جایگاه ساده سازی در برنامه‌های اصلاح مالیاتی:
تجربه جهانی و چالشهای نظام مالیاتی ایران

آیت زایر[1]

تاریخ دریافت: ۸۸/۳/۱۲ تاریخ پذیرش: ۸۸/۶/۳۰

چکیده

در دو دهه اخیر ساده‌سازی مالیات به یکی از ارکان اصلی برنامه‌های اصلاح مالیاتی در کشورهای مختلف بدل شده است. این امر نه تنها به دلیل اثراتی است که پیچیدگی روی هزینه‌های تمکین داوطلبانه مالیات دهندگان و فرار مالیاتی دارد بلکه در مورد سیستم مالیات بر درآمد این امر مانع بزرگی در برابر عدالت و کارایی قلمداد می‌شود و امری فراتر از هزینه های اداری و تمکین است. اگرچه بررسی ابعاد مختلف ساده سازی مالیات مستلزم انجام مطالعات گسترده‌ای می‌باشد با این حال در این مقاله که در نوع خود سرآغازی برای طرح این گونه مسائل در کشور می‌باشد تلاش شده است تا جنبه‌های مختلف برنامه‌های اصلاح مالیاتی، تجارب کشورهای مختلف در زمینه ساده‌سازی مالیات و تاثیرات آن در ابعاد مختلف مورد بررسی قرار گیرد و در نهایت توصیه‌های لازم برای اصلاح نظام مالیاتی کشور ارائه شود. بررسی‌ها نشان می‌دهد که پایین بودن نرخ تمکین مالیاتی،بالا بودن تعداد بخشنامه‌های صادره، ترکیب نامناسب درآمدهای مالیاتی و...از نشانه‌های اولیه و بدیهی پیچیده بودن سیستم مالیاتی کشور است و لذا یکی از چالشهای اساسی نظام مالیاتی کشور ساده سازی مالیات در مفهوم کلی و ساده سازی قوانین و مقررات مالیاتی در مفهوم محدود آن است که خود عزم و همکاری جدی سازمان امور مالیاتی و نهادهای قانونگذاری را می‌طلبد.

واژگان کلیدی:

اصلاح مالیاتی، پیچیدگی، ساده سازی مالیات، تمکین مالیاتی

[1] کارشناس ارشد برنامه ریزی سیستمهای اقتصادی و رئیس گروه دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

۱- مقدمه

رویکردهای اخیر در اصلاح مالیاتی تاکید زیادی بر حداقل کردن آثار تحریفی سیاستهای مالیاتی به منظور حفظ رقابت‌پذیری اقتصاد دارد. کاهش تنوع نرخهای مالیاتی به منظور کاهش تحریف‌های ناخواسته در قیمتهای نسبی، توجه به عدالت افقی بجای عدالت عمودی، ساده سازی مالیات،گسترش پایه‌های مالیاتی،کاهش تنوع نرخها و محدود کردن نقش مالیاتها[۱] و...از رویکردهای جدید برنامه‌های اصلاح مالیاتی قلمداد می‌شوند.

ساده‌سازی سیستم مالیاتی یکی از اهداف کلیدی بسیاری از برنامه های اصلاح مالیاتی در کشورهای مختلف است.این امر نه تنها به دلیل اثراتی است که پیچیدگی سیستم روی هزینه‌های تمکین و فرار مالیاتی دارد بلکه در مورد سیستم مالیات بر درآمد مانع بزرگ در برابر عدالت و کارایی قلمداد می‌شود (وین تیرسک،۱۹۹۱). ساده سازی 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، ساده کردن نرخها، محدود کردن مشوقهای مالیاتی و... از جنبه‌های مختلف برنامه ساده‌سازی سیستم مالیاتی محسوب می‌شوند.

نظر به اینکه در سالهای اخیر توجه ویژه‌ای به خود اظهاری و مشارکت داوطلبانه مؤدیان در پرداخت داوطلبانه مالیات شده است، بدون تردید در کنار فرهنگ سازی و اطلاع رسانی، اثربخشی و کارایی این رویکرد تا حدود زیادی به توانایی و تمایل مالیات دهندگان در فهم و عمل به وظایف و تعهدات قانونی خود و نیز توانایی ادارات مالیاتی در تفسیر و اجرای عادلانه قوانین مالیاتی بستگی دارد. بسیاری از کسانی که به طور مستقیم یا غیر مستقیم در سیستم مالیاتی درگیر هستند بر پیچیده بودن نظام مالیاتی کشور اذعان دارند و بر این اعتقادند که ساده سازی مالیات برای تضمین برنامه‌های خوداظهاری از یک طرف و برای افزایش کارایی نظام مالیاتی از طرف دیگر لازم و حیاتی می‌باشد.

بدون تردید، ساده‌سازی سیستم مالیاتی بدون شناخت عوامل ایجاده کننده پیچیدگی میسر نیست. در بررسی عوامل ایجاد کننده پیچیدگی به دو گروه عمده از عوامل عمومی ناشی از اعمال سیاستهای

[۱] - براساس نظریات جدید اصلاح مالیاتی، هدف از وضع مالیات باید تامین مالی بودجه دولت باشد و وظیفه توزیع درآمد و...باید از دوش مالیات برداشته شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

مالیاتی و عوامل خصوصی ناشی از فضای حاکم بر روابط اقتصادی به عنوان علل ایجاد کننده پیچیدگی سیستم مالیاتی اشاره می‌شود(AICPA(2002 .

علیرغم اقدامات متعددی که در دو دهه اخیر در جهت اصلاح نظام مالیاتی کشورمان انجام شده، توجه کمتری به ساده‌سازی سیستم مالیاتی شده است.از سال ۱۳۶۸ تا سال ۱۳۸۴ بالغ بر ۹۰۰ بخشنامه در جهت شفاف‌سازی قانون مالیاتی که از سال ۱۳۴۶ تغییرات چندانی نداشته، صادر شده است(کرمی، ۱۳۸۵).بدون شک تلاشها برای ساده سازی قوانین مالیاتی با چالشهای متعددی همراه است. اگرچه هدف اصلی سیستم مالیاتی باید تامین درآمد برای دولت باشد، از نظامهای مالیاتی برای دستیابی به مجموعه‌ای از اهداف سیاسی، اقتصادی و اجتماعی استفاده می‌شود. از این‌رو حمایت مشهود برای توجیه و پیشبرد برنامه ساده سازی قوانین مالیاتی ضروری است. قانون‌گذاران و تنظیم کنندگان قوانین باید از این امر آگاه باشند که ساده‌سازی مالیات باید در اولویت اهداف سیاست مالیاتی قرار گیرد و دوم اینکه ساده‌سازی واقعی، منافع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی در پی دارد. قانون‌گذاران همچنین باید پیچیدگی قوانین مالیاتی را به عنوان عامل اصلی بسیاری از شکایتهایی بدانند که آنها در مورد پیچیده بودن فرمها، هزینه های بالای تمکین و غیره دریافت می‌کنند.

این مقاله به صورت زیر سازماندهی شده است؛ ابتدا پس از مقدمه‌ای کوتاه اصلاح مالیاتی و جنبه‌های مختلف آن بررسی می‌شود. در ادامه پیچیدگی، علل و آثار آن ارائه می‌شود. در بخش سوم مقاله، ساده‌سازی، ابعاد و روشهای آن و در بخش پایانی نیز پس از مرور تجربه اصلاح مالیاتی در کشورهای مختلف و ایران و چالشهای کشورمان در این خصوص، نتیجه‌گیری و توصیه های سیاستی ارائه می‌شود.

۲- اصلاحات مالیاتی و جنبه های مختلف آن

فلسفه اصلاحات مالیاتی متناسب با تغییر نگرشها از نقش دولتها در اقتصاد، دچار تغییرات اساسی شده است. در گذشته سیستمهای مالیاتی از طریق ابزار مالیات، اهداف متعددی را نظیر تامین مالی مخارج دولت، تحرک بخشیدن به پس‌انداز و سرمایه‌گذاری، جهت‌دهی به سرمایه‌گذاری در فعالیتهای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

مولد و مورد نظر، توزیع عادلانه درآمد و ثروت و سرانجام اصلاح عوامل بیرونی[1]، دنبال می‌کردند. در سالهای اخیر همگام با تغییر نگرش نسبت به نقش دولت در اقتصاد، نگرشها نسبت به نقش مالیات نیز تغییر یافته است. دیدگاههای جدید بر نقش محدودتر سیستم مالیاتی تاکید دارند و معتقدند که این نقش باید تنها به افزایش درآمد برای دولت محدود شود. بارگس و استرن(۱۹۹۲) معتقدند که هدف اصلی مالیات ستانی تامین مالی مخارج دولت است. از نظر آنها مسئله طراحی نظام مالیاتی، یافتن راهی برای افزایش این منابع به گونه‌ای است که از نظر اداری و سیاسی امکان‌پذیر باشد و در عین حال عدالت و کارایی تا حد امکان خدشه‌دار نشود. صندوق بین المللی پول نیز بر این اعتقاد است که مالیات ستانی موجب اخلال در کارکرد متغیرهای اقتصادی می‌شود و لذا هدف اصلی سیاست مالیاتی باید صرفا کسب درآمد برای دولت با کمترین اخلال در رفتار متغیرهای اقتصادی باشد (مکنزی، اورسموند و جرسون، ۱۹۹۷).

همچنین رویکردهای جدید در اصلاح مالیاتی بر حداقل کردن آثار تحریفی سیاستهای مالیاتی به منظور حفظ رقابت‌پذیری اقتصاد و کاهش تنوع نرخهای مالیاتی به منظور کاهش تحریفهای ناخواسته در قیمتهای نسبی تاکید دارند. علاوه بر این نگاه‌ها از عدالت عمودی به سمت عدالت افقی که براساس آن پایه‌های مالیاتی باید گسترده‌تر، ساده و شفاف‌تر و سطح و تنوع نرخهای مالیاتی بسیار کم باشد، معطوف شده است (خلیل زاده و شاه انور،۱۹۹۱).

