکونی نیز بازنگری و اصلاح خواهد شد. محور مالیات‌های جدید در بازار مسکن، سیاست کنترل سوداگری با تأکید بر امنیت بخشی به معاملات مصرفی متقاضیان مسکن را دنبال می‌کند، به‌طوری که تعداد و ارزش معامله برای خریدار و فروشنده مسکن چنانچه از حد مشخصی فراتر رود، پرداخت مالیات اجباری می‌شود. در غیر این صورت، طرفین مشمول معافیت مالیاتی می‌شوند. بر این اساس، مسأله اصلی این پژوهش تحلیل اقتصادی مالیات بر ارزش زمین و سرمایه مسکونی در مناطق شهری است تا با استفاده از آن راهکارهای مربوط به قانونی کردن و اجرای این نوع مالیات در اقتصاد ایران فراهم شود.

در ادامه در بخش دوم، به اقتصاد زمین و مسکن شهری و لزوم به‌کارگیری سیاست‌های مالیاتی پرداخته شده است. در بخش سوم، مالیات بر ارزش زمین^۱ و سرمایه مسکونی در چارچوب یک الگوی تعادل عمومی محاسبه‌پذیر فضای شهری تحلیل شده است، در بخش چهارم، مالیات بر ارزش زمین و مسکن در مناطق ۱۴ گانه شهری اصفهان محاسبه شده است، در نهایت، در بخش پنجم نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادات صورت گرفته است.

۲- اقتصاد زمین و مسکن شهری و لزوم به‌کارگیری سیاست‌های مالیاتی

زمین و مسکن شهری به‌عنوان یک کالای ویژه با خواصی نظیر ناهمگن بودن، غیرقابل جانشینی و تحرک‌ناپذیری به همراه فقدان جریان کامل اطلاعات در این بازار، تأثیرات برون‌ی و متقابل این بازار با بازارهای موازی و محدود بودن منابع زمین و مانند آن، منجر به این شده است که این بازار همواره به شدت تحت تأثیر تقاضاهای سوداگرانه باشد و باعث افزایش قیمت زمین و به تبع آن مسکن شود. بنابراین، دولت با وضع مالیات در حوزه زمین و مسکن شهری می‌تواند سوداگری در این بازار را کنترل کند و منجر به تخصیص بهینه منابع^۲ در بازار زمین و مسکن شهری شود. همچنین

1- Land Value Tax

2- Optimal Resource Allocation

دولت می‌تواند با کسب درآمد مالیاتی از این کانال کالاها و خدمات رفاهی عمومی ارائه کند.

مالیات بر ارزش دارایی^۱، مالیات بر عایدی سرمایه (CGT)^۲، مالیات بر ارزش زمین (LVT)^۳ و مسکن در مناطق شهری، مالیات بر واحدهای مسکونی خالی^۴ (VHT) و مالیات بر خرید املاک گران‌قیمت^۵ (SDLT)، از انواع مالیات‌هایی است که در کشورهای مختلف در بخش زمین و مسکن به‌کار گرفته شده است. مالیات بر ارزش زمین به صورت درصدی از «افزایش قیمت» معاملاتی زمین است که در هنگام نقل و انتقال از فروشنده دریافت می‌شود. در وضع مالیات بر عایدی سرمایه مسکونی، اولین ملک افراد که تقاضای مصرفی آن‌ها است، از این مالیات معاف است. همچنین تولیدکنندگانی که در بازه زمانی معین اقدام به تولید و عرضه واحدهای مسکونی می‌کنند از پرداخت این مالیات معاف خواهند بود (مور و سیلویا^۶، ۱۹۹۵). با توجه به اینکه ملک اول هر فرد معاف از پرداخت این نوع مالیات است و تولیدکنندگان مسکن مشمول این مالیات نیستند، این مالیات تنها تقاضای سوداگرانه را هدف قرار می‌دهد و هزینه این تقاضاها را در بازار زمین و مسکن شهری افزایش می‌دهد. از این رو تأثیری بر هزینه تقاضای مصرفی و سرمایه‌ای مولد ندارد (دفتر مطالعات اقتصادی، ۱۳۸۷: ۱۱). همچنین اخذ این مالیات می‌تواند منجر به کسب درآمد شده و به وسیله آن بسیاری از پروژه‌های ملی را تأمین مالی کرد. روش‌های اخذ این مالیات در کشورهای مختلف تفاوت‌هایی دارد و اصول کلی حاکم بر این نوع مالیات عبارتند از:

- ۱- اخذ مالیات بر پایه منفعت حاصل از خرید و فروش املاک؛
- ۲- معافیت سرپناه و انگیزه مصرفی مسلط بر خرید مسکن از پرداخت مالیات؛
- ۳- تمایز بین انگیزه‌های سوداگری و مصرفی مسکن در تعیین نرخ و پایه مالیات بر منفعت سرمایه در یک بازه زمانی معین (مثلاً ۳ سال).

در بیش‌از کشورهای پیشرفته برای افزایش هزینه معاملات سوداگرانه نرخ‌های متفاوتی بر نقل و انتقالات دارایی زمین و مسکن وضع می‌کنند و از شکل‌گیری این نوع

1- Property value
2- Capital Gain Taxation
3- Land Value Taxation
4- Vacant Home Tax
5- Stamp Duty Land Tax
6- Moore & Silvia

معاملات جلوگیری می‌کنند. زیرا فعالیت‌های سوداگرانه در بازار زمین و مسکن، منافع عده‌ای خاص را تأمین می‌کند و زیان‌های گسترده‌ای بر منافع اجتماعی و اقتصاد ملی وارد می‌سازد. از آنجا که درجه تسلط تقاضای سوداگرانه مسکن با زمان ارتباط معکوس دارد، پایه این مالیات پلکانی معکوس بوده و با افزایش فاصله زمانی بین خرید و فروش بخش کم‌تری از منفعت کسب شده مشمول مالیات می‌شود. به این قاعده مالیاتی "مالیات طولی بر معاملات مسکن" گفته می‌شود (دفتر مطالعات اقتصادی، ۱۳۸۷: ۱۰).

شرط لازم مشمول مالیات بر عایدی سرمایه مسکونی، فروش زمین و مسکن است، بنابراین نخستین ملک افراد که تقاضای مصرفی آنهاست، از مالیات منفعت سرمایه معاف است. به‌علاوه، در چارچوب مالیات بر منفعت سرمایه، اغلب تولیدکنندگانی که در بازه زمانی مشخص اقدام به تولید و عرضه واحدهای مسکونی می‌کنند (مثلاً بازه زمانی سه ساله)، نیز از پرداخت این مالیات معاف هستند. به لحاظ روش‌شناسی، احداث‌کنندگان واحدهای مسکونی اقدام به خرید و فروش مسکن نمی‌نمایند که مشمول مالیات شود، بلکه زمین مورد نیاز برای احداث ساختمان را خریداری نموده و با احداث بنا در فاصله زمانی معین، واحد مسکونی یا تجاری ساخته شده را به فروش می‌رساند. در این صورت، تنها به خریداران تحت شرایطی مالیات حق تمبر (نوعی مالیات بر نقل و انتقال) که مبلغ آن جزئی است، تعلق می‌گیرد. یا اینکه خریدار مشمول مالیات ارزش افزوده خواهد شد (قلی‌زاده و امیری، ۱۳۹۲).

در کشورهای توسعه‌یافته با نظام مالیاتی کارآمد، مالیات بر عایدی سرمایه مسکونی یا همان مالیات بر افزایش ارزش ملک، بین ۱۵ تا ۳۵ درصد مابه‌التفاوت قیمت خرید و قیمت فروش است؛ به‌طوری که چنانچه رقم مابه‌التفاوت کم‌تر از ۲۵ میلیون تومان باشد، نرخ مالیات حداکثر ۲۵ درصد و برای معاملاتی که رقم مابه‌التفاوت قیمت در آن‌ها بیش‌تر از ۱۰۰ میلیون تومان باشد، مالیات حداکثر ۳۵ درصدی اعمال می‌شود. در پیش‌نویس طرح تحول مالیاتی، برای دلایل توجیهی اخذ مالیات بر عایدی سرمایه به توزیع عادلانه ثروت و درآمد اشاره شده است. در صورت تصویب نهایی مالیات بر عایدی سرمایه، از معاملات مسکن فقط همین یک مالیات اخذ خواهد شد و مالیات نقل و انتقال که هم‌اکنون هنگام انتقال محضری از متعاملین دریافت می‌شود، عملاً حذف می‌شود. مسئولان مالیاتی کشور پیشنهاد کرده‌اند اولین فروش ساختمان‌های نوساز از پرداخت مالیات بر عایدی سرمایه معاف باشد تا از این طریق حمایت دولت از سرمایه‌گذاری در تولید مسکن آسیب نبیند. مسئولان وزارت راه و شهرسازی با مطالعه

کارشناسی بر روی جزئیات طرح تحول مالیاتی و همچنین شناخت رفتار محترمانه در بازار مسکن، معافیت ساختمان‌های نوساز از پرداخت مالیات بر عایدی سرمایه را حداکثر تا ۶ ماه بعد از صدور پایان کار را درخواست کرده‌اند تا سازنده‌ها یا مالکان ساختمان‌های نوساز که از فروش واحدها تا زمان رونق مسکن خودداری می‌کنند، تحت تأثیر مهلت تعیین شده قرار بگیرند و سرعت فروش و عرضه را افزایش دهند. براساس این طرح، انتقال قطعی اولین واحد مسکونی توسط اشخاص در هر سال نیز مشمول مالیات بر عایدی سرمایه نخواهد شد که در این مورد نظر دولت حفظ حقوق مؤدیانی است که مسکن خود را تبدیل به احسن می‌کنند. به این ترتیب افرادی که بیش از دو بار در یک سال ملک مسکونی به فروش می‌رسانند، مشمول پرداخت این مالیات جدید خواهند شد و هر چقدر قیمت مسکن در طول مدت معامله افزایش داشته باشد، مالیات پرداختی نیز بیش‌تر می‌شود.

شالوده اقتصادی و تاریخی مالیات بر زمین به‌طور قطع مربوط به قرون ۱۸ و ۱۹ میلادی است. فیزیوکرات‌ها معتقد بودند تنها راه برای افزایش درآمد، وضع مالیات بر زمین است. فیزیوکرات‌ها تولید خالص ملی را با لحاظ رانت کل زمین معرفی کرده‌اند و در واقع، درآمد نیروی کار و سرمایه را در نظر نمی‌گرفتند. به اعتقاد آنها نیروی کار و سرمایه ابزاری هستند که هیچ مازادی روی هزینه عرضه آنها در فرآیند تولید ایجاد نمی‌شود. بنابراین دستمزد نیروی کار باید به اندازه‌ای باشد که نیروی کار خوب کار کند و بهره (بازدهی) نیز برای جذب سرمایه متحرک در کشور لازم است، اما زمین یک موهبت رایگان و آزاد از جانب طبیعت است و رانت که همان درآمد حاصل از آن است، خالص مازاد محسوب می‌شود (مک‌کلاکسی و همکاران^۱، ۱۹۸۸). بر اساس استدلال فیزیوکرات‌ها، تعدادی از اقتصاددانان کلاسیک و نئوکلاسیک از قبیل آدام اسمیت^۲ (۱۷۷۶) زمین را در کنار نیروی کار و سرمایه به‌عنوان عامل تولید در نظر گرفته و مالیات بر رانت زمین را مطرح کرده است (دی‌وایر^۳، ۱۹۸۱: ۲۳). ریکاردو^۴ (۱۸۲۱) معتقد است که مالیات بر رانت زمین اثرات مضر اقتصادی نداشته و مانع تولید نمی‌شود (مک‌کلاکسی و همکاران، ۱۹۸۸: ۳)، بنابراین مالیات بر رانت زمین بار اضافی ندارد و

1- McClucksey et al
2- Adam Smith
3- Dwyer
4- Ricardo

خنثی است. جان استوارت میلز^۱ (۱۸۲۴) معتقد است که مالیات بر رانت زمین غیرقابل انتقال است و بر عرضه موجود زمین و قیمت خریداران اثرگذار نیست (فدر^۲، ۱۹۹۳: ۳). جرج^۳ (۱۸۷۹) مالیات سنگینی را بر رانت، ارزش زمین یا افزایش در ارزش زمین در نظر گرفته است. وی معتقد است که افزایش مداوم در رانت زمین منجر به سفته‌بازی زمین می‌شود و اثر منفی بر تخصیص منابع و توزیع درآمد دارد. بنابراین مالیات بر ارزش زمین ناکارآمدی در بخش زمین در حالت مالکیت خصوصی را از بین می‌برد (جرج، ۱۸۷۹: ۲۵۵).

سولیوان^۴ (۱۹۸۵)، به تحلیل تعلق و بار اضافی مالیات بر دارایی مسکونی در چارچوب الگوی تعادل عمومی محاسبه‌پذیر شهری پرداخته است. نتایج وی بیانگر این است که مالیات بر دارایی باعث کاهش عرضه کل نیروی کار می‌شود و دستمزد نیروی کار و جمعیت شهری کاهش می‌یابد. همچنین، مالیات بر دارایی باعث کاهش بازدهی خالص زمین می‌شود و باعث بدتر شدن وضعیت مالکان زمین می‌شود. بروکنر^۵ (۱۹۸۶)، با به‌کارگیری یک الگوی ساده شامل بازار مسکن، سرمایه و زمین به تحلیل اثرات مالیات بر زمین پرداخته است. نتایج وی بیانگر این است که مالیات بر اجاره زمین شهری اثری بر تراکم ساخت مسکن ندارد. همچنین، مالیات بالاتر بر ساخت مسکن، اجاره زمین را کاهش می‌دهد.

فولین و تامار^۶ (۱۹۸۶)، با استفاده از الگوی تعادل عمومی محاسبه‌پذیر (CGE) اثرات کاهش مالیات بر درآمد به منظور افزایش مالیات بر ارزش زمین یا مالیات بر ارزش سرمایه در جامائیکا، را با استفاده از داده‌های ملی اندازه‌گیری کرده‌اند. نتایج بیانگر این است که تغییر جهت از مالیات بر درآمد به مالیات بر زمین بار اضافی مالیات را کاهش می‌دهد، در حالی که بار اضافی به وضع همان مقدار مالیات بر ارزش سرمایه افزایش می‌یابد. همچنین، با وضع مالیات بر ارزش زمین در مقایسه با مالیات بر ارزش سرمایه، مسکن نسبت به کالای غیر مسکن کم‌تر گران می‌شود و باعث تحریک تولید می‌شود.

1- John Stuart Mills
2- Feder
3- Henry George
4- Sullivan
5- Brueckner
6- Follain and Tamar

اتکینسون و استیگلیتز^۱ (۱۹۸۷)، نظریه هنری جورج را در قالب یک مدل ریاضی و به صورت نظری تشریح می‌کنند. و به این نتیجه می‌رسند که دولت باید به اندازه رانت ایجاد شده از زمین، مالیات وضع کند و آن را برای کالاهای عمومی هزینه کند. دای مسی^۲ (۱۹۸۷)، با به‌کارگیری الگوی تعادل عمومی محاسبه‌پذیر فضایی شهری و مقدار زمین شهری درون‌زا به تحلیل اثر مالیات بر ارزش زمین مسکونی در فضای شهری پرداخته است. وی به این نتیجه می‌رسد که به منظور حداکثر کردن رفاه ساکنان شهری، باید با افزایش مالیات بر زمین، مالیات بر سرمایه کاهش یابد.

نچیبا^۳ (۱۹۹۸)، با استفاده از الگوی تعادل عمومی محاسبه‌پذیر به بررسی جایگزینی مالیات بر زمین با مالیات بر سرمایه در اقتصاد آمریکا پرداخته است. در این الگو تابع تولید تابعی از سرمایه و زمین است و دارای کشش جانشینی ثابت (CES) است. فرض بر این است که سرمایه کاملاً تحرک‌پذیر و زمین کاملاً تحرک‌ناپذیر است. او نشان می‌دهد با افزایش مالیات بر رانت زمین تا میزان ۱۰۰ درصد، مالیات بر سرمایه به ۴۵ تا ۶۷ درصد کاهش خواهد یافت. نچیبا (۲۰۰۱)، با گسترش الگوی قبلی خود در چارچوب الگوی تعادل عمومی محاسبه‌پذیر، اثرات مالیات بر اجاره زمین در بین ایالت‌های مختلف در آمریکا را بررسی کرده است. نتایج بیانگر این است که اثرات اصلاح نظام مالیاتی در بین ایالات مختلف که دارای شرایط اقتصادی متفاوتی هستند، منابع مختلفی نیز برای درآمدهای مالیاتی ایجاد می‌کند. بنابراین، تحت فروض منطقی، اصلاح نظام مالیاتی در جهت مالیات بیش‌تر بر اجاره زمین، منجر به حصول کارایی در ایالات مختلف می‌شود. هم‌چنین، ایالت‌های که سطح تولید نسبتاً پایینی دارند و مالیات زیادی بر سرمایه وضع می‌کنند، با اصلاح نظام مالیاتی و افزایش مالیات بر زمین، بیش‌تر منتفع می‌شود.

بروکنر و کیم (۲۰۰۳) در مقاله‌ای دیگر به تحلیل اثرات تغییر جهت از مالیات بر دارایی به مالیات بر زمین بر اندازه زمین شهری در یک الگوی فضایی پرداخته است. نتایج آن بیانگر این است که مالیات بر دارایی مسکونی تراکم آن را کاهش می‌دهد و باعث می‌شود که برای مقدار ثابت جمعیت، مساحت بیش‌تری برای هر واحد مسکونی در نظر گرفته شود و باعث پراکندگی شهری شود. در نتیجه، مالیات بر دارایی در فضای

1- Atkinson and Stiglitz

2- DiMasi

3- Nechyba

شهری توزیع می‌شود. به عبارت دیگر، مالیات بر هر دوی زمین و مسکن تا حدی به مالکان مسکن منتقل می‌شود و باعث قیمت بالاتر مسکن می‌شود و اندازه مسکن کاهش می‌یابد.

کول و ترنبول^۱ (۲۰۰۳)، به آزمون رابطه بین استفاده زمین شهری و اندازه شهری پرداخته‌اند و رابطه بین مالیات بر زمین و دارایی و زمین شهری را بررسی کرده‌اند. اگرچه آن‌ها اثرات مالیات بر زمین بر ارزش مکان اولیه را به‌طور مستقیم بررسی نمی‌کنند، اما نتایج آن‌ها به‌طور غیر مستقیم بیان‌کننده اثر مالیات بر زمین بر ویژگی‌های شهری^۲ است. نتیجه کلی این تحقیق بیانگر این است که تغییر جهت از مالیات بر ارزش زمین توسعه‌یافته (ساخته شده) به مالیات بر ارزش زمین اولیه (ساخته نشده) باعث کاهش قیمت زمین ساخته شده می‌شود و تقاضای زمین برای مسکن را افزایش می‌دهد. در نهایت منجر به بزرگ‌تر شدن منطقه شهری می‌شود. بنابراین اگرچه مالیات بر زمین اولیه (ساخته نشده) خنثی و کارا است، اما مالیات بر ارزش زمین توسعه‌یافته غیر خنثی و ناکارآمد است. فدر^۳ (۱۹۹۳) در رساله دکتری خود بر خنثی بودن مالیات بر ارزش زمین تأکید دارد. وی نشان می‌دهد که الگوی شاپ (۱۹۷۰) نمی‌تواند ثابت کند که مالیات بر ارزش زمین خنثی است، زیرا وی نمی‌تواند ارزش توسعه‌یافته کامل (ساخته شده) زمین و ارزش توسعه‌یافته بعد از مالیات را تشخیص دهد و به همین دلیل الگویی را طرح می‌کند که در آن مالک زمین می‌تواند از طریق کنترل زمان توسعه زمین، مالیات بر ارزش زمین را کاهش دهد.

آرنوت^۴ (۲۰۰۵) نشان داده است که در بهترین وضعیت دنیای واقعی^۵، مالیات بر ارزش زمین در وضعیتی کارآمد است که بر زمان‌بندی و سطح توسعه زمین اثرگذار نباشد و مالیات کاملاً در قیمت زمین به‌کار رود. وان چوی^۶ (۲۰۰۶) در رساله دکتری خود به تحلیل اثرات اقتصاد مالیات بر ارزش زمین در مناطق شهری با استفاده از یک الگوی تعادل عمومی محاسبه‌پذیر (CGE) پرداخته است. نتایج این تحقیق بیانگر این است که مالیات بر ارزش زمین کارایی اقتصادی و رفاه ساکنین در مناطق شهری را اصلاح می‌کند و ساختار فضایی شهری از قبیل اندازه فضای شهری، چگالی جمعیتی،

1- Colwell and Turnbull

2- Urban feature

3- Feder

4- Arnott

5- First-best world

6- Whan Choi

اجاره زمین و قیمت خدمات مسکن اثرگذار است. همچنین، مالیات بر ارزش زمین بر خلاف مالیات‌های دیگر باعث اخلاص در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی نمی‌شود، بنابراین کارایی اقتصاد را بر هم نمی‌زند.

ساکوراگاوا^۱ (۲۰۰۷) اثرات تعادل عمومی مالیات بر زمین روی رشد اقتصادی - از طریق بسط الگوی رشد درون‌زای مورو و کیوتاکي^۲ (۱۹۹۷) - را مورد بررسی قرار داده است. وی معتقد است که اگر درآمد مالیاتی به کارآفرین برگردانده شود، اقتصاد سریع‌تر از حالتی که مالیات دریافت نمی‌شود رشد می‌کند. وی با محاسبه الگو نتیجه‌گیری می‌کند که اگر مالیات روی زمین ۱۰۰ درصد افزایش پیدا کند، در ابتدا قیمت زمین تقریباً ۰.۹ درصد کاهش می‌یابد و در ادامه اقتصاد با نرخ بالاتری رشد خواهد داشت. بخشی و حسنی (۱۳۸۹)، در چارچوب یک الگوی تعادل عمومی محاسبه‌پذیر به تحلیل اثرات اقتصادی مالیات بر ارزش زمین پرداخته‌اند. نتایج این تحقیق بیانگر این است که وضع مالیات بر زمین به‌عنوان یک مالیات خنثی، فاقد اثرات منحرف‌کننده است و به ترتیب باعث شده که تولید ناخالص ملی، مصرف کالای خصوصی سرانه، پس‌انداز سرانه و شاخص رفاه سرانه در یک افق بلندمدت ۰/۳۲، ۰/۳۳، ۰/۶۵، ۰/۲ درصد رشد بیشتری داشته باشند.

طیعی و زاهدی (۱۳۹۰)، به منظور ارائه مدل مناسب اجرای مالیات بر ارزش زمین در ایران، با استفاده از تکنیک دلفی به طرح سؤالات مهم در خصوص الگوی مناسب مالیات بر ارزش زمین پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش بیانگر این است که اخذ این مالیات نیازمند وضع قانون جدید در این زمینه است که از انعطاف لازم برخوردار باشد و امکان اجرای آن در سطح ملی و محلی وجود داشته باشد. همچنین، نرخ‌های مالیاتی باید برای کاربری‌های مسکونی تصاعدی و برای کاربری‌های تجاری با نرخ ثابت وضع شود و بر همه زمین‌ها باید مالیات وضع شود، اما برای کاربری‌های خاص (مراکز آموزشی، مساجد، خیریه‌ها) نرخ‌های مالیاتی پایین‌تری وضع شود. در نهایت بیان می‌کنند که اجرای قانون مالیات بر ارزش زمین باید به صورت تدریجی و طی کردن دوره‌گذار مناسب صورت گیرد.

دادخواه، بخشی دستجردی و مروتی شریف آبادی (۱۳۹۳)، به تحلیل مالیات بر ارزش زمین در یک سیستم پویا پرداخته‌اند. نتایج بیانگر این است که وضع یک درصد

1- Sakuragawa

2- Moore and Kiyotaki

مالیات بر ارزش زمین باعث حذف تقاضای سوداگرانه زمین، پایداری نسبی قیمت زمین پس از پنج سال و رشد سه برابری زمین‌هایی می‌شوند که در ساخت و ساز مسکن به کار گرفته می‌شوند.

جدول ۱- مقایسه مهم‌ترین مطالعات انجام شده در زمینه اثرات مالیات بر زمین و مسکن شهری

Whan choi, 2006	Sullivan, 1984	Sullivan, 1985	Dimasi, 1987	
بخش مسکن و غیرمسکن	بخش مسکن و غیرمسکن	بخش مسکن و صادرات کالا	بخش مسکن و غیرمسکن	بخش‌ها
ساکنان مالک مقداری زمین‌اند	وجود ندارد	وجود ندارد	وجود ندارد	مالک زمین
ساکنان مالک مقداری سرمایه‌اند	وجود ندارد	وجود ندارد	وجود ندارد	مالک سرمایه
کشش جانشینی ثابت	کشش جانشینی ثابت	کشش جانشینی ثابت	کشش جانشینی ثابت	فرم تابع تولید
کشش جانشینی ثابت	کاب داگلاس	کاب داگلاس	کشش جانشینی ثابت	فرم تابع مطلوبیت
متغیر	متغیر	متغیر	ثابت	اندازه فاصله تا مرکز شهر (CBD)
متغیر	متغیر	متغیر	متغیر	اندازه شهر
متغیر	یک حلقه مسکونی	یک حلقه مسکونی	تعداد زیاد حلقه	حلقه مسکونی
در نظر گرفته می‌شود	به‌طور آشکار مدنظر قرار نمی‌گیرد	به‌طور آشکار مدنظر قرار نمی‌گیرد	به‌طور آشکار مدنظر قرار نمی‌گیرد	تجارت
آتلانتا- کلان شهر	داده‌های ساختگی شهر کوچک	داده‌های ساختگی شهر کوچک	بوستون- کلان شهر	داده‌ها و فضای الگو
انتخاب کار- فراغت	انتخاب کار- فراغت	انتخاب کار- فراغت	مقدار ثابت نیروی کار	انتخاب کار- فراغت
سه گروه درآمدی	یک گروه درآمدی	یک گروه درآمدی	یک گروه درآمدی	گروه‌های درآمدی
کاملاً متحرک	کاملاً متحرک	کاملاً متحرک	کاملاً متحرک	تحرک سرمایه مسکونی
ثابت	متغیر	متغیر	ثابت	سطح جمعیت
منطقه‌بندی شهری- مالیات بر زمین، مالیات بر دارایی	مالیات بر دارایی صنعتی	مالیات بر دارایی ساکنین مناطق	مالیات بر دارایی	ویژگی‌های دیگر

منبع: Choi, 2006

۳- مالیات بر زمین و سرمایه مسکونی در یک الگوی تعادل عمومی محاسبه‌پذیر فضای شهری

به پیروی از وان چوی (۲۰۰۶)، الگوی تعادل عمومی محاسبه‌پذیر^۱ شامل چهار بخش خانوار، تولید مسکن، تولید کالای غیرمسکن (کالای صنعتی) و دولت تشکیل شده است. خانوار ساکن مناطق شهری صاحبان و عرضه‌کننده عوامل تولید (نیروی کار، سرمایه و زمین) و تقاضاکننده خدمات مسکن هستند. بنگاه‌های عرضه‌کننده خدمات مسکن و کالاهای غیرمسکن نیز تقاضاکننده عوامل تولید هستند. دولت با وضع مالیات بر اجاره زمین و سرمایه مسکونی و غیرمسکونی به دنبال تخصیص بهینه منابع در بخش مسکن و غیرمسکن و تأمین درآمد مورد نیاز برای تأمین مالی ارائه کالاها و خدمات عمومی است.

خانوار

به پیروی از ساساکی (۱۹۸۷) و وان چوی (۲۰۰۶) فرض می‌شود که هر خانوار شهری مالک مقدار ثابتی سرمایه و زمین است که در نرخ بازار اجاره آن را دریافت می‌کند. همچنین فرض می‌شود که خانوارهای مناطق مختلف شهری مطلوبیت یکسانی از مصرف خدمات مسکن، کالای غیر مسکن و فراغت کسب می‌کنند. بنابراین، تابع مطلوبیت خانوار نماینده در منطقه j به صورت تابعی از خدمات مسکن، کالای غیر مسکن و فراغت در نظر گرفته می‌شود:

$$U(j) = U(x_{NH}^j, x_H^j, I^j), \quad j = 2, 3, 4, \dots \quad (1)$$

که در آن: x_H^j مصرف خدمات مسکن به وسیله خانوار ساکن، x_{NH}^j مصرف کالای غیر از مسکن به وسیله خانوار و I^j مقدار فراغت خانوار در منطقه شهری j است. محدودیت بودجه خانوار بر اساس این فرض است که زمین خانوار برابر تقاضای مسکونی و صنعتی است و زمین مازاد برای فروش به کشاورزان وجود ندارد و به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$P_{NH}x_{NH}^j + P_Hx_H^j + P_WI^j = P_WT + \frac{\sum_L^j L_H^j}{N} + r_K K + Tax - cD^j - P_W \Gamma D^j = Y(D) \quad (2)$$

1- Computed General Equilibrium Model

که در آن: P_{NH} قیمت یک واحد از کالای غیرمسکونی، P_H^j قیمت یک واحد از خدمات مسکن شهری در هر سال در منطقه شهری j ، P_W دستمزد نیروی کار (در هر ساعت)، r_L^j نرخ اجاره (رانت) زمین منطقه شهری j ، r_K نرخ اجاره سرمایه، c هزینه پولی سرانه ثابت رفت و برگشت در هر کیلومتر در مناطق شهری، $Y(D)$ خالص درآمد سرانه خانوار شهری L_H^j کل تقاضای زمین مسکونی در منطقه شهری j ، Tax کل مالیات سرانه ثابت پرداختی با توزیع برابر، D^j فاصله مرکز منطقه شهری j تا مرکز شهر یا منطقه اول به کیلومتر و N تعداد کل خانوار مناطق شهری است. کل زمان نیروی کار به کار کردن، فراغت و زمان رفت و برگشت به محل کار تخصیص پیدا می‌کند:

$$l^j + W^j + \Gamma \cdot J^j = T \quad (3)$$

که در آن: Γ زمان رفت و برگشت برای کار در هر کیلومتر در مناطق شهری و T کل زمان کار، فراغت و رفت و آمد خانوار است. W^j ساعات عرضه شده به وسیله نیروی کار در منطقه شهری j است.

تولید کالای مسکن

تولیدکنندگان مسکن به دنبال حداکثر کردن سود خود با توجه به هزینه تولید مسکن هستند. فرض شده تمام بازارها، منجمله بازار عوامل و محصول در هر منطقه شهری کاملاً رقابت‌پذیرند. بنابراین، سود تعادلی صفر است. تابع تولید مسکن دارای تکنولوژی با بازدهی ثابت نسبت به مقیاس^۱ (CRTS) است. خدمات مسکن در هر منطقه شهری به وسیله زمین و سرمایه تولید می‌شود. به پیروی از وان چوی (۲۰۰۶) مقدار کل عرضه خدمات مسکن در منطقه شهری j به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$S_H^j = S_H^j(K_H^j, L_H^j), \quad j = 2, 3, 4, \dots \quad (4)$$

که در آن: S_H^j عرضه مسکن، K_H^j مقدار سرمایه مورد استفاده در تولید خدمات مسکن، L_H^j زمین به کار برده شده در منطقه شهری j در تولید مسکن است. H بخش مسکن است. سود کل تولیدکننده مسکن در منطقه شهری j بعد از وضع مالیات بر زمین و سرمایه مسکونی به صورت رابطه زیر تعریف می‌شود:

$$\Pi_H^j = P_H^j \cdot S_H^j - (1 + t_k) \cdot r_k \cdot K_H^j - (1 + t_{LH}) \cdot r_{LH}^j \cdot L_H^j = 0, \quad j = 2, 3, 4, \dots \quad (5)$$

1- Constant Returns to Scale Technology

که در آن: Π_H^j سود اقتصادی تولید مسکن، L_H^j زمین به‌کاربرده شده، $P_H^j =$ قیمت خدمات مسکن تولید شده، t_k نرخ مالیات بر اجاره (رانت) سرمایه، t_{LH} نرخ مالیات بر اجاره (رانت) زمین مسکونی در منطقه شهری j است. در بازار رقابتی، سود تولیدکننده مسکن صفر است. بنابراین،

$$\Pi_H^j = 0 \Rightarrow P_H^j = \hat{C}_H^j ((1+t_{LH}) \cdot r_{LH}^j, (1+t_k) \cdot r_K), \quad j = 2, 3, 4, \dots \quad (۶)$$

در این رابطه، قیمت خدمات مسکن تولید شده برابر متوسط هزینه تولید کالای مسکن (\hat{C}_H^j) است.

تولید کالای صنعتی

به پیروی از وان چوی (۲۰۰۶)، مقدار کل تولید کالاهای غیرمسکن در مناطق شهری به صورت رابطه زیر خواهد بود:

$$S_{NH} = S_{NH}(K_{NH}, L_{NH}, W_{NH}) \quad (۷)$$

که در آن: S_{NH} کالاهای تولیدی غیر مسکن، K_{NH} سرمایه مورد تقاضا برای تولید کالای غیر مسکن، تقاضای زمین برای تولید کالای غیر مسکن و W_{NH} تقاضای نیروی کار برای تولید کالای غیر مسکن است. سود کل تولیدکننده کالای غیرمسکن بعد از وضع مالیات بر اجاره سرمایه و زمین به‌کار رفته در تولید کالای غیرمسکن به صورت رابطه زیر تعریف می‌شود:

$$\Pi_{NH} = P_{NH} \cdot S_{NH} - (1+t_k) \cdot r_K \cdot K_{NH} - (1+t_{LN}) \cdot r_{LN} \cdot L_{NH} - P_W W_{NH} \quad (۸)$$

که در آن: Π_{NH} سود اقتصادی تولیدکننده کالای غیرمسکن، $P_{NH} =$ قیمت کالای غیرمسکن، r_{LN} نرخ اجاره (رانت) زمین به‌کار رفته در تولید کالای غیرمسکن، r_{KN} نرخ اجاره سرمایه به‌کار رفته در تولید کالای غیرمسکن، t_{LN} نرخ مالیات بر اجاره (رانت) زمین به‌کار رفته در تولید کالای غیرمسکن، t_{KN} نرخ مالیات بر اجاره (رانت) سرمایه در تولید کالای غیرمسکن است.

در بنگاه‌های رقابتی سود ناشی از تولید کالای غیر صفر است. بنابراین:

$$\Pi_{NH} = 0 \Rightarrow P_{NH} = \hat{C}^j ((1+t_{LN}) \cdot r_{LN}, (1+t_{KN}) \cdot r_{KN}) \quad (۹)$$

در این رابطه قیمت کالای غیرمسکن برابر متوسط هزینه تولید کالای غیرمسکن (\hat{C}_{NH}^j) است

دولت

دولت‌ها می‌توانند از طریق وضع مالیات بر اجاره (رانت) سرمایه کل (سرمایه مسکونی، صنعتی) در اقتصاد، اجاره (رانت) زمین در مناطق شهری، درآمد کسب کند. در این الگو فرض شده که نرخ مالیات بر درآمد اجاره‌ای سرمایه مسکونی و غیرمسکونی در تمام مناطق شهری یکسان در نظر گرفته شده است، هرچند امکان وضع مالیات با نرخ‌های متفاوت بر سرمایه مسکونی و غیر مسکونی در مناطق شهری وجود دارد. همچنین این امکان بر دولت وجود دارد با توجه به اهداف مختلفی که در حوزه مسکن، صنعت و کشاورزی دارد، مالیات بر درآمد اجاره‌ای زمین‌های مسکونی و غیرمسکونی (صنعت، کشاورزی و...) در مناطق شهری را با نرخ‌های متفاوت وضع کند.

$$TAX = t_{KN} r_{KN} K_{NH} + \sum_{j=2}^n t_{KH} r_{KH} K_H^j + (1+t_{LN}) r_{LN} L_{NH}^D + \sum_{j=2}^n t_{LH} r_{LH}(j) L_H^D(j) \quad (10)$$

که در آن: TAX کل درآمد مالیاتی دولت در حوزه زمین و مسکن در مناطق شهری است. K_{NH} کل تقاضای سرمایه مورد استفاده در بخش غیر مسکن، K_H^j کل تقاضای سرمایه مورد استفاده در بخش مسکن، $L_H^D(j)$ کل تقاضای زمین برای تولید مسکن در منطقه شهری j است. L_{NH}^D کل تقاضای زمین برای تولید کالای غیر مسکن در مناطق شهری است.

وضعیت تعادل

در وضعیت تعادل، بازار مسکن و غیر مسکن و بازار عوامل (نیروی کار، زمین و سرمایه) در تعادل قرار می‌گیرند و عرضه و تقاضای کل آن‌ها با یکدیگر برابر می‌شوند. همچنین، نرخ اجاره (رانت) زمین در مناطق شهری برابر حداکثر اجاره پیشنهادی در بخش مسکونی و صنعتی است. بنابراین:

$$r_L = \text{Max}\{r_{LH}, r_{NH}, r_A\} \quad (11)$$

همچنین فرض شده که نرخ بازدهی سرمایه در بخش مسکونی و غیرمسکونی برابر نرخ بازدهی سرمایه کل است ($r_K = r_{KH} = r_{KN}$). تخصیص زمین در منطقه اصلی شهری بر اساس برابری عرضه و تقاضای کل زمین صورت می‌گیرد. بنابراین در حالت تعادل در بخش مسکن، عرضه و تقاضای کل زمین در بازار زمین و سرمایه در بازار سرمایه برابر است:

$$L_H^D = L_H^S, \quad K_H^D = K_H^S \quad (12)$$

در حالت تعادل در بخش مسکن، تقاضای کل مسکن ساکنان مناطق شهری برابر تعداد واحدهای مسکونی در هر منطقه است. همچنین در حالت تعادل در بخش غیرمسکن، عرضه و تقاضای کل زمین در بازار زمین، سرمایه در بازار سرمایه و نیروی کار در بازار کار برابر است:

$$L_{NH}^D = L_{NH}^S, \quad K_{NH}^D = K_{NH}^S, \quad W_{NH}^D = W_{NH}^S \quad (۱۳)$$

۴- برآورد مالیات بر ارزش زمین و مسکن در مناطق ۱۴ گانه شهری اصفهان

اطلاعات پایه از قبیل مساحت منطقه، مساحت ساختمان، مساحت زمین، قیمت مسکن، تعداد واحدهای مسکونی، مساحت زمین و تعداد خانوارهای مناطق ۱۴ گانه شهری اصفهان در جداول (۱) و (۲) بیان شده است. تعداد کل خانوارهای مناطق ۱۴ گانه شهری اصفهان در سال ۱۳۸۷ برابر ۴۳۸۸۵۲ است. برای محاسبه ارزش هر عرصه (زمین)^۱ در مناطق شهری شهر اصفهان، با داشتن ارزش روز معبر اصلی (معبری که بالاترین ارزش منطقه‌ای را داشته باشد)، مساحت و نوع کاربری، می‌توان برآوردی از ارزش روز ملک را به‌دست آورد.

