

# اثر پیچیدگی مالیاتی روی رشد اقتصادی در گروهی از کشورهای توسعه یافته

ابراهیم التجائی<sup>۱</sup>

سهیلا آزادپور<sup>۲</sup>

بیژن باصری<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۹/۲۴، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۳/۸

## چکیده

یکی از مهمترین دغدغه‌های اقتصاددانان، شناسایی عوامل مؤثر بر رشد اقتصادی است. در این میان، عوامل نهادی اهمیت به‌سزایی دارند. این مقاله به بررسی تجربی اثر پیچیدگی مالیاتی، در جایگاه یک عامل نهادی تعیین کننده رشد اقتصادی در ۴۲ کشور نسبتاً توسعه یافته‌تر در دوره زمانی ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۶ می‌پردازد. متغیرهای پیچیدگی مالیاتی شامل زمان لازم برای پرداخت‌های مالیاتی، تعداد پرداخت‌های مالیاتی و فاصله تا مرز یا سهولت پرداخت مالیات، زیرشاخص‌هایِ نماگر «پرداخت مالیات» هستند که داده‌های آنها هر سال زیر عنوان گزارش «پرداخت مالیات» در بخش شاخص‌های فضای کسب و کار توسط بانک جهانی منتشر می‌شود. انتخاب کشورهای توسعه یافته‌تر از این رو صورت گرفته که داده‌های پیچیدگی مالیاتی انتشار یافته درباره این کشورها نسبت به سایر کشورها قابل اتکاتر است. برآورد الگو با استفاده از روش گشتاورهای تعمیم یافته (GMM) انجام شده است. یافته‌ها نشان می‌دهند که پیچیدگی مالیاتی اثر منفی بر رشد اقتصادی کشورهای مورد مطالعه دارد. به دیگر سخن، هرچه نظام مالیاتی پیچیده‌تر باشد، رشد اقتصادی در این گروه کشورها کمتر خواهد بود.

**واژه‌های کلیدی:** پیچیدگی مالیاتی، رشد اقتصادی، فضای کسب و کار، مالیات، برآوردگر گشتاورهای تعمیم

یافته

۱. دانشیار اقتصاد، پژوهشکده اقتصاد و مدیریت، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، تهران، ایران، e.eltejaei@gmail.com

۲. کارشناس ارشد علوم اقتصادی، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)، azadpour.sohela89@gmail.com

۳. استادیار اقتصاد، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه آزاد تهران مرکز، تهران، ایران، bbaseri@gmail.com

## ۱. مقدمه

رشد اقتصادی پیوسته به عنوان مهمترین متغیر کلان اقتصادی همواره از اساسیترین دغدغههای سیاستگذاران و اقتصاددانان بوده است. گذار اقتصادها از وضعیت نامطلوب توسعهنیافتگی به وضعیت مطلوب توسعهیافتگی تنها در سایه رشد پیوسته و قابل ملاحظه امکانپذیر است، و رشد ناپیوسته و پرنوسان و نادر به مثابه واحههایی در کویر نمی‌توانند اقتصادها را از فقر و بیکاری و شرایط مشابه برهانند. از این رو است که برای دستیابی به رشد پیوسته و قابل ملاحظه، شناسایی عوامل مؤثر بر رشد اقتصادی همواره مهمترین دغدغه اقتصاددانان است.

از میان عوامل و متغیرهای متعدد تأثیرگذار بر رشد اقتصادی، پیچیدگی مالیاتی<sup>۱</sup> به عنوان یک متغیر نهادی در مجموعه متغیرهای تعیین‌کننده فضای کسب‌وکار<sup>۲</sup> مطرح است. نظام مالیاتی با ارکان سه‌گانه‌اش یعنی قوانین و مقررات، سازمان وصول مالیات و مؤدیان، بر چگونگی فضای کسب و کار و بالتبع عملکرد اقتصادی و رشد اقتصادی تأثیر دارد. پیچیدگی مالیاتی یک مفهوم چند بعدی است و از دیدگاه‌های مختلفی تعریف شده است. ایوانز و ترن - نم (۲۰۱۳) سه تعریف متفاوت از پیچیدگی مالیاتی را از منظر حسابداران مالیاتی، وکلای مالیاتی و مالیات‌دهندگان ارائه می‌دهند. برای حسابدار مالیاتی، پیچیدگی مالیاتی به زمان لازم برای تهیه گزارش پرداخت‌های مالیات بر درآمد، از جمله برنامه‌ریزی برای ارائه اطلاعیه‌های مالیاتی و مشاوره، اشاره دارد. برای وکیل مالیاتی، پیچیدگی مالیاتی را می‌توان از لحاظ دشواری در خواندن، درک و تفسیر قوانین مالیاتی برای کاربرد آنها در تمکین مالیاتی بیان کرد. برای مالیات‌دهندگان، پیچیدگی مالیاتی از لحاظ زمان صرف‌شده و هزینه‌های وارد آمده به دلیل پیروی از قوانین مالیاتی مربوطه تعریف می‌شود (ایوول، ۲۰۱۴: ۵۷۷).

باتوجه به اینکه نظام مالیاتی اکثر کشورهای دنیا از جمله ایران از نظر قوانین و مقررات، بخشنامه‌ها و آییننامه‌ها و دستورالعمل‌های مالیاتی و همچنین به لحاظ اجرا دارای ابهامات و پیچیدگی‌های زیادی است و به زعم اغلب کارشناسان این پیچیدگی به صورت یک مانع عمده در فضای کسب‌وکار و فعالیت‌های اقتصادی درآمده است، بررسی و تحقیق در آثار پیچیدگی مالیاتی روی رشد اقتصادی می‌تواند توصیه‌های سیاستی مهمی داشته باشد. پیچیدگی مالیاتی یک موضوع نهادی است و از آنجایی که غالباً انتظار می‌رود نهادها در کشورهای توسعه‌یافته بهتر تعبیه شده و شکل گرفته باشند، بررسی اثر نهادها (از جمله پیچیدگی مالیاتی)، روی رشد اقتصادی این گروه از کشورها نتایج قابل استنادتری به دست می‌دهد. به همین دلیل در این پژوهش با استفاده از آمار و داده‌های نمونه منتخبی از کشورهای نسبتاً توسعه‌یافته اثر پیچیدگی مالیاتی روی رشد اقتصادی مورد بررسی تجربی قرار می‌گیرد. مضاف بر این که متغیر رشد اقتصادی نیز معمولاً در این گروه کشورها از پیوستگی و قابلیت اتکای

1. Tax Complexity  
2. Doing Business

بیشتری برخوردار است. نتایج این بررسی می‌تواند یکی از عوامل مهم تعیین‌کننده رشد اقتصادی را برای ما بازشناساند.

در ادامه، ابتدا مروری بر ادبیات نظری و تجربی موضوع خواهیم داشت. پس از آن روش اندازه‌گیری پیچیدگی مالیاتی مطرح و سپس به بررسی تجربی تأثیر پیچیدگی مالیاتی بر رشد اقتصادی و تخمین و ارزیابی مدل و تفسیر یافته‌ها پرداخته می‌شود. در نهایت، نتیجه‌گیری و پیشنهادهای سیاستی ارائه خواهد شد.