بررسی مبانی نظری اصلاح مالیاتی حاکی از وجود سه مدل متفاوت اصلاح مالیاتی است؛ اولین مدل اصلاح مالیاتی که در ادبیات اقتصاد بخش عمومی به ***مدل مالیات بهینه*** معروف است از مبانی نظری بسیار قوی برخوردار است اما با این حال در عمل قابلیت اجرا ندارد (احمد و استرن،۱۹۹۱). علاوه بر این، بده- بستان بین کارایی و عدالت در سیاست مالیاتی در کنار هزینه‌های اداری و اطلاعاتی طراحی یک مدل بهینه مالیاتی از موانع عمده اجرای این مدل در عمل می‌باشد.به همین خاطر هیچگاه این مدل در عمل کاربرد پیدا نکرده است.

مدل دوم اصلاح مالیاتی که توسط ***هاربرگر(۱۹۹۰)***[2] معرفی شده، همانند مدل بهینه از ساختار نظری مستحکمی برخوردار است. اگرچه قابلیت اجرایی این مدل از مدل اولی بیشتر است، اما با این حال

[1] Externalities
[2] Harberger

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

این مدل نیز در عمل کاربرد محدودی دارد. بر اساس این مدل، کارایی و امکان‌پذیری اداری سیاست مالیاتی از اهمیت برابری برخوردار هستند. از نظر هاربرگر مسئله اصلی طراحی سیستم مالیاتی بهینه نیست بلکه در مقابل طراحی سیستمی است که بتواند اخلال‌های ناشی از وضع مالیات را به حداقل رساند و در عین حال از نظر اداری قابل اجرا باشد. در حقیقت بر اساس مدل هاربرگر اصلاح کنندگان نظام مالیاتی باید توجه کمتری به روش‌شناسی اقتصادی کنند و در مقابل به تجارب و بهترین اقدامات انجام شده در این زمینه توجه کنند. بسته اصلاحی هاربرگر برای کشورهای در حال توسعه که در بازارهای بین‌المللی پذیرنده قیمت هستند شامل وضع تعرفه یکنواخت در بخش تجارت خارجی و وضع مالیات بر ارزش افزوده با پایه‌های گسترده است.

مدل سوم اصلاح مالیاتی تحت عنوان ***مدل مالیاتی طرف عرضه*** معروف است. طرفداران این مدل بر این اعتقادند که پایه‌های مالیاتی باید با کمترین معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی گسترش یابد و در این راه نرخهای نهایی مالیات نیز باید در سطحی پایین باشد. همچنین در این رویکرد تاکید بر حداقل کردن آثار تحریفی روی قیمتهای نسبی و به تبع آن کاهش تعدد نرخهای مالیاتی وجود دارد. (گوینـدا رائو،۲۰۰۰)

الگوهای مورد استفاده در سالهای اخیر برای اصلاح مالیاتی، تلفیقی از عناصر هر سه مدل می‌باشند. در رویکرد جدید هر دو جنبه نظری و تجربی اصلاحات در کنار یکدیگر قرار داده شده و محدودیتهای اداری، سیاسی و اطلاعاتی نیز در طراحی و اجرای اصلاحات ملحوظ می‌شود. در این رویکرد بر افزایش در بهره‌وری سیستم مالیاتی در وصول مالیات و کاهش آثار تحریفی مالیات بر قیمتهای نسبی تاکید می‌شود. در رویکرد استفاده از بهترین الگوها و تجارب موجود تلاش بر این است تا سیستمهای مالیاتی جامع، ساده و شفاف شود. در این رویکرد بر گسترش پایه‌های مالیاتی، کاهش نرخهای مالیاتی و کاهش تعدد نرخهای مالیاتی در مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم تاکید می‌شود. بدیهی است پایه مالیاتی گسترده به نرخهای پایین‌تری نیاز دارد تا مقدار مشخصی از مالیات ا جمع‌آوری گردد. نرخهای نهایی پایین‌تر نه تنها انگیزش کار، پس‌انداز و سرمایه‌گذاری را افزایش می‌دهد بلکه به تمکین مالیاتی نیز کمک می‌کند. علاوه بر این آنچه از اهمیت زیادی برخوردار است، این است که گسترش پایه مالیاتی به تامین عدالت افقی کمک می‌کند و از نظر اقتصاد سیاسی نیز به دلیل کاهش نفوذ گروههای ذینفع در سیاستگذاری مالیاتی و نیز کاهش هزینه‌های اداری وصول مالیات، مطلوب است. تاکید بر عدالت افقی همچنین به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

معنی تاکید بر تقویت نظام اجرایی و اداری وصول مالیات و توسعه سیستمهای اطلاعاتی و اتوماسیون اداری نیز هست.

در ارتباط با مالیات غیر مستقیم، دستور کار برنامه اصلاحی باید شامل اعمال مالیات بر ارزش افزوده با پایه گسترده با کمترین معافیت‌های ممکن در کنار مالیاتهای انتخابی آنهم به صورت محدود و در مورد کالاهای لوکس باشد.

تمامی توصیه‌هایی که در خصوص اصلاح مالیاتی وجود دارد بر کاهش مشوق‌های مالیاتی، ساده سازی، تحدید نقش مالیات در اقتصاد به منظور تامین درآمد برای دولت، گسترش پایه‌های مالیاتی با نرخ های پایین و سرانجام حرکت از مالیاتهای مستقیم به سمت مالیاتهای غیر مستقیم به منظور کاهش هزینه های تمکین و افزایش کارایی سیستم مالیاتی تاکید دارند.

۳- پیچیدگی سیستم مالیاتی و معیارهای آن

پیچیدگی مالیات ابعاد متعددی دارد. اسلمورد(۱۹۸۴) پیچیدگی سیستم مالیاتی را به صورت مجموع هزینه‌های تمکینی که به طور مستقیم بر افراد و شرکتها و هزینه‌های اداری که بر دولت تحمیل می‌شود، تعریف می‌کند. هزینه‌های تمکین شامل؛ مدت زمانی است که مؤدیان برای آماده‌سازی و پر کردن فرمهای مالیاتی، یادگیری قوانین مالیاتی و نیز ثبت و نگهداری فعالیتهای مالی خود برای مقاصد مالیاتی صرف می‌کنند.این هزینه‌ها همچنین شامل هر نوع مخارج پولی است که مؤدیان به منظور امتناع و فرار مالیاتی، آماده سازی فرمها و اظهارنامه مالیاتی و پرداخت مالیات توسط دیگران، پاسخ به حسابرسان پرداخت می‌نمایند. هزینه‌های اداری اگر چه بر دولت تحمیل می‌شود، این هزینه‌ها نیز سرانجام بر دوش افراد و شرکتها می‌افتد. این هزینه‌ها، شامل بودجه جمع‌آوری و وصول مالیات توسط ادارات مالیاتی و بودجه مرتبط با مالیات سایر دستگاههای است که به اداره مالیاتی در برنامه‌های شناسایی و وصول مالیات کمک می‌کنند.

از این‌رو، با تعریف پیچیدگی به صورت مجموع هزینه‌هایی که بر افراد و دولت تحمیل می‌شوند، می‌توان با معیار کمی سیستمهای مالیاتی مختلف را با یکدیگر مقایسه و نیز جنبه‌های مختلف یک سیستم مالیاتی خاص و تاثیراتی که بر عدالت، کارایی و درآمد مالیاتی دارد، ارزیابی کرد. با این حال در هنگام اندازه‌گیری پیچیدگی مالیاتی، مسائلی پیش می‌آید که باید به آنها توجه کرد، مسئله اول این است

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

که هزینه‌های دایمی و موقتی ممکن است با یکدیگر تفاوت داشته باشند. معرفی یک مالیات جدید ممکن است در ابتدا هزینه‌های تمکین را تا زمانی که مردم با تغییرات جدید هماهنگ شوند به طور موقتی افزایش دهد. به همین نحو، در خصوص هزینه‌های اداری، هزینه مکانیزه کردن واحدهای مالیاتی و یا ارتقاء کامپیوترهای سازمان مالیاتی بجای سرشکن و مستهلک کردن آن در طول چند سال، ممکن است افزایش هزینه‌های بودجه سال جاری تلقی شود. ثانیا، در هنگام محاسبه هزینه‌های پیچیدگی باید تنها هزینه افزایش یافته ناشی از وضع مالیاتها را در نظر بگیریم.به عنوان مثال، شرکتها حتی در شرایط عدم وجود مالیات نیز، لازم است درآمدها و هزینه‌های خود را به منظور محاسبه سود، ثبت و نگهداری کنند و لذا این نوع فعالیتها نباید هزینه‌های تمکین تلقی شوند (اسلمورد،۱۹۸۴).

۳-۱-آثار پیچیدگی سیستم مالیاتی

اگرچه مالیاتها کل اقتصاد یک کشور را به اشکال مختلف تحت تاثیر قرار می‌دهند، با این حال مالیات دهندگان، وکلاء و ادارات مالیاتی به طور مستقیم تحت تاثیر پیچیدگی سیستم مالیاتی قرار دارند. این سه گروه ممکن است در عرض هم قرار نگیرند، اما با این حال شاهد کارکرد یکدیگرند و رفتارها و استراتژیهای خود را مطابق با ارزیابی‌هایی که از رفتار یکدیگر می‌کنند، تعدیل می‌کنند.