جدول ۱- مساحت املاک و چگالی جمعیت در مناطق ۱۴ گانه شهری اصفهان

منطقه	مساحت منطقه (کیلومتر مربع)	مساحت عرصه (زمین) در بام		مساحت اعیانی (ساختمان) در بام		تعداد خانوارها***	جمعیت*** (نفر)	چگالی جمعیت*** (در هر کیلومتر مربع)
		تعداد	(کیلومتر مربع)	تعداد	(کیلومتر مربع)			
۱	۸/۲۱	۶/۴۹۹	۲۲۹۱۶	۸/۶۱۲	۳۳۶۱۴	۲۲۳۳۵	۷۷۱۵۴	۹۳۹۷
۲	۱۷/۰۴	۱۵/۴۹۸	۲۱۰۱۵	۳/۱۳۶	۲۱۷۴۲	۱۴۸۷۸	۵۸۴۷۵	۳۴۳۱
۳	۱۱/۴۴	۹/۱۸۷	۳۵۱۹۷	۱۱/۱۳۸	۴۹۶۲۲	۳۲۹۳۰	۱۱۶۶۹۹	۱۰۲۰۰
۴	۱۷/۶۱	۹/۷۱۰	۲۸۱۲۹	۹/۴۲۷	۳۸۸۱۲	۳۱۹۶۰	۱۲۴۶۷۱	۷۰۷۹
۵*	۱۲/۱۰	۱۷/۶۱۴	۲۴۴۹۷	۱۵/۹۴۵	۵۱۳۱۱	۳۹۹۵۵	۱۵۱۲۹۳	۱۲۵۰۳
۶**	۱۷/۷۷	۱۹/۰۰۴	۱۹۸۶۱	۱۲/۴۴۴	۳۵۹۴۹	۳۱۱۸۶	۱۱۲۵۸۱	۶۳۳۵
۷	۱۶/۵۰	۱۲/۳۵۶	۳۴۷۷۲	۷/۱۷۹	۴۵۵۵۵	۳۴۲۷۶	۱۴۱۷۸۶	۸۵۹۳
۸	۲۰/۵۸	۱۹/۳۸۸	۴۳۹۹۱	۱۰/۷۴۳	۵۸۳۶۵	۵۵۶۰۶	۲۱۴۴۰۸	۱۰۴۱۸

۱- منظور از عرصه، محل استقرار مستحدثات، ابنیه و ساختمان به مساحت معین است. منظور از اعیان، خود مستحدثات، ابنیه و ساختمان است.

منطقه	مساحت منطقه (کیلومتر مربع)	مساحت عرصه (زمین) در بام		مساحت اعیانی (ساختمان) در بام		تعداد خانوارها***	جمعیت*** (نفر)	چگالی جمعیت*** (در هر کیلومتر مربع)
		تعداد (کیلومتر مربع)	تعداد (مربع)	تعداد (کیلومتر مربع)	تعداد (مربع)			
۹	۲۰/۶۳	۱۲/۸۱۰	۲۳۳۲۵	۳/۸۷۵	۲۴۰۷۵	۱۹۳۱۸	۷۲۳۴۸	۳۵۰۶
۱۰	۲۲/۶۰	۱۲/۶۵۸	۴۶۸۹۹	۹/۲۰۱	۵۳۹۹۰	۵۱۶۹۸	۱۹۸۲۷۲	۸۷۷۳
۱۱	۱۱/۸۱	۶/۵۰۶	۱۹۶۱۰	۳/۲۳۷	۱۹۹۵۲	۱۴۴۹۹	۵۸۷۰۲	۴۹۷۰
۱۲	۵۴/۲۶	۳۰/۲۰۵	۲۵۱۰۵	۶/۷۵۹	۳۷۷۲۴	۲۵۶۳۶	۱۰۹۹۱۱	۲۰۲۵
۱۳	۱۸/۲۵	۹/۵۷۵	۲۱۰۳۱	۵/۳۵۵	۲۵۲۵۵	۲۸۳۶۶	۱۱۳۸۶۵	۶۲۳۹
۱۴	۱۸/۸۳	۱۲/۵۸۵	۳۰۸۸۳	۲/۷۷۳	۳۲۳۴۱	۳۶۲۰۹	۱۴۵۶۲۵	۷۷۳۳
جمع	۲۶۷/۶۲	۱۹۲/۹۵۵	۳۹۷۲۴۱	۱۰۹/۸۲۴	۵۲۸۳۰۷	۴۳۸۸۵۲	۱۶۹۵۷۸۹	

منبع: آمار نامه اصفهان (۱۳۸۷) و نصر اصفهانی و همکاران (۱۳۹۰). * عدم تطبیق مربوط به عدم اعمال تقسیم قسمتی از اراضی منطقه ۵ به دو منطقه ۵ و ۱۳ و تقسیم منطقه ۸ به دو منطقه ۸ و ۱۲ در بام است. ** عدم تطبیق مربوط به وجود مساحت زیاد مناطق نظامی و اراضی خارج از محدوده این منطقه می‌باشد. *** داده‌های سرشماری ۱۳۸۷. **** محاسبات تحقیق.

مفروضات محاسبه ارزش روز املاک بر اساس کاربری به شرح زیر است (نصر اصفهانی و همکاران، ۱۳۹۰):

- ۱- املاک مسکونی معادل ارزش برآورد شده؛
- ۲- املاک تجاری معادل سه برابر ارزش مسکونی؛
- ۳- املاک تجاری- مسکونی معادل دو برابر ارزش مسکونی؛
- ۴- املاک دولتی معادل یک سوم ارزش مسکونی؛
- ۵- املاک آپارتمانی معادل ارزش مسکونی؛
- ۶- املاک بایر، فضای سبز، آموزشی، درمانی، ورزشی و نظامی معادل یک پنجم ارزش مسکونی؛
- ۷- املاک صنعتی و دفتر کار معادل یک و نیم برابر ارزش مسکونی؛
- ۸- املاک باستانی و مذهبی معادل یک دهم ارزش مسکونی.

این مفروضات بر اساس برداشت میدانی برای املاک مسکونی، تجاری، آپارتمانی و دفتری در نظر گرفته شده است. برای سایر کاربری‌ها از نظر کارشناسان اداره ارزیابی املاک شهرداری اصفهان استفاده شده است (همان). در مجموع ارزش هر ملک برآورد شده و از جمع ارزش املاک برآوردی، ارزش املاک هر منطقه به دست می‌آید.

در مجموع ارزش هر ملک برآورد شده و از جمع ارزش املاک برآوردی، ارزش املاک هر منطقه به دست می‌آید.

$$V_i = \alpha_1 \sum_{j=1}^{14} P_{ij} S_{ij} + \alpha_2 \sum_{h=1}^{14} P_{ih} S_{ih} + \alpha_3 \sum_{l=1}^{14} P_{il} S_{il} + \dots + \alpha_m \sum_{s=1}^{14} P_{is} S_{is} \quad (14)$$

که در آن: V_i ارزش املاک منطقه i ام، P_i ارزش روز بر اصلی منطقه i ام و S_i مساحت عرصه منطقه i ام است. همچنین اندیس j نشان‌دهنده املاک مسکونی، اندیس h نشان‌دهنده املاک تجاری، l نشان‌دهنده املاک مسکونی-تجاری و... است. α نشان‌دهنده ضریب کاربری است، به گونه‌ای که α_1 ضریب کاربری املاک مسکونی، α_2 ضریب کاربری املاک تجاری، α_3 ضریب کاربری املاک مسکونی-تجاری و... است. از جمع ارزش املاک مناطق مختلف (۱۴ منطقه) شهر اصفهان، می‌توان ارزش املاک مناطق شهری شهر اصفهان را به دست آورد:

$$PV = \sum_{i=1}^{14} V_i = \alpha_1 \sum_{i=1}^{14} \sum_{j=1}^{14} P_{ij} S_{ij} + \alpha_2 \sum_{i=1}^{14} \sum_{h=1}^{14} P_{ih} S_{ih} + \alpha_3 \sum_{i=1}^{14} \sum_{l=1}^{14} P_{il} S_{il} + \dots + \alpha_m \sum_{i=1}^{14} \sum_{s=1}^{14} P_{is} S_{is} \quad (15)$$

که در آن: PV ارزش املاک مناطق ۱۴ گانه شهر اصفهان است.

جدول ۲- برآورد ارزش عرصه در بام مناطق ۱۴ گانه شهری اصفهان

منطقه	مساحت عرصه در بام		منطقه	برآورد ارزش (هزار میلیارد تومان) *	مساحت عرصه در بام		منطقه
	کیلومتر مربع	متوسط قیمت هر متر مربع (تومان)			کیلومتر مربع	متوسط قیمت هر متر مربع (تومان)	
۱	۶/۴۹۹	۱۴۸۸۴۱۰	۸	۹۶۷	۱۹/۳۸۸	۴۹۷۱۳۰	۹۶۳
۲	۱۵/۴۹۸	۳۸۱۰۶۱	۹	۵۰۹	۱۲/۸۱۰	۳۶۱۳۵۱	۴۶۲
۳	۹/۱۸۷	۱۳۳۶۰۲۵	۱۰	۱۲۰۲۷	۱۲/۶۵۸	۵۵۵۴۶۲	۷۰۲۹
۴	۹/۰۷۱	۷۷۸۷۹۸	۱۱	۷۰۶	۶/۵۰۶	۳۸۱۰۶۱	۲۰۴۸
۵	۱۷/۶۱۴	۱۰۱۰۳۶۹	۱۲	۱۷۰۸	۳۰/۲۰۵	۴۹۷۱۳۰	۱۵۰۰۱
۶	۱۹/۰۰۴	۱۴۰۶۶۶۱	۱۳	۲۶۰۷۳	۹/۵۷۵	۱۰۱۰۳۶۹	۹۰۶۷
۷	۱۲/۳۵۶	۳۶۶۳۴۲	۱۴	۴۰۵۲	۱۲/۵۸۵	۳۶۶۳۴۲	۴۰۶۱
جمع مساحت عرصه در بام ۱۹۲/۹۵۵ کیلومتر مربع است			جمع ارزش برآوردی املاک (عرصه در بام) ۱۳۷ هزار میلیارد تومان است				

منبع: * نصر و همکاران (۱۳۹۰)

جدول ۳- برآورد ارزش اعیانی (ساختمان) در بام در مناطق ۱۴ گانه شهری اصفهان*

منطقه	مساحت اعیانی در بام (کیلومتر مربع)	ارزش هر متر مربع اعیانی در بام (تومان)**	برآورد ارزش اعیانی در بام (هزار میلیارد تومان)***	منطقه	مساحت اعیانی در بام (کیلومتر مربع)	ارزش هر متر مربع اعیانی در بام (تومان)**	برآورد ارزش اعیانی در بام (هزار میلیارد تومان)***
۱	۸/۶۱۲	۴۵۶۵۲۳	۳.۹۳	۸	۱۰/۷۴۳	۱۵۹۱۳۹	۱.۷۰
۲	۳/۱۳۶	۱۲۴۳۱۸	۳۸۸.	۹	۳/۸۷۵	۱۱۸۴۰۵	.۴۵
۳	۱۱/۱۳۸	۴۱۰۸۰۷	۴.۵۷	۱۰	۹/۲۰۱	۱۷۶۶۰.۸	۱.۶۲
۴	۹/۴۲۷	۲۴۳۶۳۹	۲.۲۹	۱۱	۳/۲۳۷	۱۲۴۳۱۸	.۴۰
۵	۱۵/۹۴۵	۳۱۳۱۱۰	۴.۹۹	۱۲	۶/۷۵۹	۱۵۹۱۳۹	۱.۰۷
۶	۱۲/۴۴۴	۴۳۱۹۹۸	۵.۳۷	۱۳	۵/۳۵۵	۳۱۳۱۱۰	۱.۶۷
۷	۷/۱۷۹	۱۱۹۹۰۲	۰.۸۶	۱۴	۲/۷۷۳	۱۱۹۹۰۲	.۳۲
جمع ارزش برآورد شده اعیانی در بام ۲۹.۷ هزار میلیارد تومان است.							

* مساحت اعیانی (ساختمان) در بام در مناطق شهری شهر اصفهان ۱۰۹/۸۲۴ کیلومتر مربع است. ** ارزش اعیانی در بام ۳۰٪ بالاترین ارزش هر متر مربع عرصه معبر مربوطه به اضافه متوسط ارزش اعیانی هر متر مربع از املاک در سال ۱۳۹۳ در شهر اصفهان (۱۰۰ هزار ریال) برآورد شده است (دفترچه ارزش معاملاتی و اجاره املاک شهرستان اصفهان، ۱۳۹۳). *** محاسبات تحقیق

برای محاسبه ارزش اعیانی املاک ۳۰٪ بالاترین ارزش هر متر مربع عرصه معبر مربوطه (که مبنای محاسبه ارزش معاملاتی عرصه ملک قرار گرفته است) به قیمت هر متر مربع ساختمان (متوسط قیمت در سال ۹۳ در شهر اصفهان ۱۰۰ هزار ریال تعیین شده است) اضافه شده و مبنای محاسبه ارزش هر متر مربع اعیانی قرار می‌گیرد.

جدول ۴- برآورد ارزش املاک مناطق ۱۴ گانه شهری اصفهان بر اساس نوع کاربری

نوع استفاده	تعداد	مساحت (کیلومتر مربع)	متوسط ارزش یک متر مربع (میلیون ریال)	متوسط ارزش یک ملک (میلیون تومان)	برآورد ارزش (میلیارد تومان)
مسکونی (ویلايي)	۲۵۷۸۸۲	۶۵۷۲۲	۸	۲۰۸	۵۳۶۹۷
مسکونی (آپارتمانی)	۱۳۳۴۲۵	۶۸۰۴	۱۲	۶۰	۸۰۸۳
مسکونی - تجاری	۲۲۱۴۳	۶۳۳۱	۲۰	۵۷۱	۱۲۶۴۷
تجاری	۳۵۹۸۳	۱۳۳۹۴	۲۷	۹۹۲	۳۵۶۹۸
دولتی	۲۶۱۰	۲۵۸۸۱	۷	۶۷۷۸	۱۷۶۹۲
فضای سبز	۱۱۲۰۸	۲۸۳۶۰	۱	۳۲۹	۳۶۹۱
بایر	۶۴۱۹۰	۴۵۰۰۲	۱	۸۷	۵۶۱۶
سایر	۸۶۶	۱۴۶۱	۴	۵۹۲	۵۱۳
جمع	۵۲۸۳۰۷	۱۹۲۹۵۵	جمع ارزش برآوردی املاک مناطق شهری شهر اصفهان ۱۳۷.۶ هزار میلیارد تومان است.		

منبع: نصر و همکاران (۱۳۹۰)

با این فرض که دولت نرخ مالیات بر ارزش زمین و مسکن شهری را ۱ درصد تعیین کند، بر اساس ارزش عرصه در بام و ارزش اعیانی مناطق ۱۴ گانه شهری اصفهان در جدول (۲)، درآمد مالیاتی حاصل از وضع مالیات بر ارزش عرصه در بام و ارزش اعیانی در جدول (۵) برآورد شده است.

جدول ۵- مالیات بر ارزش زمین و مسکن در مناطق ۱۴ گانه شهری اصفهان

مناطق شهری	مالیات بر ارزش عرصه در بام (هزار میلیارد تومان)	مالیات بر ارزش اعیانی (ساختمان) در بام (هزار میلیارد تومان)	مناطق شهری	مالیات بر ارزش عرصه در بام (هزار میلیارد تومان)	مالیات بر ارزش اعیانی (ساختمان) در بام (هزار میلیارد تومان)
۱	۰/۰۹۶۷	۰/۰۳۹۳	۸	۰/۰۹۶۳	۰/۰۱۷۰
۲	۰/۰۵۹	۰/۰۰۳۸۸	۹	۰/۰۴۶۲	۰/۰۰۴۵
۳	۰/۱۲۲۷	۰/۰۴۵۷	۱۰	۰/۰۷۰۲۹	۰/۰۱۶۲
۴	۰/۰۷۰۶	۰/۰۲۲۹	۱۱	۰/۰۲۴۸	۰/۰۰۴
۵	۰/۱۷۸	۰/۰۴۹۹	۱۲	۰/۱۵۰۱	۰/۰۱۰۷
۶	۰/۲۶۷۳	۰/۰۵۳۷	۱۳	۰/۰۹۶۷	۰/۰۱۶۷
۷	۰/۰۴۵۲	۰/۰۰۸۶	۱۴	۰/۰۴۶۱	۰/۰۰۳۲

منبع: محاسبات تحقیق

با وضع مالیات بر ارزش زمین و ساختمان با نرخ مالیات ۱ درصد، درآمد مالیاتی دولت هر منطقه شهر اصفهان در جدول (۵) برآورد شده است. ارزش برآورد شده عرصه در بام (زمین) مناطق ۱۴ گانه شهری اصفهان در جدول ۲، ۱۳۷ هزار میلیارد تومان است. بنابراین، دولت می‌تواند با وضع مالیات بر ارزش زمین با نرخ ۱ درصد، ۱/۳۷ هزار میلیارد تومان درآمد کسب کند. ارزش اعیانی (ساختمان) در بام برآورد شده در مناطق ۱۴ گانه شهری اصفهان در جدول (۳)، ۲۹/۷ هزار میلیارد تومان است. از این رو، دولت می‌تواند با وضع مالیات بر ارزش ساختمان با نرخ ۱ درصد، ۰/۲۹۷ هزار میلیارد تومان درآمد کسب کند.

برآورد ارزش املاک مناطق ۱۴ گانه شهری اصفهان بر اساس نوع کاربری در جدول (۴) صورت گرفته است. همچنین دولت می‌تواند مالیات با نرخ ۱ درصد بر ارزش املاک براساس نوع کاربری آن وضع کند. بنابراین، دولت می‌تواند با وضع مالیات بر ارزش املاک مسکونی ویلایی، املاک مسکونی آپارتمانی، املاک مسکونی - تجاری، املاک تجاری و املاک دولتی به ترتیب ۰/۵۳۷، ۰/۰۸، ۰/۱۲۶، ۰/۳۵۷ و ۰/۱۷۷ هزار میلیارد تومان درآمد کسب خواهد کرد.

۵- نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادات

زمین و مسکن شهری به‌عنوان یک کالای ویژه با خواصی نظیر ناهمگن بودن، غیرقابل جانشینی و غیرقابل تجارت بودن به همراه فقدان جریان کامل اطلاعات در این بازار، تأثیرات برونی و متقابل این بازار با بازارهای موازی و محدود بودن منابع زمین مستعد پدیده شکست بازار است. بنابراین، بازار زمین و مسکن همواره تحت تأثیر تقاضاهای سوداگرانه بوده و باعث افزایش قیمت زمین و به تبع آن مسکن شده است. بر این اساس، یکی از اهداف نظام‌های مالیاتی جامع و کارا در حوزه زمین و مسکن شهری، کسب درآمد برای دولت و تخصیص بهینه منابع و ایجاد ثبات اقتصادی و باز توزیع مجدد ثروت در بازار زمین و مسکن است. علاوه بر آن مالیات در بخش زمین و مسکن منجر به کاهش بار مالیاتی سایر فعالیت‌های مولد اقتصاد می‌گردد. نتایج حاصل از محاسبات صورت گرفته در این تحقیق بیانگر این است که با وضع مالیات بر ارزش زمین و ساختمان با نرخ مالیات ۱ درصد، درآمد مالیاتی دولت به ترتیب ۱/۳۷ و ۰/۲۹۷ هزار میلیارد تومان خواهد بود. همچنین، دولت می‌تواند با وضع مالیات با نرخ ۱ درصد بر ارزش املاک مسکونی ویلایی، املاک مسکونی آپارتمانی، املاک مسکونی - تجاری،

املاک تجاری و املاک دولتی به ترتیب ۰/۵۳۷، ۰/۰۸، ۰/۱۲۶، ۰/۳۵۷ و ۰/۱۷۷ هزار میلیارد تومان درآمد کسب کند. با توجه به مبانی نظری مالیات بر ارزش زمین و مسکن و اثرات و تجربه کشورهای مختلف در زمینه به‌کارگیری این نوع مالیات، پیشنهاد می‌شود برنامه‌های متنوع مالیاتی در بازار مسکن که طی سال‌های گذشته که به دلیل عدم پشتوانه محکم قانونی به مرحله اجرا نرسیده است به قانون تبدیل شود و با فراهم کردن اطلاعات لازم در زمینه املاک و مستغلات، زمینه اجرایی کردن آن در کشور فراهم شود.

فهرست منابع

- بخشی دستجردی، رسول و ابوالحسنی طرقي، فاطمه (۱۳۸۹). بررسی وضع مالیات بر زمین در اقتصاد ایران: رهیافت تعادل عمومی پویای قابل محاسبه، فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی ایران، سال پانزدهم، شماره ۴۴، صفحات ۶۶-۳۵.
- دادخواه، هادی؛ بخشی دستجردی، رسول و مروتی شریف آبادی، علی (۱۳۹۳). مدل‌سازی سیستم پویای مالیات بر ارزش زمین در اقتصاد ایران، مجله تحقیقات اقتصادی، دوره ۴۴، شماره ۳، صفحات ۵۲۱-۴۹۹.
- دفتر مطالعات اقتصادی، مرکز پژوهش‌های مجلس (۱۳۸۷). بررسی تطبیقی سیاست‌های مالیاتی زمین و مسکن در کشورها و ملاحظات به‌کارگیری آنها در ایران. کد موضوعی ۲۲۰.
- قلی‌زاده، علی اکبر و امیری، نعمت‌الله (۱۳۹۲). نگاهی به نظام مالیاتی بخش مسکن در جهان و چارچوبی برای اصلاح ساختار مالیات‌ها در بخش مسکن ایران، مجله اقتصادی، شماره‌های ۱۱ و ۱۲، صفحات ۱۱۰-۹۱.
- طیبنیا، علی و زاهدی خوزانی، کریم (۱۳۹۰). ارائه الگوی مناسب برای اجرای مالیات بر ارزش زمین در ایران، پژوهشنامه مالیات، شماره دهم (مسلسل ۵۸)، صفحات ۱۲۴-۹۷.
- نصر اصفهانی، رضا، شهیدی، آمنه و مؤمنی، الهام. (۱۳۹۰). مالیات بر املاک منبع مناسب برای تأمین مالی بخش عمومی شهری در ایران (مطالعه مورد شهرداری اصفهان)، مجله مدیریت شهری، ویژه‌نامه بهار و تابستان.

- Arnott, R. J. (2005). Neutral Property Taxation. " In *Journal of Public Economic Theory*, 7, 27: Blackwell Publishing Limited
- Atkinson, A. B. and J. E. Stiglitz. (1987). "Lectures on Public Economics", Landon: McGraw-Hill book Co.
- Brueckner, Jan K. (1986). "A Modern Analysis of the Effects of Site Value Taxation. " In *National Tax Journal*, 39, 49.
- Brueckner, Jan K., and Hyun-A Kim. (2003). "Urban Sprawl and the Property Tax. " *International Tax and Public Finance* 10, 5-23.
- DiMasi, J. A. (1987), "The Effects of Site Value Taxation in an Urban Area: A General Equilibrium Computational Approach". In *National Tax Journal*, vol. 40, p. 577: National Tax Association.
- Dwyer, T. (1982), "Henry George's Thought in Relation to Modern Economics", *American Journal of Economics and Sociology*, vol. 41, p. 369.
- Follain, J. R., and Tamar, E. M. (1986). "Land Versus Capital Value Taxation: A General Equilibrium Analysis. " In *National Tax Journal*, 39, 451.
- George, H. (1879), "Progress and Poverty", Reprinted New York: Robert Schalkenbach Foundation.
- Feder, K. A. (1993), Issues in the Theory of Land Value Taxation. Ph. D. Dissertation, Temple University.
- McClucksey, W. J. and et al. (1988), Land Value Taxation: An Applied Analysis, Ashgate Publishing Company. Chapter 1. pp. 1-19.
- Nechyba, T. J. (1998). "Replacing Capital Taxes with Land Taxes: Efficiency and Distributional Implications with an Application to the United States Economy. " In *Land Value Taxation: Can It Will Work Today?* ed. Netzer Dick. Cambridge(MA): Lincoln Institute of Land Policy.
- Nechyba, T. J. (2001). *Prospects for Land Rent Taxes in State and Local Tax Reforms*. Duke University and NBER.
- Sullivan, Arthur M. (1984). "The General Equilibrium Effects of the Industrial Property Tax: Incidence and Excess Burden. " *Regional Science and Urban Economics* 14, no. 4
(1984): 547.
- Sakuragawa, M. and Y. sakuragawa. (2007). "Land Tax and economic Growth Under Credit Market Imperfection", *International Journal of Economic Theory*, vol. 3, pp. 131-146.

Sullivan, Arthur M. (1985). "The General-Equilibrium Effects of the Residential Property Tax: Incidence and Excess Burden." *Journal of Urban Economics* 18, no. 2 (1985): 235.

Whan Choi, K. (2006). Economic Effects of Land Value Taxation in an Urban Area With Large Lot Zoning: an Urban Computable General Equilibrium Approach, PH. D Thesis, Georgia State University.

مقایسه مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های اسلامی مطالعه

موردی: خمس

سعید فراهانی فرد

عضو هیأت علمی دانشگاه علوم اقتصادی تهران

سید اسماعیل موسوی

دانشجوی کارشناسی ارشد اقتصاد اسلامی دانشگاه علوم اقتصادی تهران،

muosavi.esmaeel@gmail.com

چکیده

نظام اقتصادی ایران در راستای جایگزینی سیستم مالیات بر ارزش افزوده به جای سایر مالیات‌های رایج جدی است. با توجه به بافت مذهبی جامعه ایران، نظام مالیاتی ایران، سیستم مالیاتی ایران نمی‌تواند با آموزه‌های اسلامی در تضاد باشد، لذا لزوم بررسی مطابقت سیستم مالیات بر ارزش افزوده با مالیات‌های اسلامی ضروری به نظر می‌رسد. با استفاده از روش مقایسه‌ای ابتدا ویژگی‌های عمومی و سپس آثار اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده و خمس به‌عنوان فراگیرترین مالیات اسلامی مورد بررسی و مقایسه قرار می‌گیرد. نتایج حاصله نشان از تطابق سیستم مذکور در بسیاری جهات نظیر پایه مالیاتی گسترده، اعمال معافیت‌های لازم، تأثیر مثبت بر تولید، تأمین مالی دولت و ... تطابق دارد. اما در پاره‌ای از موارد نظیر بحث عدالت مالیاتی و توزیع درآمد تفاوت دارند.

طبقه‌بندی JEL: H21، H26، H23، E31

کلید واژه‌ها: خمس، مالیات بر ارزش افزوده، عدالت مالیاتی، معافیت مالیاتی، تورم

مقدمه

مقایسه درآمدهای مالیاتی با سایر درآمدهای دولت نشان می‌دهد که هرچه سهم مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت بیش‌تر باشد آثار نامطلوب کم‌تری در اقتصاد خواه داشت. ثبات و تداوم وصول مالیات موجب ثبات در برنامه‌ریزی دولت برای ارائه خدمات مورد نیاز کشور در زمینه‌های گوناگون می‌شود. امروزه اکثر کشورها به سمت جایگزینی مالیات‌های غیر مستقیم به جای مالیات‌های مستقیم هستند زیرا این گونه مالیات‌ها فاقد بیش‌تر مشکلات مالیات‌های مستقیم نظیر عدم تأمین مالی دولت، آثار تورمی و... می‌باشند. از جمله مهم‌ترین انواع مالیات‌های غیر مستقیم، مالیات بر ارزش افزوده است. از سال ۱۳۸۷ جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات‌های مستقیم به‌طور جدی آغاز شده است.

توجه به ویژگی‌های نظام مالیاتی اسلام مانند معافیت‌ها، اعتماد به پرداخت کننده و نیز دادن مهلت برای پرداخت مالیات و نیز سفارش به مأموران مالیاتی، مبنی بر رعایت مودیان، همه براین مطلب شهادت می‌دهند که هدف شارع صرفاً جمع‌آوری درآمد و اعمال فشار و تکلیف سخت و طاقت‌فرسا برمسلمانان نیست؛ داوری درباره مالیات‌های موجود یا جدید در بهترین حالت، بر اساس تجربه گذشته و عملکرد مالیات‌های پیشین صورت گرفته و به هماهنگی و سازگاری آن با اهداف و عملکرد مالیات‌های صدر اسلام که بهترین الگو برای مالیات‌های اسلامی است، توجه نشده است. در نظام مالیاتی اسلامی، هریک از انواع مالیات‌های وضع شده توسط شارع، دارای نقش و جایگاه ویژه‌ای در این نظام می‌باشد که در ارتباط و با توجه به سایر مالیات‌های اسلامی اهداف نظام اقتصادی اسلام را تسهیل می‌سازد در این مقاله ویژگی‌های خمس به علت فراگیری‌گیری و پوشش تمامی فعالیت‌های اقتصادی تبیین شده و ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده با آن مقایسه شده است.

مسئله اصلی در این مقاله این است که آیا مالیات بر ارزش افزوده با نظام مالیاتی موردنظر اسلام، و به‌طور خاص خمس مطابقت دارد؟ بر این اساس در این مقاله پس از بیان پیشینه و ادبیات موضوع، ابتدا ویژگی‌های عمومی مالیات بر ارزش افزوده و خمس بیان و مقایسه می‌شوند سپس آثار اقتصادی این نوع مالیات‌ها بررسی می‌شود و در مرحله بعد نتیجه‌گیری و پیشنهادهای مطرح می‌شود. نتایج حاصله نشان از تطابق سیستم مذکور در بسیاری جهات نظیر پایه مالیاتی گسترده، اعمال معافیت‌های لازم،

تأثیر مثبت بر تولید، تأمین مالی دولت و... تطابق دارد. اما در پاره‌ای از موارد نظیر بحث عدالت مالیاتی و توزیع درآمد تفاوت دارند.

ادبیات و پیش‌سینه تحقیق

مطالعاتی را که در این زمینه انجام شده است به دو بخش مطالعات خارجی و داخلی تقسیم‌بندی می‌کنیم:

الف) مطالعات داخل کشور

۱- کمال الدین شیخ‌السلامی (۱۳۶۸) با بررسی مالیات بر ارزش افزوده، به‌عنوان یکی از راه‌های افزایش درآمد مالیاتی نشان داد که از یک سو مالیات بر ارزش افزوده، دارای مزایایی نظیر افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و تأمین منابع دولت، کوتاه نمودن وقفه‌های زمانی دریافت مالیات و ... بوده و از سوی دیگر، دارای برخی معایب احتمالی در زمینه تحمیل بار مالیاتی به مصرف‌کننده، افزایش قیمت‌ها و نیز عدم تأمین عدالت اجتماعی نیز می‌باشد، بنابراین اجرای این مالیات در ایران نیازمند مطالعات بیش‌تری است.

۲- عرب مازار (۱۳۷۲) در مقاله‌ای با عنوان «در اندیشه نظام مالیاتی مطلوب»، سعی در بیان مبانی نظری و تجربه‌های اصلاحات مالیاتی داشته و هم‌چنین چالش‌های فراروی اقدامات اصلاحی را نیز بیان می‌کند. وی چنین نتیجه می‌گیرد که سطح مناسب مالیات به میزان نقش دولت، کارایی و عدالت در مخارج عمومی، کارایی و عدالت در نظام مالیاتی ذی ربط، بستگی دارد، لذا سطح مطلوب مالیاتی در کشورهای مختلف، متفاوت است، مشکل دیگر در نگاهی است که نسبت به مالیات در بین دولت وجود دارد که با توجه به درآمدهای نفتی، خود را از وجود یک سیستم مالیاتی کارآمد، بی‌نیاز می‌بینند، که راه حل نیز در ایجاد کمیته عالی مالیاتی مستقل از دستگاه‌های اجرایی و با شرکت اندیشمندان اقتصادی، نمایندگان سه قوه و مسئولان مالیاتی می‌باشد.

۳- جعفرصمیمی و صالح نژاد (۱۳۷۷) به بررسی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات شرکت‌ها و تأثیر آن بر بودجه دولت پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که جایگزینی مالیات بر ارزش به جای مالیات بر درآمد شرکت‌ها، درآمدهای مالیاتی را به‌صورت قابل توجهی افزایش می‌دهد.

- ۴- صادقی (۱۳۷۹) در بررسی آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده بر بخش‌های مختلف اقتصاد ایران به بررسی سه دسته کلی آثار قیمتی (تورمی)، توزیعی و درآمدی پرداخت. نتایج حاصل از این بررسی نشان داد که در ۷۸ بخش مورد مطالعه در اقتصاد ایران، مالیات بر ارزش افزوده بر ۳۶ بخش آثار قیمتی ضعیف، بر ۱۳ بخش آثار قیمتی متوسط و بر ۲۹ بخش آثار قیمتی شدید دارد.
- ۵- پژوهان (۱۳۸۳) در مقاله «چالش‌های فراروی نظام مالیاتی ایران به‌منظور بررسی کشورهای در حال توسعه و کشور ایران در رسیدن به یک سیستم مالیاتی کارا و مطلوب» بیان می‌دارد که علیرغم اینکه سایر کشورها تحولات شگرفی در سیستم مالیاتی خود به وجود آورده‌اند، ایران به دلایلی از جمله درآمدهای نفتی نه تنها در رسیدن به یک نظام مالیاتی کارا ناموفق بوده است، بلکه به نظر می‌رسد که سیستم مالیاتی ایران به سطحی پایین‌تر از سال ۱۳۴۵ رسیده است.
- ۶- حکیم آبادی (۱۳۸۳) در مقاله «درس‌هایی از روند اصلاحات مالیاتی در جهان مطالعه ی موردی ایران» آورده است که مهم‌ترین رویکرد این اصلاحات، کاهش اختلال‌زایی مالیات‌ها و رفع موانع تولید و عرضه و تأکید بر عدالت افقی به جای عدالت عمودی بوده است. گسترده تر کردن پایه‌های مالیاتی، کاهش نرخ‌های نهایی بالای مالیاتی و کاهش تعداد نرخ‌ها و هماهنگی نظام مالیاتی با قوانین اجرای مالیاتی راه کارهای اصلی بوده است.
- ۷- شمس الدینی و شهرکی (۱۳۹۰)، با توجه به قوانین اقتصادی استخراجی از خمس و زکات و مقایسه آن با سیستم‌های مالیاتی موجود، سیستم مالیات بر ارزش افزوده را به‌عنوان مناسب‌ترین سیستم مالیاتی حال حاضر، معرفی کرده‌اند و بیان می‌کنند که نظام مالیاتی اسلامی و سیستم مالیات بر ارزش افزوده تطابق قابل توجهی دارند و البته بیان می‌دارند که اجرای یک سیستم مالیاتی در ایران تنها با همکاری خود مردم و تعاون اجتماعی امکان‌پذیر است.
- ۸- حبیبیان و زمانی (۱۳۹۱) در بررسی اسلامی بودن مالیات بر ارزش افزوده بیان می‌کنند که در مالیه اسلامی موردی را نمی‌توان یافت که بر مصرف، تکلیفی وضع شده باشد، در حالی که مالیات بر ارزش افزوده با تجمیع مالیات‌هایی که در حلقه‌های مختلف پرداخت می‌شود، در نهایت بر مصرف کننده نهایی تحمیل خواهد شد. با این وجود نمی‌توان بر ناسازگاری مالیات بر ارزش افزوده با آموزه‌های اسلامی صحه گذاشت. با توجه به ویژگی‌های مثبت این مالیات در سایر ابعاد آن، بیان می‌کنند که اعمال آن با

یک نرخ پایین، با ساختار نظام مالیه دولت اسلامی مطابقت بیشتری دارد. در این پژوهش از بیان ویژگی‌های نظام مالیاتی موردنظر اسلام، سخنی به میان نیامده است و تنها به بیان تیتروار برخی از ویژگی‌های خمس و زکات پرداخته شده است. از طرفی همین ویژگی‌ها نیز مورد بررسی قرارنگرفته است و با ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده مقایسه نشده است.

ب) مطالعات خارج از کشور

۱- تحقیق بالارد، اسکولز شوون در آمریکا (۱۹۸۷) نشان داد که برقراری یک نرخ مالیات بر ارزش افزوده، کارایی اقتصادی را بهبود می‌بخشد و مالیات بر ارزش افزوده کم‌ترین هزینه اجتماعی نهایی را در میان مالیات‌ها دارد.

۲- آرن واندومادو (۱۹۹۷) در بررسی تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر ساختار سرمایه و سودآوری صنایع تولید ماء الشعیر نیجریه و با تحلیل نسبت بدهی آن‌ها دریافتند که مالیات ارزش افزوده از طریق کاهش مصرف و حجم فروش منجر به کاهش ظرفیت تولید و سود خالص شرکت‌ها می‌شود و بر ساختار آن‌ها تأثیرگذار است.

۳- هریسون و کرولا (۲۰۰۵) به بررسی روش‌های بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده در ۳۶ کشور توسعه‌یافته و در حال توسعه پرداخته و به این نتیجه رسیدند که با توجه به تمایلاتی که از سوی پرداخت کنندگان مالیات بر ارزش افزوده برای جعل، تقلب و عدم پرداخت به موقع مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد، هدف اصلی ادارات مالیاتی از اجرای مالایت بر ارزش افزوده تأمین نشده است و برای حل این مشکلات می‌بایست قوانین مالیات بر ارزش افزوده را با منافع پرداخت کنندگان هماهنگ نمایند.

۴- کریساند و همکاران (۲۰۱۱) با استفاده از آمار و اطلاعات اقتصاد آلمان آثار افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده را بر سطح قیمت‌ها محاسبه نموده‌اند. نتایج مطالعه بر روی ۸ محصول مهم نشان داد که افزایش قیمت در محصولات مورد نظر، در مقایسه با برآوردی که حاصل از انتظارات تورمی در اقتصاد شکل گرفته بود، بسیار کم‌تر بود و افزایش قیمت در حد پیش بینی نبوده است.