## ۲. مروری بر ادبیات نظری

### ۲-۱- منشأ پیچیدگی مالیاتی

یکی از ویژگی‌های سیستم‌های مالیاتی پیچیدگی آنها است. منشأ این پیچیدگی می‌تواند هم در اهداف و کارکردهای نظام مالیاتی و هم در ارکان نظام مالیاتی باشد. عموماً، برای یک نظام مالیاتی سه کارکرد درآمدی، اجتماعی و سیاست‌گذاری اقتصادی با درجات اهمیت متفاوت در نظر گرفته می‌شود. هدف درآمدی مالیات‌ها، تأمین مالی بودجه دولت است. استفاده از مالیات، منطقی‌ترین روش تأمین مخارج دولت‌ها است و در اغلب کشورهای جهان، به عنوان یگانه منبع درآمدی مطمئن و پایدار در تأمین مالی دولت‌ها شناخته می‌شود. چرا که مالیات‌ها حاصل فعالیت‌های اقتصادی در بخش‌های مختلف اقتصاد کشور است. در بُعد اجتماعی، توزیع مناسب درآمد و به اصطلاح، کاهش فاصله طبقاتی به عنوان مهمترین هدف نظام مالیاتی برشمرده می‌شود. به علاوه، تعامل گسترده سازمان اجرایی نظام مالیاتی با اشخاص در جامعه، می‌تواند پیامدهای اجتماعی گسترده‌ای داشته باشد. از این لحاظ کارکرد مناسب این نظام می‌تواند سطح رضایتمندی و اعتماد عمومی در جامعه و حس مسئولیت‌پذیری مردم در قبال مسائل ملی و منطقه‌ای را افزایش دهد. به لحاظ سیاست‌گذاری اقتصادی، مالیات‌ها یک ابزار سیاست‌گذاری اقتصادی مناسب و قوی شناخته می‌شود. هدف این ابزار از این بُعد، تخصیص بهینه منابع، تثبیت نوسان‌های اقتصادی و فراهم کردن زمینه مناسب برای رشد اقتصادی در سطوح ملی و منطقه‌ای است. این اهداف چندگانه که گاهی حتی جمع کردن آنها بسیار دشوار است، خود می‌تواند منشأ پیچیدگی نظام مالیاتی باشد. لافر<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۱) نیز به این اهداف چندگانه از نظام مالیاتی به عنوان منشأ پیچیدگی مالیاتی اشاره دارند. آنها یکی از علت‌های پیچیدگی مالیاتی در اکثر کشورها را این می‌دانند که مالیات صرفاً به منظور کسب بودجه لازم برای انجام عملیات دولت که در ظاهر نخستین هدف مالیات‌هاست، وضع نمی‌شود، بلکه سیاست‌گذاران از سیاست‌های مالیاتی برای دستیابی به اهداف دیگر استفاده می‌کنند که در نهایت به نیازهای مالی دولت مربوط نیست. آنها می‌گویند که هدف از سیاست‌های مالیاتی، طراحی یک سیستم مالیاتی است که مقدار مطلوب درآمد را تولید کند و با حداقل کردن هزینه‌ها از طریق اهدافی دیگر از قبیل عدالت، شفافیت و

مدیریت‌پذیری، تعادل ایجاد کند (لافر و همکاران، ۲۰۱۱: ۱۰). پیچیدگی ناشی از نقص سیاست‌های مالیاتی، وصول صحیح و عادلانه مالیات را غیرواقعی و دور از انتظار نگه می‌دارد و سبب خواهد شد تا مدیریت نتواند در مورد چگونگی تحصیل منابع مالیاتی به درستی قضاوت نماید. بین نیازهای فنی و الزامات طراحی نظام مالیاتی تنش وجود دارد که با اعمال فشارهای سیاسی، پیچیدگی در این نظام را دو چندان می‌نماید. استفاده از ابزار مالیات برای سیاست‌گذاری مالی در راستای ایجاد تحرک و رشد اقتصادی و کاهش بیکاری و همزمان، پیشبرد اهداف اجتماعی و برابری، دائماً نیازمند تغییر در مقررات مالیاتی است. این تغییرات، پیچیدگی را افزایش می‌دهد. بارتلی و تریسی (۲۰۰۵) معتقدند پیچیدگی سیستم مالیاتی حاصل طیف وسیعی از اثرات خارجی و داخلی برای توسعه، پیاده‌سازی و اجرای سیاست‌های مالیاتی است. آنها همچنین پیچیدگی در نظام مالیاتی را به میزان قابل توجهی بازتاب پیچیدگی در بازار عوامل تولید، کالاها و خدمات می‌دانند. افزایش جهانی شدن و ظهور تجارت الکترونیک منجر به گسترش سریع در معاملات برون مرزی شده و نیاز به مقابله با مسائل مالی دوگانه را افزایش می‌دهد و این مسأله زمانی بوجود می‌آید که دو (یا بیشتر) قانون مالیاتی به طور همزمان در یک معامله اقتصادی دخیل هستند (بارتلی و تریسی، ۲۰۰۵: ۶۱).

سطح پیچیدگی به ارکان نظام مالیاتی یعنی قوانین و مقررات، سازمان وصول مالیات و مؤدیان و عملکرد آنها نیز وابسته است. از این بُعد، عوامل متعددی نظیر پایه‌های مالیاتی، ساختار نرخ‌های مالیاتی، معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی، جرایم مالیاتی و به طور کلی مؤلفه‌های ساختاری قانون مالیات و همچنین ویژگی‌های سازمان مالیات‌ستانی و حتی فرهنگ مالیاتی و نحوه عملکرد مؤدیان نیز بر سطح پیچیدگی مالیاتی مؤثر است. علاوه بر اهداف و ارکان نظام مالیاتی، نیروهای دیگری نیز ایجاد‌کننده پیچیدگی مالیاتی هستند. این نیروها را می‌توان به صورت زیر برشمرد (مؤسسه حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۰).

- پیچیدگی روش‌هایی که به منظور کنترل و یا مهار فرار مالیاتی و امتناع مالیاتی به کار گرفته می‌شود؛
- پیچیدگی‌های سیاسی که به منظور حل بده‌بستان ائتلافی و نفوذ گروه‌های ذی نفوذ ایجاد می‌شود؛
- پیچیدگی مربوط به عدالت به عنوان ابزار سیاسی برای اعلان تعهدی که نسبت به عدالت اجتماعی مالیات وجود دارد و برقراری عدالت باز توزیعی از طریق مالیات؛
- پیچیدگی قانونی برای روشن و شفاف کردن معانی و مفاهیم حقوقی مالیات؛
- پیچیدگی ارتباط بین سیستم‌های مالیاتی و انتخاب‌های مربوط به مخارج عمومی از دیدگاه نظریه انتخاب عمومی؛
- پیچیدگی مربوط به قانون اساسی؛
- پیچیدگی ناشی از فشارهای اقتصاد سیاسی بر بخش‌های مختلف اقتصاد؛

- پیچیدگی تصادفی انباشته شده از تجارب و عملکردهای گذشته؛
- پیچیدگی ناشی از فساد.

## ۲-۲- آثار پیچیدگی مالیاتی

پیچیدگی مالیاتی آثار گسترده‌ای از جوانب اقتصادی، اجتماعی و سیاسی دارد. این آثار گاهی منفی است و حتی ممکن است این آثار منفی از منافع نظام مالیاتی بیشتر هم بشود. برای توضیح این موضوع لازم است هزینه‌های مالیات‌ستانی مورد توجه قرار گیرد.

در پیاده‌سازی و اجرای قوانین و سیاست‌های نظام مالیاتی به منظور افزایش درآمد مالیاتی و همچنین تمکین از این نظام هزینه‌هایی بر تمام اقشار درگیر با این نظام تحمیل می‌شود. در جدول (۱) یک نمای کلی از انواع این هزینه‌ها نشان داده شده است. دو نوع عمده از هزینه‌های مرتبط با افزایش درآمد مالیاتی، هزینه‌های جمع‌آوری و هزینه‌های بهره‌وری هستند. هزینه‌های بهره‌وری چند برابر بزرگتر از هزینه‌های جمع‌آوری هستند. هزینه‌های جمع‌آوری شامل هزینه‌های اداری دولت و هزینه‌های تحمیل شده به مالیات‌دهندگان (هزینه‌های تمکین) در انجام تعهدات، خود تحت کنشهای وضع مالیات است. هزینه‌های تمکین طیف وسیعی از هزینه‌های پولی و غیرپولی را در بر می‌گیرد. منظور از هزینه‌های غیرپولی، همان هزینه فرصت اقتصادی یعنی زمان صرف شده برای پرداخت مالیاتها است. هزینه‌های پولی نیز شامل به دست آوردن دانش لازم درباره جنبه‌های مختلف سیستم مالیاتی، جمع‌آوری و ثبت مالیات، یادگیری و نگهداری در سیستمهای حسابداری، تکمیل فرمهای مالیاتی و سایر هزینه‌های از این قبیل است. هزینه‌های تمکین را همچنین می‌توان به هزینه‌های اجباری و داوطلبانه تقسیم کرد. هزینه‌های اجباری هزینه‌هایی است که مالیات‌دهندگان باید بنا به تعهدات قانونی خود پرداخت کنند. به عنوان مثال، طبق قانون لازم است که مالیات‌دهندگان تمام ترکیب درآمد شناسایی شده خود را مطابق اساسنامه گزارش دهند و بتوانند هر گونه کسری، تخفیف یا انحراف از آن را اثبات کنند. هزینه داوطلبانه نیز شامل هزینه‌های اضافی تغییر رفتار اختیاری افراد در پاسخ به سیاست‌های مالیاتی است (بارتلی و تریسی، ۲۰۰۵: ۵۵). هزینه‌های بهره‌وری نیز به معنی فرصت‌های اقتصادی از دست رفته ناشی از پیچیدگی قوانین مالیاتی است. هزینه‌های بهره‌وری ناشی از تغییر رفتار پرداختکنندگان مالیات در پاسخ به پیچیدگی‌های مالیاتی ممکن است از بین همه هزینه‌ها بیشترین تأثیر نامطلوب اقتصادی را برای کشورها به همراه داشته باشد (لافر و همکاران، ۲۰۱۱: ۱۷).

