



از تحول تا نقد

کمیسیون مالیات، کار و تامین اجتماعی

دبیرخانه کمیسیون های تخصصی

عنوان گزارش: از تحول تا نقد
کمیسیون: مالیات، کار و تامین اجتماعی
تهیه کننده: پوریا اصفهانی^۱
انتشار: دبیرخانه کمیسیون های تخصصی اتاق ایران
شماره گزارش: ۱۷۹۵۷۲
بهمن ۹۵

^۱. دانشجوی دکترای اقتصاد دانشگاه تهران

چکیده

این بررسی به دنبال تحلیل مالیات‌های مستقیم از تحول درآمدهای مالیاتی تا نقدهای وارده به سیستم مالیاتی مستقیم می‌باشد. در ابتدا به بررسی به بیان کلیاتی در مورد مالیات‌های مستقیم پرداخته خواهد شد و بیان خواهد شد که شرایط دریافت مالیات‌های مستقیم باید به چه ترتیبی باشد. سپس به بیان مطالبی در مورد روند تحول درآمدهای مالیاتی در ایران و علت‌های مربوط به آن پرداخته خواهد شد. در این قسمت روند درآمدهای مالیاتی در چهار دوره زمانی مورد بررسی قرار گرفته است و روند تحول آن در برابر درآمدهای نفتی نیز به تصویر کشیده شده است. همانطور که عنوان شد بالاترین سهم درآمدهای مالیاتی در درآمدهای دولتی، مربوط به دوره زمانی ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۸ بوده است که نزدیک به ۳۶٫۵ درصد از کل درآمدهای دولت را شامل بوده است. پس از بیان کلیات مربوط به تحول درآمدهای مالیاتی به بیان رابطه بین توزیع درآمد و مالیات‌های مستقیم پرداخته شد و عنوان شد که با افزایش سهم مالیات‌های مستقیم از کل مالیات‌ها، انتظار می‌رود که توزیع درآمد بهبود یابد زیرا طرح مالیات‌های تصاعدی در مالیات‌های مستقیم قابل اجراست در حالی که در مالیات‌های غیرمستقیم این قابلیت وجود ندارد. همچنین در مالیات‌های مستقیم امکان اصابت مالیاتی به حداکثر میزان خود خواهد رسید و امکان انتقال این گونه مالیات‌ها به گروه دیگر، تقریباً به صفر کاهش می‌یابد. پس از بیان مطالب مذکور، به بررسی برخی اصلاحات انجام شده در قانون مالیات‌های مستقیم پرداخته شد و به اختصار بعضی از موارد اصلاح شده شرح داده شد و سپس نقدهای وارده به آن و نظرات موافقان و مخالفان در مورد اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم بیان شد. یکی از مهمترین بحث‌هایی که در این بخش مطرح شد، بحث ضمانت اجرایی است که در قانون جدید توجه جدی به آن شده است و تغییری در جهت بهبود عملکرد سیستم مالیاتی بوده است. نکته دومی که در این بخش بدان پرداخته شد، بحث زمان ارائه این قانون به مجلس بوده است. زمانی که این قانون به مجلس ارائه شد، کشور شرایط رکودی را تجربه می‌نمود که برخی از مواد ارائه شده به دلیل همین شرایط اقتصادی، به تصویب نرسیدند. در نهایت نیز نظرات موافقان و مخالفان و نقدهای وارده شرح داده شد.