چنانچه سیستم مالیاتی از پیچیدگی زیادی برخوردار باشد تاثیرات بالقوه زیادی می‌تواند داشته باشد:

- شکل‌گیری روشهای متعدد برای مخفی نگاهداشتن درآمد از اصابت مالیاتی
- سطح پایین تمکین داوطلبانه
- افزایش احتمال اشتباهات سهوی مؤدیان در محاسبه میزان مالیات پرداختی
- پرداختهای بیش از حد و یا کمتر از حد به طور غیر عمدی
- افزایش تصور عموم مبنی بر ناعادلانه بودن سیستم مالیاتی
- هزینه های بالای اداری و تمکین مالیاتی
- کیفیت پایین اداره مالیاتی و خدمات مالیاتی
- کاهش اثربخشی ابزارهای در دسترس سیستم مالیاتی نظیر جرایم مالیاتی
- تصمیمات ناکارآمد اقتصادی ناشی از ملاحظات مالیاتی
- دامهای ناخواسته مالیاتی برای برخی از مالیات دهندگان خاص[۱]

[۱] پیچیدگی گاهی ممکن است برخی از مالیات دهندگان را نسبت به فرار مالیاتی از طریق کانالهای قانونی و ...وسوسه نماید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

علاوه بر این پیچیدگی سیستم مالیاتی به طور ذاتی مانعی برای دستیابی به سایر اهداف یک سیستم مالیاتی مطلوب و کارا محسوب می‌شود(AICPA(2002 :

- ***برابری و عدالت:*** پیچیده بودن سیستم مالیاتی این تصور را در بین عموم افزایش می‌دهد که قوانین مالیاتی ناعادلانه است.
- ***اطمینان و قطعیت[1]:*** پیچیدگی سیستم مالیاتی به دلیل تغییر مداوم قوانین و نیز وجود وقفه در ارائه راهنمائیهای لازم از طرف سازمان مالیاتی موجب افزایش عدم اطمینان مالیات دهندگان می‌شود.
- ***اقتصاد وصول:*** پیچیدگی سیستم مالیاتی موجب افزایش هزینه‌های اداری وصول مالیات نظیر؛ هزینه های مرتبط با وصول، بررسی اظهارنامه ها، حل اختلافات مالیاتی
- ***خنثی و بیطرفی[2]:*** پیچیدگی سیستم مالیاتی ممکن است سبب شود تا مالیات دهندگانی 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 سرمایه گذاریهای کارا به سمت هزینه های تمکین اضافی و نا کارا می شود.
- ***شفافیت:*** پیچیدگی موجب می‌شود تا مالیات دهندگان 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 را از طریق کاهش عدم تمایل و توانایی آنها به پرداخت مالیات زیاد می‌کند.

۳-۲- عوامل ایجاد کننده پیچیدگی در سیستم مالیاتی

سطح پیچیدگی به عوامل متعددی نظیر پایه های مالیاتی، ساختار نرخهای مالیاتی، کسورات قانونی، معافیت ها، مشوق‌های مالیاتی، جرایم مالیاتی و به طور کلی به مؤلفه‌های ساختاری قانون مالیات و نیز به ویژگیهای اداری مالیات ستانی بستگی دارد. معافیت‌ها، کسورات و یا اعتبار مالیاتی اگرچه پیچیدگی کمتری ایجاد می‌کنند اما اگر به صورت هدفمند تعریف روشنی از مالیات دهندگان و فعالیتهای آنها ارائه

[1] Certainty
[2] Neutrality

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

شود، ممکن است از نظر تمکین مشکلاتی ایجاد نماید. سرانجام، روشهای مختلف اداره و یا مدیریت مالیاتها نیز در افزایش پیچیدگی مالیات تاثیر دارد.

به طور کلی پیچیدگی سیستم مالیاتی حاصل طیف وسیعی از فشارهای داخلی و خارجی برای توسعه، اجرا و مدیریت سیاست مالیاتی است. دو گروه از عوامل عمومی و خصوصی در توضیح علل پیچیده بودن مالیاتها و به تبع آن یافتن راههای ساده سازی آن وجود دارد(AICPA(2002 :

۳-۲-۱ نیروهای عمومی ایجاد کننده پیچیدگی

اولین و مهمترین عامل، نداشتن اتفاق نظر در مورد اهداف سیاست مالیاتی است. اگرچه در مورد ضرورت ساده بودن مالیاتها اتفاق نظر وجود دارد، این اعتقاد عمومی نیز وجود دارد که مالیاتها باید عادلانه، محرک رشد اقتصادی و قابل اجرا باشد. اگر همه در مورد این اهداف اتفاق نظر دارند، در مورد اهمیت نسبی این اهداف با یکدیگر اختلاف دارند. در نتیجه، نتایج سیاست مالیاتی معمولا منعکس کننده تلاشهایی است که برای متوازن کردن یک یا چند هدف در مقابل اهداف دیگر صورت می‌گیرد. به عبارت دیگر بعضی مواقع میزان مشخصی از پیچیدگی به منظور دستیابی به سایر اهداف سیاستی اجتناب‌ناپذیر است. به عنوان مثال تلاشهایی که برای منصفانه کردن مالیاتها صورت می‌گیرد، معمولا مغایر با تلاشهایی است که در جهت ساده تر کردن مالیاتها صورت می‌گیرد.

بنابراین در هنگام طراحی و اجرای سیاستهای مالیاتی، سیاستگذاران با مجموعه‌ای از بده- بستان‌های سیاستی مواجهند. علیرغم اهمیتی که ساده‌سازی دارد،با این حال سیاستگذاران اغلب به قضاوتهای مختلفی برای ایجاد توازن بین سایر اهداف سیاستی و ساده سازی سیستم مالیاتی نیاز دارند. سایر اهداف در کنار ساده سازی شامل عدالت، کارایی، مسائل اجتماعی، شفافیت و.، می‌باشد که در ذیل به آنها اشاره می‌شود:

۳-۲-۱-۱ بده- بستان بین اصول پذیرفته شده در مورد مالیات

سیاستگذاران باید در هنگام وضع مالیات، در مورد اهمیت نسبی اصول بدیهی مالیات که گاهی مغایر با یکدیگر هستند نظیر ساده سازی، عدالت و کارایی تصمیم گیری کنند. به عنوان نمونه رابطه بین عدالت و ساده سازی خطی نیست. مالیات ساده و مقطوع معمولا ناعادلانه تلقی می‌شود و از سطح

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

پیچیدگی کمتری برخوردار است در حالی که مالیاتهای وضع شده بر اساس قاعده رمزی[۱] به دلیل تعدد نرخهای مالیاتی از سطح پیچیدگی و هزینه های کارایی بالایی برخوردار است.

۳-۲-۱-۲- اندازه گیری پایه مالیاتی

یکی از مؤلفه های کلیدی در مورد پیچیدگی سیستم مالیاتی انتخاب پایه مالیاتی است.سه پایه عمده مالیاتی درآمد، ثروت و مصرف هر کدام مجموعه ای از مسائل و مشکلات خاص اندازه‌گیری و محاسبه خود را دارند و هر کدام معیار متفاوتی از "توانایی پرداخت " را نشان می‌دهند. در میان سه پایه مهم مالیاتی درآمد، ثروت و مصرف، پایه درآمد با فرض ثابت بودن سایر ویژگیهای سیستم مالیاتی از پیچیده‌ترین پایه‌های مالیاتی محسوب می‌شود.نرخهای مالیاتی تصاعدی(نظیر ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰) یا ثابت(نظیر نرخ ۲۵ درصد مالیات بر شرکتها) هستند. استدلالی که وجود دارد این است که نرخهای ثابت و مقطوع مالیاتی هزینه‌های تمکین کمتری نسبت به نرخهای تصاعدی دارد. وجود نرخهای تصاعدی به مؤدیان این انگیزه را می‌دهد تا از طریق انتقال درآمدهای خود به دوره های زمانی بعد و یا به مردم از مالیات فرار نمایند. نرخهای ثابت و مقطوع از سازوکار اداری و ساختارهای عملیاتی کارآمدی برخوردار است. از آنجائیکه در مالیات با نرخ ثابت، نرخ مالیاتی بین مؤدیان تغییر نمی‌یابد، مالیاتهای وضع شده با این نرخ را به راحتی می‌توان در منبع وقوع مالیات جمع‌آوری کرد.

۳-۲-۱-۳- استفاده از مالیات برای رسیدن به اهداف سیاست اجتماعی و اقتصادی

استفاده از سیستم مالیاتی برای اهداف باز توزیعی درآمد یا دستیابی به سایر اهداف سیاست اجتماعی(نظیر اهداف زیست محیطی) تاثیر مستقیمی بر پیچیدگی سیستم مالیاتی دارد. نیل به این اهداف، مستلزم این است که مشوق ها و تمهیدات مالیاتی به صورت هدفمند اجرا شود و همین امر به دلیل اینکه این نوع اقدامات نیازمند کسب اطلاعاتی است که برای مقاصد مالیاتی نیست، به دلیل ایجاد واکنش در میان مؤدیان، آنها را با نوعی مقاومت همراه است و همین امر سیستم را پیچیده می‌کند.

[۱]- بر اساس قاعده رمزی نرخهای مالیاتی با توجه به کشش های قیمتی کالاها و خدمات متفاوت می‌باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

۳-۲-۱-۴- جلوگیری از کاهش درآمد مالیاتی

پیچیده کردن مالیات برای ممانعت از فرار و امتناع مالیاتی ضروری است. مالیات دهندگان از هر حقی برای کاهش مالیاتهای خود از طریق ابزارهای قانونی برخوردارند. اما این اقدام سؤالی را مطرح می‌کند که آیا فعالیتها یا هزینه های خاص واجد شرایط استفاده از ترجیحات مالیاتی هستند. دولت با قوانین پیچیده‌ای که طراحی می‌کند قصد دارد این نوع سوء استفاده ها را محدود نماید و مالیات دهندگان در عوض با پیچیده کردن فرآیند معاملات و مناسبات اقتصادی خود سعی می‌کنند قوانین جدید را دور بزنند.این اقدام یک دور باطل ایجاد می‌کند که منجر به هر چه پیچیده‌تر شدن قوانین مالیاتی و به تبع آن پیچیده تر شدن راهبردهای امتناع مالیاتی می‌شود.بنابراین سطح مشخصی از پیچیدگی در قالب اقدامات ضد امتناع مالیاتی ضروری و برای به حداقل رساندن کاهش درآمد از طریق امتناع و فرار مالیاتی معقول است.