## جدول (۱)- یک تقسیم بندی از هزینه های اجرای مالیات

|                    |          |                 |                    |                        |
|--------------------|----------|-----------------|--------------------|------------------------|
| اجباری             | پولی     | هزینه های تمکین | هزینه های جمع آوری | هزینه های اجرای مالیات |
| داوطلبانه          |          |                 |                    |                        |
| اجباری             | غیر پولی |                 |                    |                        |
| داوطلبانه          |          |                 |                    |                        |
| هزینه های اداری    |          |                 |                    |                        |
| هزینه های بهره‌وری |          |                 |                    |                        |

منبع: بارتلی و تریسی (۲۰۰۵: ۵۵).

هرچه نظام مالیاتی پیچیده‌تر باشد، هزینه‌های تمکین از آن نیز بالاتر است. اثر هزینه‌های تمکین بالاتر به این صورت است که در ابتدا با تحمیل هزینه‌های اضافی به تمام اقشار درگیر با نظام مالیاتی منجر به افزایش هزینه‌ها در اقتصاد شده و سپس موجب دور شدن اقتصاد از تعادل و در نتیجه کاهش سرعت دستیابی به رشد اقتصادی خواهد شد.

آثار اقتصادی افزایش پیچیدگی‌های مالیاتی و افزایش هزینه‌های تمکین از نظام مالیاتی بسیار قابل ملاحظه است. سیاست‌های مالیاتی بر رفتار افراد و نگاه‌ها مؤثر است. افراد و بنگاه‌ها رفتار خود از جمله ترکیب، محل، زمان و حجم درآمد خود را در پاسخ به سیاست‌های مالیاتی و برای کم کردن بدهی‌های مالیاتی خود تغییر می‌دهند. لافر و همکاران (۲۰۱۱) بر تأثیر هزینه‌های اجتناب از مالیات قانونی و یا فرار مالیاتی غیرقانونی تأکید می‌کنند. در این دیدگاه، افراد و بنگاه‌ها برای یافتن راه‌های جایگزین به منظور کم کردن بدهی‌های مالیاتی خود، کارشناسان مالیاتی استخدام می‌کنند. چنین اقداماتی اگرچه قانونی است، ولی هزینه‌هایی در خلاف جهت بهره‌وری و رشد اقتصادی به همراه دارند. اقدامات دیگر آنها، به کارگیری استراتژی‌های گریز از مالیات است که چه عمدی باشند و چه تصادفی، قانونی نیستند و هزینه‌های اقتصادی و اجتماعی را برای کشورها ایجاد می‌کنند. اندازه‌گیری هزینه‌های عملیاتی اجتناب از مالیات قانونی و یا فرار مالیاتی غیرقانونی مشکل است، ولی این هزینه‌های اضافی بدون شک آنقدر بزرگ هستند که ممکن است با گذشت زمان، پرداخت مالیات واقعی به عنوان مانع رشد اقتصادی شناخته شود (لافر و همکاران، ۲۰۱۱: ۷).

بروکس (۲۰۰۱) معتقد است که با ثابت در نظر گرفتن سایر شرایط، پیچیده‌تر بودن مقررات و قوانین مالیاتی منجر به افزایش حجم اقتصاد زیرزمینی می‌گردد. زیرا این مسأله علاوه بر اینکه آزادی و اختیار افراد برای حضور در اقتصاد رسمی را کاهش می‌دهد، امکان تفسیر به رأی افراد به منظور اجتناب از پرداخت مالیات را فراهم می‌نماید. در مقابل، ساده‌سازی قوانین، درک آن را برای مؤدیان بسیار آسان نموده و می‌تواند تأثیر به‌سزایی

در کاهش پیچیدگی مالیاتی و در نتیجه افزایش اثربخشی و کارایی دستگاه مالیاتی داشته باشد. مطالعه جانسون و همکاران (۱۹۹۷) نشان می‌دهد کشورهایی که در آنها میزان مقررات بیشتری وجود دارد، پیچیدگی مالیاتی افزایش یافته و در نتیجه نسبت اقتصاد غیر رسمی به کل تولید ناخالص داخلی بزرگتر خواهد بود. گیلز (۱۹۹۷) معتقد است کاستیها در نهاد مالیاتی و نبود یک نظام حقوقی مؤثر و کارا می‌تواند زمینه‌ساز تعویق مالیات باشد. هزینه‌های تمکین و هزینه‌های کارایی (بهره‌وری) به طور مستقیم هزینه‌های اقتصادی ناشی از سیستم مالیاتی بیش از حد پیچیده را اندازه‌گیری می‌کنند. اگر هزینه‌های تمکین مالیات نسبت به درآمد مالیاتی حداقل باشند، بر تولید ناخالص تأثیر نخواهند گذاشت، اما زمانی که این هزینه‌ها درصد زیادی از درآمد مالیاتی را تشکیل می‌دهند و این مالیاتها به صورت ناکارآمد جمع‌آوری شده باشند، هزینه‌های تمکین نماینده یک نیروی اقتصادی کاملاً غیرمولد هستند که درآمدهای کار و سرمایه را کاهش می‌دهند (لافر و همکاران، ۲۰۱۱: ۱۷).

به طور کلی سیستم مالیاتی پیچیده، هزینه‌های انجام کسب و کار را به خاطر افزایش بار مالیاتی افزایش و انگیزه کار، تولید و سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد. در نتیجه، شروع کسب و کار جدید کاهش خواهد یافت و رشد اقتصادی بسیار دشوار خواهد بود. لافر و همکاران (۲۰۱۱) بر تأثیر کمیت و کیفیت سیاست‌های مالی بر رشد اقتصادی کشورها تأکید می‌کنند و بر این باورند که کشورهایی که با قوانین پیچیده مالیاتی سر و کار دارند، رشد اقتصادی را محدود می‌کنند، در حالی که کشورهایی که قوانین مالیاتی کم و نسبتاً کم هزینه دارند، رشد اقتصادی را تشویق خواهند کرد. در رقابت شدید جهانی برای جذب سرمایه و فناوریهای پیشرفته، برندگان با توجه به جذابیت محیط اقتصادی خود تعیین می‌شوند. مقررات و محیط قانونی کشورها نقش کلیدی در تصمیمگیری در مورد منابع کسب و کار بازی می‌کند. در میان آنها، سیاست مالیاتی یکی از مهمترین عواملی است که به طور مستقیم بر درآمد سرانه مالیات، سودآوری و بازگشت سرمایه تأثیر می‌گذارد.