۱- مقدمه

درآمدهای مالیاتی یکی از منابع درآمدی بودجه عمومی دولت در ایران است که در اکثر سال‌ها بیش از ۳۰ درصد از درآمدهای عمومی دولت را به خود اختصاص می‌دهد. از آنجائی که درآمدهای مالیاتی بیش از طریق جمع‌آوری مالیات بدست می‌آید و نرخ‌ها و پایه‌های مالیاتی توسط خود دولت تعیین می‌شود، می‌توان سیاست‌های مالیاتی را در شمار ابزارهایی دانست که دولت از آن برای سیاست‌گذاری‌های مالی استفاده می‌کند. مالیات عبارتست از قسمتی از منابع مالی بدست آمده از اشخاص (حقیقی و حقوقی) که به خزانه‌داری دولت انتقال می‌یابد و در جزیان انتقال آن باید چهار ویژگی رعایت شود که عبارتند از:

- ✓ پرداخت‌ها باید متناسب با توان اشخاص باشد.
- ✓ مقادیر مالیات قابل پرداخت، باید مشخص و قانونمند باشد.
- ✓ زمان اخذ مالیات و روال دریافت باید کمترین فشار مالی را به پرداخت‌کننده وارد نماید و از طرفی حقوق دولت نیز زایل نگردد.
- ✓ پایین نگه‌داشتن هزینه گردآوری مالیات (کردبچه، ۱۳۸۴).

برنامه‌ریزی مالیاتی باید در دو جهت اساسی حرکت نماید؛ اولاً باید ساختار موجود را در چارچوب اقتصاد کشور مورد ارزیابی قرار دهد و ظرفیت مالیاتی را تعیین و هدف‌های درآمدی مورد نیاز را مشخص نماید. ثانیاً ملاحظات مربوط به تغییر ساختار اقتصادی، نیازهای درآمدی مربوط به آن و سایر هدف‌های مالی را مدنظر قرار دهد. بدیهی است هر دو جهت‌گیری فوق در ارتباط با یکدیگر قرار دارند، زیرا در ساختار نظام مالیاتی، به ویژه در کوتاه‌مدت تا حدود زیادی مبتنی بر ساختار فعلی مالیات و توان اجرایی مزبور است. از طرفی برنامه‌ریزی مالیاتی به مفهوم پویایی نظام مالیاتی باید وجود داشته باشد؛ به طوری که پیوسته نظام مالیاتی را با توجه به ساختار کل اقتصاد مورد ارزیابی قرار داده و عملکرد آن را مطلوب گرداند. همچنین از برنامه‌ریزی مالیاتی می‌توان به انگیزه‌ای برای تغییر ساختار اقتصادی، سود حاصل از تخفیف‌ها و معافیت‌های مالیاتی که معمولاً از عوامل مشوق سرمایه‌گذاری بخش خصوصی به شمار می‌آیند، استفاده کرد که از یک سو فشارهای زیادی را برای افزایش سایر درآمدها به منظور تامین هزینه‌های دولتی ایجاد می‌نماید و از سوی دیگر انگیزه لازم را برای تشویق سرمایه‌گذاری بخش خصوصی به منظور دستیابی به اهداف مورد نظر ایجاد می‌کند (ایران در افق ۱۴۰۴، ۱۳۹۲).

سیاست‌های مالیاتی می‌تواند دولت را در انجام وظایفی چون برقراری ثبات اقتصادی، تخصیص بهینه منابع، توزیع امکانات، ایجاد هماهنگی و سایر موارد کمک نماید. بنابراین قبل از هرگونه تصمیم‌گیری مالیاتی باید نتایج و پیامدهای ناشی از آن را ارزیابی نمود. دولت دو نوع مالیات مستقیم از شهروندان دریافت می‌کند. مالیات‌های مستقیم در دید کلی به مالیات‌هایی گفته می‌شوند که به طور مستقیم بر افراد و خانواده‌ها و بنگاه‌ها برقرار می‌شود. در حالی که مالیات‌های غیرمستقیم به طور غیرمستقیم بر کالاها و خدمات بسته می‌شود. بنابراین مفهوم مستقیم و غیرمستقیم از دو دیدگاه می‌تواند مطرح باشد؛ یک دیدگاه روش تشکیلاتی و اداری اخذ مالیات است. در این دیدگاه پرداخت‌کننده مالیات مستقیم، مالیات را به صورت به اداره مالیات‌ها می‌پردازد در حالی که در مالیات غیر مستقیم، مالیات دهنده هنگام خرید کالا یا فروش آن به صورت غیرمستقیم مالیات می‌دهد (با مراجعه مستقیم به اداره مالیات، مالیات پرداخت نمی‌شود). این دیدگاه به دلیل نداشتن مفهوم اقتصادی منسوخ است. در دیدگاه دوم تقسیم‌بندی مستقیم و غیر مستقیم از منظر وقوع مالیاتی و پرداخت‌کنندگان مالیات مدنظر است. بدین معنا که در مالیات‌های مستقیم، درآمد حقیقی پرداخت‌کننده مالیات کاهش می‌یابد ولی در مالیات غیرمستقیم ممکن است انتقال مالیات از یک نفر به نفر دیگر صورت گیرد.