۳-۲-۱-۵- رابط مالیات و سیستم قضایی

استفاده از مفاهیم حقوقی،اصطلاحات فنی مالیاتی و حسابداری می‌تواند توانایی مؤدیان را در شناخت و آگاهی از حقوق و تعهدات‌شان دچار مشکل کند. در نتیجه مؤدیان ممکن است به استفاده از خدمات حرفه‌ای متخصصان مالیاتی متوسل شوند و یا تمکین نکنند. همچنین وجود ابهامات قانونی عاملی برای شکل‌گیری راههای فرار و بهره‌برداری از خلاء قانونی می‌باشد.عدم وجود سازگاری بالاخص در مورد تعاریف مالیاتی نیز منجر به پیچیده‌تر شدن سیستم مالیاتی می‌شود.

۳-۲-۱-۶- هزینه های اداری در مقابل هزینه های تمکین

هزینه های اداری وصول مالیات برخی مواقع می‌تواند به طور مستقیم جانشین هزینه های تمکین شود. به عنوان مثال حرکت به سمت خوداظهاری با کاهش هزینه‌های اداری، افزایش هزینه های تمکین را سبب می‌شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

۳-۲-۲- نیروهای خصوصی ایجاد کننده پیچیدگی

علاوه بر سیاستهای بخش عمومی که در ایجاد پیچیدگی سیستم مالیاتی دخیل است، پیچیدگی بازار، اهداف مالیات دهنده و نگرش جامعه نیز در تعیین سطح پیچیدگی سیستم مالیاتی و سطح هزینه های تمکین دخیل هستند.

در یک جمع‌بندی کلی می‌توان خاستگاه[1] یا منشاء انواع پیچیدگی‌های سیستم مالیاتی را به صورت زیر خلاصه کرد:

- ***پیچیدگی روشهایی*** که به منظور کنترل و یا مهار فرار مالیاتی و امتناع مالیاتی به کار گرفته می‌شود.
- ***پیچیدگی های سیاسی*** که به منظور حل بده- بستان ائتلافی و نفوذ گروههای ذی نفوذ ایجاد می‌شود.
- ***پیچیدگی مربوط به عدالت*** به عنوان ابزار سیاسی برای اعلان تعهدی که نسبت به عدالت اجتماعی وجود دارد و برقراری عدالت باز توزیعی از طریق مالیات
- ***پیچیدگی قانونی*** برای روشن و شفاف کردن معانی و مفاهیم حقوقی مالیات
- ***پیچیدگی مخارج***-ارتباط بین سیستمهای مالیاتی به انتخابهای مربوط به مخارج عمومی
- ***پیچیدگی مربوط به قانون اساسی***
- ***پیچیدگی کارایی*** که برای ایجاد اهرمهایی روی ساختارهای اقتصادی و نیز ناشی از فشارهای اقتصاد سیاسی بر هر بخش
- ***پیچیدگی تصادفی*** انباشته شده از تجارب و عملکردهای گذشته
- ***پیچیدگی فساد*** که طمع و نیز منابع خارج از بودجه ثبات سیاسی را تسهیل می‌کند.
- ***پیچیدگی اداری***

بنابراین باید هر استراتژی کارآمد از قبل به طور کامل روشن نماید که دنبال حل چه نوع پیچیدگی می‌باشد. لذا هر نوع برنامه اصلاح مالیاتی برای حل ریشه‌ای هر کدام از پیچیدگی‌ها به رویکرد

[1] Topology

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

جداگانه‌ای نیاز دارد. با ارزیابی و تعیین اهمیت نسبی ساده‌سازی در مقایسه با سایر جنبه‌های سیستم مالیاتی، راهبرد روشنی لازم است.

از اینرو با توجه به اهمیتی که ساده‌سازی مالیات در برنامه‌های اصلاح مالیاتی دارد، مطالعات تجربی بسیار کمی در خصوص اثرات ساده‌سازی بر سیستم مالیاتی بالاخص عدالت، کارایی و حتی درآمد مالیاتی انجام شده است. یکی از دلایل اصلی این است که تحلیلهای نظری و تجربی موجود در خصوص ساده‌سازی با مشکلات مفهومی عدیده‌ای روبرو است. علاوه بر این، ساده‌سازی مالیات مفهوم کاملا روشن و تعریف شده‌ای نیست. کاملا روشن نیست که آیا تغییرات در قوانین مالیاتی همواره پیچیدگی سیستم مالیاتی را کاهش یا افزایش می‌دهد.در بسیاری از موارد، گسترش پایه‌های مالیاتی به عنوان ساده سازی سیستم مالیاتی قلمداد می‌شود و در برخی موارد گسترش پایه مالیاتی ممکن است سیستم را پیچیده نماید.

کلمن فوئست و همکاران وی(۲۰۰۶)، در مطالعه خود با طرح این سؤال که" آیا ساده‌سازی مالیات کارایی و عدالت بیشتری را به دنبال دارد؟"، با استفاده از مدل شبیه‌سازی و با به کارگیری داده‌های مطالعات خانوار و مالیات بر درآمد کشور آلمان، تاثیر ساده‌سازی مالیات را بر کارایی سیستم مالیاتی و نیز توزیع درآمد این کشور مورد بررسی قرار داده‌اند. در این مطالعه، حذف برخی از کسورات از پایه مالیاتی به عنوان شاخص ساده‌سازی قوانین مورد استفاده قرار گرفته است.نتایج مطالعه نشان می‌دهد که ساده-سازی قانون مالیاتی منجر به کاهش استفاده از خدمات حرفه‌ای مشاوران مالیاتی، توزیع عادلانه‌تر درآمد و افزایش درآمدهای مالیاتی می‌شود. اگر معیارهای ساده‌سازی با کاهش نرخهای مالیات بر درآمد همراه باشد، اثرات آن به نوع تعدیل جدول نرخ مالیاتی بستگی دارد. ترکیب ساده سازی قانون با نرخ ثابت مالیاتی منجر به باز توزیع درآمد به نفع افراد با درآمد بالا می‌شود و نابرابری کلی درآمد را افزایش می‌دهد. همچنین نتایج این مطالعه بر اثرات مثبت ساده‌سازی بر کارایی سیستم مالیاتی دلالت دارد. همچنین مک کرچر(۲۰۰۳) در مطالعه‌ای که در استرالیا انجام داده است نشان می‌دهد که پیچیدگی قوانین مالیاتی میزان عدم تمکین ناخواسته را افزایش می‌دهد. به عبارت دیگر نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که در استرالیا به دلیل پیچیده بودن قوانین مالیاتی، سازمان مالیاتی نتوانسته است از فرصت موجود در این کشور از نظر فرهنگ مالیاتی که در بالاترین سطح خود می‌باشد به خوبی استفاده کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

از نمونه‌های موفق اصلاح مالیاتی با تاکید بر ساده‌سازی سیستم مالیاتی می‌توان بـه برنامـه اصـلاح مالیاتی اسلواکی در سال ۲۰۰۴ اشاره کرد. در این برنامه تمامی انواع نرخهای مالیاتی که در سـال ۲۰۰۳ تعداد آنها بالغ بر ۱۸ نرخ مالیاتی بود حذف و به یک نرخ تقلیل یافت. برای مثال نرخ مالیات بر اشـخاص در این کشور که در سال ۲۰۰۳ بالغ بر ۹ نرخ متفاوت با حداقل ۲ و حداکثر ۳۸ درصد بود در سال ۲۰۰۴ به یک نرخ واحد ۱۹ درصدی تبدیل شد. مالیات بر ارث، مالیات بر هـدایا، مالیـات سـود سـهام حـذف و همچنین نرخ مالیات بر شرکت از سه نرخ متفاوت ۱۵،۱۸ و۲۵ درصدی در سال ۲۰۰۳ بـه ۱۹ درصـد در سال ۲۰۰۴ تبدیل شد. علاوه بر این در راسـتای سیاسـت سـاده‌سـازی مالیـات، بسـیاری از معافیـت‌هـا، استثنائات، کسورات و رفتارهای مالیاتی خـاص حـذف شـدند. عـلاوه بـر ایـن دوره اسـتهلاک برخـی از دارائیهای ملموس کوتاه‌تر شد. با این اقدامات سیاستگذاران مالیاتی در کشور اسلواکی در حقیقت به سمت برقراری عدالت افقی پیش رفتند. همچنین طبقات مالیاتی و یا نرخهای تصاعدی مالیات به شدت کاهش یافت. علاوه بر این به منظور افزایش اثر خنثی بودن مالیات روی درآمد، جهت‌گیری بار مالیاتی از مالیات مستقیم به سمت مالیات غیرمستقیم تغییر یافت(لودویت اودور،۲۰۰۶).