مطالعه مؤسسه حسابداران رسمی آمریکا در سال ۲۰۰۰ نیز تأثیر منفی پیچیدگی سیستم مالیاتی بر دستیابی به اهداف یک سیستم مالیاتی مطلوب و کارا را مورد اشاره قرار می‌دهد. از جمله این اهداف می‌توان به موارد زیر اشاره کرد (مؤسسه حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۰):

- برابری و عدالت: پیچیده بودن سیستم مالیاتی این تصور را در بین عموم افزایش می‌دهد که قوانین مالیاتی ناعادلانه است.
- اطمینان و قطعیت: پیچیدگی سیستم مالیاتی به دلیل تغییر مداوم قوانین و نیز وجود وقفه در ارائه راهنمایی‌های لازم از طرف سازمان مالیاتی موجب افزایش عدم اطمینان مالیات‌دهندگان می‌شود.
- اقتصاد وصول: پیچیدگی سیستم مالیاتی موجب افزایش هزینه‌های اداری وصول مالیات نظیر هزینه‌های

مرتبط با وصول، بررسی اظهارنامه‌ها و حل اختلافات مالیاتی می‌شود. خنثایی و بیطرفی: پیچیدگی سیستم مالیاتی ممکن است سبب شود تا مالیات‌دهندگانی که از شرایط یکسانی برخوردار هستند مالیات متفاوتی پرداخت نمایند.

کارایی و رشد اقتصادی: پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی موجب انحراف و روانه شدن منابع از فعالیتها و سرمایه‌گذاریهای کارا به سمت هزینه‌های تمکین اضافی و ناکارا می‌شود.

شفافیت: پیچیدگی موجب می‌شود تا مالیات‌دهندگان در مورد نحوه اعمال قوانین مالیاتی برای خودشان و دیگران دچار تردید و سؤال شوند.

شکاف حداقل مالیاتی: پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی اندازه شکاف مالیاتی، به معنی تفاوت بین هزینه‌های یک شرکت برای استخدام یک نفر کارگر یا خرید یک واحد سرمایه و آنچه که کارگر یا پس‌اندازکننده به صورت خالص دریافت می‌کند، را افزایش می‌دهد. بالا بودن شکاف مالیاتی، عرضه و تقاضای عوامل تولید و بالتبع خود تولید را کاهش می‌دهد.

## ۲-۳- مطالعات پیشین

در زمینه آثار پیچیدگی مالیاتی به ویژه اثر آن بر رشد اقتصادی مطالعات زیادی انجام نشده است. با این حال تلاش می‌شود تا دستکم مقالات مرتبطتر در این زمینه مورد بررسی قرار گیرد. مقاله لافر و همکاران (۲۰۱۱) یکی از مهمترین مقالات در این زمینه است. آنها در این مقاله به بررسی و اندازه‌گیری هزینه‌های ناشی از پیچیدگی مالیاتی در ایالات متحده پرداخته‌اند و تأثیر کاهش این هزینه‌ها را بر اقتصاد ایالات متحده نشان داده‌اند. هزینه‌های ناشی از پیچیدگی مالیاتی در این مقاله به صورت هزینه اتلاف زمان مؤدیان، هزینه‌های تمکین از قوانین مالیاتی، هزینه‌های اداری، هزینه‌های وصول مجدد مالیات، هزینه‌های اجتناب و فرار از پرداخت مالیات و هزینه‌های بهره‌وری مورد بررسی و برآورد قرار گرفته‌اند. نتایج این تحقیق حاکی از آن است که هزینه‌های یادشده از خالص مالیات جمع‌آوری شده توسط دولت بیشتر است و کاهش ۵۰ درصدی پیچیدگی مالیاتی، هزینه‌های مالیات دهندگان را ۲۱۶ میلیارد دلار کاهش می‌دهد. همچنین، این هزینه‌ها سرمایه‌گذاری و رشد اقتصادی را کاهش می‌دهد. زیرا پیچیدگی مالیاتی باعث می‌شود کشورها نسبت به رقبای جهانی جذابیت کمتری برای سرمایه‌گذاری داشته باشند.

مولر و ووگت (۲۰۱۳) به بررسی اثر پیچیدگی مالیاتی بر سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در کشورهای OECD پرداخته‌اند. بررسی آنها با استفاده از یک پایگاه داده‌های بزرگ از شرکت‌های چند ملیتی آلمان و بر اساس مدل داده‌های پانل لاجیت انجام شد. نتایج تحقیق نشان داد که میزان و چگونگی تأثیرگذاری پیچیدگی



ناشی از سیستم مالیات روی فعالیت‌های اقتصادی به شدت به ساختار سیاسی مرتبط است. همچنین کاهش پیچیدگی مالیاتی یک ابزار قوی برای افزایش جذابیت پروژه‌های FDI جدید برای کشورها محسوب می‌شود. بوداک و جیمز (۲۰۱۸) مسائل عمومی مربوط به دلایل پیچیدگی، هزینه‌ها و پیامدهای ناشی از آن و همچنین چگونگی استفاده از قدرت مالیاتی برای ساده‌سازی آن بر اساس یکی از مهمترین شاخص‌های پیچیدگی که توسط اداره اصلاحات مالیاتی انگلیس توسعه یافته) را بررسی کردند. آنها با استفاده از شاخص پیچیدگی<sup>۱</sup> OTS پیچیدگی‌های موجود در مالیات بر درآمد شخصی، مالیات بر درآمد شرکت، مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر ارث در ترکیه و انگلستان را بررسی کردند. نتایج بررسی بر اساس این شاخص تفاوت‌های قابل توجهی از پیچیدگی در این دو کشور را نشان داد. کشور ترکیه نمرات بهتری از نظر سیاست‌ها و قوانین مربوط به پیچیدگی بدست آورد، در حالی که انگلستان از نظر اجرایی نمرات بهتری کسب کرد.

شاخص OTS یک نسبت اندازه‌گیری مطلق پیچیدگی است و هدف آن نشان دادن این است که کدام مناطق از نظر قوانین مالیاتی پیچیدگی بیشتری دارند و هدف دیگر آن این است که تأثیر پیچیدگی را که نشان دهنده ترکیبی از هزینه‌های تمکین مالیات دهندگان فردی و هزینه‌های جمع‌آوری شده برای تمام مالیات دهندگان است، نشان دهد.

ادامه بررسی مطالعات پیشین درباره پیچیدگی مالیاتی نشان می‌دهد که بیشتر این مطالعات به بررسی مشکلات ناشی از پیچیدگی مالیاتی به ویژه فرار مالیاتی یا اجتناب از پرداخت مالیات (عدم تمکین) پرداخته‌اند و برخی نیز عوامل بوجود آورنده و تشدید کننده پیچیدگی را نشان داده‌اند. این تحقیقات به صورت غیرمستقیم با پژوهش ما مرتبطند، از این جهت که افزایش عدم تمکین موجب کاهش منابع درآمدی دولت‌ها و به تبع آن افزایش کسری بودجه و اثرگذاری بر اقتصاد می‌شود. از جمله این مطالعات می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

اویوول و همکاران (۲۰۱۴) به بررسی پیچیدگی مالیاتی بر مبنای زمان صرف شده برای تمکین قوانین مالیاتی مربوطه به وسیله مالیات‌دهندگان در ۴۲ کشور آفریقایی در سال ۲۰۱۳ پرداختند و نشان دادند که اثر پیچیدگی مالیاتی بر تمکین مالیاتی در میان مالیات‌دهندگان آفریقا منفی است. سعد (۲۰۱۳)، دیدگاه‌های مالیات‌دهندگان در مورد سطح دانش مالیاتی آنها و پیچیدگی‌های موجود در سیستم مالیات بر درآمد، همچنین دلایل عدم تمکین مالیات‌دهندگان در کشور نیوزیلند را مورد بررسی قرار داد. وی نشان داد که مالیات‌دهندگان دارای دانش فنی ناکافی هستند و سیستم مالیاتی را پیچیده می‌دانند. دانش مالیاتی و پیچیدگی مالیاتی به عنوان عوامل کمک کننده به رفتار عدم تمکین مالیات دهندگان در آینده نزدیک نمود پیدا می‌کند. این مطالعه همچنین پیچیدگی مالیاتی را

1. Office of Tax Simplification (OTS)

OTS در انگلستان در تاریخ ۲۰ جولای ۲۰۱۰ تأسیس شد تا مشاوره مستقلی درباره گزینه‌های مربوط به پیچیدگی موجود در سیستم مالیاتی ارائه دهد.

ناشی از افزایش پیچیدگی در قوانین مالیاتی میدانند که می‌تواند اشکال متعددی از پیچیدگی محاسباتی، پیچیدگی تمکین، سطح پایین از قابلیت خوانایی و ... باشد.