اظهار نظرها در مورد مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم متفاوت است. برخی اعتقاد دارند که مالیات‌های غیرمستقیم به دلیل عدم توانایی در شناسایی درآمدهای واقعی، بر بازارها بسته می‌شوند. بنابراین با اهداف عدالت اقتصادی مغایرت دارد؛ در حالی که مالیات‌های مستقیم می‌توانند اهداف توزیع مناسب درآمدها را محقق سازد. در مقابل این تفکر، برخی دیگر اعتقاد دارند که اخذ مالیات غیرمستقیم راحت‌تر و بی دردس‌تر است؛ در حالی که مالیات‌های مستقیم به دلیل مشکلات فراوان در چگونگی وصول سخت‌تر است به طوری که هر ساله مقادیر زیادی فرار مالیاتی صورت می‌گیرد. بنابراین دولت بخش اعظمی از درآمدهای خود را از دست می‌دهد (سخنور، ۱۳۸۴).

در ایران مالیات‌های مستقیم شامل درصدی از حقوق کارمندان بخش خصوصی و دولتی، درصدی از درآمد مغازه‌داران، اصناف، درصدی از سود شرکت‌های دولتی و خصوصی، درصدی از نقل و انتقالات و ثروت خانوارها و درصدی از ارزش املاک و مستغلات می‌شود. مالیات‌های غیرمستقیم،

مالیات‌های است که شهروندان از طریق مصرف کالاها و خدمات به دولت می‌پردازند. مالیات‌های غیرمستقیم شامل مالیات بر واردات (سود بازرگانی و حقوق گمرکی) و مالیات بر کالاها و خدمات (مالیات بر سیگار، تلفن همراه، نوشابه، بنزین و ...) می‌شوند. نکته مهمه در مورد درآمدهای مالیاتی این است که بخش عمده آن را مالیات‌های سهم‌الوصول یعنی مالیات بر حقوق کارکنان بخش دولتی و خصوصی تشکیل می‌دهد. اما در مورد مالیات‌های همچون مالیات مشاغل و مالیات بر ثروت، چشم‌انداز روشنی در ایران دیده نمی‌شود.

در این گزارش در ابتدا خلاصه‌ای از تحولات درآمدهای مالیاتی ایران شرح داده خواهد شد. بدین منظور، تحولات درآمدهای مالیاتی ایران از سال ۱۳۵۲ به بعد مورد بررسی قرار خواهد گرفت. روند این تحولات در مقابل درآمدهای نفتی در ایران نیز مورد بررسی قرار خواهد گرفت و البته دلایل و علت‌های این تحولات نیز شرح داده خواهد شد. در ادامه، رابطه توزیع درآمد و ساختار مالیاتی شرح داده خواهد شد. سپس به بیان و شرح بخشی از اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم پرداخته خواهد شد. بدین منظور از بخش‌های مختلف این قانون، برخی از مهم‌ترین اصلاحات شرح داده خواهد شد. در ادامه این گزارش، نقدی بر قانون مالیات مستقیم انجام خواهد شد و در نهایت به نتیجه‌گیری پرداخته خواهد شد.