همچنین در سال ۲۰۰۴، مصر برنامه ساده‌سازی سیستم مالیاتی خود را که مشـتمل بـر مـوارد ذیـل بود،آغاز کرد:

- حذف چندین معافیت مالیاتی به طور همزمان و کاهش مالیات بر سود مشاغل از ۴۰ درصد به ۲۰ درصد.
- ساده‌سازی قوانین مالیاتی و یکسان‌سازی تعاریف و اصطلاحات مالیاتی مطابق با استانداردهای بین‌المللی
- ساده سازی قوانین مربوط به استهلاک،کاهش تبعیض در بین مقامات مالیاتی
- اجرای سیستم خوداظهاری، به کارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک به جای حسابرسی اجباری
- بهبود فرآیند دادخواست مالیاتی،ادغام ادارات مالیات بر فروش و مالیات بر درآمد و به تبع آن کاهش بار تمکین مالیاتی مؤدیان
- آموزش نیروی انسانی

تاثیر این برنامه در کوتاه مدت پدیدار شد بگونه‌ای که تعداد اظهارنامـه هـای تسـلیمی در طـول یکسال ۵۰ درصد رشد کرد. درآمد مالیاتی علی رغم کاهش نرخهای مالیاتی به نصـف، از ۷ درصـد بـه ۹ درصد GDP رسید (راملهو،۲۰۰۷).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

در هندوستان که بیش از ۷۰ درصد درآمدهای مالیاتی آن را مالیاتهای غیر مستقیم تشکیل می‌دهد برنامه‌های اصلاح مالیاتی متعددی از زمان استقلال این کشور اجرا شده است. اما مهمترین برنامه اصلاح مالیاتی از سال ۱۹۹۱ که به عنوان بخشی از برنامه اصلاح ساختار اقتصادی این کشور بود، با در نظر گرفتن بهترین تجارب موجود در عرصه جهانی و اصول اقتصادی آغاز شد که به عنوان برنامه جامع اصلاحات مالیاتی قلمداد می‌شود. در راستای تعدیل ساختاری اقتصاد، سیاستهای مالیاتی در ابعاد مختلف آن نظیر گسترش پایه مالیاتی،کاهش نرخهای نهایی مالیات، کاهش تعدد نرخها و نیز انجام اقداماتی در جهت افزایش کارایی نظام اداری و وصول و اجرای مالیات بود. نتایج این اصلاح مالیاتی(کاهش نرخ نهایی مالیات) با افزایش شاخص تمکین مالیاتی همراه بوده است. همچنین مالیات بر درآمد اشخاص و مالیات بر شرکتها علی رغم کاهش نرخهای مالیاتی به طور معنی‌داری افزایش یافته‌اند.در مورد مالیات بر شرکتها، نرخ آن برای شرکتهای هندی تا ۳۵ درصد و برای شرکتهای خارجی به ۴۵ درصد رسید. مالیات بر سود سهام نیز حذف شد. یکی دیگر از اقدامات صورت گرفته بعد از سال ۱۹۹۱ معرفی مالیات انتخابی بر خدمات بود. این امر در سالهای ۹۵-۱۹۹۴ با وضع مالیات بر سه نوع خدمات(تلفن، بیمه غیر عمر و معاملات سهام) آغاز شد. پایه این نوع مالیات به تدریج گسترش یافت و خدمات متنوعی را نظیر حمل و نقل،اجاره اتومبیل، آژانسهای هوایی، طراحی داخلی، مشاوره مدیریت، مؤسسات تحقیقات بازار، حسابداران رسمی، املاک و...را در برگرفت(ام گوین دا رآئو،۲۰۰۰).

۴- ساده سازی سیستم مالیاتی و آثار آن

ساده‌سازی حاصل تغییر نگرشی است که در سالهای اخیر نسبت به نقش مالیات در اقتصاد ایجاد شده است. امروزه بر این نکته تاکید می‌شود که نقش مالیات باید محدود به کسب درآمد برای دولت با کمترین اخلال در کارکرد متغیرهای کلان اقتصادی باشد و سایر نقشهای سنتی مالیات نیز(باز توزیع درآمد و ثروت و...) باید به نهادهای دیگر سپرده شود. بدون شک یکی از پیامدهای مثبت محدود کردن نقش مالیات ساده‌سازی هرچه بیشتر سیستم مالیاتی است چراکه ریشه بسیاری از عوامل ایجاد کننده پیچیدگی، در نقش مالیات به عنوان تامین کننده عدالت و ابزار بازتوزیع درآمد است. با حذف این نقش دیگر نیازی به وضع مالیات با نرخهای تصاعدی، ترجیحات و کسورات مالیاتی برای انواع مؤدیان وجود ندارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

اقتصاددانان سیستمهای مالیاتی را به طور سنتی براساس کارایی، عدالت ،امکان‌پذیری اداری[1] و ساده بودن آن رتبه بندی می‌کنند. امکان‌پذیری اداری ناظر بر این واقعیت است که جمع‌آوری مالیات هزینه مالی دارد و این که برخی از مالیاتها در مقایسه با برخی دیگر برای فعالان اقتصادی و نیز اداره مالیات، هزینه جمع‌آوری پایین‌تری دارد. بنابراین دستیابی به یک سیستم مالیاتی ساده مستلزم برقراری توازن بین اهداف رقیب کارایی، عدالت و سهولت اداری می‌باشد(آلم،۱۹۹۵). هدف از ساده سازی سیستم مالیاتی افزایش سهولت تمکین مالیاتی است که در میزان هزینه‌ها و زمان صرفه جویی شده، منعکس می‌شود. سیستم مالیاتی کارا باید به مؤدیان امکان محاسبه مالیات، پرداخت آن و تکمیل اظهارنامه‌های خود و سرانجام جبران اشتباهات را با کمترین هزینه میسر نماید. علاوه براین سیستم مالیاتی باید روشهای ساده و راحتی در اختیار ماموران مالیاتی برای تشخیص و وصول مالیات قرار دهد. بنابراین هر اقدامی برای ساده سازی سیستم مالیاتی مستلزم داشتن تعریف روشن از پیچیدگی سیستم مالیاتی، معیارهای آن و سپس عوامل ایجاد کننده پیچیدگی است. مالیاتهای ساده تر دارای چندین مزیت عمده هستند که در ادامه به آنها اشاره می‌شود:

۱.مالیاتهای ساده‌تر هزینه‌های تمکین مالیات دهنده را از نظر زمان، مالی و نگرانیهای فکری کمتر می‌کند. با کاهش این نوع از هزینه ها، سادگی کل بار مالیاتی را کاهش می‌دهد.

۲.مقررات مالیاتی ساده‌تر از احتمال کاربرد بیشتری برخوردارند. مقررات و تمهیداتی که با هدف تشویق به انجام برخی فعالیتها نظیر پس‌انداز و سرمایه گذاری طراحی می‌شوند اگر مردم به درستی از کارکرد آنها اطلاع نداشته باشد، ممکن است در عمل کارایی چندانی نداشته باشد.

۳.ساده کردن مالیاتها به احتمال زیاد نرخهای تمکین را افزایش می‌دهد(به عبارت دیگر فرار مالیاتی غیر قانونی را کاهش می‌دهد). در برخی مواقع مردم مالیات را به دلیل عدم آشنایی به قوانین مالیاتی پرداخت نمی‌کنند. شفاف‌سازی و ساده کردن قوانین و مقررات مالیاتی فقط به مردم در فهم بهتر قوانین کمک می‌کند.

۴.مالیاتهای ساده‌تر می‌تواند حمایت بیشتر عموم را جلب کند و به عنوان بخش اساسی هر نوع تلاشی برای بهبود ارائه خدمات دولتی می‌تواند قلمداد شود.

[1] Administrative Feasibility

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

۴-۱-راههای ساده کردن سیستم مالیاتی

بدون شک ساده سازی مالیات بخشی از هر برنامه اصلاح مالیاتی است و اصول حاکم بر اصلاح مالیاتی نیز در راستای سیاستهای مالیاتی و اهدافی که از اجرای این سیاستها دنبال می‌شود، پیروی می‌کند. از اینرو هر نوع اصولی که در طراحی سیاست مالیاتی کارا مورد استفاده قرار می‌گیرد باید در برنامه ساده‌سازی مالیات نیز رعایت شود. اصولی کلی که باید مورد توجه قرار گیرد عبارتنداز: برابری و عدالت، قطعیت، سهولت پرداخت، اقتصاد وصول، ساده بودن قوانین و مقررات، خنثی بودن، رشد اقتصادی، شفافیت و قابلیت پیش بینی، حداقل شکاف مالیاتی و سرانجام کسب درآمد برای دولت.

با در نظر گرفتن تمامی اصول فوق چالشهای متعددی در فرآیند سیاستگذاری مالیاتی و انجام اصلاحات با هدف ساده‌سازی مالیات پیش می‌آید. برخی از این چالشها از تمایل موجود برای استفاده از قوانین مالیاتی برای مقاصدی فراتر از افزایش درآمد برای دولت نشات می‌گیرد که خود مانعی برای ساده‌سازی مالیات محسوب می‌شوند. برای نمونه، برای اجرای سیاستهای اجتماعی و یا اقتصادی (نظیر محدود کردن برخی کسورات و یا اعطای اعتبار و معافیت مالیاتی برای افرادی که درآمدشان از یک مقدار مشخص کمتر است). علاوه براین، تغییرات مکرر قوانین مالیاتی با اصول *قطعیت* و *ساده بودن* در تضاد است. هر قدر این تغییرات بیشتر باشد، مشکلات مالیات دهندگان، متخصصین مالیاتی و کارکنان اداره مالیات در فهم پیامدهای مالیاتی معاملات و فعالیتهای اقتصادی بیشتر خواهد بود. همچنین برای ادارات مالیاتی صدور بخشنامه های متعدد در زمان مناسب در شرایطی که تغییرات در قوانین مالیاتی هر ساله اتفاق می‌افتد بسیار مشکل است.