بارتلی و تریسی (۲۰۰۵) برخی از عوامل مؤثر بر سطح پیچیدگی سیستم مالیاتی از جمله محیط اقتصادی و اجتماعی که مالیات دهندگان با آن مواجهند، رفتار مالیات دهندگان و سیاست‌های توسعه و اجرای مالیات، محرکان خصوصی و عمومی پیچیدگی و همچنین هزینه‌های تحمیل شده بر مالیات دهندگان در استرالیا را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این بررسی نشان داد که محرکان خصوصی و عمومی پیچیدگی مستقل نیستند و بر هم تأثیر می‌گذارند. آنها نشان دادند که چگونه رفتارهای به حداقل رساندن مالیات می‌تواند منجر به افزایش پیچیدگی سیستم مالیاتی و هزینه‌های تمکین حتی بیش از سطح مطلوب اجتماعی شود. بررسی آنها همچنین حاکی از آن بود که سطح معینی از پیچیدگی مالیاتی و هزینه‌های تمکین حتی با اجرای سیاست‌های عادلانه و کارآمد مالیاتی اجتناب ناپذیر است.

امین خاکی (۱۳۹۰)، با بررسی فرار مالیاتی و عوامل تعیین کننده آن در اقتصاد ایران نشان داد که متغیرهای روحیه مالیاتی، انصاف مالیاتی و نرخ باسوادی اثر منفی و بار مالیاتی و پیچیدگی مالیاتی و جنسیت اثر مثبت بر فرار مالیاتی داشته است. زایر (۱۳۸۸)، تلاش کرده است تا جنبه‌های مختلف برنامه‌های اصلاح مالیاتی، و تجارب کشورهای مختلف در زمینه ساده‌سازی مالیات و تأثیرات آن در ابعاد مختلف را مورد بررسی قرار دهد. همچنین عوامل ایجاد کننده پیچیدگی مالیاتی را مشخص کند. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که ساده‌سازی قوانین و مقررات، پیدا کردن ساده‌ترین رویکردها، حداقل کردن هزینه‌های تمکین مالیاتی، پرهیز از تغییرات مکرر قوانین مالیاتی، استفاده از مفاهیم و تعاریف یکسان، در نظر گرفتن هزینه‌های اداری، پرهیز از کاربردهای محدود قوانین مالیاتی در کنار کاهش تعدد نرخها، محدود کردن مشوقهای مالیاتی و ... از جنبه‌های مختلف برنامه ساده‌سازی سیستم مالیاتی محسوب می‌شوند.

اوهیگینز (۱۹۸۵) نشان داده که تورم می‌تواند با افزایش بار مالیاتی حقیقی، انگیزه کافی برای فعالیت در اقتصاد زیرزمینی را فراهم آورد و پیچیدگی مالیاتی را افزایش می‌دهد. کاباله و پانادس (۲۰۰۴) به اثر تورم بر افزایش فرار مالیاتی و پیچیده‌تر شدن شرایط مالیاتی در حالت تورمی اشاره کرده‌اند. نیکولینی (۱۹۹۸) و المرهوبی (۲۰۰۰) این رابطه را به صورت دیگری مورد بررسی قرار داده‌اند. آنها معتقدند که با فرض وجود بازارهای زیرزمینی، چون پول در این بازارها مورد مبادله قرار می‌گیرد، لذا برای دولت بهینه خواهد بود که از طریق چاپ پول و به وجود آوردن تورم از این گونه مبادله‌های زیرزمینی و غیرقانونی از طریق حق چاپ اسکناس، مالیات دریافت کند. در واقع، در اینجا وجود بازارهای زیرزمینی و فرار مالیاتی منجر به ایجاد تورم شده است. مطالعه کران و نورزاد

(۱۹۹۰) نیز رابطه مثبت بین فرار مالیاتی و تورم را تأیید می‌نماید. نتایج متفاوت و دوسویه در این مطالعات نشان دهنده پیچیدگی مالیاتی در کشورهای دارای تورم بالا مانند ایران است.

آلینگام و ساندمو (۱۹۷۲) موضوع پیچیدگی مالیاتی را در یک چارچوب تصمیمگیری تحت شرایط نااطمینانی بیان نمودند. آنها معتقدند که یک فرد باید در دو مورد یعنی اقدام به فرار از پرداخت مالیات و میزان آن، تصمیمگیری کند. اینگونه تصمیمگیری نیز همانند هر نوع تصمیمگیری در شرایط ریسکی و نااطمینانی است که در آن فرد به دنبال حداکثر نمودن مطلوبیت انتظاری خود است. آنها با طرح اثرات درآمدی و جانشینی نرخ مالیات، این نرخ را بر پیچیدگی مالیاتی مؤثر دانسته‌اند (هادیان و تحویلی، ۱۳۹۲: ۴۳).

دو مقاله زیر به بررسی روش‌های تسهیل پرداخت مالیات در ایران پرداخته است. نصیری اقدم (۱۳۹۲-الف) با هدف ارزیابی آثار مثبت و منفی لایحه اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم بر محیط کسب و کار و با استفاده از روش -شناسی گروه کسب و کار بانک جهانی در برآورد شاخص پرداخت مالیات به عنوان مبنا، نشان داد که با تصویب این لایحه و در صورت اجرایی شدن طرح جامع مالیاتی امکان کاهش زمان و تعداد پرداخت‌های مالیاتی برای شرکت مؤدی وجود دارد. همچنین وی در مقاله دیگر در همین سال (۱۳۹۲-ب) با توجه به اثری که سهولت پرداخت مالیات در درآمدهای مالیاتی، اندازه اقتصاد غیررسمی و انگیزه‌های سرمایه‌گذاری دارد این پرسش را مطرح می‌کند که چگونه می‌توان پرداخت مالیات در ایران را تسهیل نمود. نتایج این تحقیق نشان داد که با الکترونیکی کردن پرداخت مالیات حقوق و حق بیمه تأمین اجتماعی و همچنین مالیات بر ارزش افزوده می‌توان تعداد و زمان پرداخت مالیات را به نحو قابل توجهی کاهش داد.

یک نتیجه مشترک در میان اغلب تحقیقات بالا این است که کاهش پیچیدگی مالیاتی موجب کاهش هزینه‌های تمکین مالیاتی مالیات‌دهندگان و در نتیجه افزایش درآمد آنها شده و همچنین موجب کاهش فرار مالیاتی می‌شود. همچنین کاهش پیچیدگی مالیاتی از یک طرف موجب کاهش هزینه‌های انجام کسب و کار و حذف مالیاتهای اضافی مربوط به آن شده و موجب بهبود محیط کسب و کار و از طرف دیگر موجب افزایش سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی می‌شود. هر دو نتیجه حاصل از کاهش پیچیدگی مالیاتی می‌تواند موجب افزایش رشد اقتصادی کشورها شود و این همان مسأله‌های است که پژوهش ما در صدد بررسی تجربی آن است.

### ۳. اندازه‌گیری پیچیدگی مالیاتی

اسلمرود (۱۹۸۴) پیچیدگی مالیاتی را به صورت مجموعه هزینه‌های تمکینی تعریف می‌کند که بر دوش مؤدیان، افراد و شرکت‌ها و دولت می‌افتد و شامل موارد زیر است. (الف) مدت زمانی که مؤدیان برای آماده‌سازی و پرکردن فرمهای مالیاتی، یادگیری قوانین مالیاتی و نیز ثبت و نگهداری فعالیت‌های مالی خود برای مقاصد مالیاتی صرف

می‌کنند. (ب) هر نوع مخارج پولی که افراد و شرکت‌ها به منظور امتناع و فرار مالیاتی، آماده‌سازی فرم‌ها و اظهارنامه مالیاتی و پرداخت مالیات توسط دیگران و پاسخ به حساب‌رسان پرداخت می‌نمایند. (پ) هزینه‌های اداری پرداخت شده توسط دولت که شامل بودجه جمع‌آوری و وصول مالیات توسط ادارات مالیات و بودجه مرتبط با مالیات در سایر دستگاه‌هایی که به اداره مالیاتی در برنامه‌های شناسایی و وصول مالیات کمک می‌کنند. هزینه‌های اداری اگر چه بر دولت تحمیل می‌شود، اما سرانجام این هزینه‌ها نیز بر دوش افراد و شرکت‌ها می‌افتد (اسلمرود، ۱۹۸۴).