۲- تحولات درآمدهای مالیاتی در ایران

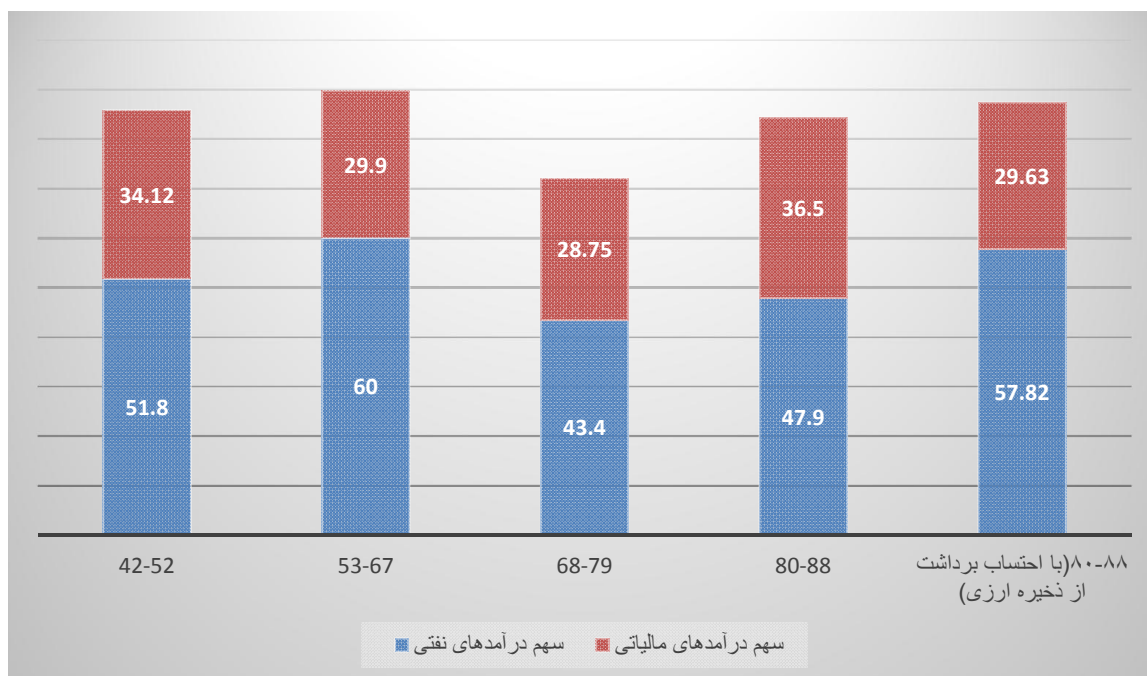
درآمدهای مالیاتی در سال‌های قبل از ۱۳۵۲ روند معتدلی را طی نموده‌اند. به طوری که در طی سال‌ها درآمدهای مالیات روند افزایشی متناسبی داشته و از نوسانات شدید برخوردار بوده‌اند. میانگین نرخ رشد درآمدهای مالیاتی طی دوره ۱۳۴۲ تا ۱۳۵۲، ۲۰٫۴ درصد است. یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های این دوره بالا بودن سهم درآمدهای مالیاتی در کل درآمدهای دولت است به طوری که میانگین سهم درآمدهای مالیاتی بیش از ۳۴ درصد است. درآمدهای مالیاتی بعد از ۱۳۵۳ تا ۱۳۶۷ از روند معتدل خود خارج شده است و دچار نوسانات افزایشی و کاهش شدید شده است. در این دوره در برخی از سال‌ها (۱۳۵۴) این درآمدها ۷۱٫۶ درصد افزایش و در برخی دیگر از سال‌ها (۱۳۵۸) معادل ۲۱ درصد کاهش نشان می‌دهد که این نشان‌دهنده نوسانی بوده این درآمدها طی دوره ۱۳۵۳ تا ۱۳۶۷ است. سهم درآمدهای مالیاتی از کل درآمدها طی این دوره ۲۹٫۹ درصد بوده و کمتر از دوره قبل است. در برخی از سال‌ها به دلیل کاهش درآمدهای نفتی به شدت افزایش یافته و به ۵۷٫۵ درصد ک درآمدها رسیده است (سال ۱۳۶۵). بعد از سال ۱۳۶۷ با شروع برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور، درآمدهای مالیاتی به دلیل اتخاذ سیاست‌های برنامه‌ای افزایش یافته به طوری که نرخ متوسط تغییر آن طی دوره ۱۳۶۷ تا ۱۳۷۹ معادل ۳۵٫۱ درصد بود که بیشترین نرخ افزایش را در طی کلیه سال‌های مورد بررسی (۱۳۴۲ تا ۱۳۸۸) داشته است. در دوره ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۸، درآمدهای مالیاتی به جز سال ۱۳۸۴، دارای روند به نسبت معتدلی بوده است متوسط درصد تغییرات درآمدهای مالیاتی این دوره ۱۹٫۹۶ درصد بوده است که نسبت به دوره قبل کاهش یافته است. در این دوره سهم درآمدهای مالیاتی از کل درآمدهای عمومی دولت افزایش چشم‌گیری داشته و به مقدار ۳۶٫۵ درصد رسید که در میان چهار دوره مورد بررسی، بیشترین سهم را دارا است. در سال ۱۳۸۴، درآمدهای مالیاتی به شدت افزایش یافته به طوری که درصد تغییرات این درآمدها نسبت به سال قبل ۵۹٫۵ درصد شد. علت اصلی این افزایشی، احتساب مالیات نفت به مبلغ ۳۱٫۹ هزار میلیارد ریال طبق قانون بودجه و متمم‌های آن ذکر گردیده است. بدون احتساب این رقم رشد مالیات‌ها در سال ۱۳۸۴ نسبت به سال قبل میزان ۲۱٫۷ درصد بود (جدول ۱-۲). یک نکته قابل توجه در مورد سهم درآمدهای مالیاتی این است که هرگاه درآمدهای نفتی در اثر عوامل مختلف چون افزایش قیمت نفت در بازارهای جهانی، افزایش در صادرات نفت و افزایش در نرخ ارز افزایش یابد؛ سهم مالیات‌ها در کل درآمدهای عمومی کاهش خواهد یافت و این کاهش تا چندین سال ادامه می‌یابد.