بر اساس مطالعات مؤسسه حسابداران رسمی بخش عمومی آمریکا[1] برای حرکت به سمت سیستم مالیاتی ساده اهم اقداماتی که باید انجام شود عبارتند از:

- تشکیل هیاتهای رسمی و یا غیر رسمی برای تبادل نظر در خصوص ضرورت ساده‌سازی سیستم مالیاتی
- تعیین مجموعه‌ای از رهنمودهای کلی برای طراحی یک سیستم مالیاتی ساده‌تر
- شناخت عواملی که در پیچیده کردن سیستم مالیاتی موثرند.
- بررسی کلی ضرورت ساده سازی سیستم مالیاتی در تمامی مراحل قانونی و مقرراتی

[1] American Institute of Certified Public Accountants

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

- در اولویت قرار دادن ساده سازی قوانین و مقررات
- حداقل کردن هزینه های تمکین مالیاتی
- پرهیز از تغییرات مکرر قوانین مالیاتی
- در نظر گرفتن هزینه‌های اداری
- پرهیز از بکارگیری قوانین و مقرارات برای کاربردها و افراد محدود
- بکارگیری یک روش منسجم برای بررسی، تحلیل و تعیین گستره سیستم مالیاتی پیشنهادی به صورت منظم برای ارزیابی اثرات آن بر ساده سازی/پیچیدگی

۵- تجربه اصلاحات مالیاتی در ایران و چالشهای فرا روی

بررسی سیر تحول نظام مالیاتی ایران نشان می‌دهد که در ۱۳۴۵ و به دنبال تصویب اولین قانون مدون مالیاتهای مستقیم، سیستم مالیاتی به شکل مدرن پا به عرصه گذاشت. از این تاریخ به بعد نظام مالیاتی کشور به فراخور زمان و تحولات اقتصادی و سیاسی کشور و از همه مهمتر نوسانات قیمت نفت که خود جرقه‌ای بر ضرورت توجه به درآمدهای مالیاتی به عنوان منبع درآمدی پایدار است، شاهد تغییرات جزئی در ساختار قوانین و تشکیلات آن بوده است.در هر صورت تا پایان جنگ تحمیلی و آغاز برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور(۱۳۷۲-۱۳۶۸) تغییر عمده‌ای در قانون مالیات مصوب ۱۳۴۵ و ساختار اداری و تشکیلاتی آن جز اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم در سال ۱۳۶۶، شاهد نبوده است.

در برنامه اول توسعه یکی از خط مشی‌های دولت، ارتقای سطح کوشش مالیاتی با تاکید بر مالیات بر درآمد از طریق بهبود روش‌های جمع‌آوری مالیات و تدوین قوانین و مقررات مالیاتی بوده است.

در برنامه دوم توسعه، دولت اقداماتی را در راستای بهبود عملکرد نظام مالیاتی با هدف افزایش درآمدهای مالیاتی انجام داد که در این میان می‌توان به افزودن برخی منابع جدید مالیاتی به مالیات‌های غیرمستقیم، ایجاد و گسترش شبکه مکانیزه اطلاعات مالیاتی، بهبود شیوه استفاده از کدهای اقتصادی و توافق با اتحادیه‌های صنفی در جهت تسریع در امر رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی اشاره کرد. در سال های آخر برنامه دوم، مطالعات گسترده‌ای در زمینه طراحی و ایجاد سازوکار اجرایی سیستم مالیات بر ارزش افزوده صورت گرفت که نتیجه آن تنظیم پیش‌نویس لایحه‌ای در این خصوص و ارسال آن به هیأت دولت بود.

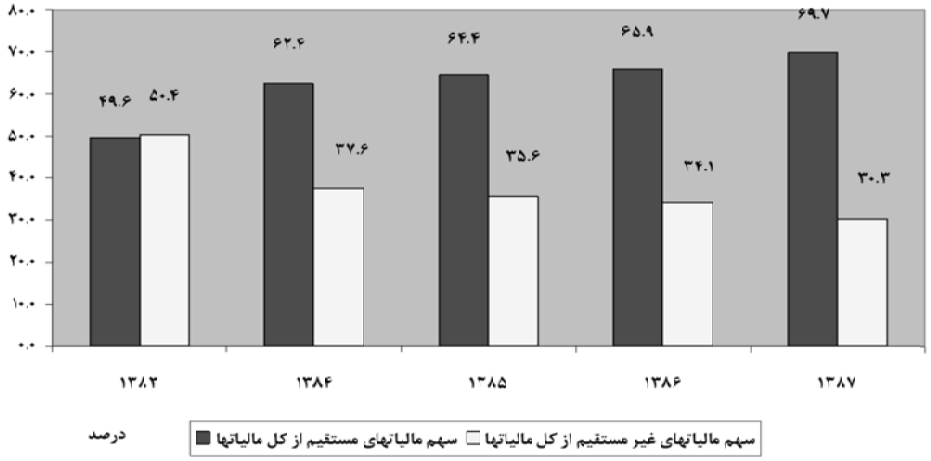
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

در برنامه سوم توسعه، با عنایت به طرح ساماندهی اقتصادی، برای نخستین بار پس از انقلاب اسلامی نگرشی بنیادین به نظام مالیاتی کشور صورت گرفت. در این برنامه، علاوه بر ترویج روش خود اظهاری، لغو تخفیف‌ها، ترجیحات و برخی از معافیت‌های مالیاتی و جذب نیروی انسانی، اقدامات مهمی در جهت اصلاح ساختارهای مالیاتی، تغییر قوانین، اقداماتی در جهت ساده سازی مالیات از طریق ساده کردن نرخ مالیات بر شرکتها، اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، محدود کردن معافیتها و غیره صورت گرفت.

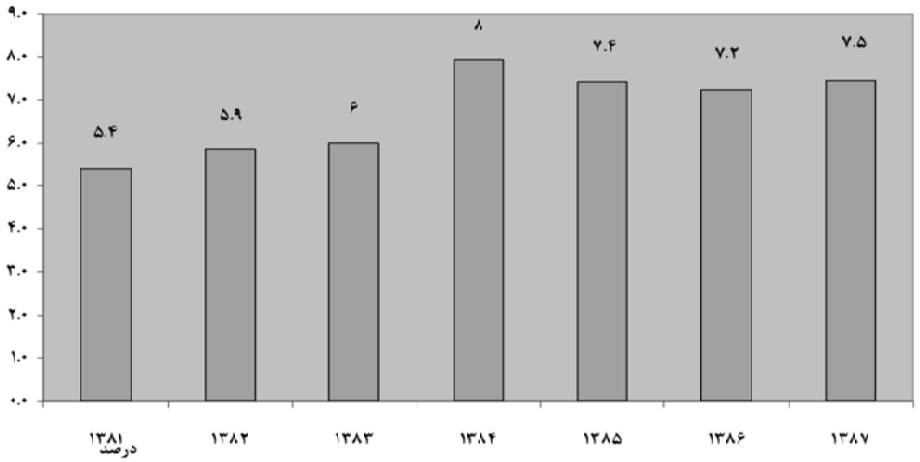
تجاربی که از برنامه‌های اصلاحات مالیاتی در چهار برنامه بعد از انقلاب اسلامی می‌توان گرفت این است که اولا ترکیب درآمدهای مالیاتی کشور به نفع مالیاتهای مستقیم تغییر یافته است به طوری که در طول سالهای ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۸۷ سهم مالیاتهای غیرمستقیم از ۵۰/۴ درصد در سال ۱۳۸۳ به ۳۰/۳ درصد در سال ۱۳۸۷ کاهش یافته است نمودار(۱). نتیجه‌ای که از این تغییر به ظاهر ساده می‌توان گرفت این است که نظام مالیاتی کشور به سمت پیچیده‌تر شدن پیش رفته است. این در حالی است که مطالعات، تجارب کشورهای مختلف و از همه مهمتر ماهیت مالیاتهای مستقیم نشان می‌دهد، حرکت به سمت مالیاتهای غیر مستقیم به دلایل مختلف آثار مثبتی روی تمکین و کارایی سیستم مالیاتی دارد و هزینه‌های وصول و تمکین مالیاتی را کاهش می‌دهد. دومین تجربه‌ای که از برنامه‌های اصلاح مالیاتی در طول سالهای برنامه اول تا سوم می‌توان گرفت این است که واکنش سیستم مالیاتی نسبت به تغییرات ایجاد شده در ساختارهای اقتصادی و مالیاتی بسیار کند بوده است. در این ارتباط می‌توان به شاخص معروف نسبت مالیات به GDP اشاره کرد که در طول این سالها علیرغم اقداماتی که در جهت اصلاح نظام مالیاتی صورت گرفته همواره بین ۴ تا ۸ درصد در نوسان بوده است، نمودار(۲).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

نمودار(۱)-روند تغییرات ترکیب مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم



نمودار(۲)-نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی(T/GDP)

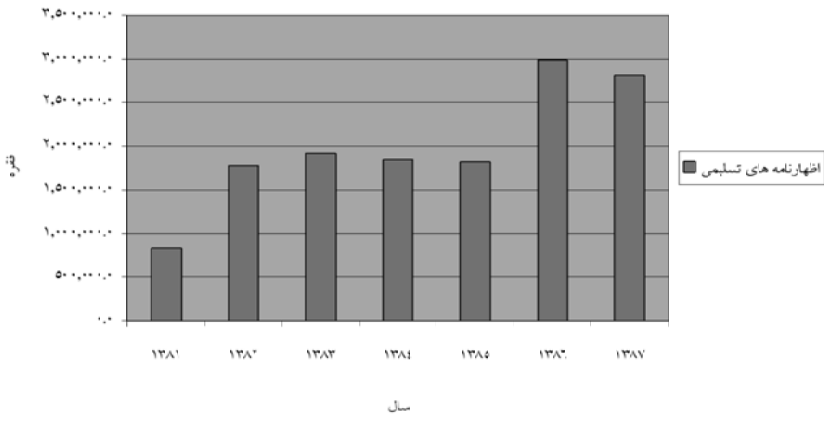


مسئله دیگری که باید به آن اشاره کرد و در برنامه‌های اصلاح مالیاتی به آن توجه ویژه‌ای می‌شود، تمکین مالیاتی است. در حقیقت ویژگی سیستمهای مالیاتی کارا، جمع‌آوری مالیات با کمترین هزینه وصول و تمیکن می‌باشد. در سالهای اخیر توجه ویژه‌ای به خود اظهاری و مشارکت داوطلبانه مؤدیان در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