### ۳-۱- تعریف متغیرهای پیچیدگی مالیاتی

محاسبه هزینه‌های تمکین مطابق تعریف بالا نسبتاً دشوار است و آمار دقیقی برای آن وجود ندارد. از این رو در این پژوهش از گزارش «پرداخت مالیات» در بخش شاخص‌های فضای کسب و کار که هر ساله توسط بانک جهانی منتشر می‌شود<sup>۱</sup> استفاده می‌کنیم. در این گزارش، سه شاخص پرداخت‌های مالیاتی، زمان لازم برای پرداخت‌های مالیاتی و فاصله تا مرز بهترین عملکرد مالیاتی به شرح زیر به عنوان شاخص‌های پیچیدگی مالیاتی در نظر گرفته می‌شوند.

تعداد پرداخت‌های مالیاتی<sup>۲</sup>: این شاخص تعداد دفعات پرداخت مالیات‌ها را نشان می‌دهد، که شامل کل مالیات‌ها، بیمه‌ها و عوارض و تعداد دفعات پرداخت هر کدام از آنها در یک سال می‌شود. زمان<sup>۳</sup> لازم برای پرداخت‌های مالیاتی: مدت زمان صرف شده بابت پرداخت‌های مالیاتی توسط مؤدیان مالیاتی را شامل می‌شود که بر حسب ساعت در سال محاسبه می‌شود. زمان تمکین از مجموع زمان لازم برای سه مرحله «آماده‌سازی»، «تکمیل فرم» و «پرداخت مالیات» تشکیل می‌شود. منظور از زمان آماده‌سازی، زمان لازم برای استخراج اطلاعات و محاسبه مالیات شرکت است. در صورتی که دفاتر حسابداری جداگانه‌ای برای این منظور لازم باشد، آنها به زمان آماده‌سازی اضافه می‌شوند. منظور از زمان تکمیل فرم، زمان لازم برای تکمیل و تسلیم اظهارنامه می‌باشد. منظور از پرداخت مالیات، زمان لازم برای پرداخت برخط یا حضوری است. در صورت پرداخت شخصی مالیات، زمان انتظار نیز باید محاسبه شود (عامری، ۱۳۹۲: ۸).

فاصله تا مرز<sup>۴</sup>: این معیار بیانگر فاصله اقتصادها از بهترین عملکرد مالیاتی (مرز) است و به عنوان شاخص سهولت پرداخت مالیات شناخته می‌شود و میانگین نمرات کشورها در سه زیر شاخص پرداخت مالیات یعنی تعداد پرداخت‌ها، زمان تمکین و نرخ کلی مالیات است. این معیار اقتصادها را با بهترین روش‌های قانونی ارزیابی

1. [www.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes](http://www.doingbusiness.org/en/data/exploretopics/paying-taxes) (بازیابی در تاریخ ۲۵/۷/۹۷)

2. Tax Payment

3. Time

4. Distance To Frontier

می کند و فاصله مطلق تا بهترین عملکرد را در هر شاخص کسب و کار نشان می دهد. بهترین عملکرد (مرز)، ۱۰۰ در نظر گرفته می شود و اگر مقادیر بدست آمده برای این شاخص را از ۱۰۰ کسر کنیم فاصله مطلق هر اقتصاد با مرز مشخص می شود. بنابراین بهترین عملکردها نسبت به مرز، بالاترین مقادیر این شاخص هستند که کمترین فاصله را با مرز دارند. به بیان دیگر هرچه مقایر این شاخص بالاتر باشد یعنی اقتصاد مورد نظر عملکرد بهتری از نظر زمان پرداخت، تعداد پرداخت و نرخ کلی مالیات داشته است.

#### ۴. ارائه و تخمین مدل و ارزیابی نتایج

دسترسی آسان به داده های اقتصادی تعداد زیادی از کشورها، متخصصان اقتصادی را به استفاده هرچه بیشتر از داده های پانل ترغیب کرده است (منکیو، ۱۹۹۲). از آنجا که هدف این تحقیق بررسی آثار پیچیدگی های مالیاتی روی رشد اقتصادی گروهی از کشورهای توسعه یافته است، و داده های پانل با انعکاس تغییرات زمانی و تغییرات درون هر مقطع می توانند اطلاعات بیشتری را در اختیار قرار دهند، از یک مدل داده های پانل استفاده می شود. روش تخمین گشتاورهای تعمیم یافته<sup>۱</sup> در سال های اخیر به یکی از ابزارهای اصلی تخمین مدل داده های پانل پویا تبدیل شده است. این روش توسط هانسن (۱۹۸۲) ارائه شد و پس از آن توسط چمبرلین (۱۹۸۷)، نوی (۱۹۹۸)، آرلانو و باند (۱۹۹۱)، آرلانو و باور (۱۹۹۵) و بلوندل و باند (۱۹۹۸) بسط داده شد. به کار بردن روش GMM در مدل داده های پانل پویا، مزیت هایی همانند لحاظ نمودن ناهمسانی های فردی و اطلاعات بیشتر و حذف تورش های موجود در رگرسیون های مقطعی دارد که نتیجه آن تخمین های دقیق تر، با کارایی بالاتر و هم خطی کمتر است (بالتاجی، ۲۰۰۵).

هدف این تحقیق بررسی تجربی اثر پیچیدگی های مالیاتی روی رشد اقتصادی گروهی از کشورهای توسعه یافته است. بدین منظور، مدل زیر مورد استفاده قرار می گیرد:

$$gdpg_{it} = \alpha gdpg_{it-1} + \beta x_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

که در آن،  $gdpg$  متغیر رشد اقتصادی و ماتریس  $x_{it}$  شامل متغیرهای توضیحی به شرح زیر است:

Paym: تعداد پرداخت های مالیاتی

Time: زمان لازم برای پرداخت های مالیاتی

DTF: فاصله تا مرز (بیانگر فاصله اقتصادها از بهترین عملکرد مالیاتی (مرز) که به عنوان شاخص سهولت پرداخت مالیات نیز شناخته می شود)

Infl: نرخ تورم

Opns: درجه باز بودن اقتصاد

Gexp: نسبت مخارج دولت به GDP

Fcap: نسبت تشکیل سرمایه ثابت ناخالص به GDP

سه متغیر نخست، نشان دهنده پیچیدگی مالیاتی هستند. چهار متغیر بعدی برای کنترل آثار سیاست‌های پولی، تجاری و بودجه‌ای در مدل وارد شده‌اند. برای برآورد این مدل از روش گشتاورهای تعمیم یافته (GMM) استفاده می‌شود. داده‌های ۴۲ کشور توسعه یافته طی سال‌های ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۶، مورد استفاده قرار می‌گیرد. داده‌های پیچیدگی مالیاتی همانطور که پیشتر اشاره شد، از گزارش «پرداخت مالیات» در بخش شاخص‌های فضای کسب و کار که هر ساله توسط بانک جهانی منتشر می‌شود استخراج شده است. سایر داده‌ها از شاخص‌های توسعه جهانی در تارنمای بانک جهانی گرفته شده است. دو متغیر paym و time هر دو جزئی از متغیر dtf هستند و در درون آن لحاظ شده‌اند، به همین دلیل هر سه متغیر مربوط به پیچیدگی مالیاتی با هم در یک مدل وارد نمی‌شوند.

پیش از برآورد مدل از مانایی متغیرها اطمینان حاصل می‌کنیم. برای این منظور از آماره لواین، لین خو (LLC) استفاده می‌کنیم. نتایج این آزمون که بیانگر مانایی همه متغیرها است، در جدول شماره (۲) آمده است.