جدول ۱-۲) سهم و درصد تغییر درآمدهای عمومی دولت در ایران

دوره	متوسط درصد تغییرات		سهم در کل درآمدهای عمومی	
	درآمد نفتی	درآمد مالیاتی	درآمد نفتی	درآمد مالیاتی
۱۳۴۲ تا ۱۳۵۲	۲۹,۸	۲۰,۴	۵۱,۸	۳۴,۱۲
۱۳۵۳ تا ۱۳۶۷	۲۳,۵	۱۶,۷	۶۰	۲۹,۹
۱۳۶۸ تا ۱۳۷۹	۵۸,۷	۳۵,۱	۴۳,۴	۲۸,۷۵
۱۳۸۰ تا ۱۳۸۸	۱۳,۷	۲۶,۹۶	۴۷,۹	۳۶,۵
۱۳۸۰ تا ۱۳۸۸ (با احتساب برداشت از ذخیره ارزی به عنوان درآمدهای نفتی)	۱۲,۷۸	۲۶,۹۶	۵۷,۸۲	۲۹,۶۳

منبع: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، خلاصه تحولات اقتصادی کشور، سال‌های مختلف؛ قوانین بودجه کل کشور، سال‌های مختلف

نمودار ۱-۲) سهم انواع درآمدهای عمومی از کل درآمدهای دولت (درصد)



سهم انواع درآمدهای عمومی از کل درآمدهای دولت (درصد)