مالیات بر ارزش افزوده

از دیدگاه اقتصادی، ارزش افزوده مابه التفاوت ارزش ستانده و ارزش داده است. اما در تدوین قانون، به لحاظ ارائه نگرش مطلوب اجرایی، این تعریف براساس استانداردهای حسابداری و با تکیه بر روش صورتحساب ارائه می‌گردد. بر این اساس ارزش افزوده را

تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری شده در یک دوره معین تعریف می‌کنند.

مالیات بر ارزش افزوده یک نوع مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند و منظور از آن اخذ مالیات از اضافه ارزش کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده در مراحل مختلف تولید و توزیع می‌باشد که در هر مرحله از تولید و توزیع به صورت درصدی جدا از قیمت اخذ می‌گردد. به عبارت دیگر این مالیات نوعی مالیات بر قیمت فروش است که بار مالیاتی آن بر دوش مصرف کننده نهایی است و از ارزش بنگاه‌ها یعنی مابه التفاوت بین عایدی ناشی از فروش کالاها و خدمات و کل هزینه‌هایی که بابت خرید نهاده‌های تولید (به‌استثنای نیروی انسانی) پرداخت شده است، دریافت می‌شود.

این مالیات به شکل تولیدی، درآمدی و مصرفی گرفته می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی، بر اساس اصل مبدا، شامل تمام هزینه‌های تولید ناخالص داخلی (به استثناء هزینه حقوق و دستمزد دولتی) است و در صورت تبعیت از اصل مقصد، تولید کالاهای داخلی نسبت به تراز تجاری تعدیل می‌شود. در اصل مبدا، کالاهای صادراتی مشمول مالیات و واردات کالاهایی که در خارج از مرزهای ملی تولید شده‌اند، معاف از مالیات می‌باشند.

در نوع دوم این مالیات (مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی)، مخارج سرمایه‌گذاری ناخالص تعدیل می‌شود. مخارج سرمایه‌گذاری ناخالص شامل کل مخارج واقعی اقتصاد بر کالاهای سرمایه‌های (تشکیل سرمایه ناخالص) در یک دوره زمانی مشخص است.

و در نهایت مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی، سرمایه‌گذاری و استهلاک از شمول پایه مالیاتی خارج می‌شود و در واقع بار مالیاتی از تولید به مصرف انتقال می‌یابد و این امر سبب افزایش انگیزه سرمایه‌گذاری و تولید می‌شود.

نظام مالیاتی اسلام

نظام مالیاتی اسلام مرکب از مالیات‌های مختلفی است و شامل زکات، خمس، جزیه و خراج می‌باشد که البته برخی مالیات‌های دیگر نیز به تناسب شرایط وضع می‌شده است.

نظام اقتصادی صدر اسلام و ادبیات غنی اسلامی، زمینه استغنای کامل را به لحاظ نظری و عملی فراهم آورده است. واجبات مالی اسلامی از ویژگی‌هایی برخوردارند که هریک از آنها می‌تواند شاخص مطمئن و مناسبی برای طراحی و اجرای مالیات در نظام اقتصادی متعارف خصوصاً در کشورهای اسلامی باشد. برخی نظریه پردازان اسلامی، مالیات اسلامی را این‌گونه تعریف کرده‌اند: «مالیات اسلامی حقی معلوم است که قانون‌گذار اسلامی، بر دارایی افراد واجب کرده است». این حق به صورت نقدی و غیرنقدی بنابه شروط معین و با تکیه بر دستورالمعمل‌های مالی دریافت می‌شود و هر فرد چه در حمایت دولت اسلامی و یا خارج از این محدوده باشد، مکلف به پرداخت حقی است که بر ذمه دارد (عزیزی، سعید، ۱۳۹۰). در دین اسلام به‌عنوان دین جامع که علاوه بر آخرت به مسائل دنیوی انسانها نیز اهتمام داشت و بر همین اساس از همان ابتدا مسأله حکومت داری مطرح شد مسأله مالیات نیز مطرح شد که البته تفاوت عمده‌ای در آن وجود داشت که در حکومت اسلامی مالیات به دو دسته مالیات‌های اولیه (ثابت) و مالیات‌های ثانویه (غیر ثابت) تقسیم می‌شد که در این میان مالیات‌های اولی (ثابت) به مالیات‌هایی اطلاق می‌شد که نسبت، مقدار، مورد وضع یا مجموع آنها را دین اسلام مشخص کرده است؛ مانند خمس، زکات، و... و مالیات‌های ثانوی (متغیر) که به آن دسته از دریافت‌هایی اطلاق می‌شد که حاکم اسلامی، بر اساس مصلحت مسلمانان، در شرایط خاصی به‌طور موقت وضع می‌کند.

خمس: خمس در لغت به معنای یک پنجم است و یکی از مالیات‌های اسلامی است که ادای آن حتمی است. در اینکه خمس از جانب پروردگار تشریح شده و پرداخت آن به‌عنوان تکلیف الهی واجب گردیده است تردیدی وجود ندارد، به همین دلیل بسیاری از فقهای شیعه و سنی، انکار آن را مترادف با پشت پا زدن به یکی از ضروریات دین شمرده‌اند. لذا در تشریح خمس و پیدایی آن بعد از نزول آیه ۴۱ سوره انفال و مقارن با جنگ بدر نمی‌توان شبیه کرد (جواهر کلام، ج ۱۶، ۱۳۶۷، ص ۵).

دو دیدگاه نسبت به خمس وجود دارد:

الف) دیدگاه سنتی خمس: صاحب جواهر الکلام خمس را این‌گونه تعریف می‌کند: خمس حق مالی است که پروردگار هستی بخش بر بندگانش در مال ویژه به نفع خود و بنی‌هاشم وضع نموده است. بنی‌هاشمی که پیشوایان و رهبران مردم و صاحبان فضل و احسان می‌باشند و به خاطر ارج نهادن، خمس به جای صدقه و زکات به آن‌ها تعلق می‌گیرد (جواهر الکلام، ۱۳۶۷، ج ۲). بر طبق این دیدگاه خمس، ملک قشرها و

گروه‌های خاصی از افراد جامعه است که بر طبق این دیدگاه، همان طور که در آیه ۴۱ سوره انفال آمده است درآمدخمس متعلق به شش عنوان مشخص است که سهم هر کدام، یک پنجم است. سهم خدا، پیامبر (ص) و امام (ذی القربا) که به نایب امام یعنی فقهای عظام پرداخت می‌شود، سه سهم آخر به فقرا، ایتام و در راه ماندگان منسوب به پیامبر (ص) پرداخت می‌شود.

ب) نگرش مالیاتی به خمس: نگرش دیگر نگرش مالیاتی به خمس است. برطبق این نگرش، اکثر فقهای معاصر به خاطر درک اهمیت و جایگاه خمس در اقتصاد و نقش آن در تثبیت حکومت اسلامی، به جای تخصیص آن به گروه‌های خاصی از نیازمندان و مستحقان جامعه، به این باور رسیدند که خمس ملک واحد و دارای مالک واحد و از آن خداوند است. شیخ فیاض الدین زنجانی نخستین فقیهی بود که این دیدگاه را مطرح نمود. در باب خمس، حضرت امام خمینی رحمه الله تصریح داشتند که خمس به‌طور کلی در اختیار ولی امر است و حتی در باب سهم سادات نیز باید از ولی امر اجازه گرفت (البیع، ۱۳۶۸، ج ۲). مالکیت پیامبر (ص) و سپس مالکیت ائمه (ع) بر خمس از مالکیت خداوند منشأ می‌گیرد. مالکیت آنها قراردادی و به خاطر منصب امامت و رهبری است و برخاسته از ضرورت‌ها و نیاز اجتماعی است. امام خمینی (ره) مالکیت خداوند، پیامبر (ص) و امام معصوم (ع) بر خمس را به معنای حق ولایت و تصرف می‌داند و حاکم اسلامی را نیز جزیی از این مقوله می‌شمارد. بر اساس این رویکرد، خمس، یک نوع مالیات و ابزار اجرای عدالت و وسیله‌ای برای راه اندازی خدمات عمومی، تأمین هزینه‌های آموزش و بهداشت و حمایت از اقشار کم درآمد جامعه باشد. این دیدگاه تصویری اجتماعی و سیاسی از خمس را ارائه می‌دهد و خمس را وسیله اقتدار حکومت می‌شمارد. طبق این دیدگاه یتیمان، نیازمندان و در راه ماندگان، حق و مالکیت شخصی نسبت به خمس را ندارند و ذکر آنها در قرآن به‌عنوان نمونه‌ای از موارد مصرف است که دولت اسلامی موظف به تأمین آن می‌باشد.

موارد تعلق خمس: خمس یکی از فریضه‌های اسلامی است و قرآن کریم آن را در کنار جهاد قرار داده است و در بیان اهمیت آن، ایمان را با آن پیوند زده و در سوره‌ی انفال آیه ۴۱ می‌فرماید:

« وَ اعْلَمُوا أَنَّمَا غَنِمْتُمْ مِنْ شَيْءٍ فَإِنَّ لِلَّهِ خُمُسَهُ وَ لِلرَّسُولِ وَ لِذِي الْقُرْبَىٰ وَ الْيَتَامَىٰ وَ الْمَسَاكِينِ وَ ابْنِ السَّبِيلِ إِنْ كُنْتُمْ أَمْنْتُمْ بِاللَّهِ وَ . . ؛ بدانید آنچه را که سود می‌برید، یک

پنجم آن، برای خدا و رسول خدا(ص) و خویشاوندان او و یتیمان و مسکینان و در راه ماندگان است، اگر به خدا ایمان دارید و...». بنا بر نظر اغلب فقهای، خمس بر هفت چیز واجب می‌شود:

منفعت کسب، معدن، گنج، مال مخلوط به حرام، جواهراتی که از طریق غواصی به دست می‌آید، غنیمت و زمینی که کافر ذمی از مسلمان بخرد.

نرخ مالیاتی خمس: نرخ‌های مالیاتی به سه گونه اساسی تقسیم می‌شوند: نرخ مالیات تصاعدی، نرخ مالیات تنازلی و نرخ مالیات تناسبی

بر اساس منابع فقهی، خمس به معنای ۲۰ درصد ما به التفاوت درآمد یا هزینه کار و زندگی مردم است که باید با توجه به متفاوت بودن نظرات فقهی هزینه گردد. در مورد نرخ خمس، یک تلقی اولیه این است که یک نرخ ثابت ۲۰ درصد (مالیات تناسبی) وجود دارد، اما یافته‌ها نشان می‌دهد که محوری‌ترین و فراگیرترین نوع مالیات اسلامی (خمس) دارای نرخ تصاعدی است یعنی نرخ نهایی و متوسط در خمس برابر ۲۰ درصد می‌باشد ولی با افزایش کاهنده مخارج زندگی به موازات افزایش درآمد بامعیار نرخ نهایی مالیاتی، خمس نیز یک نرخ صعودی (نسبت به درآمد) پیدا خواهد کرد، به عبارتی با افزایش درآمد، نرخ رشد مالیات خمس، با شیب ملایمتری نسبت به افزایش درآمد رشد می‌کند.

مقایسه تطبیقی ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده و خمس

بعد از تبیین اجمالی مالیات بر ارزش افزوده و خمس در یک مطالعه تطبیقی ویژگی‌های این دو را مطالعه کرده و میزان انطباق مالیات بر ارزش افزوده را بر خمس بررسی خواهیم کرد.

۱- موارد شمول

منظور از این ویژگی بیان قلمروی هر یک از این دو مالیات و مقایسه گستردگی قلمروی آن‌ها می‌باشد.

مالیات بر ارزش افزوده، تقریباً بر تمامی کالاها و خدمات وضع می‌شود. بر طبق اصل مبدأ، همه کالاها و خدماتی که در کشور تولید می‌شوند مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرند و بر طبق اصل مقصد، مالیات بر ارزش افزوده بر همه کالاها و خدماتی که در کشور مصرف می‌شوند، وضع می‌شود (آقایی، الله محمد، کمیجانی، اکبر، ۱۳۸۰). مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند بخش‌های بسیاری از فعالیت‌های اقتصادی را زیر پوشش قرار دهد و لذا دارای پایه مالیاتی گسترده‌ای است (ضیایی بیگدلی، محمد

تقی، ۱۳۸۳). باید توجه داشت که جمع ارزش افزوده کلیه بنگاه‌ها همان تولید ملی است. بنابراین تولید ملی می‌تواند به‌طور بالقوه پایه مالیات بر ارزش افزوده را تشکیل می‌دهد.

قلمروی خمس در فقه اهل سنت محدود به غنایم جنگی و برخی از معادن (طلا و نقره) می‌باشد و آنان این محدودیت را با گسترنگی دامنه زکات جبران می‌کند. اما در فقه امامیه، خمس بر هفت مورد تعلق می‌گیرد که می‌توان گفت خمس بر سود حاصل از برخی از فعالیت‌های اقتصادی مانند معدن، گنج و سود حاصل از غواصی و هم‌چنین پس انداز حاصل از تمام فعالیت‌های اقتصادی بعد از کسر هزینه زندگی، وضع می‌شود و به عبارتی تمام درآمدهای ناشی از سرمایه و نیروی کار مشمول خمس است و هیچ شغل یا فرد صاحب درآمدی (با شرایط مذکور) از پرداخت خمس معاف نیست (صدر، سید کاظم؛ گیلک حکیم آبادی، محمد تقی، ۱۳۸۱). بنابراین مشاهده می‌شود که مالیات بر ارزش افزوده و خمس در زمینه گسترنگی پایه مالیاتی تشابه بسیار زیادی دارند. تنها تفاوت آن‌ها در این است که خمس در اغلب موارد آن بر درآمد مازاد وضع شده و شامل هزینه‌های زندگی نمی‌شود ولی مالیات بر ارزش افزوده از این جهت گسترده تر می‌باشد.

۲- معافیت مالیاتی و آستانه معافیت

یکی از ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده این است که وقتی معافیتی به یک کالا داده می‌شود آن کالا به طور کامل از پرداخت مالیات معاف نمی‌باشد و با وجود اینکه کالاهای نهایی معاف از مالیات است، لیکن نهاده‌های تولیدی و از جمله کالاهای سرمایه‌ای که در ساخت کالا مورد استفاده قرار می‌گیرد مشمول مالیات قرار می‌گیرد. (آقایی، الله محمد، کمیجانی، اکبر، ۱۳۸۰). در نظام‌های مالیاتی مبتنی بر مالیات‌های مستقیم، معافیت مالیاتی یک امتیاز محسوب می‌شود در حالی که در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، معافیت مالیاتی باعث عدم استرداد مالیات پرداخت شده در مرحله قبل می‌گردد، لذا معافیت مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده امتیاز محسوب نمی‌شود، بلکه مالیات با نرخ صفر امتیاز محسوب می‌شود. چون ضمن معافیت از پرداخت مالیات در این مرحله، زمینه استرداد مالیات مرحله قبل نیز فراهم می‌شود. به‌طور کلی برخی از کالاها و خدمات به سه دلیل کاهش خاصیت تنازلی، کاهش اثر تورمی و حمایت از

افشار کم درآمد و نیز کاهش هزینه‌های اجرایی و وصول مالیات از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌شوند. (حبیبیان، مجید، ۱۳۸۸).

معافیت خمس تأمین حدنصاب زندگی است. تا درآمد کسی به اندازه‌ای نرسد که مخارج سال او را تأمین کند از پرداخت خمس معاف است، ملاک تأمین زندگی برای پرداخت خمس حد غنی است نه حد قناعت. در بخش تولید نیز هزینه‌های تولید در واقع مانند هزینه‌های زندگی لحاظ می‌شوند. لذا تا درآمد ناشی از تولید اشخاص به اندازه‌ای که هزینه‌های تولیدی و مخارج آنان را در حد غنی پوشش دهد نباشد، معاف از خمس می‌باشد. مالیات بر ارزش افزوده با توجه به امکان اعمال معافیت‌های هدفمند و مالیات با نرخ صفر بر روی برخی کالاهای سرمایه‌ای و مصرفی، قابلیت انطباق با خمس را تا حدودی پیدا می‌کند؛ اما باید توجه داشت که در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، وجود معافیت‌های فراوان برای مشاغل گوناگون به جهت ایجاد انگیزه، به یقین، عدالت افقی نظام مالیاتی را تضعیف می‌کند. از طرفی موانع انگیزشی تولید (سرمایه‌گذاری، پس‌انداز و کار) را نیز کاهش داده است؛ هم‌چنین هدفمند ساختن معافیت‌های مالیاتی سبب می‌شود که دریافت مالیات از آن دسته از افراد جامعه که کالاها و خدمات لوکس و غیر ضروری بیش‌تری مصرف می‌کنند افزایش یابد (انصاری، عبدالمهدی، ۱۳۹۱)، چرا که عمده معافیت‌های اعمال شده در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، بر روی کالاهای سرمایه‌ای و مصرفی ضروری وضع می‌شود.

۳- دوره زمانی مشخص

در مالیات بر ارزش افزوده، دوره مالیاتی مشخص است و حتی می‌توان با برنامه‌ریزی مناسب و در جهت اهداف تعیین شده، دوره مالیات بر ارزش افزوده را افزایش و یا کاهش داد.

دوره زمانی در خمس نیز بدین صورت است که هرگاه انسان از راه زراعت، صنعت، تجارت و یا از طریق کار و خدمت در مؤسسات و بنگاه‌ها، درآمدی به دست آورد، خمس (یک پنجم) آن به امام معصوم علیه السلام و سادات اختصاص می‌یابد و باید آن را در عصر غیبت به فقیه جامع شرایط بدهد. اما از جهت ارفاق بر افراد به آنان فرصت داده شده تا یک سال صبر کنند و چنانچه در این مدت، این درآمد را در نیازهای خود و خانواده استفاده نکنند و تمام و یا مقداری از آن تا پایان سال زیاد بیاید، باید خمس پس انداز خود را بپردازند. این فرصت یک ساله را «سال خمسی» یا «مالی» گویند. (العروة الوثقی، ج ۲، ص ۷۲).

۴- رعایت کرامت انسانی و مکارم اخلاقی

از آن جا که مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر خوداظهاری است می‌تواند از یک طرف باعث شفاف سازی در انجام معامله‌ها و کاهش اقتصاد زیرزمینی شده و از طرف دیگر سبب کاهش نارضایتی مؤدیان مالیاتی شود. برخی از آثار اعمال مالیات بر ارزش افزوده عبارتند از:

۴-۱- اجرای درست مالیات بر ارزش افزوده، می‌تواند سبب سالم‌تر شدن درآمدهای دولت، افزایش سهم مالیات از محل تولیدهای داخلی و همچنین گستردگی پایه مالیاتی شود.

۴-۲- از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر خوداظهاری است می‌تواند از یک طرف باعث شفاف سازی در انجام معامله‌ها و کاهش اقتصاد زیرزمینی شده و از طرف دیگر سبب کاهش نارضایتی مؤدیان مالیاتی شود.

۴-۳- اجرای مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند برای دولت به‌عنوان یک منبع درآمدی باثبات و انعطاف‌پذیر محسوب شده و در تغییر الگوی مصرف به سمت کاهش تمایل به مصرف‌گرایی و تجملات نقش به‌سزایی داشته باشد.

۴-۴- مالیات بر ارزش افزوده، نسبت به سایر مالیات‌های دیگر از نظر هزینه وصول مالیات باصرفه‌تر است، زیرا مؤدیان از راه مشارکت فعال خویش، هزینه‌های وصول را کاهش می‌دهند.

۴-۵- اجرای مالیات بر ارزش افزوده سبب کاهش فرار مالیاتی می‌شود زیرا پرداخت نکردن مالیات از جانب فروشنده، پای خریدار کالای او را برای منظور کردن مالیات متعلقه به میان می‌کشد. منافع یک طرف، زیان طرف دیگر را سبب می‌شود و در صورت مؤثر بودن نظام کنترل، فرار مالیاتی به حداقل کاهش می‌یابد.

۴-۶- از آنجایی که سیستم مالیات بر ارزش افزوده یک سیستم خود اجرا بوده و همه مؤدیان نقش مامور مالیاتی را ایفا می‌کنند، هزینه وصول آن پایین است (زارع مقدم، احمد و غنی، محسن ۱۳۸۸).

یکی از ویژگی‌های مالیات‌های اسلامی از جمله خمس، حفظ کرامت مؤدیان است. در بحث مالیات‌های اسلامی تأکید زیادی بر مراعات نظر مالیات دهنده، جلب اعتماد وی، و صادق و راستگو بودن مودی و نیز پذیرفتن نظر وی در رابطه با مشمول بودن یا نبودن او تأکید بسیار شده است، چنان‌چه امیرالمومنین (ع) در رابطه با خود اظهاری و

احترام به مؤدیان و رعایت حال آنها در نامه ۲۵ نهج البلاغه می‌فرماید: با ترس از خدایی که یکتاست و همتایی ندارد حرکت کن. در سر راه هیچ مسلمانی را نترسان، یا با زور از زمین او نگذر، و افزون‌تر از حقوق الهی از او مگیر. هر گاه به آبادی رسیدی، در کنار آب فرود آی و وارد خانه کسی مشو، سپس با آرامش و وقار به سوی آنان حرکت کن، تا در میانشان قرار گیری، به آنها سلام کن و در سلام و تعارف و مهربانی کوتاهی نکن. سپس می‌گویی: «ای بندگان خدا، مرا ولیّ خدا و جانشین او به سوی شما فرستاده، تا حق خدا را که در اموال شماست تحویل گیرم، آیا در اموال شما حقی است که به نماینده او بپردازید» اگر کسی گفت: نه، دیگر به او مراجعه نکن، و اگر کسی پاسخ داد: آری، همراهش برو، بدون آن که او را بترسانی، یا تهدید کنی، یا به کار مشکلی وادار سازی، هر چه از طلا و نقره به تو رساند بردار، و اگر دارای گوسفند یا شتر بود، بدون اجازه‌اش داخل مشو، که اکثر اموال از آن اوست...

خمس وسیله‌ای برای رشد و کمال انسان محسوب می‌شود، در واقع هدف نهایی و فلسفه همه پرداخت‌های مالی موردنظر شریعت، تسهیل حرکت فرد مسلمان به سوی إلی الله می‌باشد. یکی از ویژگی‌های مالیات‌های صدر اسلام استفاده در محل بوده است. درآمدهای مالیاتی ابتدا در همان منطقه مصرف می‌شد و باقیمانده به مرکز فرستاده می‌شد لذا مالیات دهندگان تأثیر پرداخت‌های خود را در محل و شهر خود مشاهده نموده و به پرداخت مالیات ترغیب می‌شدند.

در مالیات‌های متعارف به خصوص مالیات بر ارزش افزوده، باید از این ویژگی استفاده کرد و با ارتقای فرهنگ مالیاتی در جامعه، توسعه اجتماعی را نتیجه گرفت. در جهت حفظ احترام و شخصیت مؤدیان و جلب اعتماد آنان، دولت باید بیش از پیش از اهرم‌های اجبار و تهدید در نظام اجرایی بپرهیزد و با تشویق درستکاران و ارشاد و تنبیه مناسب فراریان مالیاتی و اصلاح بیش تر نظام مالیاتی، زمینه را برای همکاری و مشارکت مؤدیان فراهم سازد و بدین وسیله، هزینه گردآوری مالیات را کاهش دهد.

۵- سازگاری نرخ پایه و هدف

یکی از موضوعات مهم در بحث اجرای مالیات بر ارزش افزوده مسئله تعدد و میزان نرخ‌های قابل اعمال در این مالیات است. عدم تعدد نرخ‌ها به این معناست که مالیات بر ارزش افزوده با نرخ واحد برای تمامی کالاها و خدمات در مراحل مختلف تولید و توزیع اعمال شود. در این حالت، اجرای مالیات بر ارزش افزوده بسیار آسان می‌شود و هزینه‌های اجرایی وصول آن نیز کاهش می‌یابد. از طرفی تجربه کشورهای مجری

مالیات بر ارزش افزوده نشان داده است که هر قدر نرخ مالیات بر ارزش افزوده پایین‌تر باشد، هزینه‌های وصول آن کاهش می‌یابد و این انگیزه‌ای قوی برای اتخاذ نرخ‌های پایین‌تر است. در واقع، هزینه‌های اجرایی و وصول مالیات بر ارزش افزوده متناسب با میزان نرخ انتخابی است. اعمال نرخ‌های بالاتر ضمن افزایش میزان درآمدهای واصله، هزینه‌های اجرایی وصول مالیات را نیز افزایش می‌دهد. انتخاب نرخ‌های پایین‌تر نیز اگرچه منجر به کاهش هزینه‌های اجرایی می‌شود، اما میزان درآمدهای وصول شده تحت این نرخ‌ها نیز قابل توجه نخواهند بود (ملایی پور، منصور، ۱۳۸۵). با توجه به هدف دولت در جایگزینی درآمدهای مالیاتی به جای درآمدهای نفتی، انتخاب نرخ‌های بالا نظیر نرخ ۲۰ درصد که اغلب کشورها نیز استفاده می‌کنند، منطقی به نظر می‌رسد منوط بر این که اقشار ضعیف جامعه باید مورد حمایت قرار گیرد و معافیت‌های اعمال شده نیز هدفمند باشد. در حالت کلی باید بیان کرد که حدود و میزان نرخ مالیات بر ارزش افزوده را میزان نیاز مالی دولت به این مالیات، شرایط عمومی اقتصاد کشور، سطح درآمدی اقشار آسیب‌پذیر و اقلام معاف از این مالیات تعیین می‌کند.

بر اساس منابع فقهی خمس به معنای ۲۰ درصد ما به التفاوت درآمد یا هزینه کار و زندگی مردم است که باید با توجه به متفاوت بودن نظرات فقهی هزینه گردد. در مورد ماهیت خمس یک تلقی اولیه این است که یک نرخ ثابت مالیاتی ۲۰ درصد (مالیات تناسبی) وجود دارد. اما یافته‌ها نشان می‌دهد که محوری‌ترین و فراگیرترین نوع مالیات اسلامی (خمس) دارای نرخ تصاعدی است یعنی نرخ نهایی و متوسط در خمس برابر ۲۰ درصد می‌باشد. با افزایش کاهنده مخارج زندگی به موازات افزایش درآمد با معیار نرخ نهایی مالیاتی، خمس نیز یک نرخ صعودی پیدا خواهد کرد.

۶- حداقل هزینه وصول

مالیات بر ارزش افزوده نیز، دارای ویژگی نرخ شفاف و پایه مالیاتی گسترده می‌باشد. از طرفی با خودکنترلی و نیز شفاف نمودن مبادلات در کشور در نهایت منجر به کاهش هزینه دریافت مالیات می‌شود. خمس به دلیل وجود نرخ شفاف و پایه مالیاتی مشخص و هم‌چنین عبادی بودن، دارای حداقل هزینه جمع‌آوری است. نکته قابل توجه آن‌که در نظام مالیاتی علوی تأکید بسیار زیادی بر خوداظهاری شده است، که سبب کاهش هزینه جمع‌آوری مالیات می‌شود.

مقایسه آثار اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده و خمس

مالیات به‌عنوان یکی از ابزارهای سیاستی دولت بر متغیرهای کلان اقتصادی آثار متفاوتی دارد و به همین جهت دولت‌ها در اعمال سیاست از این طریق دقت نظر به‌عمل می‌آورند زیرا ممکن است وضع مالیات و یا تغییر نرخ آن از یک جهت دارای آثار مثبت بوده ولی از جهات دیگر پیامدهای منفی به دنبال داشته باشد. در این قسمت خمس و مالیات بر ارزش افزوده را از این جهت با هم مقایسه می‌کنیم.

۱- تورم

با توجه به این که اخذ مالیات بر ارزش افزوده، منجر به افزایش قیمت برای مصرف‌کننده می‌شود، به نظر می‌رسد که امکان افزایش سطح قیمت‌ها وجود دارد ولی الزاماً منجر به تورم نخواهد شد زیرا بروز آثار تورمی در پی استقرار مالیات بر ارزش افزوده، متأثر از عوامل متعدد اقتصادی و غیراقتصادی می‌باشد که از جامعه‌ای به جامعه دیگر متفاوت است. از این رو، نمی‌توان به‌طور قطع آثار تورمی این نظام مالیاتی را در تمامی جوامع مشابه و یکسان پیش بینی کرد (تایت^۱، ۲۰۰۵). در این خصوص آلن تیت اقدام به برآورد آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده براساس آمارهای موجود ۳۵ کشور نموده است:

به‌طور کلی در ۶۳ درصد از کشورهای مورد مطالعه (۲۲ کشور)، پیامدهای تورمی مشاهده نشده است و در ۷ کشور سطح قیمت‌ها شاهد تنها یک جهش بوده و در ۶ کشور، آثار تورمی مشاهده شده است. به هر حال از لحاظ نظری ممکن است همزمان با معرفی مالیات بر ارزش افزوده، شاخص قیمت مصرف‌کننده (C. P. I) در یک سال یا در چند سال متوالی به صورت شتابان افزایش یابد اما تجارب برخی کشورهای استفاده‌کننده از این مالیات نشان می‌دهد که الزاماً همبستگی مثبتی بین اعمال مالیات و افزایش نرخ تورم وجود ندارد و شرایط در کشورهای مختلف، متفاوت است. اثر مالیات بر ارزش افزوده بر روی تورم موقتی است و در کوتاه‌مدت از بین خواهد رفت، مشروط بر آنکه دولت یک برنامه مدون همزمان با اجرای مالیات بر ارزش افزوده اعمال نماید (ضیایی بیگدلی، محمد تقی، ۱۳۸۳). هم‌چنین این نوع مالیات، فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد و در نتیجه درآمدهای مالیاتی دولت افزایش می‌یابد و به دولت در اعمال سیاست‌های انقباضی و کاهش تورم کمک می‌کند (حبیبیان، مجید، ۱۳۸۸). با توجه

1- Tait

به‌نظر صاحب‌نظران مالیه عمومی، با افزایش درآمد دولت از طریق اعمال مالیات بر ارزش افزوده، کسری بودجه کاهش می‌یابد و نیاز دولت به استقراض از سیستم بانکی نیز کاهش پیدا می‌کند. در نتیجه، نرخ بهره پایین می‌آید و به تبع آن سرمایه‌گذاری افزایش می‌یابد و افزایش سرمایه‌گذاری موجب افزایش تولید و کاهش تورم می‌شود (انصاری، عبدالمهدی، ۱۳۹۱).

اما نسبت به خمس، با توجه به این که مهم‌ترین موارد تعلق خمس، پس انداز مصرف‌کنندگان می‌باشد، پرداخت بخشی از آن موجب کاهش قدرت خرید مصرف‌کنندگان شده و تقاضای آنان را کاهش می‌دهد که این به نوبه خود می‌تواند سطح قیمت‌ها را کاهش دهد. مگر این که باز توزیع مجدد این درآمدها بین فقیران و یا مصرف آن در موار و مصادیق سهم امام مجدداً افزایش تقاضای کل را در بر داشته باشد که این نیاز به تدبیر دولت در اعمال سیاست‌های مناسب همزمان درباره مصرف درآمدهای حاصل از خمس می‌باشد و در هر صورت از این جهت با مالیات بر ارزش افزوده مشترک می‌باشد.

۲. به منظور مقایسه آثار توزیعی مالیات بر ارزش افزوده و خمس دو بحث توزیع درآمد و عدالت مالیاتی مطرح می‌شود:

الف) توزیع درآمد

یکی از کارکردهای اصلی مالیات، تأثیر بر وضعیت توزیع درآمد جامعه است. جهت‌گیری مالیات‌ها باید به گونه‌ای باشد که وضعیت توزیع درآمد عادلانه شود. افرادی که از سطوح درآمدی بالا برخوردارند مالیات بیشتری پرداخته و در مقابل به افراد فاقد درآمد و یا دارای درآمد پایین یارانه که معمولاً حاصل درآمدهای مالیاتی است پرداخته شود.

برخی معتقدند مالیات بر ارزش افزوده با این هدف سازگاری ندارد و بار بیش‌تری بر طبقات فرودین جامعه تحمیل می‌کند و درواقع موجب دریافت سهم بیش‌تری از افراد کم درآمد نسبت به افراد پر درآمد می‌شود. اما برای بررسی صحت و سقم این گفتار باید از یک طرف به چگونگی دریافت این مالیات یعنی قلمروی شمول آن و نیز نرخ و همچنین معافیت مالیاتی آن و از طرف دیگر به نحوه استفاده از درآمدهای حاصله بستگی دارد. در واقع تأثیر این نوع مالیات بر توزیع درآمد بستگی به این دارد که قیمت

کالاها و خدمات چگونه نسبت به حذف مالیات برخی کالاها و وضع مالیات بر کالاها دیگر واکنش نشان می‌دهد.

جهت‌گیری مالیات‌های اسلامی و از جمله خمس، بهبود وضعیت توزیع درآمد جامعه می‌باشد وضع مالیات تناسبی و هم‌چنین معافیت‌های مالیاتی در سطح مصرف متعارف به تحقق عدالت در جامعه کمک می‌کند زیرا اشخاصی که پس انداز یا درآمد خالص بیش‌تری از اشتغال به فعالیت‌های اقتصادی نصیبشان می‌شود مبلغ مالیات آنان نیز بیش‌تر می‌شد و اشخاص کم درآمد مالیات به نسبت کم‌تری می‌دادند. (صدر. گیلک حکیم آبادی، ۱۳۸۱). نکته مهم در رابطه با کارکرد توزیع درآمد در نظام مالیاتی اسلام و از جمله خمس، این است که نحوه باز توزیع درآمد تا حدود زیادی مشخص می‌باشد، از طرفی مالیات‌های جمع‌آوری شده در هر منطقه ابتدا صرف همان منطقه می‌شد که تأمین نیازهای فقرای بومی در اولویت بود، ویژگی که در سیستم مالیات بر ارزش افزوده باید مورد توجه قرار گیرد.

ب) عدالت مالیاتی

یکی از ملاک‌های پذیرش نظام مالیاتی، رعایت عدالت مالیاتی در آن نظام است. عدالت را رفتار برابر با برابرها (برابری افقی) و رفتار نابرابر با نابرابرها (برابری عمودی) می‌دانند. به عبارتی عدالت افقی به معنی آن است که با افراد مشابه به‌طوریکسان برخورد شود یعنی نظام مالیاتی باید به نحوی طراحی شود که از افرادی که دارای ثروت و امکان کسب درآمد یکسان می‌باشند به یک اندازه مالیات دریافت شود. عدالت عمودی به این نکته اشاره دارد که از افراد با امکانات مالی و ثروت متفاوت، مالیات‌های متفاوت دریافت شود.

۱) مالیات بر ارزش افزوده و عدالت مالیاتی: یکی از انتقادات وارد شده بر مالیات بر ارزش افزوده این است که این نوع مالیات در مقایسه با مالیات بر درآمد، سبب بروز بی‌عدالت مالیاتی می‌شود؛ به خصوص اینکه، خانوارهای با درآمد پایین سهم بیش‌تری از درآمدشان را صرف مصرف می‌کنند. وضع این مالیات با یک نرخ واحد و پایه وسیع می‌تواند از فشار مالیاتی بر خانوارهای کم درآمد بکاهد و یا می‌تواند با استفاده از معافیت‌های مالیاتی یا اعمال نرخ‌های پایین و حتی صفر بر کالاهای ضروری این فشار را کاهش داد (ضیایی بیگدلی، محمد تقی، ۱۳۸۳).

۲) خمس و عدالت مالیاتی: خمس به این دلیل که از مازاد درآمد و هزینه‌های زندگی گرفته شود و هر فرد با استفاده و برخورداری و نیز کسب درآمد بیش‌تر از منابع

جامعه به سطح بالاتری از زندگی دست می‌یابد و لذا مالیات خمس بیش‌تری می‌پردازد که در نهایت منجر به برقراری عدالت عمودی می‌شود. در مالیات‌های تعیین شده در نظام اسلامی، ضمن توجه به اصل بهره بردن از خدمات دولتی، تأکید بیش‌تر بر توانایی پرداخت است.

در رابطه با خمس و بحث عدالت، ذکر دو نکته ضروری به نظر می‌رسد:

الف) اصل منفعت (پایه گسترده مالیاتی): تمام درآمدهای ناشی از سرمایه و نیروی کار و حتی درآمدهای فعلیت نیافته مشمول خمس و زکات است و هیچ شغل یا فردی از پرداخت مالیات معاف نیست (صدر، سید کاظم و گیلک حکیم آبادی، محمد تقی، ۱۳۸۱). لذا اصل منفعت در رابطه با مالیات خمس، صادق می‌باشد.

ب) توانایی پرداخت: خمس درآمد کسب، قلم عمده مالیات‌های اسلامی است و بر درآمد مازاد از مخارج زندگی مودی و خانوار تحت تکفل او وضع می‌شود، لذا توانایی فرد در پرداخت مالیات لحاظ می‌گردد (صدر، سید کاظم و گیلک حکیم آبادی، محمد تقی، ۱۳۸۱).

نکته‌ای که در تدوین قانون مالیات بر ارزش افزوده باید مورد توجه قرار گیرد این است که بر حسب تحقیقی که میزان بدهی خمس را برای دهک‌های گوناگون در سال ۱۳۷۵ شمسی محاسبه کرده است، با هدف بررسی عادلانه بودن نظام مالیاتی و با توجه به نرخ تورم و بالابودن هزینه‌های زندگی و پایین بودن درآمدهای طبقات پایین، نشان می‌دهد که شش طبقه اول از پرداخت خمس معاف بوده‌اند. در حالی که فقط طبقه اول درآمدی، از مالیات بر درآمد معاف بوده است.

نظام اقتصادی اسلام نه تنها تضمین کننده عدالت اقتصادی و تأمین کننده رفاه عمومی است، بلکه در پی هدف والاتری نیز می‌باشد و آن رسیدن به جامعه‌ای است که مردم در اموال با یکدیگر به مساوات رفتار می‌کنند و همدیگر را در روزی و معیشت خود سهیم می‌گردانند (شمس الدینی، مصطفی؛ شهرکی، جواد، ۱۳۹۰). از آنجا که عمده‌ترین هدف دولت اسلامی از وضع مالیات، تأمین مخارج حکومتی است، لذا بحث عدالت و عدالت مالیاتی در تعریف اسلام از یک نظام مالیاتی مطلوب، نمایان می‌شود. در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، با وضع مالیات بر مصرف کننده نهایی، بر اصل بهره مندی از منافع تأکید شده است و توجه چندانی به توانایی پرداخت نمی‌شود. وجود نظام تک نرخی ساده در مالیات بر ارزش افزوده بدون در نظر گرفتن هیچ‌گونه معافیتی، به آن معناست که پرداخت این مالیات پرداختی توسط افراد کم‌درآمد سهم عمده‌ای از درآمد

و هزینه آنها را شامل می‌شود، از این رو مالیات بر ارزش افزوده در واقع نوعی مالیات نزولی است، یعنی خانوارهای با درآمد بالا سهم کم‌تری از درآمد خود را مالیات می‌دهند تا خانوارهای با درآمد پایین. در حالی که در مالیات‌های تعیین شده در نظام اسلامی، ضمن توجه به اصل بهره بردن از خدمات دولتی، تأکید بیش‌تر بر توانایی پرداخت است. لذا با معاف نمودن برخی کالاها ضروری و یا اعمال نرخ‌های پایین‌تر بر این نوع از کالاها، می‌توان در جهت کاهش بی‌عدالتی مالیات بر ارزش افزوده، گام برداشت.