### جدول (۲) - نتایج آزمون مانایی متغیرها

| متغیر | مقدار آماره LLC | سطح احتمال | نتیجه آزمون |
|-------|-----------------|------------|-------------|
| gdp   | -۱۶,۸۸          | ۰,۰۰       | مانا        |
| paym  | -۹۰,۴۴          | ۰,۰۰       | مانا        |
| time  | -۱۰,۷۶          | ۰,۰۰       | مانا        |
| dtf   | -۲۰,۵۲          | ۰,۰۰       | مانا        |
| infl  | -۶,۳۱           | ۰,۰۰       | مانا        |
| opns  | -۷,۱۹           | ۰,۰۰       | مانا        |
| gexp  | -۱۰,۲۶          | ۰,۰۰       | مانا        |
| fcap  | -۱۰,۹۸          | ۰,۰۰       | مانا        |

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج تخمین سه الگو که هر کدام حاوی یک متغیر مربوط به پیچیدگی مالیاتی است، با استفاده از روش GMM

برای ۴۲ کشور نسبتاً توسعه یافته تر در جدول شماره (۳) آمده است.

جدول (۳) - نتایج تخمین

| متغیر    | مدل (۱)              | مدل (۲)              | مدل (۳)              |
|----------|----------------------|----------------------|----------------------|
| ۱-gdpgit | ***-۰,۲۸<br>(-۴۳,۶)  | ***-۰,۲۶<br>(-۲۳,۰۹) | ***-۰,۳۳<br>(-۳۷,۴۲) |
| paym     | ***-۰,۶۲<br>(-۱۷,۶۹) | -                    | -                    |
| time     | -                    | ***-۰,۰۴<br>(-۶,۰۲)  | -                    |
| dtf      | -                    | -                    | ***۰,۸۳<br>(۳۵,۱۲)   |
| infl     | ***-۰,۲<br>(-۱۱,۶)   | ***-۰,۱۷<br>(-۸,۴۳)  | ***-۰,۱<br>(-۳,۶۸)   |
| opns     | ***۰,۱۴<br>(۱۴,۷)    | ***۰,۱۵<br>(۱۴,۴۴)   | ***۰,۰۹<br>(۹,۱۳)    |
| gexp     | ***-۲,۳۲<br>(-۴۴,۶۸) | ***-۱,۹۷<br>(-۳۷,۳۶) | ***-۲,۸۷<br>(-۴۷,۶)  |
| fcap     | ***۰,۶۹<br>(۳۲,۷۳)   | ***۰,۶۱<br>(۱۳,۹۱)   | ***۰,۸۱<br>(۲۶,۵۶)   |
| آماره J  | ۳۹,۰۵<br>(۰,۲۹)      | ۳۸,۸۱<br>(۰,۳۰)      | ۳۹,۱<br>(۰,۲۹)       |

یادداشت: gdpg، متغیر وابسته است. اعداد داخل پرانتز مقدار آماره t را نشان می دهد. \*\*\*، معنیداری ضریب در سطح ۱ درصد را نشان می دهد. در خصوص آماره J، اعداد درون پرانتز مقادیر P-Value را نشان می دهند.

منبع: یافته های پژوهش

همانطور که یافته های تخمین در جدول (۳) نشان می دهند، در دو مدل نخست، متغیرهای تعداد

پرداخت‌های مالیاتی و زمان لازم برای پرداخت‌های مالیاتی روی رشد اقتصادی کشورهای نسبتاً توسعه‌یافته منتخب، اثر منفی می‌گذارند؛ یعنی افزایش پیچیدگی مالیاتی، رشد اقتصادی این کشورها را کاهش می‌دهد. اثر مثبت متغیر  $dtf$ ، که بیانگر فاصله اقتصادها از بهترین عملکرد مالیاتی (مرز) است و به عنوان شاخص سهولت پرداخت مالیات نیز شناخته می‌شود، روی رشد اقتصادی نیز کاملاً مطابق انتظارات نظری ما است. هر چه مقدار  $dtf$  بیشتر باشد به این معنا است که فاصله کشورها از بهترین عملکرد مالیاتی کمتر و پرداخت مالیات با سهولت بیشتری انجام می‌شود و با افزایش این شاخص، رشد اقتصادی افزایش می‌یابد.

طبق نتایج تخمین در جدول (۳) تأثیر متغیر تورم روی رشد اقتصادی در هر سه مدل منفی است. این تأثیر منفی شاید با انتظارات نظری درباره اثر تورم‌های سطح پایین بر رشد اقتصادی کشورهای توسعه یافته هماهنگ نباشد ولی از آنجا که انتخاب نمونه نسبتاً بزرگ ما در این تحقیق صرفاً بر مبنای سطح درآمد سرانه کشورها انجام شده و در این نمونه کشورهایی با تورم نسبتاً بالاتر نیز حضور دارند این اثر منفی می‌تواند توجیه داشته باشد. تأثیر متغیر درجه باز بودن تجاری روی رشد اقتصادی در هر سه مدل مثبت است که با انتظارات نظری هماهنگ است. همچنین تأثیر منفی متغیر نسبت مخارج دولت به GDP و تأثیر مثبت متغیر نسبت سرمایه‌گذاری به GDP روی رشد اقتصادی نیز با انتظارات نظری سازگار است.

برای بررسی اعتبار متغیرهای ابزاری تعریف شده در مدل دو فرضیه زیر را بررسی میکنیم:

$$\begin{cases} H_0 : m(\theta_0) = 0 \\ H_1 : m(\theta_1) \neq 0 \end{cases}$$

فرض  $H_0$  عدم همبستگی بین متغیرهای ابزاری با اجزا اخلاص و معتبر بودن مدل را نشان می‌دهد. روش پذیرش یا رد این فرضیه، مقایسه آماره  $J$  محاسباتی که توزیع  $\chi^2$  دارد با  $\chi^2$  جدول است. نتایج این آماره در سطر آخر جدول (۳) بیانگر معتبر بودن متغیرهای ابزاری در تمامی مدلها است.

### ۵. جمع بندی، نتیجه گیری و توصیه‌های سیاستی

پیچیدگی مالیاتی یک موضوع نهادی است و از آنجایی که غالباً انتظار می‌رود نهادها در کشورهای توسعه‌یافته بهتر تعبیه شده و شکل گرفته باشند، بررسی اثر نهادها (از جمله پیچیدگی مالیاتی) روی رشد اقتصادی این گروه از کشورها نتایج قابل استنادتری به دست می‌دهد. به همین دلیل در این پژوهش با استفاده از آمار و داده‌های نمونه منتخبی از کشورهای نسبتاً توسعه‌یافته اثر پیچیدگی مالیاتی روی رشد اقتصادی مورد بررسی تجربی قرار گرفت. مضاف بر این که متغیر رشد اقتصادی نیز معمولاً در این گروه کشورها از پیوستگی و قابلیت اتکای بیشتری برخوردار است.



اغلب تحقیقات گذشته درباره منشأ و آثار پیچیدگی مالیاتی یک نتیجه مشترک به این صورت دارند که کاهش پیچیدگی مالیاتی موجب کاهش هزینه‌های تمکین مالیاتی مالیات‌دهندگان و در نتیجه افزایش درآمد آنها شده و همچنین موجب کاهش فرار مالیاتی می‌شود. همچنین کاهش پیچیدگی مالیاتی به کاهش هزینه‌های انجام کسب و کار و حذف مالیات‌های اضافی مربوط به آن منجر شده و موجب بهبود محیط کسب و کار و افزایش سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی می‌شود. هر دو نتیجه حاصل از کاهش پیچیدگی مالیاتی می‌تواند موجب افزایش رشد اقتصادی کشورها شود و این همان مسأله‌های بود که این پژوهش درصدد بررسی تجربی آن برآمد.

در پژوهش حاضر، اثر پیچیدگی مالیاتی روی رشد اقتصادی ۴۲ کشور نسبتاً توسعه یافته طی سال‌های ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۶ در قالب یک مدل داده‌های پانل پویا با تخمین به روش GMM مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌ها نشان داد که نظام مالیاتی هر چه پیچیده تر باشد، موجب کاهش رشد اقتصادی می‌شود. نتایج این بررسی یکی از عوامل مهم تعیین‌کننده رشد اقتصادی را برای ما بازشناساند. بنابراین، برای بهبود رشد اقتصادی، لازم است کشورها پیچیدگی‌های موجود در سیستم مالیاتی خود را به حداقل برسانند و ساده‌سازی و شفافیت سیستم مالیاتی را جزء اولویت‌های اصلی برنامه‌های توسعه اقتصادی خود قرار بدهند.