در مجموع با توجه به مطالب گفته شده می‌توان به طور خلاصه به نکات زیر اشاره نمود:

✓ در مجموع با بررسی وضعیت درآمدهای مالیاتی دولت طی چهار دوره (۱۳۴۲ تا ۱۳۵۲)، (۱۳۵۳ تا ۱۳۶۷)، (۱۳۶۸ تا ۱۳۷۹) و (۱۳۸۰ تا ۱۳۸۸) این نتیجه بدست می‌آید که در دوره اول مالیات‌ها سهم قابل قبول و خوبی را در درآمدهای عمومی دولت داشته است و روند متعادلی را نشان می‌دهند. در دوره دوم سهم نفت از درآمدهای عمومی به شدت افزایش یافت. این دوره بی‌ثبات‌ترین و نامتعادل‌ترین دوره زمانی از حیث درآمدهای عمومی دولت بود؛ به طوری که این درآمدها نوسانات شدید داشتند. وابستگی درآمدهای عمومی دولت به نفت به عنوان منبع درآمدی که به صورت برون‌زا تعیین می‌شود باعث شد که دولت در اثر بروز نوسانات غیرقابل پیش‌بینی در درآمدهایش با مشکلات زیادی روبرو گردد. در دوره سوم، درآمدهای دولت ثبات بیشتری پیدا کرد. در این دوره هم درآمدهای نفتی و هم درآمدهای مالیاتی با رشد خوبی روبه‌رو بوده است؛ ولی سهم مالیات‌ها از درآمدهای عمومی به دلیل اینکه درآمدهای نفتی و سایر درآمدها دارای نرخ رشد بالاتر از درآمدهای عمومی بوده‌اند، تقریباً ثابت بوده و بالاخره در دوره چهارم، روند تغییرات درآمدهای مالیاتی به نسبت معتدل بود. البته در این دوران به دلیل عوض شدن بعضی از تعریف‌ها و جابجا شدن بعضی از ردیف‌های بودجه‌ای (مخصوصاً

در سال‌های ۸۴ تا ۸۶) نوساناتی در این سال‌ها دیده می‌شد که بدون در نظر گرفتن این تغییرات، نوسانات چندانی در درآمدهای مالیاتی نسبت به قبل دیده نمی‌شود

✓ در قسمت‌های قبل بیان شد که درآمدهای مالیاتی در یک تقسیم‌بندی کلی به مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم تقسیم می‌شود. این تقسیم‌بندی از آن جهت مهم است که یکی از ضوابط عادلانه بودن نظام مالیاتی محسوب می‌شود. مالیات غیر مستقیم در واقع بر همه مصرف‌کنندگان کالاها و یا استفاده‌کنندگان از خدماتی تعلق می‌گیرد که دولت بر آن مالیات وضع کرده است. با توجه به اینکه میل متوسط به مصرف (سهمی) از درآمد که به مصرف اختصاص می‌یابد) در گروه‌های کم درآمد بیشتر از اقشار مرفه جامعه است، گروه‌های کم درآمد متحمل فشار مالیاتی نسبتاً بیشتری می‌شوند که از دیدگاه عدالت مالیاتی از توجیه کمتری برخوردار است. با نگاهی به وضعیت اقتصاد ایران دیده می‌شود که سهم مالیات‌های مستقیم در طول تاریخ چند دهه همواره افزایش یافته است و در مقابل سهم مالیات‌های غیر مستقیم روند کاهشی نشان می‌دهد. به طوری که متوسط سهم مالیات‌های مستقیم از ۳۰,۴ درصد در دوره ۱۳۳۸ تا ۱۳۵۲ به ۶۰,۱ درصد دوره ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۸ رسیده است. طی همین دوره مالیات‌های غیرمستقیم از ۶۹,۶ درصد به ۳۹,۹ کاهش یافته است (جدول ۲-۲).