ج) رشد اقتصادی

مالیات بر ارزش افزوده بر قیمت‌های جاری اعمال می‌شود و ایجاد تغییراتی در نرخ آن سریعاً به کاهش و یا افزایش درآمد منجر می‌شود؛ لذا به منزله یک ابزار مالیاتی انعطاف‌پذیر به هنگام اعمال سیاست‌های تثبیت اقتصادی مورد استفاده قرار گیرد. (ضیایی بیگدلی، محمد تقی، ۱۳۸۳)

از جمله موضوعاتی که سبب افزایش پس انداز و سرمایه‌گذاری می‌شود، کاهش بار مالیاتی است. این مالیات به رغم اینکه برگشتی سرمایه را مشمول مالیات می‌کند اما در مقایسه با مالیات بر درآمد، بار مالیاتی کم‌تری ایجاد می‌کند. در نظام مالیات بر ارزش افزوده، با برقراری اعتبار مالیاتی، نیازی به پرداخت هزینه استهلاک و سایر موارد اختلال‌زا و پیچیده وجود ندارد (انصاری). مالیات بر ارزش افزوده در برابر تجارت خارجی و فعالیت‌های اقتصادی خنثی است و بر توزیع عوامل، سرمایه‌گذاری و... تأثیری ندارد لذا با اعمال آن در تخصیص بهینه عوامل خلی وارد نمی‌شود (ضیایی بیگدلی، محمد تقی، ۱۳۸۳). مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند با توجه به وضعیت اقتصادی کشور سازگار شود. در هنگام رونق اقتصادی چون این نوع مالیات بر ارزش افزوده بر کالاها و خدمات اعمال می‌شود، با افزایش سطح تولید و ارزش افزوده، میزان وصولی از این منبع افزایش می‌یابد. از طرف دیگر، در زمان رکود اقتصادی و با کاهش سطح تولیدات و ارزش افزوده مؤسسات اقتصادی سطح وصولی مالیات بر ارزش افزوده نیز تقلیل می‌یابد که این عملکرد سبب کاهش آثار سیکل تجاری و حاصل شدن رشد پایدار اقتصادی می‌شود.

هم‌چنین با توجه به اینکه واردات را شامل می‌شود، به نفع تولید است و چون امکان فروش کالاها را قاجاق کمابیش حذف می‌شود، تلاش برای قاچاق کالا به داخل کشور فاقد انگیزه خواهد بود. کنترل تدریجی مبادلات اقتصادی از دیگر دستاوردهای مالیات بر ارزش افزوده است که به دلیل ویژگی خود کنترلی این مالیات و قابلیت رد یابی

معاملات در زنجیره واردات، تولید، توزیع و صادرات امکانپذیر می‌شود (انصاری، عبدالمهدی، ۱۳۹۱) که با شفاف شدن فعالیت‌های اقتصادی، زمینه لازم جهت رشد اقتصادی فراهم می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده با انتقال پایه مالیاتی از درآمد به مصرف، انگیزه‌های سرمایه‌گذاری را افزایش داده، منابع لازم برای گسترش سرمایه‌گذاری را از راه افزایش امکان پس انداز تأمین کرده و از انتقال سرمایه از بخش‌های خدماتی مولد به بخش جلوگیری می‌کند.

مالیات‌های اسلامی از جمله خمس به واسطه دارا بودن تعداد نرخ نهایی اندک و پایین (حداکثر دو نرخ صفر و ۲۰ درصد) و در نتیجه پایین بودن بار مالیاتی، انگیزه‌های کار، پس انداز و سرمایه‌گذاری را کاهش نمی‌دهد. لذا خمس به مانند سایر مالیات‌های اسلامی به علت پایین بودن بار مالیاتی، انگیزه سرمایه‌گذاری را کاهش نمی‌دهند (صدر، سید کاظم و گیلک حکیم آبادی، محمد تقی، ۱۳۸۱). در مورد تأثیر خمس بر رشد اقتصادی، چند نکته حائز اهمیت می‌باشد:

۱- یکی از شرایط مهم تحقق سرمایه‌گذاری‌های جدید، وجود پس انداز در جامعه است. از آنجا که خمس، بر فواید کسب و درآمد وضع شده، باعث افزایش مصرف فرد برای اجتناب از پرداخت مالیات می‌شود و از سوی دیگر کاهش میزان درآمد فرد، باعث کاهش مصرف حال و آینده می‌شود. بنابراین می‌توان انتظار داشت که تأثیر خمس بر کاهش مصرف کم‌تر از این تأثیر بر پس انداز افراد باشد.

۲- عدم استفاده از دارایی‌ها نه تنها سبب می‌شود این اموال در شمول مالیات درآیند بلکه سبب می‌شود که به مرور زمان نیز ارزش آنها غالباً کاهش یابد. لذا انتخاب عقلایی افراد این است که اموال و دارایی‌های خود را در جهت کسب درآمد بیشتر سرمایه‌گذاری کند از طرفی تحریم ربا و نرخ بهره در اسلام، سبب کاهش نرخ سرمایه‌گذاری و در نتیجه توجیه پذیر بودن بسیاری از طرح‌هایی می‌شود که در اقتصاد سرمایه داری توجیه اقتصادی نداشته‌اند می‌شود، لذا فعالیت بخش دولتی کاهش و فعالیت بخش خصوصی افزایش می‌یابد (استاد محمد، اسماعیل و فرهودی، قادر، ۱۳۹۰).

۳- ویژگی دیگر خمس ایجاد مشوق برای سرمایه‌گذاری و رشد تولید است. هنگام محاسبه خمس، تمام هزینه‌های سرمایه‌گذاری و دیون ناشی از آن درآمد به دست آمده قابل کسر است

باید توجه داشت که در تولید، ملاک سود است. زیرا هزینه‌های تولید نیز مانند هزینه‌های زندگی از مالیات خمس معاف است. لذا نقطه بهینه قبل و پس از وضع مالیات خمس تغییری نمی‌کند، بنابر این مالیات خمس تأثیر منفی بر کارایی ندارد. از طرفی خمس بر پس انداز مازاد سبب افزایش مصرف و در پی آن افزایش تولید می‌شود.

در مقایسه اثرات مالیات بر ارزش افزوده و خمس بر رشد، باید اذعان داشت که مالیات بر ارزش افزوده بر مصرف وضع می‌شود که منجر به کاهش مصرف می‌شود و در حالت کلی تفاوتی بین کالاهای سرمایه‌ای و غیر سرمایه‌ای قائل نمی‌شود بر خلاف خمس که بر مازاد درآمد و پس انداز وضع می‌شود، به عبارتی اثر کاهشی مصرف ناشی از وضع مالیات بر ارزش افزوده بیش از اثر افزایشی پس انداز خواهد بود. همچنین مالیات بر ارزش افزوده بر سرمایه‌ها و دارایی‌های کنز شده وضع نمی‌گردد در حالی که خمس نه تنها بر سرمایه‌ها و دارایی‌ها ی در گردش وضع نمی‌شود بلکه بر سرمایه‌ها و دارایی‌های راکد نیز وضع شده، مانع از خروج این سرمایه‌ها از چرخه اقتصادی می‌گردد.

د) تأمین درآمد دولت

مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورها به‌عنوان یک منبع درآمدی جدید و باثبات به منظور پوشش مخارج دولت در نظر گرفته می‌شود. چون این مالیات از مصرف اخذ می‌شود و مصرف نیز به مثابه بخشی از تولید ناخالص داخلی، کم‌تر دچار نوسان می‌شود. بنابراین اعمال این نوع مالیات نوعی درآمد ثابت را برای دولت ایجاد می‌کند. از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند بخشی از فعالیت‌های اقتصادی را زیر پوشش قرار دهد که از طریق مالیات‌های فروش به دشواری امکانپذیر است، در نتیجه دارای پایه مالیاتی گسترده‌ای است و امکان وصول بخش زیادی از ظرفیت‌های بالقوه مالیات کشور رافراهم می‌سازد (ضیایی بیگدلی، محمد تقی، ۱۳۸۳).

عمده‌ترین هدف دولت اسلامی از وضع مالیات، تأمین مخارج حکومتی است. به نظر می‌رسد که نظام مالیاتی اسلام به واسطه دارا بودن نرخ نهایی یکنواخت و معافیت سطح زندگی، سیستم مالیات تصاعدی متمایل (با نرخ‌های نزدیک به هم) دارد. بنابراین تأثیر چندانی بر توزیع مجدد نمی‌نهد و بیش‌تر در جنبه هزینه کردن این درآمدهای عمومی در بالا بردن سطح زندگی فقیرات می‌کوشد (صدر، سید کاظم و گیلک حکیم آبادی، محمد تقی، ۱۳۸۱) لذا وظیفه اصلی نظام مالیاتی اسلامی از جمله خمس، تأمین درآمد حکومت است.

مشاهده می‌شود که مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با تأمین مالی دولت با مالیات خمس، تشابه دیدگاه بسیاری دارد.

در رابط با مقایسه مالیات بر ارزش افزوده و خمس باید توجه داشت که:

(۱) مالیات‌های اسلامی مالیاتی عبادی اند. اما مالیات متعارف به موجب قانون همانند اسلامی، وظیفه دینی تلقی نمی‌شود، انسان اقتصادی با کردار دینی فرار مالیاتی را نوعی عقوبت و گناه می‌داند اما فرار مالیاتی در مالیات متعارف فقط نوعی تخلف قانونی محسوب می‌شود.

(۲) تمامی مالیات‌های اسلامی نظیر خمس، از نوع مالیات‌های مستقیم بوده و از صاحبان در آمدهای خالص به صورت پس انداز، سود، اجاره و شبهه اجاره گرفته می‌شده است. هیچ نوع مالیات بر درآمد ناخالص یا مصرف اشخاص وجود نداشت و به‌طور غیر مستقیم هیچ کس مشمول پرداخت مالیات واقع نمی‌شد. درحالی‌که ویژگی اصلی مالیات بر ارزش افزوده قابل انتقال بودن آن است.

(۳) در مالیه اسلامی موردی که بر مصرف، مالیاتی وضع شده باشد وجود ندارد. حتی در خمس ارباح مکاسب که قلم عمده درآمد دولت محسوب می‌شود، بر مصرف و سرمایه‌گذاری به منظور رفاه آینده تا حد غنی، موردی یافت نمی‌شود که تکلیفی وضع شده باشد، حتی درموردی نظیر خمس ارباح مکاسب، مصرف متناسب با شان مودی، سبب اعمال تخفیف نیز می‌شود. در حالی‌که مالیات بر ارزش افزوده با تجمع مالیات‌هایی که در حلقه‌های مختلف پرداخت می‌شود در نهایت بر مصرف کننده نهایی تحمیل می‌شود (حبیبیان نقیبی، مجید و زمانی، احمد ۱۳۹۱).

(۴) مورد دیگر اینکه در نظام مالیاتی اسلامی، نحوه هزینه کردن مالیات‌های کسب شده در شرع بیان شده و نسبتاً مشخص می‌باشد، اما موارد مصرف درآمد ناشی از مالیات بر ارزش افزوده به روشنی بیان نمی‌شود.

(۵) اخذ مالیات خمس از مازاد اقتصادی اشخاص، هیچ اثر نامطلوبی بر کارایی اقتصادی فعالیت‌های اقتصادی ندارد. زیرا شرط لازم و کافی برای تعادل اقتصادی هیچ تغییری نمی‌کند. این ویژگی سبب تقویت نظام تولید و تضمین آن می‌شد و از آثار

نامطلوبی که دیگر انواع مالیات‌های غیر مستقیم یا تصاعدی بر درآمد خالص دارند و انگیزه رشد تولید را می‌کاهند، جلوگیری می‌کند.

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

در این مقاله به بررسی تطبیقی مالیات خمس و مالیات بر ارزش افزوده پرداختیم. بدین منظور، ابتدا به معرفی مالیات بر ارزش افزوده و ویژگی‌های آن پرداختیم و بیان شد که این نوع از مالیات به دلیل وجود پایه گسترده مالی به نام تولید ناخالص داخلی و در عین حال وجود نرخ مالیاتی منعطف و ... از جمله با ثبات‌ترین و مطمئن‌ترین منابع درآمدی دولت‌ها محسوب می‌شود.

در ادامه به معرفی خمس به‌عنوان مهم‌ترین منبع تأمین مالی دولت پرداختیم. مشاهده شد که خمس در بسیاری از موارد نظیر پایه مالیاتی گسترده، وضع شدن بر ارزش افزوده، تأثیر مثبت بر تولید، تأمین مالی دولت، دوره مالی، شفافیت، معافیت و... با مالیات بر ارزش افزوده مطابقت دارد. در بحث عدالت مالیاتی نیز باید بیان داشت که این موضوع با اعمال معافیت‌ها و نرخ صفر به برخی کالاهای مصرفی و سرمایه‌ای ضروری می‌توان تا حدودی از آثار بی‌عدالتی ناشی از اعمال مالیات بر ارزش افزوده کاست. از طرفی همان‌گونه شهید صدر بیان می‌دارد که نمی‌توان نظام اقتصادی اسلام را به صورت مجزا و مستقل از دیگر زیر نظام‌های اسلامی بررسی و به حساب آورد، نمی‌توان نظام مالیاتی را به صورت مستقل و جدای از بخش‌های مختلف جامعه در نظر گرفت، بلکه باید همسو و هم‌جهت با سایر نظام‌های جامعه و با در نظر گرفتن تأثیر و تاثر آنها بر هم بررسی شود.

پیشنهادات

- (۱) مهم‌ترین گام در اجرای ساده این مالیات تعیین یک یا دو هدف معین برای آن است و سایر اهداف با سیاست حمایتی تعقیب شود.
- (۲) تدوین قانون کامل، مکمل اجرای خوب آن است و باید در قانون مالیاتی جرایم مربوط به تأخیر یا فرار مالیاتی و همچنین توجه به افراد متدین، پیش بینی شود. متأسفانه مردم متدین در نظام اقتصادی ایران، دو نوع پرداخت مالیاتی دارند زیرا از طرفی وجوه مالی شرعی خود را می‌پردازند و از طرفی باید مالیات‌های رایج را نیز

بپردازند که ممکن است سبب افزایش و بالا رفتن بار مالیاتی یا دست کم افزایش فرار مالیاتی از یکی از دوش نوع سیستم یا هر دو می‌شود.

۳) اگر یکی از اهداف مالیاتی ارزش افزوده، ایجاد شفافیت در فعالیت‌های اقتصادی باشد و سادگی را مهم‌ترین اصل مالیاتی فرض کنیم که موجب کاهش هزینه‌های تمکین می‌شود پیشنهاد می‌شود به جای اعمال معافیت مالیاتی گوناگون، تا حد ممکن از نرخ صفر استفاده شود. به‌طور کلی در طراحی سیستم مالیات بر ارزش افزوده یک رابطه جانشینی بین دو متغیر کارایی و توزیع عادلانه درآمد وجود دارد. لذا توصیه می‌شود که سازمان امور مالیاتی تلاش بسیار زیادی در جهت ساده سازی سیستم مالیات بر ارزش افزوده و ارتقاء فرهنگ مالیاتی مؤدیان و ممیزان مالیاتی بنماید. از طرفی با ساده سازی سیستم مالیاتی زمینه را برای کسب اطلاعات مالیاتی مؤدیان فراهم نماید تا این مالیات علاوه بر کسب و نایل شدن به اهداف موردنظر پایه‌ای برای سیستم مالیات مستقیم شود.

فهرست منابع

قرآن کریم

نهج البلاغه

موسوی خمینی، روح الله، (۱۳۶۸)، البیع، ج ۲، قم، مؤسسه مطبوعاتی اسماعیلیان.

میرمعزی، سیدحسین (۱۳۸۹)، نظام اقتصادی اسلام، تهران، پژوهشگاه فرهنگ و اندیشه اسلامی، ۱۳۸۹.

نجفی، محمدحسن، (۱۳۶۷)، جواهرالکلام، ج ۲، قم، دارالکتب الاسلامیه.

انصاری، عبدالمهدی (۱۳۹۱)، «تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر سودآوری، سرمایه و منابع مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» مجله اقتصادی بررسی مسایل و سیاست‌های اقتصادی، آذر و دی ۱۳۹۱، شماره ۹ و ۱۰،

افشاری، محمد (۱۳۹۰)، «ویژگی‌های اساسی مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان منبع درآمد قابل اتکا برای شهرداری‌ها»، اقتصاد شهر تابستان ۱۳۹۱ - شماره ۱۴.

استاد محمد، اسماعیل و فرهودی، قادر (۱۳۹۰) «نقش مالیات‌های اسلامی در رشد و توسعه اقتصادی». مجموعه مقالات سومین همایش مالیات‌های اسلامی (همگرایی مالیات‌های اسلامی و مالیات‌های موجود و جدید). انتشارات دانشگاه مفید. ۱۳۹۰، صفحات ۱۰۹-۱۳۰.

آقایی، الله محمد، کمیجانی، اکبر (۱۳۸۰)، «مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده و مزایای آن، پژوهشنامه اقتصادی، پژوهشنامه اقتصادی» پاییز ۱۳۸۰ - شماره ۲.

حبیبیان نقیبه، مجید و زمانی، احمد (۱۳۹۱). «بازخوانی مالیات بر ارزش افزوده از منظر شریعت اسلامی»، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، ۱۳۹۱، شماره ۱۵.

حبیبیان نقیبه، مجید (۱۳۸۸)، «بررسی تطبیقی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های اسلامی (زکات)»، مجموعه مقالات دومین همایش مالیات‌های اسلامی (جایگاه مالیات‌های اسلامی و متعارف و ارتباط متقابل آن‌ها، اسفند ۱۳۸۸).

زارع مقدم، احمد وغنی، محسن (۱۳۸۸). «مالیات بر ارزش افزوده (فرصت‌ها و چالش‌ها)»، مجله نامه اقتصاد بازرگانی، مرداد ۱۳۸۸ شماره ۴۹۶.

سعیدی، پرویز، نهتانی، محمد (۱۳۹۰)، «بررسی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی»، دو فصلنامه جستارهای اقتصادی، بهار و تابستان ۱۳۹۰، شماره ۱۵.

شمس الدینی، مصطفی و شهرکی، جواد (۱۳۹۰)، «پیاده‌سازی یک الگوی مالیاتی مناسب از منظر قوانین مالیاتی اسلام»، دوفصلنامه علمی- تخصصی مطالعات اقتصاد اسلامی، بهار و تابستان ۱۳۹۰، شماره دوم.

ضیایی بیگدلی، محمد تقی (۱۳۸۳)، «جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در اصلاح نظام مالیاتی، مجلس و راهبرد» زمستان ۱۳۸۳ - شماره ۸۴۵.

عزیزی، سعید (۱۳۹۰)، «بررسی ارتباط بین مالیات اسلامی و مالیات جدید»، مجموعه مقالات سومین همایش مالیات‌های اسلامی، قم، دانشگاه مفید، ۱۳۹۰، چاپ اول.

علوی، سیدجعفر (۱۳۹۰)، «موضوع خمس فوائد مکتسبه یا مطلق فوائد»، فقه و اصول، بهار ۱۳۹۱، شماره ۸۸.

فیض، علیرضا و قدرتی سیاهمزیگی، طیبه (۱۳۸۶)، «جایگاه خمس در اقتصاد اسلامی»، مجله فقه و مبانی حقوق، زمستان ۱۳۸۰ سال سوم شماره ۱۰.

گیلک حکیم آبادی، محمدتقی (۱۳۸۳)، «درس‌هایی از روند اصلاحات مالیاتی در جهان»، مطالعه‌ی موردی ایران. پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی، تابستان ۱۳۸۳، شماره ۱۳.

ملایی پور، منصور (۱۳۸۵)، «استقرار گام به گام مالیات برارزش افزوده در ایران»، مجله برنامه‌ریزی و بودجه، مرداد و شهریور ۱۳۸۵، شماره ۹۸.

مومن، محمد (۱۳۸۰)، «رابطه خمس و زکات با مالبات‌های حکومتی»، اقتصاد اسلامی، ۱۳۸۰.

نوری کرمانی، محمدمیر (۱۳۸۴)، «خمس از نظریه تا عمل»، سومین همایش دو سالانه اقتصاد اسلامی: نظریه اقتصاد اسلامی و عملکرد اقتصاد ایران، دیماه ۱۳۸۴.

Alan. a. Tait(1998), Value Added Tax: international practice and problem, IMF1998.

Alan. Tait(1991), Value Added Tax: Administrative and Policy, IMF, 1991

Han, S. S. (1998), The VAT in the Republic of Korea, in Value Added Taxation in Developing Countries, ed. M. Gillis. C. S. Shoup. and G. P Sicat, Word Bank, 1998.

Rosen,Harvey, S(1988)., Public Finance, IrWin,1988.

میزان تأثیر جرایم مالیاتی در افزایش وصول مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده "مطالعه موردی مؤدیان بزرگ مالیاتی استان کرمان"

محمدحسین شاهرخی

کارشناس ارشد مدیریت دولتی گرایش مالی

امیرحسین تائبی

دکترای حسابداری- استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمان

یاسر برکم^۱

دانشجوی دکتری مدیریت دولتی گرایش تطبیقی و توسعه - دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمان،

ybarkam@yahoo.com

چکیده

هدف این پژوهش عبارت است از میزان تأثیر جرایم مالیاتی در افزایش وصول مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان بزرگ مالیاتی استان کرمان می‌باشد. برای آزمون فرضیات از رگرسیون چندگانه بهره برده شده است. نمونه آماری ۱۲۲ نفر از مؤدیان بزرگ مالیاتی استان کرمان در طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۱ می‌باشد. اطلاعات مورد نیاز از طریق صورت‌های مالی ابرازی و پرونده‌های رسیدگی شده مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان اداره کل امور مالیاتی استان کرمان جمع‌آوری و با استفاده از نرم افزار Stata13 مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج رگرسیون چندگانه نشان داد که:

بین جرایم مربوط به عدم ثبت نام، عدم صدور صورتحساب، عدم تسلیم اظهارنامه، عدم ارائه اسناد و مدارک، عدم ارائه دفاتر و جریمه تأخیر یا عدم پرداخت بدهی با میزان بدهی مالیاتی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

کلید واژه‌ها: مالیات، مالیات بر ارزش افزوده، جرائم مالیاتی، فرار مالیاتی

۱- مقدمه

تأمین هزینه‌های عمومی کشورها هم‌چون تأمین امنیت، بهداشت و درمان، آموزش و... نیازمند منابع مناسب و مستمر برای دولت‌ها می‌باشد و مهم‌ترین منبع درآمدی دولت‌ها برای تأمین این هزینه‌ها در جهان امروز مالیات است. این منبع (مالیات‌ها) در کشورهای پیشرفته و توسعه یافته اکثر قریب به اتفاق درآمدهای دولت‌ها را تشکیل می‌دهد و اساساً تکیه بر درآمدهای مالیاتی که منبعی پایدار هستند، حکایت از سلامتی اقتصاد کشورها دارد. اصلاح ساختار اقتصادی کشور یکی از اهداف مهم دولت در حال حاضر محسوب می‌شود در همین چارچوب اصلاح ساختار درآمدی دولت و کاهش اتکاء به درآمدهای نفتی از اهمیت فوق العاده‌ای برخوردار است. یکی از راهکارهای برنامه‌ریزی شده برای اصلاح ساختار درآمدی و کاهش اتکا بر درآمدهای نفتی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده است (پناهی و طهماسبی، ۱۰: ۱۳۸۹).

این نوع مالیات نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که به‌عنوان درصدی از ارزش افزوده کالاها و خدمات محاسبه و اخذ می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده مبنای وسیع‌تری دارد و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی را در کشور فراهم می‌سازد (صمیمی، ۱۳۸۴).

در تشریح مسئله می‌توان گفت که در بیش‌تر کشورهای جهان بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت، از دریافت مالیات تأمین می‌شود. سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها، متفاوت است و میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی آنها دارد. در این میان، فرار مالیاتی و گریز از مالیات در کشورها سبب شده است تا درآمدهای مالیاتی کشورها، همواره از آنچه که برآورد می‌شود کم‌تر باشد و تمامی کشورها تلاش خود را برای کاهش این دو پدیده به کار می‌گیرند یا از طریق اصلاح نظام مالیاتی، به چاره جویی بر می‌خیزند.

۱-۱- اهمیت و ضرورت تحقیق

بالا بودن نسبت کل درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی، نشان‌دهنده کارایی نظام مالیاتی کشور است. این رقم در اقتصاد کشور ما همواره در سطحی پایین قرار داشته و هیچ‌گاه به مرز ده درصد نیز نرسیده است. در کشور ما درکنار درآمدهای مالیاتی درآمد حاصل از فروش نفت از اقلام عمومی تشکیل دهنده درآمدهای دولت

است. اتکای بیش از حد به درآمدهای نفتی با توجه به نوسان‌های شدید بهای نفت در بازارهای جهانی، بی‌ثباتی کل درآمدهای دولت را در طول دو دهه اخیر در اقتصاد ایران موجب گردیده است. درآمدهای مالیاتی که نوع دیگری از درآمدهای دولت است، در مقایسه با درآمدهای نفتی همواره مبلغ ناچیزی بوده است.

این پژوهش می‌تواند برای افراد ذیل قابل توجه باشد:

دولت ۲- مأموران مالیاتی ۳- تولیدکنندگان ۴- جامعه

یکی از منابع درآمد مهم و قابل اتکا برای دولت مالیات است. مقایسه این منبع با دیگر منابع حاکی از این است که هرچه سهم مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد از ایجاد آثار نامطلوب اقتصادی به میزان چشمگیر جلوگیری می‌کند. مالیات‌ها نقش بسیار مهمی از یک سو در تأمین منابع مالی دولت و از سوی دیگر در تنظیم امور اقتصادی جامعه ایفا می‌کند و از این نظر، از حساسیت زیادی برخوردار است.

در سال‌های گذشته بودجه دولت به دلیل عدم تناسب میان درآمدها و هزینه‌ها و یا به عبارت دیگر ناچیز بودن درآمدهای مالیاتی و نیز سیر صعودی هزینه‌های دولت عمدتاً با کسری بودجه همراه است. پس از انقلاب کسری بودجه عمدتاً با توسل به استقراض از سیستم بانکی تأمین شده که این امر یکی از دلایل عمده افزایش حجم نقدینگی، سطح عمومی قیمت‌ها و افزایش مداوم تورم بوده است. استقراض از سیستم بانکی در قالب انتشار پول اضافی به‌عنوان یکی از ابزارهای تأمین کسری بودجه در سال‌های اخیر مورد توجه بیشتری قرار گرفته است. این روش از تأمین بودجه که به مالیات تورمی معروف است موجب افزایش تورم و در نتیجه کاهش قدرت خرید مردم و انتقال آن به دولت می‌شود، و آثار تخریبی شدیدی را در پی داشته است. علاوه بر موارد فوق سایر مشخصات دیگر این مالیات که موجب استقبال دولت‌ها از آن شده است و می‌تواند در توجیه اجرای این مالیات در کشور ما نیز مورد توجه قرار گیرد به شرح زیر می‌باشد: (موسوی جهرمی، ۱۳۸۶)

۱- مبنای مالیاتی وسیع مالیات بر ارزش افزوده

۲- مقاوم بودن مالیات بر ارزش افزوده در مقابل تورم

۳- عدم تبعیض مالیات بر ارزش افزوده بین عوامل تولید

۴- توان بالای درآمد زایی مالیات بر ارزش افزوده (ماشین پول)

۵- جلوگیری از فرار مالیاتی به علت سیستم خود کنترلی

اگرچه آثار مستقیم استقرار این نظام افزایش درآمد و تأمین قابل ملاحظه درآمد دولت به‌عنوان یک منبع درآمد با ثبات و انعطاف‌پذیر، گسترش پایه‌های مالیاتی، از میان رفتن انگیزه سرمایه‌گذاری و تولید و همچنین استقرار نظام مالیاتی خود اجرا و بر مبنای خود اظهاری است که به شفاف سازی مبادلات و فعالیت‌های اقتصادی کمک کرده و موجب سهولت اعمال انواع دیگر مالیات می‌شود، اما نباید فراموش کرد که برای اجرا و استقرار چنین نظامی لازم است آثار اقتصادی آن به‌طور کامل بررسی، پیش بینی و آماده گردد. در غیر این صورت با آثار توری ناشی از اعمال نظام مالیات بر ارزش افزوده نمی‌توان مقابله کرد (فدایی، ۱۳۹۳).

لذا پژوهش حاضر باعث کاهش ابهام و بهبود کیفیت تصمیم‌گیری در رابطه بین میزان جرایم مالیاتی با وصول مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده شود و می‌تواند کمک شایانی در مسیر تحقق اهداف دولت بنماید.

۱-۲- مبانی نظری تحقیق

۱-۲-۱- تعریف مالیات

واژه مالیات که از مال گرفته شده از نظر فرهنگ شناسان در معانی زیر به‌کار برده شده است:

(اجر و پاداش) (در جریمه ای که حکومت به مناسبت ارتکاب جرائم ویژه از مرتکبین می‌گیرد) (باج) (خراج) و در اصطلاح اقتصاددانان جدید مالیات مقدار پول و یا مالی است که شهروندان یک کشور طبق قانون به دولت خود می‌پردازند تا در جهت اداره امور کشور تأمین کالاها و خدمات عمومی و ضروری تضمین امنیت و دفاع همگانی و عمران و آبادانی توسط دولت مورد بهره برداری قرار بگیرد (پژویان، ۲۵: ۱۳۸۹).

ریکارδο مالیات را بخشی از محصول زمین و کار کشور می‌داند که در اختیار حکومت قرار داده می‌شود و همیشه باید در نهایت یا از محل سرمایه کشور پرداخت شود یا از محل درآمد. به عقیده میرایو^۱ مالیات وجهی است که مردم یک کشور برای حمایت از حکومت به دولت می‌پردازند. طبق تعریف گاستون ژر^۲، مالیات عبارت است از یک پرداخت و تأدیه مالی که در نتیجه الزام قانونی از نظر تأمین مالی مخارج دولت به‌صورت بلاعوض توسط افراد انجام می‌شود (جلالی، ۲۴: ۱۳۸۷).

1- Miraiv

2- Gaston Jher

اکثر علمای مالیه مالیات را عبارت از سهمی می‌دانند که به موجب اصل تعاون ملی و طبق مقررات موضوعه، هر یک از افراد کشور موظف است از درآمد و یا دارایی خویش به منظور تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی، سیاسی و اجتماعی کشور بر حسب توانایی و استطاعت مالی خود به خزانه دولت بپردازد (مهندس و تقوی، ۱۳۷۸: ۷).

براساس نظام آماری صندوق بین‌المللی پول، مالیات شامل انتقالات اجباری و یک جانبه به بخش دولتی می‌باشد، بنابراین درآمدهای مالیاتی سه خصوصیت عمده دارند، اول اجباری بودن، دوم یک جانبه بودن و سوم پرداخت به بخش دولتی (جلالی، ۲۵: ۱۳۸۷).

۱-۲-۲- هدف از وصول مالیات چیست؟

هر دولتی برای اداره جامعه نیازمند امکانات مالی است تا بتواند وظایفی را که از جانب مردم به عهده گرفته به نحوه مطلوبی انجام دهد. عمده‌ترین این وظایف عبارتند از:

- ۱- حفظ استقلال و تمامیت کشور از طریق تأمین وسایل و تجهیزات دفاعی استقرار و اداره نیروهای نظامی و انتظامی.
- ۲- ایجاد و توسعه راه‌های ارتباطی و وسایل حمل و نقل.
- ۳- تأمین بهداشت، آب، برق، مخابرات و سایر وسایل ارتباطی جمعی برای عموم.
- ۴- تأمین آموزش در همه سطوح.
- ۵- تأمین قوه قضائیه برای حل و فصل دعاوی و استقرار امنیت اجتماعی.
- ۶- تأمین مایحتاج عمومی افراد جامعه در یک سطح قابل قبول.
- ۷- تأمین زیرساخت‌های اقتصادی و صنایع مادر و کلیدی برای ایجاد زمینه‌های تولید و اشتغال و تعادل اقتصادی.
- ۸- تقویت روح بررسی تحقیق از طرح تأسیس مراکز پژوهشی و تحقیقاتی و حمایت و تشویق محققان.
- ۹- تأمین خودکفایی در علوم و فنون، صنعت و کشاورزی.
- ۱۰- تأمین خدمات و حمایت‌های مالی در جهت برخورداری از تأمین اجتماعی، بازنشستگی، بیکاری، پیری و از کار افتادگی و تأمین خدمات درمانی و بهداشتی به صورت بیمه همگانی و فراهم آوردن موجبات داشتن مسکن متناسب با خانواده‌ها. بنابراین ملاحظه می‌شود که دولت برای دستیابی به اهداف خود برای پاسخگویی به

نیازهای جامعه که به خلاصه‌ای از آن اشاره شد نیازمند منابع مالی است (مهندس و تقوی، ۱۳۷۸: ۱۵).

امروز در کلیه کشورها صاحب نظران مسائل اقتصادی بهترین منبع تأمین هزینه‌های دولت را مالیات می‌دانند، زیرا علاوه بر آن که اتکا دولت را به منابع خدادادی مثل نفت که یک ثروت ملی و متعلق به نسل‌های آینده نیز هست را کم می‌کند، یک شور و اشتیاق ملی برای مشارکت در امور کشور در آحاد افراد جامعه ایجاد می‌کند (جلالی، ۱۳۸۷: ۲۶).

مالیات در واقع یک نوع هزینه اجتماعی است که آحاد یک ملت در راستای بهره‌برداری از امکانات و منابع یک کشور موظفند، آن را به دولت پرداخت نمایند، تا امکان جایگزینی این امکانات و منابع برای استفاده مجدد فراهم شود. تأمین هزینه‌های عمومی کشورها هم‌چون تأمین امنیت، بهداشت و درمان، آموزش و... نیازمند منابع مناسب و مستمر برای دولت‌ها می‌باشد و مهم‌ترین منبع درآمدی دولت‌ها برای تأمین این هزینه‌ها در جهان امروز مالیات است. این منبع (مالیات‌ها) در کشورهای پیشرفته و توسعه یافته اکثر قریب به اتفاق درآمدهای دولت‌ها را تشکیل می‌دهد و اساساً تکیه بر درآمدهای مالیاتی، که منبعی پایدار هستند، حکایت از سلامتی اقتصاد کشورها دارد (سازمان امور مالیاتی - معاونت مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۹).

با توجه به اینکه هر دولتی مسئولیت‌هایی بر عهده دارد، برای انجام آن نیاز به منابع و درآمدهایی دارد. خدماتی که دولت ارائه می‌کند دو نوع است، بخشی از خدمات به صورت مشخص به افراد قابل شناسایی و معینی ارائه می‌شود که دولت در ازای ارائه این نوع خدمات، مبلغی به‌عنوان اجرت یا حق‌الزحمه دریافت می‌کند؛ مانند عرضه آب، برق، گاز و... بخش دیگری از خدمات دولت، جنبه عمومی داشته و مورد استفاده همه مردم است بدون آنکه استفاده کنندگان این خدمات قابل شناسایی و تفکیک باشند، از این دسته خدمات می‌توان امنیت شهرها و راه‌ها، حفظ مرزها، ایجاد عمران و آبادانی عمومی مانند احداث راه‌ها، خیابان‌ها، اداره رسانه‌های گروهی مانند رادیو و تلویزیون، و... را نام برد (فدایی، ۱۳۹۳).

۱-۲-۳- مالیات بر ارزش افزوده^۱

مالیات بر ارزش افزوده نه تنها مالیات نسبتاً ساده‌ای است بلکه رایج‌ترین مالیات در دنیای امروز نیز محسوب می‌شود. از دیدگاه اقتصادی ارزش افزوده ما به التفاوت ارزش ستاده و ارزش داده است اما در تدوین قانون به لحاظ ارائه نگرش مطلوب اجرایی این تعریف بر اساس استانداردهای حسابداری و با تکیه بر روش صورتحساب ارائه می‌گردد. بر این اساس ارزش افزوده را تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری شده یک شخص در یک دوره معین تعریف می‌کنند. با توجه به تعریف مذکور مالیات بر ارزش افزوده در واقع نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کنند. مالیات بر ارزش افزوده از انواع مالیات غیر مستقیم محسوب می‌شود که بر مصرف وضع می‌گردد این نوع مالیات نوعی مالیات چند مرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره تولید توزیع براساس درصدی از ارزش افزوده کالاها تولید شده یا خدمات ارائه شده در هر مرحله‌ای اخذ می‌شود ولی مالیات پرداختی در هر مرحله از زنجیره واردات، تولید، توزیع به عنصر مرحله بعدی انتقال می‌یابد تا در نهایت توسط مصرف کننده نهایی پرداخت گردد (احمدی، ۳: ۱۳۸۶). به‌طور خلاصه مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات غیرمستقیم عام بر عموم کالاها و خدمات (مگر موارد معاف) است که به‌صورت چند مرحله‌ای از اضافه ارزش کالاها تولید شده (ارزشی که در هر مرحله به ارزش کالا افزوده می‌شود) یا خدمات ارائه شده در مراحل مختلف تولید و توزیع اخذ می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده؛ مالیاتی است که در طول فرآیند تولید و خدمات از محل تولید تا فروش کالا به مشتری نهایی، مرحله به مرحله گرفته می‌شود. نکته مهم آن که چون جمع ارزش افزوده‌های بنگاه‌های اقتصادی در یک کشور برابر تولید ملی همان کشور است (معاملات واسطه‌ای- کل معاملات- ارزش افزوده) بنابراین مالیات بر ارزش افزوده برابر مالیات بر تولید ناخالص ملی است (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۷).