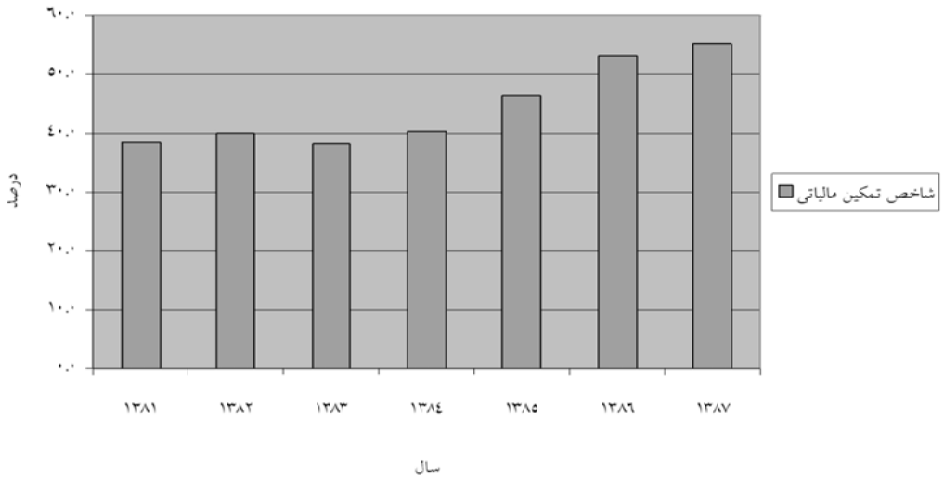
پرداخت داوطلبانه مالیات شده است. بدون تردید در کنار فرهنگ‌سازی مالیاتی و اطلاع‌رسانی به مؤدیان، اثربخشی و کارایی این رویکرد تا حدود زیادی به توانایی و نیز تمایل مالیات دهندگان در فهم و عمل بـه وظایف و تعهدات قانونی آنها و نیز توانایی ادارات مالیـاتی در تفسـیر و اجـرای عادلانـه قـوانین مالیـاتی بستگی دارد. طبیعت پیچیده قوانین و مقررات مالیاتی تمکین داوطلبانه را با مشکلاتی مواجه کرده اسـت. بسیاری از کسانی که به طور مستقیم یا غیر مستقیم با نظام مالیاتی در ارتباط هستند بر این اعتقادند کـه ساده‌سازی قوانین و مقررات مالیاتی برای تضـمین تـداوم رویکـرد برنامـه‌هـای خـوداظهـاری و از همـه مهمترین افزایش کارایی نظام مالیاتی امری حیاتی است. خوشبختانه اقـدامات صـورت گرفتـه در جهـت فرهنگ‌سازی تاثیر مثبتی بر افزایش مشارکت مؤدیان و تمیکن مالیـاتی در سـالهای اخیـر داشـته اسـت .تعداد اظهارنامه‌های تسلیمی در این زمینه می‌تواند شاخص مناسبی بـرای ارزیـابی مشـارکت داوطلبانـه مؤدیان در این زمینه باشد، نمودار (۳). علاوه بر این، شاخص تمکین مالیاتی که به صورت نسبت مجموع تعداد اوراق تشخیص قطعی شده براساس توافق و تمکین به کل اوراق تشـخیص صـادره اسـت، نشـان می‌دهد که در سالهای اخیر روند تمکین مالیاتی در حال بهبودی است به طوری که این شاخص از حدود ۳۸ درصد در سال ۱۳۸۱ به بیش از ۵۴ درصد در سال ۱۳۸۷ افزایش یافته است، نمودار(۴).

نمودار(۳)-روند تعداد اظهارنامه های تسلیمی طی سالهای۱۳۸۷-۱۳۸۱



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

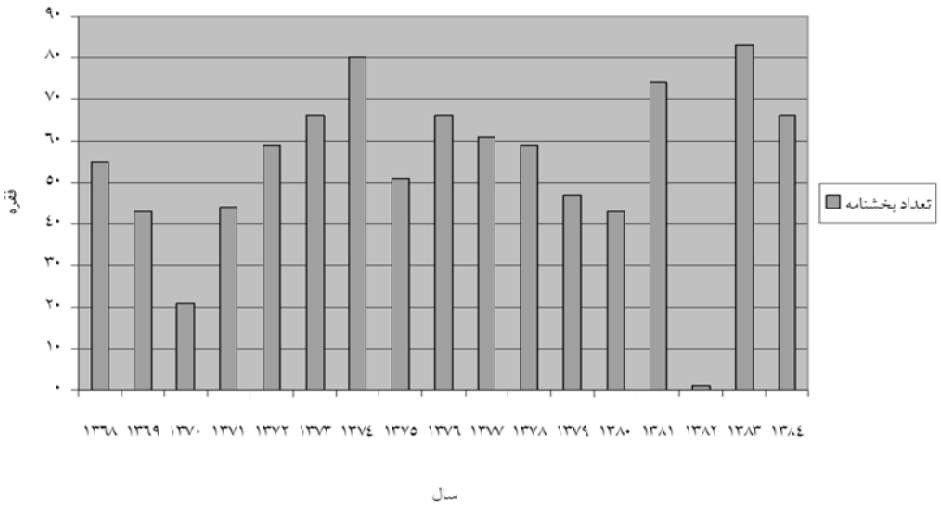
نمودار(٤)-روند تمکین مالیاتی طی سالهای ۱۳۸۷-۱۳۸۱



با این حال یکی از مشکلات اساسی که در نظام مالیاتی کشور کمتر مورد توجه قرار گرفته است، پیچیدگی سیستم مالیاتی و از همه مهمتر قوانین مالیاتی می‌باشد. شاخصهای متعددی برای ارزیابی درجه پیچیدگی سیستم مالیاتی وجود دارد که از آن جمله می‌توان به هزینه‌های تمکین، تعداد نرخهای مالیاتی، تعداد طبقات نرخهای مالیاتی، تعداد و انواع معافیت ها، کسورات و انواع تخفیف ها و ترجیحات، تعداد مواد قانونی و تبصره‌های آن و غیره اشاره کرد. با این حال یکی از شاخصهایی که می‌توان بر اساس آن پیچیدگی سیستم مالیاتی و قانون مالیاتی کشور را نشان داد تعداد بخشنامه‌های صادره است.واقعیت این است که علیرغم اقدامات متعدد صورت گرفته در جهت اصلاح نظام مالیاتی در طول دو دهه اخیر، توجه کمتری به امر ساده‌سازی سیستم مالیاتی شده است.از سال ۱۳۶۸ تا سال ۱۳۸۴ بالغ بر ۹۰۰ بخشنامه در جهت شفاف‌سازی قانون مالیاتی که از سال ۱۳۴۶ تغییرات آنچنانی نداشته، صادر شده است، نمودار(۵).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

نمودار(۵)-تعداد بخشنامه های صادره طی سالهای ۱۳۸٤-۱۳٦۸



۶- نتیجه گیری

فلسفه اصلاح مالیاتی متناسب با تغییر نگرشها از نقش دولتها در اقتصاد، دچار تغییرات اساسی شده است. با تغییر در استراتژی توسعه به سمت تخصیص منابع از طریق مکانیسم بازار، رویکرد سنتی افزایش درآمدهای مالیاتی برای تامین مالی دولت بدون توجه جدی به اثرات اقتصادی آن رنگ باخته است. در رویکردهای اخیر اصلاح مالیاتی بر حداقل کردن آثار تحریفی مالیات به منظور حفظ رقابت‌پذیری اقتصاد تاکید زیادی می‌شود. کاهش تنوع نرخهای مالیاتی به منظور کاهش تحریفهای ناخواسته در قیمتهای نسبی، توجه به عدالت افقی بجای عدالت عمودی، ساده سازی مالیات، گسترش پایه‌های مالیاتی، کاهش تنوع نرخها و محدود کردن نقش مالیاتها و...از رویکردهای جدید برنامه‌های اصلاح مالیاتی قلمداد می‌شوند.

ساده‌سازی مالیات یکی از اهداف کلیدی بسیاری از برنامه‌های اصلاح مالیاتی در کشورهای مختلف است. این امر نه تنها به دلیل اثراتی است که پیچیدگی روی هزینه‌های تمکین و فرار مالیاتی دارد بلکه در مورد سیستم مالیات بر درآمد به عنوان مانعی بزرگ در برابر عدالت و کارایی قلمداد می‌شود. ساده سازی قوانین و مقررات، پیدا کردن ساده‌ترین رویکردها، حداقل کردن هزینه‌های تمکین مالیاتی، پرهیز

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

از تغییرات مکرر در قانون مالیاتی، استفاده از مفاهیم و تعاریف یکسان، در نظر گرفتن هزینه‌های اداری، پرهیز از کاربردهای محدود قوانین مالیاتی در کنار کاهش تعدد نرخها، ساده کردن نرخها، محدود کردن مشوقها، ترجیحات و تخفیفات مالیاتی و...، از جنبه های مختلف برنامه ساده سازی سیستم مالیاتی محسوب می‌شوند.

علیرغم اهمیت ساده‌سازی مالیات، مطالعات تجربی بسیار کمی در خصوص اثرات آن وجود دارد. یکی از دلایل اصلی شاید این باشد که تحلیلهای نظری و تجربی موجود در خصوص ساده‌سازی قوانین و سیستم مالیاتی با مشکلات مفهومی عدیده‌ای روبرو است.در هر صورت مطالعات نظری و تجربی موجود بر تاثیر مثبت ساده‌سازی مالیات بر کارایی کل سیستم مالیاتی دارد.