کشورهای توسعه‌یافته نسبت به کشورهای در حال توسعه، علاوه بر رشد اقتصادی قابل‌اتکاتر، دارای سیستم مالیاتی توسعه یافته‌تری نیز هستند. همچنین طبق رتبه‌بندی شاخص سهولت پرداخت مالیات، این کشورها اغلب رتبه‌های بسیار بهتری را نسبت به کشورهای در حال توسعه به دست آورده‌اند. بر اساس شاخص سهولت پرداخت مالیات که شامل نرخ مالیاتی مناسب، تعداد پرداخت‌های کمتر و زمان تمکین کمتر می‌شود، کشورهای توسعه‌یافته پیچیدگی کمتری دارند. می‌توان با فرض برقراری سایر شرایط، نتایج این تحقیق را به کشورهای در حال توسعه نیز تعمیم داد. به این ترتیب که کشورهای در حال توسعه نیز علاوه بر سایر اقدامات نهادی مناسب رشد، ساده‌سازی، شفافیت و کاهش پیچیدگی مالیاتی را نیز مد نظر قرار دهند. با در نظر گرفتن نتایج پژوهش کنونی طبعاً مهم‌ترین توصیه سیاستی این مقاله کاهش پیچیدگی مالیاتی است ولی با توجه به مؤلفه‌های پیچیدگی مالیاتی و نیز با توجه به پیشینه پژوهشها درباره منشأ و آثار پیچیدگی مالیاتی می‌توان اقدامات زیر را توصیه نمود. بدیهی است که در این خصوص، تحقیقات بسیار بیشتری لازم است:

- کاهش هزینه تمکین مالیاتی که هزینه‌های انجام کسب و کار را در کشور کاهش می‌دهد.

لازم است تعداد مالیات‌های پرداختی منطقی باشد. در این خصوص توجه به پرشمار بودن تعداد پرداختها در قالب مالیات و عوارض متعدد در کشور ما بسیار حائز اهمیت است.

برای کاهش زمان پرداخت مالیات توجه به مؤلفه‌هایی مانند دفعات پرداخت مالیات و الکترونیکی

بودن سیستم‌های مالیاتی ضروری است.

ایجاد نظام جامع و توسعه یافته اطلاعات مالیاتی، اصلاح قوانین و بهبودی شیوه‌های پرداخت به منظور گسترش پایه مالیاتی، کاهش هزینه‌های جمع‌آوری مالیات، کارایی نظام مالیاتی برای سیاست‌گذاری مالی و در نهایت برای کاهش فاصله با نظام‌های مالیاتی توسعه یافته بسیار ضروری است.

## فهرست منابع

۱. امین خاکی، علیرضا (۱۳۹۰). برآورد فرار مالیاتی و عوامل تعیین کننده آن در اقتصاد ایران، کریمی پتانلار، سعید، دانشگاه مازندران، گروه اقتصاد.
۲. زایر، آیت (۱۳۸۸). جایگاه ساده‌سازی در برنامه‌های اصلاح مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره ۶، (مسلسل ۵۴)، ۱۵۸-۱۸۴.
۳. عامری، فائزه (۱۳۹۲). عملکرد کشورهای موفق در بهبود رتبه پرداخت مالیات در گزارش «انجام کسب و کار» بانک جهانی، گزارش شماره ۱۳۱۵۲، دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۳۹-۱.
۴. نصیری اقدم، علی (۱۳۹۲). لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و محیط کسب و کار، فصلنامه مجلس و راهبرد، سال بیست و یکم، شماره ۷۷، ۱۶۷-۱۹۳.
۵. نصیری اقدم، علی، موحدی، بک نظر، رضایی و مرتضوی فر (۱۳۹۲). چگونگی تسهیل پرداخت مالیات در ایران، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۰ (مسلسل ۶۸)، ۳۱-۹.
۶. هادیان، ابراهیم و تحویلی (۱۳۹۲). شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران، فصلنامه برنامه‌ریزی و بودجه، سال هجدهم، شماره ۲، ۳۹-۵۸.
7. AICPA (1997). Tax Policy Concept Statement No. 1, Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals, AICPA, New York: 2001.
8. Allingham, M. G & Sandmo (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics, Vol.1 (3), PP. 323-338.
9. Al- Marhubi, F (2000). Corruption and Inflation, Economic Letters, Vol. 66(2), PP. 199- 202.
10. Arellano, M. & Bond (1991). Some Test of Specification for Panel Data: Montecarlo Evidence and Application to Employment Equations, Review of Economic Studies 58, pp. 277-279.
11. Arellano, M & Bover (1995). Another Look at the Instrumental Variable Estimation of Error Components Models, Journal of Econometrics 68, pp. 29-52.
12. Baltagi, Badi H (2005). Econometric Analysis of Panel Data John Wiley & Sons

- Ltd.
13. Bartley, S. & Tracy (2005), "Tax System Complexity and Compliance Costs, some Theoretical Considerations", Economic Roundup, issue 3, pp. 53-68.
  14. Blundell, R & Bond & Windmeijer (2000). Estimation in Dynamic Panel Data Models: Improving on the Performance of the Standard GMM Estimator, Institute for Fiscal Studies, IFS Working Papers W00/12.
  15. Brooks, N. (2001). Challenges of Tax Administration and Compliance. Tax Conference, Asian Development Bank. PP.1- 35.
  16. Budak, T & James (2018). The Level of Tax Complexity: A Comparative Analysis between the UK and Turkey Based on the OTS Index, International Tax Journal, Vol. 44, pp. 23-36.
  17. Caballe, P & Panades (2004). Inflation, Tax Evasion and Distribution of Consumption, Journal of Macroeconomics, Vol.26(4), PP. 567- 595.
  18. Crane, S & Nourzad (1990). Tax Rates and Tax Evasion: Evidence from California Amnesty Data, National Tax Journal, Vol. 43(2), PP. 99- 189.
  19. Evans, Ch and Tran-Nam (2013). Towards the Development of a Tax System Complexity Index, UNSW Australian School of Business Research Paper No. 2013.
  20. Giles, D (1997). The Hidden Economy and Tax Evasion Prosecutions in New Zealand, Applied Economics Letters, Taylor and Francis Journals, Vol. 4(5), PP. 281-285.
  21. Hansen, L. P. (2001). Generalized Method of Moments Estimation: A Time Series Perspective, Working Paper, University of Chicago.
  22. Johnson, S. Kaufmann & Shleifer (1997). The Unofficial Economy in Transition. Brooking Papers on Economic Activity, 2 (3), 159- 221.
  23. Laffer, Arthur B., Wayne, Garden & Childs (2011). The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity, THE LAFFER CENTER, for Supply-side Economics.
  24. Mankiw, N. Gregory & Romer & Weil (1992). A Contribution to the Empirics of

- Economic Growth, Quarterly Journal of Economics, May 1992, 407-38.
25. Muller, Cornelius, Voget (2013). Tax Complexity and Foreign Direct Investment, University of Mannheim and Oxford University Centre for Business Taxation.
26. Nicolini, J. P. (1998). Tax Evasion and the Optimal Inflation tax. Journal of Development Economics, 55(1), 215- 232.
27. O'Higgins, M. (1985). The Relationship between the Formal and Hidden Economies: An Exploratory Analysis for Four Countries, the Economics of the Shadow Economy, Studies in Contemporary Economics, Vol. 15, PP. 127- 143.
28. Oyewole, Oginni Simon, Gambo, Abdulasalam & Nasidi (2014). Tax Complexity and Tax Compliance in African Self-Assessment Environment, International Journal of Management Research & Review, IJMRR/ May 2014/ Volume 4/Issue 5/ Article No-4/575-582, ISSN: 2249-7196.
29. Saad, Natrah (2013). Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View, 2<sup>nd</sup> World Conference on Business, Economics and Management-WCBEM 2013, pp. 1069-1075.
30. Slemrod, Joel & Sorum (1984). The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System, National Tax Journal 37(4).
31. World Bank and Pwc (2017). Paying Taxes 2017: the Global Picture, [www.pwc.com/payingtaxes](http://www.pwc.com/payingtaxes).
32. [www.doingbusiness.org](http://www.doingbusiness.org).