۱-۲-۳-۱- نقش مالیات بر ارزش افزوده در اثر بخشی نظام مالیاتی

در طول تاریخ تمدن بشری، دولت‌ها برای رسیدن به اسباب آسایش و رفاه مردم جامعه پیوسته در پی راهکارهایی برای کسب درآمد بودند و بر همین اساس علم اقتصاد که پایه اینکار بود شکل گرفت. ذخایر زیرزمینی، منبع قابل اتکایی برای انجام امور

1- Value Added Tax (VAT)

عمرانی دولت‌ها به شمار نمی‌آمد و داشتن منبع درآمد دائمی و قابل اطمینان، از ضروریات دولت قدرتمند و خواهان اجرای عدالت اجتماعی محسوب می‌شد. مالیات ستانی راهکار عمده دولت‌ها برای ترسیم سیاست‌های کشور داری و انجام امور مربوطه بود که در طول زمان با توجه به مقتضیات و شرایط موجود دستخوش تغییرات و تحولات شد. در کشور ما نیز مالیات از دیر باز منبع درآمد دولت به حساب می‌آمد که البته با توجه به ماهیت دولت‌های حاکم، شکل و انواع آن فرق داشته است. در سال‌های اخیر همگام با کشورهای دنیا در قوانین مالیاتی ایران نیز به فراخور شرایط موجود تغییراتی صورت گرفت تا همزمان با حفظ حقوق مودیان و تحقق عدالت مالیاتی، جابجایی بخشی از هزینه‌های دولت برای ایجاد عمران و آبادانی باشد مالیات بر ارزش افزوده نوعی از مالیات است که اخیراً در بسیاری از کشورها اجرا شده و از موفقیت زیادی برخوردار بوده است وزارت امور اقتصادی و دارایی، (۱۳۹۲).

۱-۲-۴- تخلفات و جرائم مالیاتی

با توجه به وظایف و تکالیف قانونی فعالان اقتصادی مطابق با قانون مالیات بر ارزش افزوده و عهده دار بودن وصول مالیات توسط آنان از طریق ثبت نام در این نظام مالیاتی و همچنین وجود رویه خود اظهاری توسط مؤدیان از طریق تسویه حساب‌های فصلی، بیانگر اصل صحت اظهارات مؤدیان در ساختار مالیاتی کشور می‌باشد مگر اینکه خلاف آن ثابت گردد (پناهی، ۲۴: ۱۳۸۹).

در این راستا در مواد ۲۲ و ۲۳ قانون قانون‌گذار برای برخورد با مؤدیانی که از انجام وظایف قانونی خود تخطی می‌نمایند جرایمی در نظر گرفته است.

۱-۲-۵- استرداد یا تهاتر اضافه پرداختی مالیات

مالیات‌هایی که در مؤدیان در موقع خرید کالا یا خدمات برای فعالیت‌های اقتصادی خود به استناد صورتحساب‌های صادره موضوع این قانون پرداخت نموده‌اند حسب مورد از مالیات‌های وصول شده توسط آنها کسر و یا به آنها مسترد می‌گردد (قانون مالیات بر ارزش افزوده: ماده ۱۷).

در صورتی که مؤدیان مشمول حکم ماده ۱۷ در هر دوره مالیاتی اضافه پرداختی داشته باشند (یعنی به هر دلیلی میزان مالیات‌های پرداختی بابت خرید طی دوره بیش‌تر از مالیات‌های وصولی در هنگام فروش کالا یا ارائه خدمات باشد) مالیات پرداخت

شده به حساب مالیات دوره‌های بعد مؤدیان منظور و در صورت تقاضای مؤدیان، اضافه مالیات پرداخت شده، توسط سازمان امور مالیاتی مسترد می‌شود (پناهی، ۳۳: ۱۳۸۹).

۱-۲-۶- اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی

منظور از اجتناب مالیاتی عمال یک سری راه حل‌ها و ترتیبات قانونی توسط افراد در بنگاه‌ها است که بر اساس آن میزان بدهی مالیاتی خود را به حداقل ممکن برسانند. مثلاً فرض کنید که شخصی در بنگاه دولتی مشغول به کار می‌شود که مالیات ۷ درصدی بر حقوق او تعلق می‌گیرد وقتی ملاحظه می‌کند که در یک بنگاه بخش خصوصی نرخ مالیات ۵.۵ درصد است، تلاش می‌کند به منظور حداقل کردن مالیات پرداختی به سوی بخش خصوصی برود. یا مثلاً تولیدات صنعتی مالیات بیشتری نسبت به تولیدات کشاورزی دارند، انسانی که بخواهد از پرداخت مالیات کم‌تری برخوردار شود ممکن است بخشی از فعالیت خویش را مصروف کشاورزی نماید (علاء، ۴۶۵: ۱۳۷۸).

اما منظور از فرار مالیاتی نوعی ترتیبات غیر قانونی می‌باشد جهت حداقل کردن مالیات پرداختی، در حالت اجتناب مالیاتی کار غیر مشروع و خلاف قانون لزوماً صورت نمی‌گیرد، تنها میزان دریافت دولت کاهش می‌یابد. ولی در فرار مالیاتی ضمن اینکه مالیات دریافتی دولت کاهش می‌یابد یک عمل خلاف قانون انجام شده است (علاء، ۴۶۶: ۱۳۷۸).

۱-۳- پیشینه پژوهش

نقی زهی، خانلی (۱۳۸۹) در تحقیقی با عنوان "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی)" - که اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان شرقی با جامعه آماری مؤدیان و کادر تشخیص به روش بررسی میدانی انجام شده است، محقق به دنبال دستیابی به اهداف: بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی و با استفاده از آزمون T برای نمونه‌های مستقل و T تک نمونه‌ای، دیدگاه‌های دو طیف بررسی قرار گرفت. به نتایج زیر دست یافته است: ۱۰ مؤلفه هم از نظر کارمندان و هم از نظر مؤدیان در تشدید فرار مالیاتی مؤثر واقع شد: از نظر مؤدیان ۳ مؤلفه مؤثر، از نظر کارمندان فقط یک مؤلفه مؤثر و یکی هم بی‌اثر می‌باشند.

علیپور- آقاجان (۱۳۸۹) در تحقیقی با عنوان "نقش جرایم در مالیات بر ارزش افزوده"، محقق به دنبال دستیابی به هدف: بررسی نقش جرایم مالیاتی در کاهش فرار مالیاتی و اجرای موفقیت‌آمیز مالیات بر ارزش افزوده که پس از بررسی مفاهیم تجربه

کشورهای مختلف جهان و تأکید بر معرفی این مالیات، نقش با اهمیت و تعیین کننده حسابداری مورد تأکید قرار می‌گیرد به نتایج زیردست یافته است: ۱- نیاز به آموزش‌های لازم در زمینه حسابداری مدرن ۲- ارتقا فرهنگ مالیاتی ۳- حمایت مسئولین از اصلاح نظام مالیاتی ۴- آگاهی مؤدیان از جرایم و نحوه محاسبه.

کمیجانی (۱۳۸۹) در تحقیقی به‌عنوان لزوم اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بیان می‌دارد در این نوع مالیات رفتار خاص با بخش‌ها و یا تولیدات مختلف می‌تواند از طریق اعمال معافیت‌ها و یا از طریق اعمال نرخ‌های مختلف انجام شود و با توجه به خصوصیات این نوع مالیات نوع مصرفی آن نسبت به دو نوع دیگر (درآمدی و تولیدی) از سهولت بیش‌تری برخوردار بوده و دارای قابلیت اجرایی بیش‌تری می‌باشد.

خاکی (۱۳۹۰) در تحقیقی به‌عنوان برآورد فرار مالیاتی و عوامل تعیین کننده آن در اقتصاد ایران به این نتیجه رسیدند که فرار مالیاتی برآوردی در بخش رسمی، بخش غیر رسمی و کل طی دوره مورد بررسی روند صعودی دارد و مبانی نظری متغیرهای روحیه مالیاتی، انصاف مالیاتی و نرخ با سواد اثر منفی و بار مالیاتی، پیچیدگی مالیاتی و جنسیت اثر مثبت بر فرار مالیاتی داشته است.

روزبه و همکاران (۱۳۹۰) در تحقیقی با هدف بررسی اثرات اجرای مالیات برارزش افزوده بر تورم در سال ۱۳۸۹ انجام دادند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که به دنبال اجرای قانون مالیات برارزش افزوده درآمدهای مالیاتی نیز افزایش یافته، اما برخلاف آنچه انتظار می‌رفت نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی به صورت نامحسوس سیر نزولی طی کرده بود. هم‌چنین کم‌ترین اثرات قیمتی مربوط به بخش‌های معاف و بیش‌ترین آثار قیمتی در بخش‌های ویژه ضرایب خاص بوده است.

فدایی (۱۳۹۳) در تحقیقی به بررسی میزان کارایی جرایم مالیاتی در جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده پرداخت. دوره زمانی ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ نمونه آماری طبق جدول مورگان ۱۷۵ نفر انتخاب و اطلاعات مورد نیاز از طریق پرسشنامه جمع‌آوری گردید. پس از تجزیه و تحلیل اطلاعات نتایج زیر به‌دست آمد:

بین جرایم مربوط به عدم ثبت نام، عدم صدور صورتحساب، عدم تسلیم اظهارنامه و عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک با جلوگیری از فرار مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد، و بین جرایم مربوط به تأخیر در پرداخت و جلوگیری از فرار مالیاتی رابطه وجود ندارد. مهم‌ترین پیش‌بینی کننده جرائم در جلوگیری از فرار مالیاتی، به ترتیب عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک و عدم ثبت نام می‌باشند.

جیل جت^۳ (۲۰۰۳) در تحقیقی تحت عنوان اثرات تغییر در سیستم مالیات برارزش افزوده برای برآورده نمودن الزامات الحاق به اتحادیه اروپا از یک مدل مالیاتی تعادل عمومی قابل محاسبه مالیات برای اقتصاد ترکیه استفاده کرد تا اثرات هماهنگ‌سازی مالیات برارزش افزوده بر روی قیمت‌ها شبیه‌سازی شود. نتایج شبیه‌سازی نشان می‌دهد که تغییرات نرخ مالیات برارزش افزوده اثر کوچک‌تری بر روی بخش‌های مصرفی دارد. و از جهت تولید نیز انتظار می‌رود تغییرات، منجر به افزایش سطح قیمت‌ها در اغلب بخش‌ها شود و همچنین سطوح فعالیت اغلب بخش‌های تولیدی به علت کاهش تقاضای کالاهای مصرفی کاهش یابد. براساس این نتایج شبیه‌سازی قیمت تمامی بخش‌های مصرفی، افزایش بین ۰.۳٪ تا ۰.۶٪ نشان می‌دهد.

فورتین^۴ (۲۰۰۴) در تحقیق تحت عنوان فرار مالیاتی و واکنش‌های اجتماعی معتقدند که به تجارب آزمایشگاهی در حل این مسائل بسیار مفید است (مسائل اجتماعی) و در ضمن نشان داده شده که نظام مالیاتی ناعادلانه می‌تواند به افزایش فشار مالیاتی منجر شود و اگر نظام مالیات بندی در راستای عدالت افقی باشد تمکین مالیاتی بهبود می‌یابد.

ایچهورن^۱ (۲۰۰۴) در تحقیقی به‌عنوان فرار مالیاتی و رشد اقتصادی مدل رشد درون را بررسی کرده به‌طوری که افراد فرار مالیاتی و مصرف را در طول زمان با یک ساختار مالیاتی مشخص در سیاست تمکین دولتی بهینه می‌نمایند و به این منظور با به‌کارگیری یک مدل تصادفی کنترل بهینه که در آن مشکلات افراد حل شده و نرخ رشد اقتصادی به دست می‌آید نشان داده شده است که با توجه به یک سیاست مالیاتی معین فرار مالیاتی محرک رشد اقتصادی است زیرا منجر به پس انداز بیشتر می‌شود چون خانوارها تنها زمانی از پرداخت مالیات فرار می‌کنند که از نظر ارزش قابل انتظار برای آنها مفید باشد و درآمد بیشتری را برای پس انداز به جای بگذارد. اما اگر دانش دولت در نظر گرفته شود نشان داده شده که دولتی که به دنبال حداکثر کردن رفاه می‌باشد نرخ مالیاتی را به سمت بالا تعدیل می‌نماید تا عرضه کافی کالای عمومی را تضمین کند در نتیجه فرار مالیاتی هیچ تأثیری بر رشد اقتصادی ندارد.

3- GillJet

4- fortin et al

1- eichhorn

۴-۱ - چارچوب نظری

با توجه به مطالب ارائه شده لزوم داشتن یک نظام مالیاتی کارآمد برای کشوری که اتکای بیش‌تر به منابع غیرمالیاتی دارد به خصوص در شرایط تحریم‌های خارجی که بیش‌ترین آسیب اقتصادی را می‌بیند، محرز بوده و شناسایی عواملی که بتواند کارایی نظام مالیاتی را افزایش دهد حائز اهمیت است. یکی از راهکارهای برنامه‌ریزی شده در این زمینه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده است که از جمله راه‌های اجرای موفق آن شناسایی و محدود کردن راه‌های فرار مالیاتی است. در این تحقیق محقق با هدف توصیف و شناخت رابطه بین میزان کارایی جرائم مالیاتی و جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از چک لیست و سپس تحلیل چگونگی تأثیرگذاری جرایم بر فرار مالیاتی به ارائه نتایج پرداخته است.

فرار مالیاتی اولین متغیری است که در این تحقیق تلاش می‌شود تغییرات آن توسط جرائم مالیاتی تعبیر، تشریح و تفسیر شود. هرگونه تلاش غیر قانونی برای پرداخت نکردن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول فرار مالیاتی خوانده می‌شود که در کشورها باعث شده است تا درآمدهای مالیاتی همواره از آنچه که برآورد می‌شود کم‌تر باشد و تمامی کشورها تلاش خود را برای کاهش این پدیده به کار می‌گیرند. بررسی فرار مالیاتی و عوامل شکل‌گیری آن کمک می‌کند تا اصلاحات قانونی لازم برای جلوگیری و کاهش رشد آن انجام شده و زمینه لازم برای افزایش کارایی نظام مالیاتی و درآمدهای مالیاتی فراهم شود (موسوی جهرمی، ۱۹: ۱۳۸۸).

موسوی جهرمی (۱۳۸۸) راه‌های فرار مالیاتی موجود در مالیات بر ارزش افزوده را به قرار زیر می‌داند:

- ۱- خودداری افراد مشمول مالیات از نام نویسی: نگهداری آمار افرار مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیازمند یک سیستم اجرایی قوی است، در غیر این صورت افراد مشمول پرداخت مالیات می‌توانند از نام نویسی اجتناب ورزند.
- ۲- ادعاهای غلط در مورد صادرات: به علت معاف بودن صادرات گاهی اوقات اطلاعات غلطی اعلام می‌شود.
- ۳- اعلام مقدار فروش کم‌تر از میزان واقعی: در این روش هر چه شخص کم‌تر فروش اعلام کند مقدار بدهی کم‌تر می‌شود.

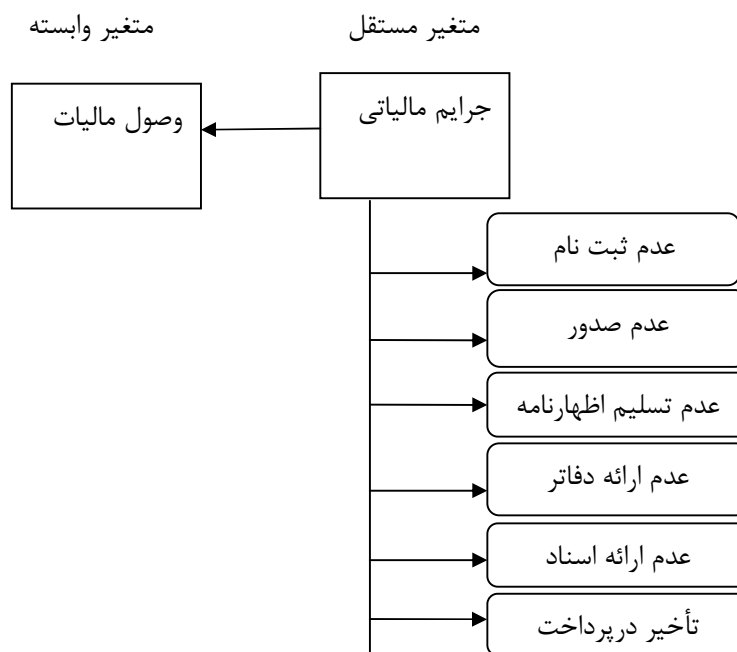
۴- اعلان ادعاهای اغراق آمیز در مورد استرداد: راه دیگر بیش از حد نشان دادن ادعا برای مالیات‌های پرداخت شده در مراحل قبلی تولید است. ساده‌ترین راه جعل فاکتورهای ساختگی برای خریدهایی است که هرگز صورت نگرفته است (موسوی جهرمی، ۲۰: ۱۳۸۸).

در این تحقیق متغیر مستقل جرایم مالیاتی است. با توجه به وظایف و تکالیف قانونی فعالان اقتصادی مطابق با قانون مالیات بر ارزش افزوده و عهده دار بودن وصول مالیات توسط آنان از طریق ثبت نام در این نظام مالیاتی و همچنین وجود رویه خود اظهاری توسط مؤدیان از طریق تسویه حساب‌های فصلی، بیانگر اصل صحت اظهارات مؤدیان در ساختار مالیاتی کشور می‌باشد مگر اینکه خلاف آن ثابت گردد (پناهی، ۲۴: ۱۳۸۹).

در این راستا در مواد ۲۲ و ۲۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده کشور، برای برخورد با مودیانی که از انجام وظایف قانونی خود تخطی می‌نمایند جرایمی در نظر گرفته شده است.

با توجه به موارد ذکر شده در قانون پیش بینی شده است که با جریمه کردن، فرار مالیاتی صورت نگیرد.

۱-۵ - مدل مفهومی تحقیق



شکل ۱- مدل مفهومی تحقیق

در این پژوهش برای جلوگیری از فرار مالیاتی از مدل موسوی جهرمی (۱۳۸۸) و از مواد ۲۲ و ۲۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده برای متغیر جرائم مالیاتی استفاده شده است.

۱-۶- روش پژوهش

این تحقیق از نظر ماهیت و روش تحقیق، از نوع مطالعات همبستگی و از نظر هدف در زمره تحقیقات کاربردی می‌باشد. به علاوه این تحقیق به لحاظ هدف استدلالی است، زیرا به دنبال تعیین عوامل مؤثر بر یک پدیده هستیم. قلمرو زمانی آن سال‌های ۱۳۹۱-۱۳۸۷ می‌باشد. جامعه آماری این تحقیق همه مؤدیان مالیاتی بزرگ استان کرمان می‌باشند (مؤدیانی که میزان بدهی مالیاتی سالانه آنها بیش‌تر از ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد، مؤدی بزرگ مالیاتی تلقی می‌شوند). مؤدیان باید ویژگی‌های زیر را داشته باشند:

- ۱- دسترسی به اطلاعات وجود داشته باشد و اطلاعات مالی مورد نیاز برای انجام پژوهش را طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۱ به‌طور کامل ارائه کرده باشند.

۲- از سال ۱۳۸۷ لغایت ۱۳۹۱ فعال بوده‌اند.

۳- طی سال‌های مذکور تغییر فعالیت یا دوره مالی نداده باشند.

جامعه آماری با اعمال شرایط فوق، شامل ۱۲۲ مؤدی بزرگ می‌باشد.

داده‌های مورد نیاز برای انجام این تحقیق پرونده‌های رسیدگی شده مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان و صورت‌های مالی مؤدیان، به‌دست آمده است. در پژوهش حاضر از روش همبستگی از نوع تحلیل رگرسیون برای آزمون فرضیات استفاده شده است. هم‌چنین برای تحلیل اطلاعات گردآوری شده برای اثبات یا رد فرضیه‌ها از روش رگرسیون استفاده شده است. و در این پژوهش تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم افزار Stata 13 صورت گرفته است. از آزمون لوین، لین و چو برای مانا بودن سری زمانی داده‌ها و از آزمون VIF، نیز برای هم پوشانی بودن متغیرها، از آزمون شاپیرویلک برای تعیین نرمال بودن داده‌ها و آزمون و ولدیج برای همبستگی بین متغیرها، استفاده شده است.

۷-۱- متغیرهای پژوهش و نحوه محاسبه

تمام متغیرهای پژوهش و نحوه محاسبه آنها به شرح ذیل می‌باشند:

۷-۱-۱- متغیرهای مستقل و نحوه اندازه‌گیری آنها

در این پژوهش از جرایم مالیاتی براساس ماده ۲۲ به‌عنوان متغیر مستقل استفاده شده است و شاخص‌های آن به شرح زیر می‌باشد:

۱- جریمه عدم ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده
معادل هفتاد و پنج درصد (۷۵٪) مالیات متعلق تا تاریخ ثبت نام یا شناسایی حسب مورد.

۲- جریمه عدم صدور صورتحساب

معادل یک برابر مالیات متعلق

۳- جریمه عدم ارائه صورتحساب طبق نمونه سازمان امور مالیاتی

حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق

۴- جریمه عدم تسلیم اظهارنامه

عدم تسلیم اظهارنامه از تاریخ ثبت نام یا شناسایی به بعد حسب مورد، معادل (۵۰٪) درصد مالیات متعلق

۵- جریمه عدم ارائه دفاتر قانونی

حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق

۶- جریمه عدم ارائه اسناد و مدارک

حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق

۷- جریمه تأخیر یا عدم پرداخت بدهی مالیاتی

تعلق جریمه‌ای به میزان (۲٪) در ماه؛ نسبت به مالیات پرداخت نشده و مدت تأخیر خواهد بود.

۷-۱-۲- متغیر وابسته

در این پژوهش از متغیر وصول مالیات به‌عنوان متغیر وابسته استفاده شده است. از شاخص‌های برگ تشخیص یا برگ قطعی برای محاسبه آن استفاده شده است.

۷-۱-۳- متغیر کنترلی

به منظور تأثیر سایر متغیرهایی که به نحوی در تجزیه و تحلیل مسئله پژوهش مؤثر هستند، متغیرهای کنترلی لازم با توجه به مرور متون، تعیین شده‌اند. متغیرهای کنترلی پژوهش شامل:

۷-۱-۳-۱- سن شرکت (AGE)

تعداد سال‌های انجام فعالیت تجاری از بدو تأسیس تا پایان دوره تحقیق حاضر (رحیمیان و رضاییان، ۱۳۹۰).
۳-۲-۷-۳-اندازه شرکت (SIZE)

در این پژوهش اندازه شرکت متغیرکنترلی است که برای محاسبه آن از لگاریتم طبیعی دارایی‌ها استفاده می‌شود. استفاده از لگاریتم برای از بین بردن حالت غیرخطی داده‌های مربوط به اندازه شرکت بوده است. حالت غیرخطی داده‌ها به این دلیل به وجود می‌آید که ارزش دارایی‌های شرکت بسیار پراکنده است و استفاده از لگاریتم باعث تسهیل بررسی‌ها می‌شود (دستگیر و همکاران، ۱۳۸۹)

$$SIZE = \ln(\text{Assets})$$

۳-۳-۷-۱- نقدینگی (LIQUIDITY RATIO)

نقدینگی توانایی شرکت برای انجام تعهدات کوتاه‌مدت در سررسید می‌باشد (فوستر، ۱۹۸۶). نسبت نقدینگی از مقایسه دارایی جاری و اقلام تشکیل دهنده آن با بدهی جاری به دست آیند (اکبری، ۱۳۷۸). یکی از معیارهای اندازه‌گیری نسبت جاری می‌باشد و نسبت جاری (CR)، از تقسیم دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری به دست می‌آید. در این نسبت فرض بر این است که دارایی‌های جاری پشتوانه بازپرداخت بدهی‌های جاری شرکت می‌باشند. هر چه این نسبت بالاتر باشد وضعیت نقدینگی شرکت بهتر است. شرکت‌هایی که دارایی‌های جاری آن از موجودی نقد و حساب‌های دریافتی تشکیل گردیده است معمولاً نسبت به شرکتی که دارایی‌های جاری آن از موجودی‌های جنسی تشکیل گردیده، نقدینگی بهتری دارند. (حائری و عزیزی، ۱۳۹۱).

$$CR = \frac{\text{دارایی‌های جاری}}{\text{بدهی‌های جاری}}$$

۱-۱- مدل‌های رگرسیونی آزمون فرضیات

در این بخش مدل مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌ها توضیح داده می‌شود.

$$1) \text{Income Tax} = \beta_0 + \beta_1 \text{Un-record} + \beta_2 \text{Un-statment} + \beta_3 \text{Un-present} + \beta_4 \text{Un-quietism} + \beta_5 \text{Un-books} + \beta_6 \text{Un-doucement} + \beta_7 \text{Un-payment} + \beta_8 \text{Age} + \beta_9 \ln(\text{Size}) + \beta_{10} \text{Liquidity} + \varepsilon$$

Income Tax: وصول مالیات (متغیر وابسته)

Un-payment: تأخیر یا عدم پرداخت (متغیر مستقل)

Un-doucement: عدم ارائه اسناد (متغیر مستقل)

Un-books: عدم ارائه دفاتر (متغیر مستقل)

Un-quietism: عدم تسلیم اظهارنامه (متغیر مستقل)

Un-present: عدم ارائه صورتحساب (متغیر مستقل)
 Un-statement: عدم صدور صورتحساب (متغیر مستقل)
 Un-record: جریمه عدم ثبت (متغیر مستقل)
 AGE: عمر (سن) فعالیت شرکت (متغیر کنترلی)
 SIZE: اندازه (لگاریتم طبیعی دارایی‌ها) (متغیر کنترلی)
 LIQUIDITY: نسبت نقدینگی (متغیر کنترلی)
 B: شدت تغییرات
 ε: جزء خطا

۱-۹- فرضیه‌های پژوهش

- فرضیه اصلی پژوهش بدین صورت است: بین میزان جرایم مالیاتی و وصول مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.
- فرضیه‌های فرعی عبارتند از:
- ۱- بین جریمه عدم ثبت نام مؤدیان در نظام مالیات بر ارزش افزوده و وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.
 - ۲- بین جریمه عدم صدور صورتحساب و وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.
 - ۳- بین جریمه عدم ارائه صورتحساب طبق نمونه سازمان امور مالیاتی و وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.
 - ۴- بین جریمه عدم تسلیم اظهارنامه و وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.
 - ۵- بین جریمه عدم ارائه دفاتر قانونی با وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.
 - ۶- بین جریمه عدم ارائه اسناد و مدارک با وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.
 - ۷- بین جریمه تأخیر یا عدم پرداخت بدهی و وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

۱-۱۰-۱- یافته‌های تحقیق

۱-۱۰-۱-۱- تحلیل توصیفی داده‌ها

با توجه به آماره توصیفی در جدول (۱)، شاخص پراکندگی این متغیرها در شرکت‌های مختلف کم است. بالاترین انحراف معیار مربوط به متغیر عمر شرکت و پایین‌ترین انحراف معیار مربوط به متغیر نقدینگی می‌باشد.

جدول ۱- آماره‌های توصیفی*

متغیر پژوهش	علامت اختصاصی	میانگین	انحراف معیار	کوچک‌ترین	بزرگ‌ترین	تعداد مشاهدات
جرایم مالیاتی	Fine tax	۴/۲۱	۳/۱۸	۰	۵/۲۴	۶۱۰
جریمه عدم ثبت	Un- record	۳/۵۶	۴/۶۶	۰	۷/۸۸	۶۱۰
عدم صدور صورتحساب	Un- statement	۲/۹۰	۲/۳۲	۰	۳/۱۸	۶۱۰
عدم ارائه صورتحساب	Un-present	۴/۵۳	۳/۹۹	۰	۵/۸۰	۶۱۰
عدم تسلیم اظهارنامه	Un-quietism	۲/۴۶	۲/۳۱	۰	۳/۱۴	۶۱۰
عدم ارائه دفاتر	Un-books	۱/۶۰	۲/۱۵	۰	۲/۳۰	۶۱۰
عدم ارائه اسناد	Un- document	۱/۹۵	۱/۸۰	۰	۲/۲۲	۶۱۰
تأخیر یا عدم پرداخت	Un-payment	۳/۵۹	۳/۵۰	۰	۴/۷۰	۶۱۰
اندازه شرکت	LnSize	۱۱/۹۲	۰/۶۷	۱۰/۶۸	۱۴	۶۱۰
عمر شرکت	Age	۱۸/۹	۱۰/۵۲	۶	۳۸	۶۱۰
نقدینگی	Liquidity	۱/۱۳	۰/۴۴	۰/۲	۲/۶۶	۶۱۰

*ارقام مربوط به جرایم به میلیون ریال کوچک شده‌اند.

۱-۱۰-۲- آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

قبل از تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش، پایایی متغیرهای پژوهش مورد بررسی قرار گرفت. پایایی متغیرهای پژوهش، به این معنی است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف ثابت بوده است. در نتیجه، استفاده از این متغیرها در مدل باعث به وجود آمدن رگرسیون کاذب نمی‌شود. بدین

منظور از آزمون لوین، لین و چو^۱ (۲۰۰۲)، از نرم افزار Eviews، برای مطالعه سری‌های زمانی در این تحقیق استفاده شده است. همان طور که در جدول (۲) نشان می‌دهد، مقدار P-Value برای تمامی متغیرها از ۵٪ کم‌تر است، بنابراین تمامی متغیرهای پژوهش در دوره مورد بررسی در سطح پایا هستند.

جدول ۲- نتایج آزمون پایایی متغیرهای تحقیق

نتیجه	t-Statistic	P-Value	علامت اختصاری	متغیر پژوهش
پایا است	-۳/۱۹	۰/۰۰۰	Un-record	جریمه عدم ثبت
پایا است	-۷/۳۳	۰/۰۰۰	Un-statment	عدم صدور صورتحساب
پایا است	-۵۵/۵۵	۰/۰۰۰	Un-present	عدم ارائه صورتحساب
پایا است	-۶/۳۵	۰/۰۰۰	Un-quietism	عدم تسلیم اظهارنامه
پایا است	-۷/۴۶	۰/۰۰۰	Un-books	عدم ارائه دفاتر
پایا است	-۶/۵۸	۰/۰۰۰	Un-doucement	عدم ارائه اسناد
پایا است	-۱۰/۲۰	۰/۰۰۰	Un-payment	تأخیر یا عدم پرداخت
پایا است	-۲۳/۲۳	۰/۰۰۰	Age	عمر شرکت
پایا است	-۱۲/۳۲	۰/۰۰۰	LnSize	اندازه شرکت
پایا است	-۷/۶	۰/۰۰۰	Liquidity	نقدینگی

۱-۱۰-۳- آزمون نرمال^۲ بودن

برای بررسی نرمال بودن، آزمون فرضیات در این تحقیق، از آزمون شایپرویلک^۳ استفاده شده است. فرضیه‌های این آزمون به صورت زیر می‌باشند:

H_0 : داده‌ها نرمال است (داده‌ها از جامعه نرمال آمده‌اند). $Sig \geq 5\% H_0$

H_1 : داده‌ها نرمال نیست (داده‌ها از جامعه نرمال نیامده‌اند). $Sig < 5\% H_1$

1- Common Root-Levin, Lin, Ch

2- Normality test

3- Shayprvylk

نتایج به دست آمده در جدول (۳) نشان داده شده است. همان طور که در جدول (۵) مشاهده می‌شود، نتیجه سطح معناداری این آزمون، بیش‌تر از ۵ درصد می‌باشد. پس فرض H_1 رد و فرض H_0 مورد قبول واقع می‌شود. یعنی آزمون فرضیات تحقیق، نرمال می‌باشند.

جدول ۳- آزمون شایپروبلک برای نرمال بودن و جز خطای آزمون فرضیات

نتیجه	Z-Statistic	P-Value	مدل
نرمال است	۱/۳۲	۰/۰۹۲	۱

۱-۱-۴- آزمون همبستگی

در این تحقیق قبل از پرداختن به آزمون فرضیه‌ها به بررسی همبستگی بین متغیرها برای مشخص شدن هم جمعی می‌پردازیم. بنابراین برای بررسی هم جمعی بین متغیرها از ضریب همبستگی استفاده می‌گردد. نتایج حاصل از این بررسی در جدول (۴) نشان داده شده است. با توجه به نتایج، ضریب همبستگی بین متغیرها پایین می‌باشد و نشان از عدم همبستگی بین آنها می‌باشد.

جدول ۴- آزمون همبستگی

Liquidity	AGE	SIZE	Un-payment	Un-doucement	Un-books	Un-quietism	Un-present	Un-statement	Un-record	
									۱/۰۰۰	Un-record
								۱/۰۰۰	۰/۰۸	Un-statement
							۱/۰۰۰	-۰/۰۷	۰/۳۵	Un-present
						۱/۰۰۰	۰/۰۹	۰/۰۴	۰/۰۹	Un-quietism
					۱/۰۰۰	-۰/۰۴	-۰/۰۰۴	۰/۰۱	۰/۰۱	Un-books
				۱/۰۰۰	-۰/۱۹	-۰/۰۳	-۰/۰۴	۰/۰۱	۰/۰۷	Un-doucement
			۱/۰۰۰	۰/۰۰۳	-۰/۰۱	۰/۰۳	-۰/۲۵	۰/۱۰	۰/۰۵	Un-payment
		۱/۰۰	۰/۰۲	۰/۱۱	۰/۰۶	۰/۰۶	۰/۱۱	۰/۱۲	۰/۰۴	SIZE
	۱/۰۰	۰/۰۲	۰/۰۴	۰/۰۲	۰/۰۱	۰/۰۷	۰/۰۸	۰/۱۱	۰/۰۴	AGE
۱/۰۰	۰/۰۶	۰/۱۱	۰/۰۹	۰/۱۱	۰/۰۵	۰/۰۸	۰/۰۶	۰/۱۱	۰/۰۲	Liquidity

۱-۱۰-۵- آزمون هم خطی

شدت هم خطی چندگانه را با بررسی بزرگی مقدار Vif می‌توان تحلیل نمود. اگر آماره آزمون Vif به یک نزدیک بود نشان دهنده عدم وجود هم خطی است. به‌عنوان یک قاعده تجربی مقدار Vif بزرگ‌تر از ۵ باشد هم خطی چندگانه بالا می‌باشد. (توجه شود که در برخی موارد عدد ۱۰ نیز به‌عنوان آستانه معرفی می‌گردد) و چون در این تحقیق همه Vif متغیرها از ۵ کم‌تر بوده‌اند نتیجه می‌گیریم که مشکل هم خطی بین متغیرهای تحقیق وجود دارد ولی بسیار ضعیف است.

جدول ۵- آزمون هم خطی

							علامت اختصاری	متغیر پژوهش
						۱/۰۰	Un-record	جریمه عدم ثبت
					۱/۰۰		Un-statment	عدم صدور صورتحساب
				۱/۰۰			Un-present	عدم ارائه صورتحساب
			۱/۰۰				Un-quietism	عدم تسلیم اظهارنامه
		۱/۰۰					Un-books	عدم ارائه دفاتر
	۱/۰۰						Un-doucmen	عدم ارائه اسناد
۱/۰۰							Un-payment	تأخیر یا عدم پرداخت
۱/۰۵	۱/۰۳	۱/۰۷	۱/۰۶	۱/۰۳	۱/۰۸	۱/۰۵	Size	عمر شرکت
۱/۰۱	۱/۰۲	۱/۰۲	۱/۰۱	۱/۰۲	۱/۰۲	۱/۰۳	Age	اندازه شرکت
۱/۰۳	۱/۰۴	۱/۰۳	۱/۰۲	۱/۰۱	۱/۰۲	۱/۰۰	Liquidity	نقدینگی
۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	Mean VIF	میانگین

۱-۱۰-۶- پرازش مدل پژوهش

آزمون‌های تشخیصی در داده‌های ترکیبی

برای تعیین مدل مورد استفاده در داده‌های ترکیبی از آزمون‌های چاو و بروش پاگان و هاسمن استفاده شده است. آزمون چاو برای تعیین به‌کارگیری مدل اثرات ثابت در مقابل تلفیق کل داده‌ها انجام گرفته و فرضیه‌های آن به صورت زیر می‌باشد:

H_1 : Fixed Effect Model

H_0 : Pooled Model

فرض H_0 بر پایه عدم وجود اثرات فردی و گروهی است و فرض H_1 بر پایه وجود اثرات فردی و گروهی قرار دارد.

بروش و پاگان در سال ۱۹۸۰ از ضریب لاگرانژ برای آزمون مدل داده‌های ادغام شده در مقابل (LM) آثار تصادفی دو طرفه استفاده نمود، با استفاده از روش تخمین حداکثر درست‌نمایی به دست می‌آید. فرضیات این آزمون به صورت زیر است. (باتاجی، ۲۰۰۵).

H_0 : Pooled Model

H_1 : Random Effect Model

در این آزمون H_0 به معنی بهتر بودن استفاده از مدل داده‌های ادغام شده و رد H_0 به معنی وجود اثر تصادفی در مدل می‌باشد.

آزمون هاسمن بر پایه وجود و یا عدم وجود ارتباط بین خطای رگرسیون تخمین زده شده و متغیرهای مستقل مدل شکل گرفته است. اگر چنین ارتباطی وجود داشته باشد، مدل اثرات ثابت و اگر این ارتباط وجود نداشته باشد، مدل اثرات تصادفی کاربرد خواهد داشت. فرضیه H_0 نشان دهنده عدم ارتباط متغیرهای مستقل و خطای تخمین و فرضیه H_1 نشان دهنده وجود ارتباط است.

H_0 : Model Random Effect

H_1 : Fixed Effect Model

الف) آزمون چاو

جدول (۶) بیانگر نتایج آزمون چاو است. نتیجه حاصل از این آزمون که در جدول زیر آورده شده است، بیانگر رد فرضیه صفر و لزوم استفاده از روش اثرات ثابت برای این گروه از شرکت‌ها می‌باشد.

جدول ۶- نتایج آزمون چاو

مدل	Statistic F-	P-Value	نتیجه آزمون
۱	۵/۸۵	۰/۰۰۱	مدل اثرات ثابت

ب) آزمون بروش پاگان^۱ (LM)

در این مرحله آزمون بروش پاگان (۱۹۸۰) انجام شده است. نتایج حاصل از این آزمون که در جدول (۷) ارائه شده است، حاکی از رد فرضیه صفر و لزوم استفاده از روش اثرات تصادفی برای شرکت‌های مورد بررسی می‌باشد.