تجربه‌هایی که از برنامه‌های اصلاحات مالیاتی در چهار برنامه بعد از انقلاب اسلامی می‌توان گرفت این است اولا ترکیب درآمدهای مالیاتی کشور به نفع مالیاتهای مستقیم تغییر یافته است.به طوری که در طول سالهای ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۸۷ سهم مالیاتهای غیرمستقیم از ۵۰/۴ درصد در سال ۱۳۸۳ به ۳۰/۳ درصد در سال ۱۳۸۷ کاهش یافته است نتیجه این تغییر ترکیب به ظاهر ساده حکایت از پیچیده‌تر شدن سیستم مالیاتی کشور دارد. این در حالی است که کشور برخلاف حرکت جهانی به سمت مالیاتهای مستقیم که ذاتا پیچیده و دارای هزینه‌های بالای وصول و تمکین می‌باشد و بیشترین ارتباط مستقیم بین مؤدیان و نظام اداری مالیات در آن اتفاق می‌افتد حرکت کرده است. دومین تجربه‌ای که از برنامه‌های اصلاحات مالیاتی در طول سالهای برنامه اول تا سوم می‌توان گرفت این است واکنش سیستم مالیاتی نسبت به تغییرات ایجاد شده در ساختارهای اقتصادی و مالیاتی بسیار کند بوده است. بررسی شاخص نسبت مالیاتی نشان می‌دهد که اندازه آن همواره بین ۴ تا ۸ درصد در نوسان بوده است.

مسئله دیگری که باید به آن اشاره کرد و در تمامی برنامه اصلاح مالیاتی به آن توجه ویژه‌ای شده تمکین مالیاتی است.در حقیقت ویژگی سیستمهای مالیاتی کارا در وصول مالیات با کمترین هزینه اداری و هزینه تمیکن می‌باشد. به نظر می‌رسد در برنامه‌های اصلاح مالیاتی کشور در طول برنامه‌های اول تا چهارم توجه ویژه‌ای به این مسئله نشده است. اگرچه در سالهای اخیر توجه فراوانی به خوداظهاری و مشارکت داوطلبانه مؤدیان در پرداخت مالیات شده است. بدون تردید در کنار فرهنگ‌سازی مالیاتی و اطلاع‌رسانی به مؤدیان، اثربخشی و کارایی این رویکرد تا حدود زیادی به توانایی و نیز تمایل مالیات دهندگان در فهم و عمل به وظایف و تعهدات قانونی آنها و نیز توانایی ادارات مالیاتی در تفسیر و اجرای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

عادلانه قوانین مالیاتی بستگی دارد. طبیعت پیچیده قوانین و مقررات مالیاتی تمکین داوطلبانه را با مشکلاتی مواجه کرده است. یکی از پیامدهای پیچیده بودن سیستم مالیاتی افزایش این تصور در بین عموم مبنی بر ناعادلانه بودن مالیات در جامعه و وجود تبعیض مالیاتی است. بسیاری از کسانی که به طور مستقیم یا غیر مستقیم در سیستم مالیاتی درگیر هستند بر این اعتقادند که ساده‌سازی قوانین و مقررات مالیاتی برای تضمین تداوم رویکرد برنامه‌های خود اظهاری امری حیاتی است. خوشبختانه مجموعه اقدامات صورت گرفته در جهت فرهنگسازی تاثیر مثبتی بر افزایش مشارکت مؤدیان و تمیکن مالیاتی در سالهای اخیر داشته است . تعداد اظهارنامه های تسلیمی در این زمینه می‌تواند شاخص مناسبی برای ارزیابی مشارکت داوطلبانه مؤدیان در این زمینه باشد. علاوه بر این شاخص تمکین مالیاتی که به صورت نسبت مجموع تعداد اوراق تشخیص قطعی شده براساس توافق و تمکین به کل اوراق تشخیص صادره است نشان می‌دهد که در سالهای اخیر روند تمیکن مالیاتی در حال بهبودی است به طوری که این شاخص از حدود ۳۸ درصد در سال ۱۳۸۱ به بیش از ۵۴ درصد در سال ۱۳۸۷ افزایش یافته است. با این حال یکی از مشکلات اساسی که در نظام مالیاتی کشور کمتر مورد توجه قرار گرفته است پیچیدگی سیستم مالیاتی و از همه مهمتر پیچیدگی قوانین مالیاتی می‌باشد. اگرچه شاخصهای متعددی برای ارزیابی درجه پیچیدگی سیستم مالیاتی وجود دارد که از آن جمله می‌توان به برخی از آنها نظیر هزینه های تمکین، تعداد نرخهای مالیاتی، تعداد طبقات نرخهای مالیاتی، تعداد و انواع معافیت ها، کسورات و انواع تخفیف ها و ترجیحات، تعداد مواد قانونی و تبصره‌های آن و غیره اشاره کرد. با این حال یکی از شاخصهایی که می‌توان بر اساس آن پیچیدگی سیستم مالیاتی و قانون مالیاتی کشور را نشان داد تعداد بخشنامه های صادره است. واقعیت این است که علیرغم اقدامات متعدد صورت گرفته در جهت اصلاح نظام مالیاتی در طول دو دهه اخیر، توجه کمتری به امر ساده‌سازی سیستم مالیاتی شده است.از سال ۱۳۶۸ تا سال ۱۳۸۴ بالغ بر ۹۰۰ بخشنامه در جهت شفاف‌سازی قانون مالیاتی که از سال ۱۳۴۵ تغییرات آنچنانی نداشته، صادر شده است. بدون تلاش برای ساده سازی قوانین مالیاتی با چالشهای متعددی همراه است.اگرچه هدف اصلی سیستم مالیاتی باید تامین درآمد برای دولت باشد، از نظامهای مالیاتی برای دستیابی به مجموعه‌ای از اهداف سیاسی، اقتصادی و اجتماعی استفاده می‌شود. از این‌رو حمایت مشهود برای توجیه و پیشبرد برنامه ساده سازی قوانین مالیاتی لازم است.قانون گذاران و تنظیم کنندگان قوانین باید از این امرآگاه باشند که ساده‌سازی مالیات باید به عنوان اولویت اهداف سیاست

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

مالیاتی باشد و اینکه ساده‌سازی واقعی منافع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی در پی دارد. قانون گذاران همچنین باید پیچیدگی قوانین مالیاتی را به عنوان عامل اصلی بسیاری از شکایتهایی بدانند که آنها در مورد پیچیده بودن فرمها، هزینه های بالای تمکین و غیره دریافت می‌کنند.

منابع

۱- کرمی، غلامرضا، مجموعه قوانین مالیاتی، نشر شایورد چاپ ۱۳۸۵

۲ – نماگرهای مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور، سالهای مختلف

۳ – نماگرهای بانک مرکزی، سالهای مختلف

منابع انگلیسی

1. AICPA(1992), Blueprint for Tax Simplification. AICPA, New York.
2. AICPA.(1997), Tax Policy Concept Statement No. 1, Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals. AICPA, New York: 2001.

a. AICPA. Tax Simplification Index. AICPA, New York: Approved December 1993; Revised February 1997.

3. AICPA(2002) Guiding Principles for Tax Simplification, Issued by the Tax Division of the American Institute of Certified Public Accountants ,Inc. New York, NY 10036-8775
4. Alm, James, I. Sanchez, and A. De Juan.(1995) “Economic and Non-Economic Factors in Tax Compliance.” KYKLOS 48: 3–18.Wayne Thirsk (1991),"Lessons from Tax Reform: An Overview", WORKING PAPERS, Country Economics Department The World Bank
5. Khalizadeh shirazi,Javad & Shah Anvar(1991),"Tax Reform In Developing Countries", Finanance & Development, No 28

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

6. Burgess, Robin and Nicholas Stern, (1992). *Taxation and Development*, London (London School of Economics).
7. Mackenzie, G.A., David Orsmond and Philip Gerson, (1997). The Composition of Fiscal Adjustment and Growth, Washington, DC (International Monetary Fund).
8. Ahmad, Ehtisham and Nicholas Stern, (1991). The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries, Cambridge (Cambridge University Press).
9. McLure Jr., Charles,(1990). “Appraising tax reform”, in Michael Boskin and Charles McLure Jr., eds.,World Tax Reforms: Case Studies of Developed and Developing Countries, San Francisco (International Center for Economic Growth).
10. Buchanan, Neil, (1999). “Taxes, saving and macroeconomics”, Journal of Economic Issues, 33(1): 59-76.
11. Azizul Islam, (2001) , ISSUES IN TAX REFORMS, Asia-Pacific Development Journal, Vol. 8, No. 1,
12. McKerchar Margaret,(2007) ,Tax Complexity and its Impact on Tax Compliance and Tax Administration in Australia, University of New South Wales, Proceedings of the 2007 IRS Research Conference Bulletin The IRS Research
13. Chris Edwards,(2005), Options for Tax Reform, policy Analysis, no 536
14. M. Govinda Rao(2000) "TAX REFORM IN INDIA: ACHIEVEMENTS AND CHALLENGES, Asia-Pacific Development Journal Vol. 7, No. 2
15. Ramalho, Rita(2007) “Adding a Million Taxpayers.” Celebrating Reforms: Doing Business Case Study. Washington DC: World Bank.
16. Ludovít Ódor(2006), THE FLAT TAX Lessons from tax reform in Slovakia, Julian Hodge Institute of Applied Macroeconomics, National Bank of Slovakia

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

17. Clemens Fuest, Andreas Peichl and Thilo Schaefer(2006) “Does Tax Simplification yield more Equity and Efficiency? An empirical analysis for Germany”, Center for Public Economics University of Cologn
18. Harberger, Arnold(1990) “Principles of taxation applied to developing countries: what have we learned ”in Michael Boskin and Charles McLure, Jr., eds., World Tax Reform: Case Studies of Developed and Developing Countries (San Francisco, ICS Press)
19. M. Govinda Rao (2000)“TAX REFORM IN INDIA: ACHIEVEMENTS ANDCHALLENGES ” , Asia-Pacific Development Journal, Vol. 7, No. 2
20. Slemrod, Joel and Nikki Sorum(1984)," The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System", National Tax Journal 37(4)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]