جدول ۷- آزمون بروش پاوگان (LM)

مدل	Statistic chi-bar	P-Value	نتیجه آزمون
۱	۲۸۵/۳۰	۰/۰۰۱	مدل اثرات تصادفی

با توجه به اینکه آزمون چاو وجود اثرات ثابت و آزمون بروش پاگان نیز وجود اثرات تصادفی را تأیید کردند، به منظور انتخاب از بین روش اثرات ثابت و تصادفی، آزمون هاسمن (۱۹۷۸) اجرا شد (بالتاجی، ۲۰۰۵).

ج) آزمون هاسمن^۲

جدول (۸) نتایج آزمون هاسمن را نشان می‌دهد. همان‌طور که از نتایج جدول مشهود است، مقدار P-Value بیش‌تر از ۵٪ می‌باشد، بنابراین فرضیه H_0 (مدل اثرات تصادفی) تأیید می‌شود. این موضوع به معنی عدم وجود ارتباط بین خطای رگرسیون تخمین زده شده و متغیر مستقل است. با توجه به نتایج آزمون‌های چاو، بروش پاگان و هاسمن مناسب‌ترین روش برای برآورد پارامترها و آزمون فرضیات، مدل اثرات تصادفی است.

جدول ۸- آزمون هاسمن

مدل	chi-square Statistic	P-Value	نتیجه آزمون
۱	۰/۲۰	۰/۵۳	مدل آثار تصادفی

۱-۱-۷- آزمون ناهمسانی واریانس‌ها و خود همبستگی

آزمون ناهمسانی واریانس‌ها و خودهمبستگی برای مدل تحقیق در جدول (۹) نشان داده شده است. بررسی نتایج حاصل از جدول، نشان می‌دهد که سطح معناداری بیش‌تر

1- Breusch-pagan test

1- Hausman test

از ۰/۵ می‌باشند و مدل تحقیق ناهمسانی واریانس ندارد و سطح معناداری آزمون خود همبستگی، بیش‌تر از ۰/۵ می‌باشد، که نشان می‌دهد، خودهمبستگی وجود ندارد.

جدول ۹- آزمون ناهمسانی واریانس و خود هم بستگی

مدل	آزمون ناهمسانی واریانس		ناهمسانی نتیجه	آزمون خود همبستگی		خود همبستگی نتیجه
	P-Value	Chi2		P-Value	F	
۱	۰/۴۸	۱/۳۱	ندارد	۰/۳۹	۱/۶۳	ندارد

۱-۱-۱- نتایج حاصل از آزمون فرضیات

با توجه به اینکه داده‌های مورد تجزیه و تحلیل از نوع داده‌های ترکیبی می‌باشند، ابتدا با استفاده از آزمون چاو، بروش پاوگان و آزمون هاسمن نوع تخمین مدل را تعیین نمودیم. با توجه به اینکه سطح معناداری به دست آمده از آزمون چاو برابر ۰/۰۰۱ می‌باشد. در نتیجه فرض H_0 در سطح اطمینان بیشتر از ۰/۹۵ رد شده است و روش داده‌های ثابت پذیرفته می‌شود و با توجه به اینکه سطح معناداری به دست آمده از آزمون بروش پاوگان برابر ۰/۰۰۱ می‌باشد. در نتیجه فرض H_0 در سطح اطمینان بیشتر از ۰/۹۵ رد شده است و روش داده‌های تصادفی پذیرفته می‌شود. هم‌چنین از آنجایی که سطح معناداری به دست آمده از آزمون هاسمن بیش‌تر از ۰/۵ می‌باشد؛ بنابراین، فرض H_0 (روش اثرات تصادفی) تأیید می‌شود.

۱-۲-۱-۱- نتایج آزمون آماری فرضیه اول

بین جریمه عدم ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده و وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

جریمه عدم ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده (متغیر مستقل) و وصول مالیات (متغیر وابسته) در تحقیق شناخته می‌شوند. با توجه به نتیجه جدول (۱۰) با نظر به سطح معنی‌داری در جدول فوق، در نتیجه فرضیه فوق تأیید می‌گردد. یعنی با افزایش جریمه عدم ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده؛ وصول مالیات افزایش پیدا می‌کند.

۱-۲-۱-۲- نتایج آزمون آماری فرضیه دوم

بین جریمه عدم صدور صورتحساب و وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

جریمه عدم صدور صورتحساب (متغیر مستقل) و وصول مالیات (متغیر وابسته) در تحقیق شناخته می‌شوند. با توجه به نتیجه جدول (۱۰) با نظر به سطح معنی‌داری در جدول

فوق، فرضیه دوم تأیید می‌گردد. یعنی با افزایش جریمه عدم صدور صورتحساب، وصول مالیات افزایش پیدا می‌کند.

۱-۱۰-۲-۳- نتایج آزمون آماری فرضیه سوم

بین جریمه عدم ارائه صورتحساب طبق نمونه سازمان امور مالیاتی و وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

جریمه عدم ارائه صورتحساب طبق نمونه سازمان امور مالیاتی (متغیر مستقل) و وصول مالیات (متغیر وابسته) در تحقیق شناخته می‌شوند. با توجه به نتیجه جدول (۱۰) سطح معنی‌داری به دست آمده در جدول فوق فرضیه سوم تأیید می‌گردد. یعنی با افزایش جریمه عدم ارائه صورتحساب، وصول مالیات افزایش می‌یابد.

۱-۱۰-۲-۴- نتایج آزمون آماری فرضیه چهارم

بین جریمه عدم تسلیم اظهارنامه و وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

جریمه عدم تسلیم اظهارنامه (متغیر مستقل) و وصول مالیات (متغیر وابسته) در تحقیق شناخته می‌شوند. با توجه به نتیجه جدول (۱۰) نتیجه آزمون فرضیه چهارم و سطح معنی‌داری به دست آمده در جدول ذکر شده فرضیه فوق تأیید می‌گردد، یعنی با عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی، وصول مالیات افزایش می‌یابد.

۱-۱۰-۲-۵- نتایج آزمون آماری فرضیه پنجم

بین جریمه عدم ارائه دفاتر قانونی با وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

جریمه عدم ارائه دفاتر قانونی (متغیر مستقل) و وصول مالیات (متغیر وابسته) در تحقیق شناخته می‌شوند. با توجه به نتیجه جدول (۱۰) نتایج آزمون فرضیه پنجم و سطح معنی‌داری به دست آمده در جدول فوق رابطه بین جریمه عدم ارائه دفاتر قانونی با وصول مالیات مثبت می‌باشد. بنابراین فرضیه فوق تأیید می‌گردد.

۱-۱۰-۲-۶- نتایج آزمون آماری فرضیه ششم

بین جریمه عدم ارائه اسناد و مدارک با وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

جریمه عدم ارائه اسناد و مدارک (متغیر مستقل) و وصول مالیات (متغیر وابسته) در تحقیق شناخته می‌شوند. با توجه به نتیجه جدول (۱۰) نتایج آزمون فرضیه ششم و سطح معنی‌داری به دست آمده در جدول، فرضیه فوق تأیید می‌گردد. یعنی با افزایش جریمه عدم ارائه اسناد، وصول مالیات افزایش می‌یابد.

۱-۱۰-۲-۷- نتایج آزمون آماری فرضیه هفتم

بین جرمه تأخیر یا عدم پرداخت بدهی و وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

جرمه تأخیر یا عدم پرداخت بدهی (متغیر مستقل) و وصول مالیات (متغیر وابسته) در تحقیق شناخته می‌شوند. با توجه به نتیجه جدول (۱۰) نتایج آزمون فرضیه هفتم و سطح معنی‌داری به دست آمده در جدول فوق فرضیه فوق تأیید می‌گردد. یعنی با افزایش جرمه تأخیر یا عدم پرداخت وصول مالیات افزایش می‌یابد. هم‌چنین از بین متغیرهای کنترلی اندازه شرکت و نقدینگی در سطح ۹۵٪ رابطه مثبت و معنی‌داری با بدهی مالیاتی دارند. یعنی با افزایش اندازه و نقدینگی شرکت بدهی مالیاتی نیز افزایش پیدا می‌کند. ولی با متغیر عمر شرکت رابطه خاصی مشاهده نشد.

جدول ۱۰- نتایج آزمون فرضیات

Income Tax = $\beta_0 + \beta_1$ Un-record + β_2 Un-statement + β_3 Un-present + β_4 Un-quietism + β_5 Un-books + β_6 Un-doucement + β_7 Un-payment + β_8 Age + β_9 Ln(Size) + β_{10} Liquity + ε				
P-Value	Std. Err	ضرایب	علامت اختصاصی	متغیر
۰/۰۲	۰/۰۱	۰/۰۳	Un-record	عدم ثبت نام
۰/۰۱	۰/۰۳	۰/۰۹	Un-statement	عدم صدور صورتحساب
۰/۰۰	۰/۰۵	۰/۱۷	Un-present	عدم ارائه صورتحساب
۰/۰۰	۰/۰۳	۰/۱۹	Un-quietism	عدم تسلیم اظهارنامه
۰/۰۴	۰/۰۵	۰/۱۱	Un-books	عدم ارائه دفاتر قانونی
۰/۰۱	۰/۰۴	۰/۱۴	Un-doucement	عدم ارائه اسناد و مدارک
۰/۰۲	۰/۰۳	۰/۰۷	Un-payment	تأخیر یا عدم پرداخت بدهی
۰/۰۰	۰/۰۵	۰/۱۷	SIZE	اندازه شرکت
۰/۹۳	۰/۰۴	۰/۲۶	AGE	عمر شرکت
۰/۰۰	۰/۰۳	۰/۲۱	Liquity	نقدینگی
۰/۱۵	۰/۲۲	۰/۳۲	CONS	عرض از مبدأ
	۶۱۰			تعداد مشاهدات
	۰/۰۵۴۱			R ²

میزان تأثیر جرایم مالیاتی در افزایش وصول مالیات در نظام مالیات ... ۱۳۹۵

	۰/۰۰۰۰			سطح معنی‌دار
	۸/۵۳			آماره F

۱-۱۱- خلاصه نتایج

جدول ۱۱- خلاصه نتایج

ردیف	فرضیه	نوع تأثیر در این تحقیق	نتیجه آزمون
۱	بین جریمه عدم ثبت نام در نظام مالیات برارزش افزوده و وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.	مثبت و معنی‌دار	تأیید فرضیه
۲	بین جریمه عدم صدور صورتحساب و وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.	مثبت و معنی‌دار	تأیید فرضیه
۳	بین جریمه عدم ارائه صورتحساب طبق نمونه سازمان امور مالیاتی و وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.	مثبت و معنی‌دار	تأیید فرضیه
۴	بین جریمه عدم تسلیم اظهارنامه و وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.	مثبت و معنی‌دار	تأیید فرضیه
۵	بین جریمه عدم ارائه دفاتر قانونی و وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.	مثبت و معنی‌دار	تأیید فرضیه
۶	بین جریمه عدم ارائه اسناد و مدارک و وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.	مثبت و معنی‌دار	تأیید فرضیه
۷	بین جریمه تأخیر یا عدم پرداخت بدهی و وصول مالیات رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.	مثبت و معنی‌دار	تأیید فرضیه

۲- بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش به بررسی میزان تأثیر جرایم مالیاتی در افزایش وصول مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده "مطالعه موردی مؤدیان بزرگ مالیاتی استان کرمان" می‌باشد.

یکی از منابع درآمد مهم و قابل اتکا برای دولت مالیات است. مقایسه این منبع با دیگر منابع حاکی از این است که هر چه سهم مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد از ایجاد آثار نامطلوب اقتصادی به میزان چشمگیر جلوگیری می‌کند. مالیات‌ها نقش بسیار مهمی از یک سو در تأمین منابع مالی دولت و از سوی دیگر در تنظیم امور اقتصادی جامعه ایفا می‌کند و از این نظر، از حساسیت زیادی برخوردار است. در

سال‌های گذشته بودجه دولت به دلیل عدم تناسب میان درآمدها و هزینه‌ها و یا به عبارت دیگر ناچیز بودن درآمدهای مالیاتی و نیز سیر صعودی هزینه‌های دولت عمدتاً با کسری بودجه همراه است. پس از انقلاب کسری بودجه عمدتاً با توسل به استقراض از سیستم بانکی تأمین شده که این امر یکی از دلایل عمده افزایش حجم نقدینگی، سطح عمومی قیمت‌ها و افزایش مداوم تورم بوده است. استقراض از سیستم بانکی در قالب انتشار پول اضافی به‌عنوان یکی از ابزارهای تأمین کسری بودجه در سال‌های اخیر مورد توجه بیش‌تری قرار گرفته است. این روش از تأمین بودجه که به مالیات تورمی معروف است موجب افزایش تورم و در نتیجه کاهش قدرت خرید مردم و انتقال آن به دولت می‌شود، و آثار تخریبی شدیدی را در پی داشته است. چنان‌که نتایج این تحقیق در فرضیات نشان می‌دهد بین جرایم مالیاتی و وصول مالیات در اداره کل امور مالیاتی شهرستان کرمان رابطه معنی‌داری وجود دارد. این نتایج با یافته‌های علیپور - آقاجان (۱۳۸۹) که نشان داد در کشورهای مختلف جهان جرایم مالیاتی در کاهش فرار مالیاتی و اجرای موفقیت آمیز مالیات بر ارزش افزوده نقش مهمی داشته است، و یافته‌های موسوی جهرمی و طهماسبی بلداجی (۱۳۸۸) که نشان دادند افزایش در احتمال رسیدگی، موجب تمکین مالیاتی می‌گردد و افزایش در نرخ جریمه در مواردی که پرونده رسیدگی نمی‌شود سبب افزایش تمکین مالیاتی/کاهش فرار مالیاتی می‌شود، همخوانی دارد. بنابراین می‌توان گفت یکی از ابزار مهم در جلوگیری از فرار مالیاتی مؤدیان کارا بودن جرایم مالیاتی است. به‌طور کلی براساس یافته‌های پژوهش، با افزایش جرایم مالیاتی باعث افزایش وصول مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌گردد.

۴- پیشنهادهای علمی و عملی

با توجه به نتایج آزمون فرضیات، افزایش جرایم مالیاتی سبب افزایش وصول مالیات می‌شود.

بنابراین پیشنهاد می‌شود:

- ۱- دولت برای افزایش درآمد خود جرایم مالیاتی را افزایش دهد.
- ۲- کمک به دانشجویان برای پر کردن خلأ تحقیقاتی در زمینه مالیات بر ارزش افزوده

۵- محدودیت‌های تحقیق

انجام این تحقیق همانند بیش‌تر تحقیقات مالی با محدودیت‌هایی رو به رو بوده است که ممکن است نتایج تحقیق را تحت تأثیر قرار دهد. اهم محدودیت‌های تحقیق به شرح زیر است:

- ۱- این تحقیق در سازمان مالیاتی شهرستان کرمان صورت گرفته است بنابراین تعمیم پذیری آن با احتیاط صورت گیرد.
- ۲- کمبود اطلاعات پشتیبانی کننده و انتشار کتب متنوع در مورد این موضوع موجب بروز برخی نقصان در ابعاد نظری شده است.
- ۳- محدودیت، مربوط به میزان و گردآوری داده‌های تحقیق است. در تحقیقات مشابه در سایر کشورها اولاً تعداد شرکت‌های نمونه بسیار بیش‌تر از نمونه‌ی ما انتخاب شده‌اند و ثانیاً داده‌های آنان به صورت پایگاه داده است که در نتیجه وقت کم‌تری را صرف جمع‌آوری آنها کرده و وقت بیش‌تری را صرف تجزیه و تحلیل آن می‌کنند.

فهرست منابع

- احمدی، علی محمد (۱۳۸۶) «ساختار نظام مالیاتی ایران در دهه ۱۳۸۰» دانشگاه تربیت مدرس، پژوهشکده اقتصاد.
- آقایی، الله محمد- کمیجانی، اکبر (۱۳۸۹)، «مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی»، پژوهشنامه اقتصادی.
- پژویان، جمشید (۱۳۸۹). اقتصاد بخش عمومی (مالیات‌ها)، انتشارات جنگل، تهران.
- پناهی، محمد قاسم، طهماسبی بلداجی، محمد (۱۳۸۹)، راهنمای کاربردی- عملیاتی مالیات بر ارزش افزوده و تکالیف قانونی مودیان، سازمان امور مالیاتی کشور، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، جلد اول.
- حائری، فرهاد وعزیزی، محمود (۱۳۹۱). «مبانی نظری روش‌های تأمین مالی، هزینه سرمایه و ساختار سرمایه»، حسابداری و مدیریت مالی، شماره نه، صفحه ۱۰۷ تا ۱۲۹.
- خاکی، غلامرضا (۱۳۸۵). روش تحقیق بارویکردی به پایان نامه نویسی انتشارات بازتاب، تهران.

رحیمیان، نادر و رضایی، فرهاد (۱۳۹۰). «بررسی عوامل تعیین کننده ساختار سرمایه شرکت‌های با اندازه کوچک و متوسط»، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، سال سوم، شماره دهم، صفحه ۱۱۷ تا ۱۶۳.

روزبه، فیروز، خزدوزی، بیژن، سلطان پناه، هیرش، حسنی، کاوه و خوئیانی، طاهر (۱۳۹۱). فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی، سال ۴، شماره ۳، صص ۱۱۹-۹۳.

سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۷). قانون مالیات بر ارزش افزوده.

سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۹). گزارش رسیدگی به عملکرد مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده. ناشر، سازمان امور مالیاتی- معاونت مالیات بر ارزش افزوده.

صمیمی جعفری، احمد (۱۳۸۴). «ارائه سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن برای شرکت‌ها و صاحبان مشاغل»، وزارت امور اقتصادی و دارایی.

علاء، عین الله (۱۳۷۸). در باب فرهنگ مالیاتی، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، مجله مالیاتی.

علیپور، رضا، آقاجان، محمد (۱۳۸۹). نقش جرایم در مالیات بر ارزش افزوده، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی.

فدایی، حسن (۱۳۹۳). بررسی میزان کارایی جرایم مالیاتی در جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد سیرجان.

موسوی جهرمی، طهماسبی بلداجی، (۱۳۸۸)، فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی.

مهندس، ابوطالب و تقوی، مهدی (۱۳۷۸). مالیه عمومی، انتشارات فروردین، تهران.

نقی زهی، محمد خانلی (۱۳۸۹)، بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی)، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد آذربایجان شرقی.

Baltagi, B. H. (2005), "Econometric Analysis of Panel Data", JohnWiley. & Sons Inc., 3rd Edition, New York, USA .

Bernard fortin(2004). buy lacroix, marie-claire villval monter,tax evasion and social intractions, scientific series,scientifiue,decembr 2004 .

Christoph eichhorn, tax evasion and economic growth-A neutrality result first draft: marche 2004 .

GillJet B. S., (2003), The Nuts and Bolts Of Revenue Administration Reform, Washington DC, World Bank, Mimeo .

نظام حقوقی مالیات بر ارزش افزوده

کیانوش رضایی یزدی

دانشجوی دکتری حقوق خصوصی دانشگاه بورگندی (Bourgogne) فرانسه، kia_rezai@yahoo.com

چکیده

تا سال ۱۹۶۵ میلادی تنها دو کشور در جهان نظام مالیات بر ارزش افزوده را در دنیا قبول و اجرا کرده بودند اما امروزه حدود ۱۵۰ کشور این نوع مالیات را در نظام اقتصادی و حقوقی خود وارد کرده‌اند. در ایران قانون‌گذار با تصویب قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷ بر ضروری بودن این نوع مالیات صحنه گذاشته است و در ادامه با تهیه پیش نویس طرح قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده، سعی در بهبود نظام حقوقی حاکم بر این نوع مالیات را دارد.

هرچند، بررسی جامع و کامل قوانین تصویب شده، در حال تدوین و جزییات حقوقی نظام مالیات بر ارزش افزوده، در این مقاله ممکن نمی‌باشد اما جهت تبیین ساز و کار این مالیات، ابتدا به بررسی و توضیح آن مطابق با نظریه عمومی حقوق مالیات‌ها پرداخته تا نظام حقوقی آن برای حقوقدانان اعم از قضات، وکلا، مشاوران حقوقی شرکت‌ها، دانشجویان و... و دست اندرکاران امر مشخص شود و سپس به نقد قانون کنونی، اصلاحات انجام شده در پیش نویس لایحه کنونی، بیان پیشرفت‌های قانون‌گذار و نکاتی که از چشم پیش نویس‌ان این لایحه دور افتاده، می‌پردازیم.

کلید واژه‌ها: عرضه کالا و خدمات، فعال و فعالیت اقتصادی، عملیات مشمول، غیرمشمول و معاف، اعتبار مالیاتی و مالیات متعلق، تنظیم پرداختی‌ها.

مقدمه

مالیات بر ارزش افزوده، ساده‌ترین نوع مالیات در میان انواع آنهاست. تقریباً در هنگام هر نوع خرید کالا یا خدمات، خریدار این مالیات را می‌پردازد حتی بدون آنکه متوجه آن باشد و می‌توان گفت این مالیات به نحوی جزئی از زندگی روزمره ما شده است که به مالیات بدون درد نیز معروف شده است. مالیات بر ارزش افزوده در عین سادگی می‌تواند بسیار پیچیده باشد. این پیچیدگی ناشی از آن است که پرداخت کننده واقعی این مالیات از منظر اقتصادی، مصرف کننده نهایی می‌باشد اما هر یک از فعالان اقتصادی موجود در چرخه تولید و توزیع کالا یا خدمات خریداری شده توسط مصرف کننده نهایی، متعهد به واریز این مالیات به حساب خزانه عمومی دولت است. به عبارت دیگر پرداخت کننده واقعی مالیات بر ارزش افزوده، مصرف کننده نهایی می‌باشد. این مالیات از نوع مالیات‌های تصاعدی است که بر خرید کالا و خدمات اعمال می‌شود. از دیدگاه خریدار این مالیات به مالیات بر خرج تعبیر می‌شود.

با این وجود در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده‌ای که مورد قبول اکثر کشورهای پیشرفته دنیا و نیز ایران قرار گرفته است باید گفت که دیوان عدالت اتحادیه اروپا^۱ چهار ویژگی بارز را برای این نوع مالیات بر می‌شمارد که عبارتند از:

- ۱- اعمال عمومی مالیات بر هر نوع عملیات خرید کالا و خدمات.
- ۲- این مالیات تناسبی بوده و میزان آن درصدی از بهای پرداخت شده برای کالا یا خدمات می‌باشد.
- ۳- دریافت مالیات در هر مرحله از چرخه تولید و توزیع، بدون توجه به تعداد دفعاتی که کالا یا خدمات در چرخه دست به دست می‌شود.
- ۴- کسر مالیاتی که بر عهده مودی است از مبالغی که در مراحل گذشته زنجیره خرید و فروش پرداخت کرده است به گونه‌ای که اولاً مالیات تنها بر یک محدوده مشخص که همان ارزش افزوده کالا یا خدمت است ثانیاً و مبلغ نهایی مالیات بر عهده مصرف کننده نهایی باشد.

چنین پیچیدگی در عین ساده بودن در رابطه با مالیات ارزش افزوده که یکی از صفات آن است، ما را بر آن داشت که مباحث و نکات راجع به مالیات بر ارزش افزوده را

1- La cour justice de l'Union européenne

در ذیل دو مبحث بیان کنیم. در ابتدا قلمرو اعمال این مالیات و سپس ساز و کار اعمال آن.

قلمرو اعمال مالیات بر ارزش افزوده

براساس ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده، عرضه و تحویل کالا و خدمات و همچنین صادرات و واردات آنها مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌شود. عبارتی ساده که مستلزم توضیح برخی مفاهیم ذکر شده و ذکر نشده در داخل آن می‌باشد. در ابتدا، چه کسی باید این مالیات را پردازد (مودی مالیاتی) که در این ماده مشخص نشده است و سپس مفهوم عرضه و تحویل، کالا و خدمات، صادرات و واردات که در عین ماده آمده است (عملیات تابع این مالیات) و نیاز به توضیح دارد.

۱- اشخاصی که مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌شوند

ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده، اشخاصی را که به عرضه و تحویل کالا و خدمات مبادرت می‌کنند را مشمول این قانون می‌داند. عبارتی که جزییات و ویژگی‌های مودی مورد نظر را روشن نمی‌کند. شخصی که به ارایه کالا و خدمات می‌پردازد می‌بایست ۳ ویژگی داشته باشد. نخست، مستقل باشد. دوم، فعال اقتصادی باشد. سوم، مودی می‌بایست عملیات عرضه و تحویل را در چهارچوب فعالیت اقتصادی خود انجام دهد. در ذیل به توضیح هر یک از این ویژگی‌ها می‌پردازیم.

۱-۱- معیار استقلال

یک مودی قبل از هر چیز باید مستقل باشد. در این رابطه، وضعیت حقوقی وی، وضعیتش در قبال سایر مالیات‌ها و شکل یا ماهیت عمل او بی‌اهمیت است. این معیار به ما اجازه می‌دهد که کارگران و یا هر شخص دیگری که بنابر هر رابطه حقوقی دیگر که یک رابطه تبعیت که شرایط کار، نحوه پرداخت دستمزد و مسئولیت کارفرما را مشخص می‌کند از شمول مودی خارج بشود. همچنین باید افزود که در این رابطه قانون مالیات فرانسه تأکید می‌کند مودی ای که به اسم خود اما برای حساب دیگری فعالیت کرده و اقدام به معامل‌های می‌کند که در آن تحویل کالا یا خدمت وجود دارد، به‌عنوان فردی مستقل که اقدام به اخذ و تحویل کالا یا خدمت نموده است، در نظر گرفته می‌شود.

نکته حایز اهمیت دیگر تعیین تکلیف وضعیت شرکت‌های گروهی است. آیا در چنین فرضی هر یک از شعب و بنگاه‌های این شرکت به‌عنوان مودی مالیاتی در نظر گرفته می‌شود و یا اینکه مجموعه شرکت گروهی به‌عنوان یک فعال اقتصادی مستقل مشمول این قانون قرار می‌گیرد.

۱-۲- معیار فعالیت اقتصادی

مودی مالیات باید یک فعال اقتصادی باشد. منظور از فعالیت‌های اقتصادی در فرانسه طبق قانون، هر گونه فعالیت تولیدی، تجاری و یا ارائه خدمات از جمله فعالیت‌های استخراج معادن، کشاورزی و مشاغل آزاد هم‌چون پزشکان و وکلای می‌باشد. لیست فعالیت‌هایی که در فرانسه در حوزه فعالیت‌های اقتصادی قرار می‌گیرد بسیار وسیع است مثلاً حتی بهره‌کشی تجاری از یک مال منقول مادی یا غیرمادی با هدف کسب درآمد دائمی، در حوزه فعالیت‌های اقتصادی قرار می‌گیرد. در همین راستا از دیوان عدالت اتحادیه اروپا ابراز داشته که معیار تشخیص یک فعالیت اقتصادی کاملاً ذهنی است و هیچ ارتباطی با هدف و نتیجه فعالیت مذکور ندارد.

در رابطه با معیار فعالیت اقتصادی پاره‌ای از توضیحات راجع به دو موضوع، ضروری است که عبارتند از فعالیت‌های اقتصادی مجزا یا موردی و فعالیت‌هایی که مشمول این معیار نمی‌شوند.

- بررسی فعالیت‌های موردی

سوالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که با توجه به اینکه در توضیح دیوان عدالت اتحادیه اروپا قید دائمی بودن برای فعالیت اقتصادی مطرح شده است، فعالیت‌هایی که به صورت موردی و هر از چند گاهی اتفاق می‌افتند مشمول این مالیات می‌شوند یا خیر؟

در این رابطه حقوقدانان مالیاتی میان دو دسته از کالا قایل به تفکیک شده‌اند: اول کالاهایی که علاوه بر مصرف شخصی امکان بهره‌کشی اقتصادی آنها وجود دارد؛ که در این حالت بهره‌کشی اقتصادی موردی از آنها مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌شود.

دوما کالاهایی که صرفاً می‌توان از آنها بهره‌کشی اقتصادی کرد؛ که در این حالت هر گونه بهره‌کشی اقتصادی موردی از آنها مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌شود.

چنین رویکردی در فرانسه توسط شورای اداری به تأیید رسیده و سازمان مالیاتی در همین راستا اعلام کرده است که حقوق مربوط به علایم تجاری ماهیتاً تنها جنبه بهره‌کشی دارد؛ در نتیجه هر گونه عملیات مربوط به فروش یا اجاره آن هر چند به صورت موردی مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرد.

مبنا و چرایی پرسشی که در ابتدای این بخش مطرح کردیم متأثر از این ایده مالیات‌های مستقیم است که انتقال اموال تجاری (اموالی که جهت فعالیت اقتصادی استفاده می‌شوند) به جهت موضوع مورد معامله باید به‌عنوان فعالیت اقتصادی در نظر گرفته شود. با این توصیف عده‌ای این پرسش را مطرح کردند که ورود چنین ایده‌ای به حوزه مالیات بر ارزش افزوده صحیح می‌باشد یا نه. در اینجا باید به توضیح منطق مالیات‌های مستقیم و منطق مالیات بر ارزش افزوده پرداخت. در حالت اول، مبنای وضع مالیات بر روی دارایی‌های تجاری توان درآمد زایی آن مال در آینده است در حالی که در حالت دوم مبنای مالیات، فعالیت و درآمد اقتصادی است که در گذشته انجام گرفته است.

در قانون فعلی و در پیش نویس لایحه جدید، مقرره‌ی خاصی در این زمینه وجود ندارد که مستلزم توجه قانون‌گذار می‌باشد.

- تحدید فعالیت‌های خارج از قلمرو

اگر چه در فرانسه و اروپا دغدغه قانون‌گذار و رویه قضایی اعطای یک قلمرو وسیع به مالیات بر ارزش افزوده است اما این امر مانع از آن نیست که بعضی از عملیات خارج از قلمرو آن قرار بگیرند. این فعالیت‌ها که به غیر اقتصادی معروف هستند معمولاً فعالیت‌های خارج از قلمرو نامیده می‌شوند، یعنی فعالیت‌هایی که به خاطر ماهیتشان مشمول این مالیات نمی‌شوند.

چنین فعالیت‌هایی در درجه اول شامل فعالیت‌های مربوط به خدمات دولتی یا عمومی، اجتماعی، آموزشی، فرهنگی و ورزشی اشخاص حقوق عمومی می‌شود. این اشخاص فعالیت اقتصادی انجام نداده و در نتیجه مشمول مالیات قرار نمی‌گیرند مگر اینکه این اشخاص به رقابت با بخش خصوصی بپردازند، در چنین حالتی چون عدم مالیات پذیری آنها منجر به بی‌عدالتی در شرایط رقابت برابر با بخش خصوصی می‌شود، لذا لازم است که جهت تحقق عدالت مشمول مالیات قرار بگیرند.

در همین رابطه ماده ۳۸ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور تنها به تعیین تکلیف وضعیت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی پرداخته و در

رابطه با مالیات بر ارزش افزوده آنها موضوعی نگرفته است که نیازمند توجه قانون‌گذار می‌باشد.

هر چند که در قانون مالیات بر ارزش افزوده چنین مسئله‌ای مورد اشاره قرار نگرفته است، بر خلاف ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم که در رابطه با مالیات بر درآمد این مؤسسات و شرکت‌ها تعیین تکلیف می‌کند، از ملاک ماده ۳ پیش نویس لایحه قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده که آب و برق و گاز را مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌کند، و با توجه به اینکه اداره آن‌ها در اختیار شرکت‌های دولتی قرار دارد شاید چنین حکمی را نیز بتوان در نظام حقوقی ایران قابل قبول دانست.

۱-۳- مفهوم چهارچوب اصلی فعالیت یک فعال اقتصادی

بر اساس اسناد راهنمای اتحادیه اروپا در رابطه با تعریف مالیات بر ارزش افزوده، یک فعالیت تنها زمانی مشمول این مالیات می‌شود که در راستای فعالیت حرف‌های وی باشد. چنین تعریفی نشان می‌دهد که هرگاه یک شخص اقدام به یک فعالیت اقتصادی نه به‌عنوان یک فعال اقتصادی کند، فعالیت مذکور، مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌شود. منظور از این شرط، خارج کردن شخص حقیقی (غیرتاجر و غیرفعال اقتصادی) از دامنه شمول این قانون است. موردی که در هیچ یک از قوانین مالیاتی، در توضیح آن نیامده است. سوال مربوطه این است که اگر شخصی به‌طور اتفاقی به خرید و فروش کالایی اقدام کند آیا مشمول این نوع مالیات می‌شود یا نه؟ صورت پیچیده‌تر این سوال این است که علاوه بر تجار احصا شده در قانون تجارت آیا اشخاص دیگری مشمول این قانون شده و نحوه تکالیف آن‌ها از بابت حفظ صورت‌های حسابداری چگونه است؟

البته باید در نظر داشت که در عمل، تشخیص این که یک فعالیت در چهارچوب فعالیت اقتصادی حرف‌های شخص مورد نظر انجام شده است یا خیر چندان ساده نیست. برای مثال رویه قضایی در اتحادیه اروپا ملاک تشخیص چنین مفهومی را این‌گونه بر شمرده است: دیوان اعلام میدارد که هرگاه فعالیت مذکور دنباله مستقیم، دائمی و ضروری فعالیت مشمول مالیات باشد به‌عنوان فعالیت حرف‌های در نظر گرفته می‌شود. هم‌چنین دیوان در پرونده دیگری اعلام می‌دارد که هرگاه فعالیت مزبور ادمه‌ی

تأمین یکی از اهداف شرکت است یا با یک هدف تجاری صورت می‌گیرد به‌عنوان فعالیت حرفه‌ای نیز در نظر گرفته می‌شود.

از رویه قضایی وضع شده توسط دیوان دادگستری چنین استنباط می‌شود که مشمول مالیات قرار گرفتن یک فعال تجاری به معنای آن نیست که تمام فعالیت‌های آن، مشمول مالیات قرار می‌گیرد. در نتیجه برای تحقق این منظور باید فعالیت صورت گرفته را از فاعل آن جدا در نظر گرفته و به بررسی ماهیت آن به صورت جداگانه پرداخت.

۲- عملیات مشمول مالیات بر ارزش افزوده

برای تشخیص عملیاتی که مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌شود باید میان عملیاتی که ذاتاً مشمول می‌شوند و عملیاتی که بنا بر حکم قانون مشمول مالیات هستند و عملیاتی که مشمول قانون بوده ولی به حکم قانون معاف از مالیات هستند تفکیک قایل شد.

۲-۱- عملیات ذاتی مشمول مالیات

عملیات ذاتی مشمول مالیات بر ارزش افزوده عبارتند از عرضه و تحویل کالا و ارائه خدمات می‌باشد. هر یک از این عملیات‌ها مستلزم توضیح جداگانه می‌باشد زیرا نظام حقوقی آنها با یکدیگر متفاوت می‌باشد. زمان تحقق مالیات و سرزمینی بودن مالیات بر ارزش افزوده بر اساس اینکه مواجه با عرضه و تحویل کالا یا ارائه خدمات باشیم، متفاوت است. نکته دیگر که باید مد نظر داشت این است که این عملیات در صورتی مشمول مالیات می‌شود که به صورت رایگان انجام نگرفته باشند.

۲-۱-۱- عرضه و تحویل کالا

در ابتدا می‌بایست مفهوم عرضه و تحویل کالا را مورد بررسی قرار داد و سپس موارد خاصی را که تحت این عنوان هستند، مورد بررسی قرار داد. عرضه کالا طبق ماده ۴ قانون به معنای انتقال کالا از طریق هر نوع معامله می‌باشد. تعریفی که نیازمند پاره‌ای توضیحات در رابطه با مفهوم انتقال و مفهوم کالای مورد انتقال است.

- مفهوم انتقال

همان‌طور که می‌بینیم قانون، تحقق مالیات بر ارزش افزوده را در انحصار عقد بیع قرار نداده است و با استفاده از عبارت انتقال کالا از طریق هر نوع معامل‌های تأکید

می‌کند که منظور از انتقال در معنای خاص آن یعنی عقد بیع نمی‌باشد. نکته حایز اهمیت دیگر آن است که منظور از انتقال کالا به معنای انتقال مالکیت آن نیست بلکه انتقال مادی آن است. چنین ملاکی که قانون‌گذار ما از ترجمه متون خارجی گرفته است ناشی از اختلاف نظر کشورهای عضو اتحادیه اروپا در رابطه با شرایط تشکیل عقد است که در بعضی ملاک تشکیل عقد، انتقال مالکیت و در برخی دیگر انتقال مادی کالا است. در نتیجه به منظور همسان سازی حقوق کشورها در رابطه با زمان تحقق مالیات بر ارزش افزوده، نیاز به یک مفهوم مختص به مالیات بر ارزش افزوده بود که به همین دلیل از مفهوم تحویل استفاده شده است. منظور از تحویل طبق نظر دیوان دادگستری اروپا، در اختیار قراردادن یک کالا می‌باشد ولو اینکه از نظر حقوقی انتقال مالکیت صورت نگرفته باشد.

طبق چنین تعریفی از مفهوم انتقال عقد بیع، تهاتر، مبادله، قرض و آورده شرکت به معنای انتقال در نظر گرفته می‌شود. طبق این تعریف در اختیار قرار دادن مال در عقد اجاره و یا فروش مدت دار مثل عقد لیزینگ نیز مشمول قانون می‌شود.

- موضوع مورد انتقال

در اروپا منظور از انتقال کالا، انتقال یک مال مادی است. زیرا انتقال مال منقول غیرمادی به‌عنوان ارایه خدمت در نظر گرفته می‌شود که در آینده به توضیح آن خواهیم پرداخت.

در رابطه با مال مادی باید گفت که منظور از آن هم مال منقول است و هم غیر منقول. ماده ۳ پیش نویس لایحه نیز در رفع ابهام در این زمینه کمک شایانی کرده است.

۲-۱-۲- ارائه خدمت

تعریف و مفهوم ارائه خدمات هم‌چون مفهوم عرضه کالا اگرچه ساده به نظر می‌رسد بسیار مهم و مستلزم ذکر نکاتی راجع به مفهوم عمومی ارائه خدمت و سایر مفاهیم نزدیک به آن می‌باشد که گاهی مرزهای بسیار نزدیک به هم دارند.

خدمت چیست؟ آیا تعریف حقوق و قانونی برای آن وجود دارد؟ با دقت در قانون مالیات بر ارزش افزوده متوجه می‌شویم که تعریفی از خدمت و ملاک تشخیص آن وجود ندارد. هم‌چون سایر مفاهیم که نیاز به توضیح دارد با یک مطالعه تطبیقی با سایر کشورها سعی در توضیح مفهوم ارائه خدمت می‌کنیم. در اتحادیه اروپا و فرانسه نیز

وضعیت کمک چندانی به ما نمی‌کند برای این که در این کشورها با یک تعریف منفی از ارائه خدمت مواجه هستیم. به‌عنوان مثال قانون مالیات عمومی فرانسه بیان می‌دارد که هر عملیاتی به جز عرضه کالا، ارائه خدمت تلقی می‌شود و در ادامه مواردی را از جهت رفع ابهام احتمالی به‌عنوان ارائه خدمت معرفی می‌کند هم‌چون:

- اجاره و فروش اموال منقول غیر مادی،
 - تعهد به عدم فعل یا تحمل یک عمل یا حالت، تعمیرات اموال غیر منقول،
 - عملیات مربوط به پول، ارز،
 - عملیات مربوط به اوراق بهادار
- در لایحه پیش نویس، خوشبختانه به ارائه تعریف از مفهوم ارائه خدمت پرداخته شده هر چند که هم‌چون سایر کشورها شفاف و روشن نیست.
- به نظر می‌رسد که مفهوم ارائه خدمت از علوم اقتصادی وام گرفته شده است و برای درک آن نیازمند رجوع به تعریف ارائه شده در علوم اقتصادی هستیم ولی به‌طور کلی می‌توان گفت که ارائه خدمت به معنای فروش یک مال غیرمادی، یک فعل یا خودداری از انجام یک فعل است. نکته حائز اهمیت در تشخیص مفهوم ارائه خدمت توجه به ملاک اقتصادی است، به عبارت دیگر ارائه خدمت می‌بایست در مقابل در قبال دریافت ما به ازاء انجام شود.

مفهوم وسیع و نامشخص خدمت گاهگاهی توصیف وضعیت حقوقی یک عملیات تجاری را دچار مشکل می‌کند. که در اینجا به اختصار به توضیح این پیچیدگی و ذکر چند مثال می‌پردازیم.

- تفکیک ارائه خدمت از عرضه کالا

در تعدادی از عملیات اقتصادی، تفکیک ارائه کالا از ارائه خدمات بسیار پیچیده و گاه ناممکن می‌شود. برای مثال عملیات شرکتی که به خلق نرم افزارهای کامپیوتری می‌پردازد، آن‌ها را فروخته، سپس آنها را نصب می‌کند و در صورت درخواست مشتری این نرم افزارها را بنا به خواسته او منطبق می‌کند را چگونه توصیف کنیم؟ عرضه کالا یا ارائه خدمت؟ یا زمانی که یک شرکت اقدام به کپی کردن و تحویل این کپی می‌کند و در عین حال یک سری تغییرات در بعضی از این مدارک ایجاد می‌کند؟ یا یک تعمیرگاه اتومبیل که ابتدا به تشخیص عیب اتومبیل می‌پردازد و سپس اقدام به جایگزینی قطعه جدید در اتومبیل می‌کند؟ در همه موارد ذکر شده توصیف حقوقی - مالیاتی عملیات بسیار دشوار و ناممکن است چون این دسته از عملیات همزمان هم شامل ارایه خدمت و

هم عرضه کالا می‌باشد و این سوال، سوالات پی در پی زیادی به همراه خود داشته که قانون‌گذار ما نسبت به آن ساکت می‌باشد.

-/رائه خدمت و جبران خسارت

در اکثر موارد، اختلاطی میان ما به ازاء یک خدمت و پرداخت خسارت به یک شخص وجود ندارد. اولی به‌عنوان عوض یک خدمت است و دومی جبران خسارت از شخص. اما در عمل همه چیز به این سادگی نیست و مواردی وجود دارد که مرز میان این دو مفهوم بر یکدیگر منطبق می‌شود به گونه‌ای که تفکیک آنها از یکدیگر کار ساده‌ای نیست.

این مشکل در دو مورد ممکن است اتفاق بیافتد

اول: شرکت الف متعهد به انجام خدمتی به شرکت ب می‌شود مبنی بر این که یک خط دستگاه تولید نصب کند و اگر شرکت ب در صورت بعضی موارد محدود ذکر شده در قرار داد از درخواست خود منصرف شود، شرکت ب موظف است از بابت جبران خسارت مبلغی را به شرکت الف بپردازد. سوال اینجاست که آیا این مبلغ ما به ازاء فعالیت انجام شده است یا مبلغی تنبیهی؟ جواب این سوال بستگی به ملاک تشخیص شرط تنبیهی که بر اساس مبلغ آن صورت می‌گیرد بستگی دارد.

دوم، در شروط روز از افزونی است که مبنی بر درج مبلغی به‌عنوان ضمانت اجرای قرارداد. برای مثال، شرط جبران خسارت در ضمن عقد بیعی است که بایع متعهد می‌شود خانه را به نفر دیگر نفروشد. در حالتی که مالک خانه را به کس دیگری غیر از مشروط له بفروشد، مبلغی که پرداخت می‌کند آیا جبران خسارت است یا مابه ازاء یک خدمت؟

-/رائه خدمت و تخفیف قیمت

قراردادهای توزیع که امروزه با گسترش فروشگاه‌های بزرگ روز به روز در سطح کشور افزایش پیدا می‌کند، می‌تواند اختلافات قابل ملاحظه‌ای را در حوزه مالیات بر ارزش افزوده راجع به بعضی از شروط قراردادی ایجاد کند. مشکل به این ترتیب است: بسیار رایج است که در ضمن قرارداد توزیع، تولید کننده در ضمن شرطی رضایت می‌دهد که در قبال پاره‌ای از خدمات (تبلیغات، انبار کالا، جمع‌آوری اطلاعات راجع به مشتری‌ها و غیره) قیمت کالای تمام شده خود را با تخفیف عرضه کند. امری که در

میان شاغلان این حوزه به **سود مقدم**^۱، معروف است. مشکل برای متخصصان حقوق مالیات در توصیف این مسئله است که آیا در چنین حالتی در مقابل تخفیف معمولی قرار داریم که تولید کننده بر آن رضایت داده است یا اتفاقی که در عمل می‌افتد پرداخت ما به ازاء از طریق کاهش قیمت در قبال ارائه پاره‌ای از خدمات است که از طریق توزیع کننده و به نفع تولید کننده صورت می‌گیرد؟

ارائه خدمت و انتقال طلب به قیمتی کم‌تر از ارزش اسمی آن

در دوره‌های رکود اقتصادی، بسیار رایج است که تجار و فعالان اقتصادی تلاش می‌کنند تا طلب‌های نامطمئن خود را را به بنگاه‌های مالی منتقل کرده و از این طریق کسب نقدینگی کنند. سوالی که مطرح می‌شود این است که در چه حالتی، عمل خریدار این طلب‌ها می‌تواند به‌عنوان ارائه خدمت تلقی شده و مشمول مالیات بر ارزش افزوده شود. شاید از ملاک حرف ه بند ب ماده ۱۴ پیش نویس این‌گونه بتوان استنباط کرد که این فعالیت‌ها معاف از مالیات هستند.

۲-۲- عملیاتی که به حکم قانون مشمول مالیات می‌شوند

معامله با خود که از نوآوری‌های پیش نویس لایحه قانون جدید می‌باشد و گام مثبت قانون‌گذار در اخذ مالیات بر ارزش افزوده را نشان می‌دهد. از آنجا که این دسته از معاملات به دلیل اینکه تنها یک طرف در آن وجود دارد و در نتیجه مفهوم انتقال در آن تحقق نمی‌یابد از مشمول قانون خارج می‌شود. ولی قانون‌گذار به دلیل رعایت اصول حقوق رقابت، این عمل را در زمره عملیات مشمول قانون قرار می‌دهد.

۳- عملیات معاف از مالیات

عملیات معاف از مالیات بر ارزش افزوده، عملیاتی هستند که اصولاً و طبق تعریف‌های ارائه شده مشمول مالیات می‌شوند ولی با این وجود قانون‌گذار آنها را از پرداخت مالیات معاف کرده است. قبل از معرفی لیست این عملیات لازم است تا پیش زمینه و دلیلی که بر قوانین جهت مستثنی نمودن این عملیات و آثار چنین معافیتی بررسی شود.

1- La marge arrière

معافیت از مالیات بر ارزش افزوده دو اثر حقوقی را بر مودی مترتب می‌کند. اولاً مودی نمی‌تواند مالیاتی در قبال ارائه کالا یا خدمات خود دریافت نماید و ثانیاً نمی‌تواند مالیات مربوط به هزینه‌هایی که در ارتباط با این عملیات معاف شده را کرده است، کسر نماید. باید در نظر داشت همان‌طور که مودی نمی‌تواند صورت حسابی برای نقل و انتقال بعدی انجام دهد، به همان ترتیب نمیتواند مالیاتی را که بر روی عملیات قبلی پرداخت کرده است را نیز دریافت کند.

با نگاه به قانون مالیات بر ارزش افزوده، مواجهه با یک لیست بلند و بالا از موارد معاف از مالیات مواجه هستیم. که به علت خود داری از تکرار آنها، تنها به دسته‌بندی آنها می‌پردازیم.

یک دسته از معافیت‌ها به دلیل ویژگی اجتماعی است. یعنی ساده کردن عموم مردم و حتی آنها که درآمد کمی دارند به کالاها و خدماتی که اساسی هستند. در این دسته از معافیت‌ها، خدمات مرتبط به درمان، آموزش عمومی، سرویس عمومی پست، خدمات فرهنگی، ورزشی، آموزشی ارایه شده توسط مؤسسات غیر انتفاعی.

دسته دیگری از معافیت‌ها به دلایل اقتصادی می‌باشد. این دسته از معافیت‌ها بیش‌تر مربوط می‌شود به حوزه‌هایی است که در معرض رقابت شدید قرار دارند و با مشمول مالیات قرار گرفتن تضعیف می‌شوند و با بعضی عملیات که محاسبه و اعمال اصول مالیات بر ارزش افزوده بر آنها پیچیده است. نمونه این دو مثال بانک‌ها هستند برای مثال با معافیت بانک‌ها از افزایش قیمت خدمات ارائه شده به مشتریان جلوگیری می‌شود و از طرف دیگر محاسبه مالیات بر ارزش افزوده برای کارمزد یک وام غیرمحاسبه است چون سود در نظر گرفته، هم مشمول هزینه‌های سرمایه، هم خطر احتمالی برای وام دهنده و هم کاهش قیمت پول در زمان تورم است. در نتیجه می‌بینیم که میزان دقیق خدمت ارایه شده قابل تخمین نیست. همین ایده در مورد خدمات بیمه نیز وجود دارد.

فی مابین معافیت‌های با دلیل اجتماعی یا اقتصادی، دسته‌ای دیگر از معافیت‌ها قرار می‌گیرد که شامل هر دو ویژگی می‌شود.

مقایسه موارد معافیت در قانون ایران و در قوانین سایر کشورها، یکی از موضوعات جذاب در حوزه حقوق مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

ساز و کار مالیات بر ارزش افزوده

زمانی که یک عملیات مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌شود، می‌بایست زمان قابل طلب شدن آن را تعیین کرد. به عبارت دقیق تر می‌بایست میان عامل مولد مالیات و سررسید پرداخت آن تفکیک قایل شویم. سپس باید میزان آن را مشخص کرد یعنی مشخص کنیم ارزش اقتصادی و نوع عملیات اقتصادی انجام گرفته (ماخذ مالیات) چقدر است و چیست و نرخ متعلق به آن چقدر است. و در انتها باید توضیح داد که در چه حالتی مالیات بر ارزش افزوده متعلق به عملیات اقتصادی مقدم در چرخه تولید و توزیع قابلیت کسر شدن دارد.

۱- عامل مولد و عینی شدن مالیات

عامل مولد یا تاریخ تعلق مالیات بنا بر متن قانون مالیات ممکن است متفاوت از زمان قابل طلب شدن یا عینی شدن مالیات باشد. این تفاوت از مقایسه مواد ۱۱ و ۲۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده دریافت می‌شود. این دو مفهوم به ما اجازه می‌دهد از نظر تئوری میان عملی که سبب زایش مالیات و تاریخی که خزانه می‌تواند دریافت آن را ادعا کند، تفاوت قائل شویم. این دو مفهوم هم‌چنین از منظر حقوقی به ما توضیح می‌دهد که چرا هنگام پرداخت یک مالیات، این مالیات تابع قانون در حال اجرا نباشد و تحت تبعیت قانون دیگر قرار داشته باشد. زیرا در واقع این عامل مولد یا زمان تعلق مالیات است که قانون حاکم بر آن را مشخص می‌کند.

در عالم واقع توجه شرکت‌ها بیش تر به زمانی است که سازمان امور مالیاتی می‌تواند مالیات را درخواست کند یا به عبارت دیگر تاریخ سررسید پرداخت مالیات. اهمیت این تاریخ در آن است که همزمان تاریخی است که فروشنده یا ارائه دهنده خدمات باید مالیات‌های جمع شده را به سازمان پرداخت کند و همزمان تاریخی است که طرف دیگر معامله می‌تواند اعتبار مالیاتی واجد شرایط را کسر نماید. همزمانی میان پرداخت مالیات متعلق و کسر اعتبار مالیاتی در ذیل ماده ۲۱ قانون م. ب. ا. ا. درج شده است. برای تعیین تاریخ تعلق مالیات بر اساس ماهیت عملیات انجام گرفته، عرضه کالا یا خدمات، چندین مبدا ذکر شده است.

در رابطه با عرضه کالا قبل از هر چیز باید گفت که عامل مولد مالیات و تاریخ سررسید آن یکی است. تاریخ صورت حساب، تاریخ تحویل کالا یا تاریخ تحقق معامله و یا حسب مورد هر کدام که مقدم باشد. قانون سه ملاک متفاوت را بر می‌شمارد و مراد از

هیچ کدام را مشخص نمی‌کند. آیا معنای حقوقی این رخدادهای مد نظر است یا معنای عینی؟ با بررسی ملاک تحقق مالیات بر ارزش افزوده در اتحادیه اروپا در می‌یابیم که مطابق با اسناد راهنمای این اتحادیه در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده، تنها یک ملاک وجود دارد و آن زمان تحویل کالا است.

چیزی که مهم است این است که بدانیم زمان پرداخت پول به فروشنده یا ارائه دهنده خدمات مهم نمی‌باشد بلکه این زمان تحویل کالا است که اهمیت دارد.

در رابطه با ارائه خدمات، تفکیک میان عامل مولد و زمان عینی شدن اهمیت خود را نشان می‌دهد. در حالی که عامل مولد مالیات ارائه خدمات، اجرای خدمت مورد نظر است، پرداخت مالیات زمانی واجب می‌شود که فاعل خدمت، دستمزد یا قیمت کار خود را دریافت کند.

۲- ماخذ مالیات بر ارزش افزوده و نرخ آن

طبق نظریه عمومی حقوق مالیات‌ها که دیدیم، مرحله اول از مراحل سه گانه استقرار مالیات، تعیین و ارزیابی ماخذ مالیات می‌باشد.

۲-۱- ماخذ مالیات

مبنای محاسبه مالیات متشکل از مجموعه مبالغ، ارزش، کالا و یا خدمات دریافت شده توسط فروشنده یا ارائه دهنده آنها در مقابل عملیات شان از سوی خریدار یا دریافت کننده خدمات و یا شخص ثالث و همچنین کمک‌های که در ارتباط مستقیم با بهای عالیشان، دریافت می‌کنند.

تعریف ارائه شده شامل چندین مفهوم متفاوت است که به یک مفهوم کلی تر بر می‌گردد که قبلاً مورد بررسی قرار گرفت؛ یعنی عوض. این مفهوم باید به‌طور وسیع تفسیر شود. عبارت، مبلغ، ارزش و غیره ایجاب می‌کند که به واقعیت اقتصادی رخ داده توجه کنیم و خود را در چهارچوب تعریف حقوقی عوض محدود نکنیم.

(* عوض

از مجموع رویه‌های قضایی دیوان دادگستری اروپا چنین بر می‌آید که در چهارچوب نظام مالیات بر ارزش افزوده، عملیاتی که مشمول این مالیات قرار می‌گیرند، مستلزم یک نقل انتقال فی مابین طرفین قرارداد است که در آن مبلغ قرارداد یا هر چیزی که

حاکمی از وجود عوض در مقابل کالا یا خدمت ارائه شده وجود داشته باشد. در نتیجه اگر یک تاجر کالا یا خدمتی را حتی در چهارچوب فعالیت حرفه‌ای خود به صورت رایگان انجام دهد، چنین فعالیتی مشمول مالیات نخواهد شد. نکاتی که راجع به این ما به ازاء باید در نظر گرفت این است که الزامی به تعادل اقتصادی بین کالا یا خدمت ارائه شده و عوض آن وجود ندارد. به عبارت دیگر بر خلاف آنچه که در حقوق قراردادهای مبنی بر لزوم برابری ارزش اقتصادی میان عوضین ذکر شده، در حقوق مالیات‌ها، عدم رعایت چنین تعادلی هیچ حقی به مودی جهت عدم پرداخت مالیات نمی‌دهد. به عبارت دیگر به تنها چیزی که باید توجه کرد وجود عوض در مقابل کالا یا خدمت است. به این ترتیب وظیفه مامور مالیاتی در این رابطه بسیار ساده است و فعالیت او عبارت است از تفکیک میان فعالیت‌های رایگان و فعالیت‌های غیر رایگان.

نکته بعدی این است که عوض مذکور می‌تواند توسط مشتری کالا یا خدمات و یا شخص ثالث پرداخت شود. زمانی که عوض مورد نظر توسط شخص ثالث پرداخت می‌شود، معمولاً مواجه با یارانه‌های دولتی هستیم. برای تقریب مسئله به ذهن مثالی را ذکر می‌کنیم. فرض کنیم یک مجموعه خدماتی یا شرکت (مخصوصاً که امروزه با توجه به اجرایی شدن اصل ۴۴ قانون اساسی بسیاری از مؤسسات دولتی قدیمی به مؤسسات خصوصی تبدیل شده ولی کماکان از بعضی از مزایای دولتی بهره مند هستند) جهت هموار کردن ارایه خدمات عمومی به مشتریان، این خدمات را در مقابل هزینه ناچیزی انجام می‌دهد (فرضا خدمات بهداشتی). مسلماً این مؤسسه تنها با مبالغ پرداخت شده از سوی مشتریان نمی‌تواند به حیات اقتصادی خود ادامه دهد. در نتیجه از یارانه‌های دولتی تعریف شده در قانون بودجه یا پرداخت شده توسط شهرداری‌ها استفاده می‌کند که در واقع معادل خدمات ارایه شده وی می‌باشد. چنین یارانه‌ها و کمک‌های دولتی باید به‌عنوان عوض خدمات ارائه شده توسط فعالان اقتصادی توصیف شود زیرا میزان آنها ارتباط مستقیم با عملیات انجام شده دارد. طبق قانون فرانسه چنین کمک‌های دولتی می‌بایست همزمان از ۳ شرط برخوردار باشند تا مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار بگیرند.

- این کمک‌ها از طرق شخص ثالثی به غیر از ارائه دهنده کالا یا خدمت پرداخت

شود

- این کمک‌ها می‌بایست به صورت کلی یا به صورت جزئی به‌عنوان عوض کالا یا

خدمات باشند

- همچنین این کمک‌ها باید به مشتریان این امکان را بدهد که قیمت‌های تخفیفی را در مقابل کالا یا خدمات ارائه شده بپردازند

در فرانسه، چنان روح عملگرایی بر قانون مالیات حاکم است که قانون با ذکر جزئیات تأکید می‌کند که، تمام کمک‌های دولتی از هر نوع جنسی که باشند به جز مالیات بر ارزش افزوده، مبنای محاسبه ماخذ مالیات قرار می‌گیرند و همچنین تأکید می‌کند که تمام هزینه‌های جانبی مربوط به عرضه کالا و یا خدمات هم‌چون هزینه‌های جا به جایی، بیمه، بسته بندی، کمیسیون و کارمزد در ماخذ ظرف مالیاتی قرار می‌گیرد.

در قانون ایران وضعیت اندکی متفاوت و مبهم است. قانون‌گذار در ماده ۱۴ ق. م. ب. ا. ا. ماخذ محاسبه مالیات را بهای کالا یا خدمات مزبور در صورت حساب تلقی می‌کند و در صورت فقدان صورت حساب یا عدم ارائه آن، بهای روز کالا یا خدمت به تاریخ روز تعلق مالیات ماخذ محاسبه قرار می‌گیرد و در تبصره این ماده اعلام می‌کند که تخفیفات اعطایی جزء ماخذ محاسبه مالیات نمی‌باشد ولی منظور خود را از تخفیفات اعطایی بیان نمی‌دارد. در پیش نویس لایحه قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده، وضعیت از آنچه که هست پیچیده تر شده و در تبصره ۱ ماده ۱۶ با افزایش موارد زیادی که از ماخذ مالیات خارج می‌شود، مشکلات دو چندان شده است. برای مثال کمک‌های دولتی از ماخذ محاسبه مالیات خارج شده و از این طریق اصول رقابتی میان شرکت‌های دولتی و غیر دولتی رعایت نشده است.

۲-۲- نرخ مالیات بر ارزش افزوده

انتخاب چندین نرخ برای مالیات بر ارزش افزوده و تعیین میزان هر یک از آن‌ها، سیاست مالیاتی هر نظام مالیاتی را تشکیل می‌دهد. رویه‌ها در این زمینه از یک کشور تا کشور دیگر و از یک دوره تا دوره دیگر به شدت متغیر است؛ زیرا هر سیاست اتخاذی تحت شرایطی قابل توجیه است. یک نظام با چند نرخ مالیات، این امتیاز را برای دولت دارد که اموال و کالاهای غیر ضروری را با نرخ بالایی مشمول مالیات قرار می‌دهد بدون این که چنین نرخ بالایی از میزان تقاضای این کالاها بکاهد.

ماده ۱۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده، انعکاس سیاست مالیاتی کشور در این حوزه است. در این ماده سه نرخ مالیات بر ارزش افزوده تعیین شده است، نرخ عادی که در صدر ماده آمده است و نرخ‌های افزایشی که برای برخی کالاها در نظر گرفته شده است.

نرخ عادی، نرخى است که بر همه کالاها و خدمات اعمال می‌شود و یک و نیم درصد تعیین شده است که البته این نرخ مطابق با قوانین دیگر هر ساله تغییر می‌کند تا به ۸ درصد برسد.

نرخ افزایشی ۱۲ درصد برای محصولات دخانی که از سیاست‌های سلامتی کشور تبعیت می‌کند و با هدف کاهش استفاده از این محصولات مورد استفاده قرار می‌گیرد هم‌چنین نرخ فرا افزایشی بنزین و سوخت هواپیما که با هدف حفاظت از محیط زیست تنظیم شده است.

در سایر کشورها، علاوه بر نرخ‌های افزایشی، از نرخ‌های کاهشى یا فرا کاهشى نیز استفاده می‌شود. برای مثال در فرانسه که نرخ معمولی ۲۰ درصد می‌باشد، از نرخ کاهشى ۶ درصد برای محصولات غذایی که جزء کالاهای ضروری محسوب می‌شود استفاده می‌شود چنین سیاستی در فرانسه با هدف تسهیل زندگی برای خانوارهای کم بضاعت و بی‌بضاعت است. هم‌چنین از یک نرخ فرا کاهشى برای محصولات فرهنگی هم‌چون مجلات و روزنامه‌ها استفاده می‌شود.

با مقایسه نرخ مالیات ایران با نرخ کشورهای دیگر مشاهده می‌کنیم، که نرخ در نظر گرفته شده در ایران بسیار ناچیز بوده است به گونه‌ای که در ردیف نرخ‌های کاهشى کشورهای دیگر قرار می‌گیرد ولی نباید نادیده گرفت که ایران در ابتدای مسیر برقراری نظام مالیات بر ارزش افزوده گام بر می‌دارد.

۳ - کاهش مالیات پرداخت شده

حق کسر مالیات، ویژگی اصلی و خاص نظام مالیات بر ارزش افزوده را تشکیل می‌دهد و همان چیزی است که مالیات بر ارزش افزوده را از مالیات آبشاری تفکیک کرده و به آن اجازه می‌دهد به هدف خنثی و بی‌تأثیر بودن بر قیمت‌ها برسد. این حق در مورد مجموع اعتبار مالیاتی^۱ قابل اعمال است. در واقع نظام کسر مالیات به دنبال خلاص کردن فعال اقتصادی از بار سنگین اعتبار مالیاتی است که می‌بایست در چهارچوب فعالیت‌های اقتصادی خود پرداخت کند. نظام عمومی مالیات بر ارزش افزوده

۱- اعتبار مالیاتی اصطلاحی است که نگارنده از پیش نویس قانون مالیات بر ارزش افزوده وام گرفته و به معنای، مالیات پرداختی توسط مودی برای خرید کالا یا خدماتی است که برای فعالیت‌های اقتصادی خود، پرداخت می‌کنند.

به دنبال تضمین خنثی سازی هزینه‌های مالیاتی مربوط به تمام فعالیت‌های اقتصادی است.

۳-۱- اعمال حق کسر

برای این که مالیات پرداخت شده در طی عملیات‌های مقدم^۱ قابل کسر باشد، وجود بعضی شرایط ماهوی و شکلی لازم است. مراحل و انواع کسر مالیات متنوع است.

۳-۱-۱- شرایط ماهوی لازم برای کسر مالیات

شرط اصلی برای کسر مالیات، یک شرط وجودی یا مثبت است یعنی می‌بایست یک رابطه میان هزینه‌های انجام شده در عملیات مقدم و عملیات موخر که اجازه کاهش مالیات را می‌دهد وجود داشته باشد. دومین شرط، عدمی یا منفی است یعنی هیچ مقررهای که کسر مالیات را ممنوع کرده باشد وجود نداشته باشد.

- وجود رابطه مستقیم میان هزینه‌های مالیات بر ارزش افزوده و عملیات مقدم اجازه دهنده حق کسر

حق کسر اعتبار مالیاتی، مستلزم این است که هزینه‌ی انجام شده برای تصاحب این کالاها و خدمات بخشی از بهای عملیات‌های مقدم مشمول مالیات که اجازه کسر مالیات را می‌دهند، باشد.

از قاعده بالا چنین نتیجه می‌شود هنگامی که اعتبار مالیاتی برای عملیات مقدم، مشمول مالیات قرار نمی‌گیرند، این مالیات‌ها قابل کسر نیست. چنین عدم قابلیت کسر مالیاتی را در عمل می‌توان در دو حالت متصور شد؛ یا عملیات مقدم معاف از مالیات است و یا اینکه عملیات مقدم خارج از قلمرو قانون است. در این دو حالت دریافت مالیات مقدم وجود ندارد در نتیجه نمی‌توان حقی برای کسر اعتبار مالیاتی متصور شد.

مسائل زمانی پیچیده می‌شود که مالیات‌های مقدم پرداخت شده، مربوط به چند عملیات گوناگون باشد. در عالم تجارت بسیار رایج است که هزینه‌های انجام شده توسط یک فعال اقتصادی تنها مربوط به یک عملیات اقتصادی موخر نباشد بلکه مربوط به چند عملیات باشد.

۱- منظور از عملیات مقدم، عملیات تجاری است که قبل از تحویل کالا یا خدمات به مودی اتفاق افتاده است.

به عبارت دیگر، بسیار رایج است که یک فعال اقتصادی، متصدی چندین عملیات مختلف باشد که همه آنها وضعیت یکسان در مقابل قانون مالیات بر ارزش افزوده نداشته نباشند. **حالت اول** این است که فعال اقتصادی به مجموعه فعالیت‌هایی بپردازد که عده‌ای خارج از شمول قانون و عده‌ای دیگر مشمول قانون باشند. یعنی مودی به انجام همزمان فعالیت‌های مشمول یا غیر مشمول بپردازد. **حالت دوم** زمانی است که فعال اقتصادی به عملیاتی بپردازد که مشمول قانون بوده ولی بخشی از آن مشمول مالیات و بخشی دیگر معاف از مالیات باشند. **حالت باقی مانده**، زمانی است که فعال تجاری که همزمان اقدام به فعالیت‌های خارج از محدوده قانون، مشمول مالیات و معاف از مالیات می‌پردازد.

زمانی که این پاره مشمولان یا پاره بدهکاران، کالا یا خدماتی را دریافت می‌کنند که به‌طور خاص تنها برای یک عملیات استفاده می‌شود چه این عملیات اجازه کسر مالیات را بدهد و چه اجازه ندهد، پیچیدگی خاصی وجود ندارد. در چنین حالتی یا تمام مالیات قابل کسر است یا تمام اعتبار مالیاتی غیر قابل کسر است.

مشکل زمانی ایجاد می‌شود که مالیات پرداختی موخر در ارتباط با فعالیت‌های موخری است که همه آنها در یک وضعیت در مقابل قانون نیستند (مشمول یا غیر مشمول). زمانی که چنین حالتی اتفاق می‌افتد تبصره‌های ماده ۱۷ قانون است که چهارچوب کلی عمل را به ما نشان می‌دهد ولی جزئیات آن را مشخص نمی‌کند.

"صرفاً مالیات‌های پرداخت شده مربوط به کالاها یا خدمات مشمول مالیات در حساب مالیاتی مؤدی منظور خواهد شد."

اسناد راهنمای مالیات بر ارزش افزوده در اتحادیه اروپا، راه حلی برای حالتی که خرید کالا یا خدمات به‌وسیله فعال تجاری در فعالیت‌های مشمول و غیر مشمول مورد استفاده قرار می‌گیرد، ارائه کرده است؛ به این نحو که کسر اعتبار مالیاتی متناسب با درصد اختصاص این کالاها یا خدمات در فعالیت‌هایی که اجازه کسر مالیات را می‌دهند، صورت گیرد. به همین منظور در کشورهای حوزه اتحادیه اروپا مواجهه با ضریبی (ضریب کسر) هستیم که معرف درصد بالا می‌باشد. این ضریب کسر نیز خود متشکل از ۳ ضریب متفاوت است.

نحوه محاسبه اعتبار مالیاتی از طریق فرمول زیر انجام می‌شود:

مالیات اعتباری قابل کسر = مالیات اعتباری واقعی که هنگام کسب کالا یا خدمات پرداخت شده × ضریب کسر

ضریب کسر = ضریب پذیرش × ضریب شمول × ضریب مالیات

ضریب شمول: این ضریب برابر با نسبت استفاده از کالا یا خدمت کسب شده برای تحقق فعالیت‌های مشمول یا غیرمشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده است.

ضریب مالیات: این ضریب بیانگر درجه استفاده از کالا یا خدمات کسب شده برای تحقق فعالیت‌های مشمول قانونی است که اجازه کسر مالیات را می‌دهد. این ضریب برای همه اموال و کالاها به‌طور یکسان مشخص می‌شود.

ضریب پذیرش: این ضریب وجود مقررات راجع به مستثنی کردن یا محدود کردن کسب بعضی از کالاها یا خدمات از کسر مالیات مورد استفاده قرار می‌گیرد. این ضریب هیچ ارتباطی به نوع فعالیت‌هایی که فعال تجاری یا نحوه استفاده‌ای که از کالا یا خدمات کسب شده، ندارد بلکه تنها به مقررات قانونی ارتباط دارد. این ضریب به علت عدم پیش بینی مورد خاص در قانون ایران نمی‌تواند کارایی داشته باشد. بر خلاف دو ضریب قبلی که امکان استفاده از آنها با وضع فعلی قانون ایران نیز مهیا است.

- فقدان مقررات مانع از کسر مالیات: یعنی در سایر قوانین موردی برای ممنوعیت کسر اعتبار مالیاتی وجود نداشته باشد. این مورد در قوانین ایران پیش‌بینی نشده است.

۳-۱-۲- شرایط شکلی لازم برای کسر مالیات

کسر اعتبار مالیاتی نه تنها از شرایط ماهوی بلکه از شرایط کلی لازم نیز می‌بایست تبعیت کند. مالیات بر ارزش افزوده علاوه بر شروط بیان شده در صورتی قابل کسر است که بر روی یک صورت حساب توسط ارائه دهنده کالا یا خدمات به ثبت رسیده باشد. قدر مسلم در کشورهای اروپایی که سابقه طولانی در اجرا و پیاده سازی نظام مالیات بر ارزش افزوده را دارند مقررات زیادی راجع به نحوه چاپ و ثبت صورت حساب‌ها وضع شده است تا از روش‌های متفاوت تقلب، جعل و... جلوگیری شود. هم‌چنین همه فروشندگان موظف به ارائه صورت حساب به مشتریان خود هستند. امری که مستلزم امکانات سخت افزاری و نرم افزاری بسیار گسترده می‌باشد. بدون این که بخواهیم وارد جزئیات این مقررات وضع شده توسط کشورهای پیشرفته شویم، مشخصاتی که یک صورت حساب می‌بایست در برداشته باشد را ذکر می‌کنیم که عبارتند از: شماره شناسایی مالیات بر ارزش افزوده، شماره سریال فاکتور، تاریخ عملیات تجاری، قیمت

کالا یا خدمت بدون احتساب مالیات، نرخ مالیات و مبلغ تمام مالیات‌ها، موارد معافیت، نظام خاصی که احتمال اعمال آن است. امکان استفاده از صورت حساب‌های دیجیتال در صورت تأیید آنها نیز وجود دارد و این در حالی است که در ایران به دلیل کمبود امکانات حتی صورت حساب‌های غیر رسمی نیز مورد قبول هستند که مسلماً بحث نظارت بر مالیات بر ارزش افزوده را با مشکل مواجه می‌کند.

ضمانت اجرای عدم رعایت شکلی فاکتور، عدم قابلیت کسر اعتبار مالیاتی از سوی ارائه کننده کالا یا خدمات می‌باشد حتی اگر وی به صورت تمام و کمال بهای آن‌ها را پرداخت کرده باشد. اما اگر صورت حسابی از شرایط شکلی برخوردار باشد ولی صورت حسابی باشد که بدون عرضه کالا یا ارائه خدمت به ثبت رسیده باشد یا بر روی آن قیمتی ثبت شده باشد که خریدار نباید آن را پرداخت می‌کرده، پرداخت مالیات مربوط به عملیات ثبت شده بر روی صورت حساب بر عهده خریدار قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر صورت حساب هم‌چون چک و اسناد بانکی مجرد است و در برابر مأمور مالیاتی ایراد بطلان معامله، به منظور عدم پرداخت مالیات قابل استناد نمی‌باشد.

البته جریمه‌هایی نیز برای ثبت صورت حساب‌های غیر واقعی در پیش نویس لایحه اضافه شده است که به‌عنوان مجازات مادی چنین صورت حساب خلاف واقعی در نظر گرفته می‌شود.^۱

۳-۲- نحوه کسر مالیات

کسر اعتبار مالیاتی از دو طریق صورت می‌گیرد. تهاتر یا استرداد. تهاتر (تصفیه حساب) که قاعده و مبنای کسر اعتبار مالیاتی است. به این ترتیب که در ابتدا به محاسبه اختلاف میان مجموع اعتبارهای مالیاتی پرداخت شده توسط مودی و مالیات‌های متعلق وی می‌پردازیم. به این صورت که در ابتدا سعی می‌کنیم مالیات متعلق وی را از مجموع مالیات‌های اعتباری وی کسر نماییم. در صورتی که رقم مجموع مالیات‌های متعلق مودی از مجموع اعتبارهای مالیاتی وی بزرگ‌تر باشد، این رقم می‌بایست به خزانه دولت واریز شود. این حکم در صدر ماده ۱۷ قانون آمده است.

۱- مباحث مربوط به جرایم مالیاتی را در مقاله‌ای راجع به ضمانت اجراهای قوانین مالیاتی توضیح می‌دهیم.

چنان‌چه بعد از حسابرسی و تهاتر، رقم مجموع مالیات‌های متعلق مودی از مجموع اعتبارهای مالیاتی وی کوچک‌تر باشد، می‌تواند تقاضای استرداد آن را از سازمان امور مالیاتی بکند.

تبصره یک ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده اعلام می‌دارد « در صورتی که مؤدیان مشمول حکم این ماده در هر دوره مالیاتی اضافه پرداختی داشته باشند، مالیات این اضافه پرداخت شده به حساب مالیات دوره‌های بعد مؤدیان منظور خواهد شد و در صورت تقاضای مؤدیان، اضافه مالیات پرداخت شده از محل وصولی‌های جاری درآمد مربوط، مسترد خواهد شد». در اینجا لازم است به توضیح دوره‌های مالیاتی بپردازیم که در ماده ۱۰ این قانون آمده است. هر سال شمسی به چهار دوره مالیاتی تقسیم می‌شود. به عبارت دیگر طول هر دوره، سه ماه می‌باشد. هر چند که امکان تغییر این دوره به یک یا دو ماه از سوی وزیر اقتصاد و به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی وجود دارد.

۳-۳- تنظیم پرداختی‌ها

همان‌طور که تا به حال گفتیم کسر اعتبار مالیاتی توسط مودی حق او می‌باشد و هیچکس نمی‌تواند این حلق را از او سلب کند. به عبارت دیگر اگر شرایط ذکر شده در قانون برای کسر اعتبار مالیاتی وجود داشته باشد، این حق برای مودی به صورت خودکار ایجاد می‌شود. با این وجود چنین قاعده‌ای نیز دارای استثنائاتی است و مواردی پیش می‌آید که بازنگری این حق کسر لازم می‌شود. از نظر فنی چنین بازنگری یا در رابطه با تنظیم پرداختی‌ها یا در هنگام تحویل کالا یا خدمت به خود اتفاق می‌افتد. در قانون ایران به مورد اول اشاره نشده است که به توضیح آن می‌پردازیم و در انتها ضرورت توجه به آن را بیان می‌کنیم.

تنظیم پرداختی‌های مالیات بر ارزش افزوده به حالتی گفته می‌شود که تمام یا قسمتی از اعتبار مالیاتی که توسط یک مودی کسر شده است؛ در پی ایجاد رخدادی موخر بر کسر، باطل شود.

قضیه را با ذکر مثالی روشن می‌کنیم: شرکتی را در نظر می‌گیریم که ماهیت فعالیتش به گونه ایست که تمام آن‌ها مشمول مالیات می‌شود. این شرکت مالی را خریداری می‌کند که اعتبار مالیاتی آن را ۱۰۰ درصد کسر می‌کند. فرض کنیم که چنین مالی در سال آتی به منظور عملیاتی که معاف از مالیات است یا خارج از شمول

قانون است استفاده شود. در یک نگاه به نظر می‌رسد که در پی این تغییر کاربری از کالای خریداره شده، کسر ۱۰۰ درصد مالیاتی که در ابتدای امر صورت گرفته است به صورت جزئی نامشروع می‌باشد. از این جهت گفته می‌شود به صورت جزئی زیرا که کالای خریداری شده تا مدت زمانی برای انجام عملیات مشمول مالیات استفاده می‌شده است و بعد از مدتی تغییر کاربری داده است. به عبارت دیگر کالای خریداری شده از علتی که امکان ۱۰۰ درصد کسر مالیات را می‌داده است محروم شده، در نتیجه تنها امکان کسر جزئی اعتبار مالیاتی وجود دارد. چنین اتفاقی توجیه کننده تنظیم پرداخت‌های مالیاتی است که طبق آن مودی موظف است مبلغی به‌عنوان مکمل مالیات بر ارزش افزوده به حساب دولت واریز کند که میزان آن معادل با مبلغی است که شرکت مزبور نباید از مالیات‌هایش کسر می‌کرده است. هر چند که در عمل این تنظیم پرداخت‌ها معمولاً از سوی مؤدیان صورت می‌گیرد ولی نباید فراموش کرد که نقیض این فرضیه نیز وجود دارد و آن حالتی است که به دلیل تغییر مقررات، مودی حق کسر مبلغی به‌عنوان مکمل حق کسر به دست می‌آورد.

حالت دوم امکان تنظیم پرداخت را در پی وقع چندین مورد مشخص که در قانون فرانسه پیش بینی شده است به وجود می‌آورد. از آنجا که وقوع این رویدادها در عالم واقع و در ایران نیز متصور است به ذکر آن‌ها می‌پردازیم، هر چند که بحثی از حق تنظیم پرداخت‌ها در حقوق مالیات ایران نشده است. موارد مذکور در حقوق فرانسه عبارتند از:

- زمانی که کالای خریداری شده که اعتبار مالیاتی آن کسر شده است، به شخص دیگری منتقل شود بدون آن که عملیات انتقال دهنده آن مشمول مالیات شود. همین‌طور حالتی که کالای خریداری شده، به منظوری غیر از فعالیت‌های مشمول مالیات استفاده شود. این حالت برای جلوگیری از تقلب‌های مالیاتی در نظر گرفته شده است.

- زمانی که کالایی، در عملیاتی استفاده شود که امکان حق کسر مالیات را می‌دهد (به عبارت دیگر مشمول مالیات می‌شود) یا در عملیاتی استفاده شود که امکان کسر مالیات را ندهد (از شمول مالیات خارج شود).

ممکن است عده‌ای اهمیت توجه به این مبحث را با توجه به وضع فعلی قوانین مالیاتی ایران را به چالش کشیده و استدلال کنند که محل اجرای این مقرره مخصوص به کشورهایی است که ضرایب سه گانه را مورد شناسایی قرار داده‌اند و چنین مسئله‌ای

در ایران مورد شناسایی قرار نگرفته است. ولی در پاسخ به این ادعا باید گفت که تنظیم پرداختی‌ها تنها مربوط به تغییرات نرخ ضرایب سه گانه نبوده است و در صورت افزوده شدن یا کم شدن فهرست فعالیت‌های معاف از مالیات نیز قابلیت اعمال دارد. و از آنجا که فهرست موارد معاف از مالیات در پیش نویس لایحه جدید با فهرست قانون فعلی یکسان نمی‌باشد، پیش بینی چنین مقرره‌ای مسلماً از وقوع اختلافات مالیاتی جلوگیری خواهد کرد.

برآمد

قانون‌گذار ایران در پی تحقق هدف عدم وابستگی بودجه عمومی کشور به درآمدهای نفتی، توجه خود را معطوف به ایجاد درآمدهای مالیاتی جدید کرده است و در همین راستا، مالیات بر ارزش افزوده را به‌عنوان منبع درآمدی جدید و بسیار کارآمد هم‌چون سایر کشورهای پیشرفته و پیشرو در این امر به نظام مالیاتی ایران افزوده است. این مالیات موضوع قانون آزمایشی مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۸۷ می‌باشد که حقوق و تکالیف سازمان امور مالیاتی، مؤدیان و اشخاص ثالث را بیان می‌کند.

در اجرای آزمایشی این قانون، قطع مسلم موارد زیادی توجه متخصصان حقوق مالیات‌ها را به خود جلب کرده است و در جهت بهبود قانون موجود، سازمان اقدام به تهیه پیش نویس لایحه قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده نموده است که حاوی پیشرفت‌های بسیار خوبی نسبت به قانون فعلی می‌باشد ولی کماکان مواردی نیز وجود دارد که نیازمند قانون‌گذاری جدید می‌باشد.

در یک نگاه کلی، ایراد اصلی که به قانون مالیات بر ارزش افزوده وارد است مربوط به این نکته است که از آنجا که این مالیات موضوع قانون جداگانه‌ای می‌باشد و تحت شمول مقررات عمومی قانون مالیات‌های مستقیم قرار نمی‌گیرد، در نتیجه با خلاءهای قانونی زیادی مواجه است. البته این ایراد از طریق تصویب قانونی تحت عنوان قانون آیین دادرسی مالیاتی که بر هر دو نوع مالیات مستقیم و غیر مستقیم حاکم باشد، بر طرف خواهد شد.

اما در رابطه با مقررات ویژه مربوط به مالیات بر ارزش افزوده، با نگاه به پیش نویس لایحه جدید قانون مواردی وجود دارد که از نگاه قانون‌گذار دور مانده است. برای مثال عدم اشاره به مقررات راجع به مالیات بر ارزش افزوده در تجارت خارجی که حتی در قانون امور گمرکی فعلی و پیش نویس لایحه جدید امور گمرکی نیز این مسئله حل

نشده است. مسئله مهم دیگر زمانی است که یک مودی همزمان به فعالیت‌های مشمول قانون و غیر مشمول می‌پردازد. راهکار پیش بینی شده در ایران نسبت به سایر کشورها مورد ایرادات اساسی می‌باشد. مورد دیگر عدم اشاره به نحوه تنظیم پرداخت‌ها در قانون ایران می‌باشد.

لذا، با این توصیفات ضمن بیان پیشرفت‌های قانون گذار، نباید نکاتی را که در این زمینه غافل مانده است فراموش کرد، زیرا که با ورود ایران به عرصه تجارت جهانی این موارد، از اهمیت دو چندانی برخوردار شده و منجر به ایجاد دعاوی مالیاتی می‌شود.

فهرست منابع

- پیرنیا، حسین، مالیه عمومی، مالیات‌ها و بودجه، انتشارات ابن سینا، چاپ پنجم.
- پروتابا لویی و ژان ماری کوتره، حقوق مالیاتی، ترجمه محمدعلی یزدان بخش، چاپ دوم، انتشارات خاتون، ۱۳۸۷
- قوانین پیش نویس قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده
- قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۱
- قانون مالیات بر ارزش افزوده

- Bas Céline, Le fait générateur de l'impôt, Harmattan, 2007
- Bienvenue et Lambert , Droit fiscal, PUF, 4^e éd., 1996
- Bouvier Michel, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, Lextenso, 2014
- Collet Martin, Droit fiscal, PUF, 2007
- Cozian Maurice, Précis de fiscalité des entreprises, 32^e éd, Litec,
- Gest guy et Tixier Gilbert, Manuel de droit fiscal, LGDJ, 4^e éd., 1986
- Grandguillot Béatrice et Grandguillot Francis, L'essentiel du droit fiscal 2015
- Grosclaude Jacques et Marchessou Philippe, Droit fiscal général, Dalloz, 2013
- Lamarque Jean, Ludovic Ayrault et Olivier Négrin, Droit fiscal général, Dalloz, 2011, 2^e éd., lexisNexis, 2011
- Lamulle Thierry, Mémentos LMD, Fiscalité, Lextenso, 2012-2013

-
- Mardière de la Christophe, Droit fiscal général, Flammarion, 2012
- Serlooten patrick, Droit fiscal des affaires, 3^e éd, Dalloz, 2014
- Serlooten patrick, Introduction au droit fiscal, 2^e éd, Dalloz, 2000
- Stauble-de-lauzainghein Marie-helene, De Lauzainghein Christian, Droit fiscal, Dalloz, 14 éd., 2009
- Trotabat Louis et Cotteret Jean-Marie, Droit fiscal, Dalloz, 8^e éd. 1996
- M. Laure, la taxe sur la valeur ajoutée, SIREY, 1953
- L. Levoyer TVA et collectivité territoriales, Le Moniteur, 2007
- OCDE, l'impôt sur la consommation, OCDE, 1988
- Maïa Jean, Débat sur les frontières de l'activité économique imposable à la TVA: RJF 2/2002
- Les codes
- Code de procédure fiscale 2014, commenté avec cédérom, 21e éd.
- Code général des impôts, 2014, LexisNexis

نقش تعرفه واردات بر فرار مالیاتی در واردات کالا، برای ۸ کشور

شریک عمده تجاری

طی سال‌های ۱۳۹۳-۱۳۸۹

معصومه سلطانی نژاد

M.soltani9080@gmail.com

چکیده

با افزایش مبادلات تجاری در جهان نقش تعرفه‌های گمرکی در کنترل و اجرای سیاست‌های تجاری با سایر کشورها پررنگ‌تر شده است که این امر باعث اعمال سیاست‌های گمرکی توسط دولت‌ها می‌شود. این سیاست‌ها به دو شکل سیاست‌های کمی و کیفی می‌باشند که تغییراتشان به‌عنوان ابزار سیاست‌های تجاری، موجب افزایش یا کاهش واردات و صادرات کالا و خدمات می‌شود. تعرفه‌های گمرکی به‌عنوان یکی از اصلی‌ترین روش‌های اجرای این سیاست‌ها به شمار می‌رود که با تغییرات آن میزان واردات و صادرات کالا به مقدار چشمگیری تغییر می‌یابد. از سوی دیگر با افزایش تعرفه‌ها صادرکنندگان و واردکنندگان به دلیل افزایش هزینه‌ها، عموماً به دنبال راهی برای کاهش هزینه‌های گمرکی هستند که یکی از این روش‌ها قاچاق کالا به داخل کشور از مناطق مرزی می‌باشد. با قاچاق کالای خارجی به داخل کشور علاوه بر عدم پرداخت عوارض گمرکی، مالیات پرداختی توسط واردکنندگان نیز کاهش می‌یابد زیرا مالیات کالاهای وارداتی تنها به کالاهای وارد شده از گمرکات رسمی کشور تعلق می‌گیرد و در نهایت این امر سبب کاهش درآمد مالیاتی کشور می‌شود.

پژوهش حاضر به بررسی رابطه میان نرخ تعرفه گمرکی و میزان قاچاق کالا به داخل کشور از شرکای عمده تجاری ایران به روش داده‌های تلفیقی طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ می‌پردازد. نتایج نشانگر آن است که بین میزان تعرفه گمرکی و مقدار فرار مالیاتی از طریق قاچاق کالا در دوره مورد بررسی رابطه مستقیم وجود داشته و با افزایش میزان تعرفه گمرکی، میزان قاچاق کالا و در نتیجه فرار مالیاتی از طریق عدم پرداخت مالیات کالاهای وارداتی افزایش یافته است.

طبقه‌بندی JEL: F42, H26, H27, C33

کلید واژه‌ها: تجارت جهانی، فرار مالیاتی، عوارض گمرکی، داده‌های تلفیقی

مقدمه

با گسترش روز افزون تجارت جهانی صادرات و واردات روز به روز افزایش می‌یابد البته بخشی از این واردات و صادرات به دلایل مختلف به صورت غیر قانونی و قاچاق انجام می‌گیرد که میزان مالیات بر واردات یکی از دلایل کاهش یا افزایش این امر می‌باشد. مالیات وضع شده بر واردات شامل تعرفه واردات کالا به داخل کشور و نیز عوارض وضع شده بر روی کالاهای وارداتی، بوده که در هنگام ورود کالا به صورت غیر قانونی به داخل کشور این مالیات از طرف واردکننده پرداخت نمی‌گردد. با توجه به اینکه این مالیات به‌عنوان هزینه واردات کالاها از مبادی رسمی و قانونی می‌باشد، این مالیات موجب افزایش انگیزه افراد برای واردات از طرق غیرقانونی می‌شود که این امر باعث شکل‌گیری و انجام معاملات غیرقانونی می‌گردد که اقتصاد غیر رسمی را افزایش داده و موجب تأثیر منفی بر عملکرد اقتصادی کشور می‌گردد.

با افزایش میزان این نوع مبادلات درآمد مالیاتی دولت کاهش می‌یابد که در نتیجه آن دولت با مشکلاتی در زمینه مخارج خود و نیز در اجرای سیاست‌های تخصیصی و توزیعی مواجه می‌شود و کارآمدی سیاست‌های اقتصادی نیز به تبع آن کاهش می‌یابد. طی سال‌های گذشته همواره درآمد مالیاتی قسمت کمی از درآمدهای دولت را به خود اختصاص داده و درآمدهای مالیاتی همواره کم‌تر ۵۰ درصد از هزینه‌های جاری دولت را توانسته است تأمین نماید که از دلایل آن می‌توان به پایین بودن پایه مالیاتی و گسترده بودن فرار مالیاتی در کشور اشاره نمود. مالیات و عوارضی که برای واردات قانونی وضع شده‌اند نیز یکی از دلایل فرار مالیات به شمار می‌روند که انگیزه افراد برای واردات غیرقانونی و بدون مالیات را افزایش می‌دهد.

با مطالعه آمار و اطلاعات سایر کشورها متوجه می‌شویم که این واردات و صادرات غیرقانونی تنها منحصر به کشور ایران نبوده و در سایر کشورها به تناسب میزان تعرفه واردات، منطقه جغرافیایی و... وجود دارد که علاوه بر کاهش درآمد دولت، با بی‌اثر کردن نظام تعرفه‌ای می‌تواند اثرات مخربی بر سیاست‌های مالی و تجاری دولت داشته باشد. با گسترش روز افزون تنوع کالاهای خارجی و عدم توانایی در تولید کالاهای مرغوب در داخل کشور، پدیده قاچاق کالا روز به روز افزایش می‌یابد که اثرات مخرب و جبران‌ناپذیری بر تولید و اقتصاد کشور وارد می‌کند.

بر اساس مطالب ذکر شده این مقاله در پی آن است که فرضیه وجود رابطه مستقیم و معنی‌دار بین نرخ تعرفه برای کالاهای وارداتی و فرار مالیاتی در واردات کالا را مورد آزمون قرار دهد. برای این منظور داده‌های مربوط به ایران و کسور عمده شریک تجاری ایران طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ با استفاده از الگوی داده‌های تلفیقی مورد آزمون قرار می‌گیرد.

۲-۱- مبانی نظری

مالیات به‌عنوان یکی از منابع درآمدی دولت به شمار می‌رود که دولت از آن برای اجرای برنامه‌ها و سیاست‌های اقتصادی استفاده می‌نماید. با فرار مالیاتی که به طرق مختلف انجام می‌گیرد، درآمد دولت کاهش یافته و دولت در حوزه سیاست‌های توزیعی و تخصیصی دچار مشکلات جدی می‌شود. در این زمینه مطالعات مختلفی انجام گرفته است که بخش اعظم این مطالعات به برآورد مقدار کل فرار مالیاتی اختصاص دارد. اولین مطالعات انجام گرفته در این زمینه به مطالعات باگواتی و هانسن^۱ (۱۹۷۳) بازمی‌گردد که این محققان بر مبنای ساختار تئوریک هیکس-ساموئلسن ضمن بررسی تأثیر رفاهی ایجاد شده از قاچاق در یکی کشور کوچک و قیمت‌پذیر، اظهار می‌دارند تعرفه، قیمت داخلی کالای وارداتی را نسبت به قیمت تجارت آزاد افزایش می‌دهد که به دنبال آن برای فرار از پرداخت مالیات، واردات غیر قانونی کالاها به داخل صورت می‌پذیرد. پس از آن مطالعه دیگری توسط نورتن^۲ (۱۹۸۸) انجام می‌گیرد که در آن ضمن تبیین آثار واردات غیرقانونی کالا بر کشورهای اروپایی، یک مدل نظری برای شناسایی عوامل مؤثر بر چگونگی واردات غیرقانونی میان اعضای اتحادیه اروپا ارائه می‌شود. مدل ارائه شده توسط نورتن به صورت تابعی از سود مورد انتظار برای تاجری است که تصمیم دارد کالایی را به صورت رسمی یا غیررسمی از کشور خارج وارد اقتصاد داخلی نماید، تعریف شده است. نورتن با حداکثر سازی تابع سود به دست آمده، به این نتیجه می‌رسد که رابطه مستقیمی بین نرخ مالیات کالای وارداتی و مقدار واردات غیرقانونی که مالیاتی به آن تعلق نمی‌گیرد، وجود دارد. در ادامه به بررسی مطالعات خارجی و داخلی انجام گرفته در این رابطه پرداخته می‌شود.

1- Bhagwati and Hansen

2- Norton

۱-۲-۱- مطالعات خارجی

پاو (۱۹۹۱) فعالیت‌های اقتصادی که به صورت رسمی صورت نمی‌گیرد را به دو دسته فعالیت‌های قانونی و فعالیت‌های غیرقانونی تقسیم می‌نماید که از نظر وی، فعالیت‌های غیرقانونی شامل تولید کالاهای غیرمجاز و ممنوع نظیر قاچاق مواد مخدر، پولشویی و رشوه خواری می‌شود و فعالیت‌های قانونی، فعالیت‌هایی که به دلیل عدم پرداخت مالیات و یا عدم رعایت قوانین به صورت پنهانی انجام می‌پذیرد، را در بر می‌گیرد. به گفته وی مالیات‌های بالا و مقررات سخت دولتی از عوامل مهم در افزایش میزان فعالیت‌های غیررسمی می‌باشد.

پریچت و سهی (۱۹۹۴) در پژوهشی به بررسی رابطه میان نرخ تعرفه و درآمدهای ناشی از تعرفه در بین کشورهای در حال توسعه می‌پردازند. نتایج مطالعه نشان می‌دهند در نرخ مالیات بر واردات کم‌تر از نرخ رسمی تعرفه، درآمدهای تعرفه‌ای دولت افزایش می‌یابد که بر اساس این نتیجه، افزایش نرخ تعرفه درآمدهای مالیاتی دولت را کاهش می‌دهد که یکی از دلایل عمده آن فرار مالیاتی است.

فیسمن و وی^۱ (۲۰۰۴) در مطالعه‌ای به بررسی رابطه بین نرخ مالیات و فرار مالیاتی (با تأکید بر شکاف تجاری) برای کشور چین و هنگ کنگ پرداختند. نتایج نشان‌دهنده آن بود که فرار مالیاتی بیش‌تر در مورد کالاهایی که مشمول نرخ مالیات بالاتری هستند، اتفاق می‌افتد. روش مورد استفاده در این مطالعه برای محاسبه اختلاف تجاری میان هنگ کنگ و چین بر مبنای روش باگواتی بود و تعداد ۵۱۱۳ در این مطالعه مورد استفاده قرار گرفته است.

جواریسک و نارکیسو^۲ (۲۰۰۸) با استفاده از روش فیسمن و وی، به بررسی رابطه میان نرخ مالیات بر واردات و اختلاف تجاری میان آلمان و ۱۰ کشور شریک تجاری عمده آن در طی سال‌های ۲۰۰۳-۱۹۹۲ پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد با افزایش نرخ تعرفه وارداتی، اختلاف تجاری میان آلمان و شرکای عمده (که به صورت میزان تفاوت بین ارزش صادرات گزارش شده توسط آلمان و ارزش واردات گزارش شده از سوی شرکای تجاری آلمان می‌باشد) افزایش یافته است.

1- Fisman and Wei

2- Jovorecik and Narciso

۲-۱-۲- مطالعات داخلی

مطالعات تجربی اغنجام گرفته درباره رابطه بین نرخ تعرفه وارداتی و فرار مالیاتی در ایران محدود بوده و تنها چند مورد به بررسی فرار مالیاتی در قالب قاچاق کالا اشاره دارند که به بررسی این مطالعات پرداخته می‌شود.

شکیبایی (۱۳۸۰) در یک مطالعه اندازه قاچاق در ایران را طی سال‌های ۱۳۷۸-۱۳۴۳ به روش منطق فازی تخمین زده‌است. وی در این پژوهش بار مالیاتی، حاشیه سود خالص بازار ارز و مقررات اقتصادی را به عنوان عوامل مؤثر بر قاچاق در دوره مورد بررسی معرفی می‌کند.

پژویان و مداح (۱۳۸۵) در یک مطالعه ابتدا مدل نظری برای قاچاق معرفی نموده و با استفاده از داده‌های اقتصادی طی سال‌های ۱۳۸۱-۱۳۴۹ با استفاده از روش MIMIC آن را تخمین زده‌اند. در این مطالعه، نرخ تعرفه واردات کالا به‌عنوان یکی از عوامل مؤثر بر واردات قاچاق معرفی شده است که این امر سبب افزایش هزینه واردات رسمی کالا و شکل‌گیری معاملات غیرقانونی می‌شود.

فرزانگان (۱۳۸۹) بر پایه مدل مورد استفاده مطالعه فوق روند قاچاق را طی سال‌های ۲۰۰۲-۱۹۷۰ به تخمین زده است. نتایج این پژوهش نیز نشان‌دهنده تأثیر مستقیم نرخ تعرفه بر اندازه قاچاق در ایران طی دوره مورد بررسی می‌باشد.

لطفعلی پور و همکاران (۱۳۹۱) طی پژوهشی به بررسی تأثیر کاهش موانع تعرفه‌ای بر واردات کل کالا در ایران با استفاده از روش خودر رگرسیون با وقفه‌های گسترده پرداخته‌اند. نتایج این مطالعه که برای داده‌های ۱۳۵۰ تا ۱۳۸۶ انجام گرفته است، جاکي از آن است که تقاضا برای واردات کالا در ایران، نسبت به قیمت‌های نسبی و تولید ناخالص داخلی واقعی در بلندمدت و کوتاه‌مدت با کشش می‌باشد و واردات کالا نسبت به نرخ تعرفه وارداتی در بلندمدت و کوتاه‌مدت بی‌کشش است در حالی که با آزادسازی کامل تجاری کشش واردات کالاها افزایش خواهد یافت. هم‌چنین نتایج الگوی تصحیح خطا نشان می‌دهد که ضریب تصحیح تعادل نسبت به مسیر بلندمدت (تعادل) به سرعت تعدیل می‌شود، به طوری که در هر دوره ۸۴ درصد از عدم تعادل، تعدیل می‌گردد.

مداح و نعمت‌اللهی (۱۳۹۱) در مقاله‌ای به بررسی نرخ تعرفه و فرار مالیاتی در واردات ایران از ۱۲ شریک مهم تجاری ایران طی سال‌های ۲۰۰۳-۲۰۰۸ پرداخته‌اند. نتایج نشان می‌دهد رابطه مثبت و معناداری بین اختلافات تجاری یا فرار مالیاتی با

نرخ‌های تعرفه واردات در مورد ۲۷۹۱۷ کالای مورد بررسی وجود دارد و کشتش فرار مالیاتی نسبت به نرخ‌های تعرفه ۰/۶۷ است؛ یعنی با افزایش ۱ درصدی نرخ تعرفه، ۰/۶۷ درصد فرار مالیاتی افزایش می‌یابد. همچنین کشتش فرار مالیاتی نسبت به نرخ تعرفه برای کالاهای دارای نرخ تعرفه بالاتر از میانگین ۰/۸ است که نشان می‌دهد فرار مالیاتی در مورد کالاهای با نرخ تعرفه بالاتر از میانگین، بیش‌تر است.

هادیان و تحویلی (۱۳۹۲) در مطالعه‌ای به بررسی و شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران به روش خود توضیح با وقفه‌های گسترده پرداخته‌اند. نتایج نشان می‌دهد طی دوره ۱۳۵۰ تا ۱۳۸۰ در بلند مدت بین متغیرهای نرخ مالیات، پیچیدگی قوانین و مقررات، نبود سرمایه اجتماعی و تورم با فرار مالیاتی رابطه مثبت وجود دارد که در کوتاه نیز رابطه ذکر شده صادق است با این تفاوت که تورم بر فرار مالیاتی در کوتاه‌مدت بی‌تأثیر می‌باشد.

۳-۱- تصریح مدل

به منظور بررسی رابطه میان فرار مالیاتی در ایران طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ برای ۱۰ کشور شریک عمده تجاری ایران (امارات، چین، آلمان، کره، ترکیه، فرانسه، ایتالیا، ژاپن، هند و روسیه) بر مبنای مطالب ارائه شده، از مدل فیسمن و وی در چارچوب الگوی داده‌های تلفیقی به شکل زیر استفاده می‌گردد:

$$\text{Smuggling}_{xtc} = \log(X_{xtc}) - \log(M_{xtc}) = \beta_1 + \beta_2 \text{Tarriff}_{xtc} + \beta_3 \text{Tarriff}(-1)_{xtc} + u_{xtc}$$

که در این رابطه، Smuggling_{xtc} فرار مالیاتی در واردات می‌باشد که بر اساس تعریف باگواتی به صورت اختلافات تجاری بین کشورها که بیانگر مبادلات غیرقانونی است، تعریف می‌شود. X و t و c به ترتیب بیانگر نوع کالا، زمان و شریک تجاری ایران می‌باشند. X_{xtc} نشان‌دهنده میزان صادرات گزارش شده کالای X ام در زمان t ام توسط شریک تجاری (c) ایران بر حسب هزار دلار و M_{xtc} بیانگر واردات گزارش شده ایران از همان شریک تجاری و در همان زمان و گروه کالایی می‌باشد. Tarriff_{xtc} نرخ تعرفه برای کالاهای وارداتی بر حسب درصد که به صورت میانگینی وزنی از نرخ تعرفه ۳۰ کالای دارای بیش‌ترین ارزش وارداتی در هر سال و از هر کشور بوده u_{xtc} جز خطای مدل می‌باشد برای جمع‌آوری داده‌های نرخ تعرفه از سایت گمرک جمهوری اسلامی ایران و برای داده‌های میزان واردات کشور از سایت اتقا بازرگانی، صنایع و کشاورزی

تهران و برای داده‌های صادرات کشورها از سایت WITS استفاده شده است. بر اساس مطالب ارائه شده در قسمت قبل انتظار می‌رود علامت β مثبت باشد که نشان‌دهنده وجود رابطه بین اختلافات تجاری و نرخ تعرفه واردات کالا در ایران است.

۱-۳-۱- آزمون‌های پایایی در داده‌های ترکیبی

برای اینکه در تخمین‌ها دچار رگرسیون کاذب نشویم، بایستی ابتدا از پایا بودن متغیرها اطمینان حاصل کنیم جهت بررسی پایایی متغیرها از آزمون‌های فیشر-دیکی فولر تعمیم یافته^۱ (ADF) و فلیس پرون^۲ (PP) استفاده شده است. این دو آزمون از مهم ترین آزمون‌های ریشه واحد در داده‌های پانل می‌باشند، هر چند که ممکن است روش‌های مختلف در آزمون‌های ریشه واحد مبتنی بر داده‌های پانل نتایج متناقضی ارائه دهند. طبق نتایج تحقیق (جدول ۱)، تمامی داده‌ها در سطح با آماره Levin, Lin & Chu پایا می‌باشند و تنها متغیر Smuggling با سایر روش‌های موجود ناپایا است که در داده‌های تلفیقی این مورد امری رایج می‌باشد.

جدول ۳- نتایج حاصل از آزمون‌های ریشه واحد متغیرهای مدل (ADF و PP)

PP-Fisher chi-square		Levin, Lin & Chu		متغیر
آماره آزمون	Prob با عرض از مبدا و روند	آماره آزمون	Prob با عرض از مبدا و روند	
۱۶/۵۶۳۱	۰/۵۵۳۳	-۲/۶۹۷۰۸	۰/۰۰۳۵	Smuggling
۳۱/۵۳۸۶	۰/۰۴۸۵	-۵/۲۹۷۵۶	۰/۰۰۰	Tariff
ADF-Dicky-Fuller				
	آماره آزمون	Prob با عرض از مبدا و روند	متغیر	
	۱۴/۲۷۷۲	۰/۷۱۰۸	Smuggling	
	۲۵/۳۸۳۸	۰/۱۸۷۱	Tariff	

۲-۳-۱- روش برآورد مدل

در این بخش جهت برآورد و تخمین مدل ابتدا آزمون F لیمر برای انتخاب بین روش‌های Pooling و Panel Data انجام یافته است. فرض H_0 این آماره، بیانگر انتخاب روش Pooling و اولویت آن نسبت به Panel است. با توجه به اینکه آماره آزمون F با

1- Augmented Dicky-Fuller

2- Philips-Peron

ارزش احتمال نزدیک صفر درصد است، بنابراین فرض H_0 مبنی بر برابری عرض از مبداها رد شده و روش Panel Data انتخاب می‌شود. همچنین برای انتخاب دو روش اثرات ثابت و اثرات تصادفی، آزمون هاسمن محاسبه شده است. فرضیه H_0 این آزمون، بیانگر انتخاب روش اثرات تصادفی است. با توجه به اینکه ارزش احتمال آن بالای ۵ درصد شده، فرض H_0 مبنی بر پذیرش اثرات تصادفی، رد نمی‌شود.

بنابراین از روش پانل با اثرات تصادفی برای تخمین رابطه استفاده می‌گردد. با انجام تخمین مدل به این روش می‌توان به رابطه زیر دست یافت:

$$\text{Smuggling}_{xtc} = 0.188274 + 0.03515 \text{Tarriff}_{xtc} - 0.07125 \text{Tarriff}(-1)_{xtc} + u_{xtc}$$

در رابطه بالا تمامی ضرایب در سطح ۵ درصد و ضریب Tarriff_{xtc} در سطح ۱۰ درصد معنی‌دار می‌باشد. آماره دوربین-واتسون مقدار $1/993233$ را نشان می‌دهد که بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین باقیمانده‌های می‌باشد.

جدول ۲- نتایج حاصل از برآورد مدل

P-Value	مقدار آماره t	مقدار ضرایب	متغیرهای توضیحی
** ۰/۰۶۶۸	۱/۸۸۸۵۶۰	۰/۰۳۵۱۵	Tarriff
* ۰/۰۰۰۴	-۳/۸۸۵۰۶۷	-۰/۰۰۷۱۲۵	Tarriff(-1)
* ۰/۰۰۱۳	۳/۴۸۶۱۲۲	۰/۱۸۸۲۷۴	β_1
F=۱/۸۰۸۶۴۴		D. W= ۱/۹۹۳۲۳۳	

*: معناداری در سطح بحرانی ۵٪ ** : معناداری در سطح بحرانی ۱۰٪

نتایج نشان می‌دهد ضریب نرخ تعرفه 0.03515 می‌باشد که به این معنی است با افزایش یک درصدی نرخ تعرفه مقدار اختلاف تجاری در واردات کالای کشور به میزان 0.3515 درصد افزایش می‌یابد. در واقع با افزایش نرخ تعرفه، هزینه واردات برای واردکنندگان رسمی افزایش می‌یابد و به دنبال آن افزایش واردات غیررسمی اتفاق می‌افتد بنابراین عامل تعرفه به‌عنوان یکی از عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از طریق قاچاق کالا به کشور، می‌باشد. همچنین ضریب نرخ تعرفه با یک وقفه -0.07125 است که نشان می‌دهد با افزایش یک درصدی نرخ تعرفه در دوره بعد شاهد کاهش 0.7125 درصدی در میزان اختلاف تجاری واردات ایران خواهیم بود.

۴-۱- بحث و نتیجه‌گیری

نرخ تعرفه میزان هزینه‌ای است که وارد کنندگان رسمی هنگام ورود رسمی کالا به داخل کشور پرداخت می‌کنند که به دلیل هزینه‌ای بودن آن، برخی از واردکنندگان به دنبال یافتن راهی برای کاهش هزینه واردات خود می‌باشند که یکی از راه‌حل‌های کاهش این هزینه، واردکردن کالا از طریق راه‌های غیر رسمی (قاچاق کالا) می‌باشد. در این مقاله ابتدا با ارائه مطالعات و نظریات موجود در این رابطه به بررسی عوامل مؤثر بر این پدیده پرداخته شد و طبق پژوهش‌های انجام گرفته مشاهده گردید یکی از مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر قاچاق کالا میزان نرخ تعرفه واردات می‌باشد که با افزایش آن انتظار می‌رود میزان واردات غیر رسمی افزایش یابد. در این پژوهش با استفاده از مدل باگواتی و با استفاده از مطالعات انجام شده در این زمینه به بررسی این رابطه طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ پرداخته شد. نتایج نشانگر تأیید وجود رابطه بین متغیرهای مدل طی دوره مورد بررسی می‌باشد. با افزایش نرخ تعرفه در دوره جاری شاهد افزایش در میزان قاچاق کالا به داخل و برای دوره بعدی کاهش میزان قاچاق را تأیید می‌کند. با افزایش میزان تعرفه واردات، در دوره جاری میزان واردات غیررسمی افزایش می‌یابد که برای سال بعد با افزایش مقررات و نظارت دولت و نیز انبار شدن بخشی از کالای قاچاق وارداتی در دوره قبل، انتظار می‌رود برای دوره جاری میزان واردات غیر رسمی کاهش یابد که نتایج نیز نشانگر تأیید این امر می‌باشد.

طبق نتایج به دست آمده با افزایش یک درصدی میزان تعرفه واردات دوره جاری میزان واردات غیر رسمی ۰/۳۵۱۵ درصد افزایش می‌یابد حال آنکه با افزایش همین مقدار تعرفه گمرکی برای دوره بعد میزان واردات غیررسمی به میزان ۰/۷۱۲۵ درصد کاهش می‌یابد که نشان می‌دهد دولت با افزایش قاچاق کالا، نظارت و قوانین مربوطه را افزایش داده و برای دوره بعد میزان واردات غیررسمی کاهش می‌یابد و با توجه به ضریب بالاتر متغیر وقفه دار به این نتیجه می‌رسیم که وجود نظارت بالاتر دولت و نیز افزایش قوانین منع فروش کالای قاچاق بیش‌تر از کاهش نرخ تعرفه واردات می‌تواند بر کاهش پدیده واردات غیر رسمی تأثیرگذار باشد.

علاوه بر بحث تعرفه ایجاد موانع بر سر واردات غیر رسمی نظیر نظارت بر فروش کالاها و منع فروش کالای قاچاق، افزایش فرهنگ استفاده از کالاهای داخلی، بهبود کیفیت کالاهای تولید شده در داخل و افزایش رقابت پذیری کالاهای تولیدی در داخل می‌تواند به کاهش پدیده واردات غیررسمی که با کاهش درآمد مالیاتی دولت و نیز

بی‌تأثیر کردن سیاست‌های تجاری اتخاذ شده توسط دولت، ضربه بزرگی به اقتصاد کشور وارد می‌کند به شکل بهتر مقابله نمود که نتایج آن بتواند کشور را در مسیر رشد و توسعه اقتصادی یاری نماید.

فهرست منابع

اشرف زاده، حمیدرضا (۱۳۷۸)، «تخمین حجم اقتصاد زیرزمینی»، مجموعه مقالات همایش قاچاق کالا، دانشگاه تربیت مدرس.

پژویان، جمشید و مجید مداح (۱۳۸۵)، «بررسی اقتصادی قاچاق کالا در ایران، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی»، فروردین.

رفعتی، محمدرضا (۱۳۸۰)، «برآورد میزان حمایت‌های گمرکی برای جلوگیری از قاچاق کالا»، مجموعه مقالات همایش شناخت راه‌کارهای اقتصادی مبارزه با قاچاق کالا، مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی، تهران.

شکیبایی، علیرضا (۱۳۸۰)، «برآورد سری زمانی قاچاق کالا در ایران با روش منطق فازی»، مجموعه مقالات همایش شناخت راه‌کارهای اقتصادی مبارزه با قاچاق کالا، مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی، تهران.

لطفعلی پور، محمدرضا و اکرم زین‌البیان و نازگل اشرافی (۱۳۹۱)، «بررسی تأثیر کاهش موانع تعرفه‌ای بر واردات کل کالا در ایران با استفاده از مدل ARDL باند»، فصلنامه راهبرد اقتصادی، سال اول، شماره ۳.

یاوری، کاظم (۱۳۷۸)، «تخمین قاچاق و گران‌نمایی واردات با استفاده از اختلافات آماری در ایران»، مجموعه مقالات همایش قاچاق کالا، دانشگاه تربیت مدرس.

Arize, A. C and Nippani, S. (2010), "Import Demand Behavior in Africa", The Quarterly Review of Economics and Finance, No. 50, pp. 254-263.

Bhagwati, Jagdish N. (1974), "On Underinvoicing of Import in Illegal Transaction in International trade; LTD", LTD, OXFORD.

Bhagwati, Jagdish N. and Hansen, B. (1973), "A Theoretical Analysis of Smuggling", The Quarterly Journal of Economic, 87.

Bhattacharyya, D. (1999), "The Economic Rational of Estimating the Hidden Economy", The Economic Journal, Vol. 109: 348-359.

-
- Farzanegan, M. R. (2009), "Illegal Trade in the Iranian Economy: Evidence from a Structural Model", *European Journal of Political Economy*, 25: 489-507.
- Feinstein, M. (1991), "An Econometric Analysis of Income Tax Evasion and its Detection", *RAND Journal of Economics* 62(1). 14-35.
- Fisman, R. Wei, S. J. (2004), "Tax Rate and Tax Evasion: Evidence from "Missing Import" in China", *Journal of Political of Economy*, Vol. 112, No. 2.
- Jovoricik, B. S. Narciso, G. (2008), "Differentiated Products and Evasion of Import Tariffs", *Journal of International Economics*, 76: 208-222.
- Norton, A. G, (1987) "On the Economic Theory of Smuggling", *Economica*, 55, 107-118.
- Schneider, F. (2007), "Shadow Economies and Corruption All Over the Word: New Estimates for 145 Countries", *The Open Assessment E-Journal*, NO. 2007-9.
- Schneider, F., Enst, D. H. (2004), "The Shadow Economy An International Survey", Cambridge University Press.
- Bertola, G. and R. Faini. (1991) "Import Demand and Non-tariff Barriers: the Impact of the Trade Liberalization", *Journal of Development Economics*, No. 34, pp. 269-286.
- Khan, M. S. (1974) "Import and Export Demand in Developing Countries", *IMF staff paper*, No. 3, pp. 678-693.