جدول ۲-۲ (سهم مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم از کل درآمدهای مالیاتی)

دوره‌های زمانی	متوسط سهم مالیات‌های مستقیم از کل مالیات‌ها	متوسط سهم مالیات‌های غیر مستقیم از کل مالیات‌ها
۱۳۳۸ تا ۱۳۵۲	۳۰,۴	۶۹,۶
۱۳۵۳ تا ۱۳۶۷	۵۲,۸	۴۷,۲
۱۳۶۸ تا ۱۳۷۹	۶۲,۶	۳۷,۴
۱۳۸۰ تا ۱۳۸۸	۶۰,۱	۳۹,۹

منبع: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، خلاصه تحولات اقتصادی کشور، سال‌های مختلف

در بررسی اجزاء مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم دیده می‌شود که در بین مالیات‌های غیرمستقیم، بیشترین سهم مربوط به مالیات بر واردات و در بین مالیات‌های مستقیم، بیشترین سهم شامل مالیات بر اشخاص حقوقی است. این در حالی است که در بین کل مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم، مالیات بر اشخاص حقوقی بیشترین سهم را در درآمدهای مالیاتی به خود اختصاص می‌دهد. با توجه به جدول ۲-۳ مشاهده می‌شود که کاهش مالیات‌های غیر مستقیم، به دلیل کاهش سهم مالیات بر واردات بوده است. به طوری که مالیات بر واردات از ۵۲,۸ درصد در سال ۱۳۴۲ به ۲۰,۸ درصد در سال ۱۳۸۸ کاهش یافته و در مقابل، افزایش در مالیات‌های مستقیم در طول دوره‌های مورد بررسی، عمدتاً به دلیل افزایش مالیات بر اشخاص حقوقی است. مالیات بر ثروت به عنوان یکی از اجزاء مالیات‌های مستقیم طی دوره ۱۳۳۸ تا ۱۳۸۸، نه تنها کاهش نیافته بلکه افزایش نیز داشته است؛ به طوری که سهم آن در سال ۱۳۴۲ از ۲,۳ درصد به ۸,۳ درصد در سال ۱۳۶۷ و سپس به ۹,۲ درصد در سال ۱۳۸۸ رسیده است. سهم مالیات بر مصرف نیز طی دوره مذکور کاهش یافته و سهم مالیات بر درآمد افزایش داشته است.

جدول ۲-۳ (سهم انواع مالیات‌ها از کل مالیات (درصد))

دوره	مالیات‌های مستقیم		مالیات‌های غیر مستقیم	
	متوسط سهم مالیات بر اشخاص حقوقی از کل مالیات‌ها	متوسط سهم مالیات بر درآمد از کل مالیات‌ها	متوسط سهم مالیات بر ثروت از کل مالیات‌ها	متوسط سهم مالیات بر واردات از کل مالیات‌ها
۱۳۴۲ تا ۱۳۵۲	۱۵,۳۰	۱۴,۱۶	۳,۴۵	۴۹,۱۰
۱۳۵۳ تا ۱۳۶۷	۳۴,۰۴	۱۴,۵۵	۴,۲۰	۳۲,۳۲
۱۳۶۸ تا ۱۳۷۹	۳۴,۸۷	۱۸,۸۰	۵,۱۶	۲۴,۸۱
۱۳۸۰ تا ۱۳۸۸	۴۲,۱۱	۱۴,۱۲	۳,۹۳	۲۸,۵۹

منبع: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، خلاصه تحولات اقتصادی کشور، سال‌های مختلف

نکته حائز اهمیت درباره درآمدهای مالیاتی آن است که با وجود این که درآمدهای نفت و گاز بیشترین سهم را از درآمدهای عمومی به خود اختصاص می‌دهند (بیش از ۶۰ درصد) و کل درآمدهای مالیاتی کمتر از ۳۰ درصد درآمدهای دولت است، ولی بخش مهمی از درآمدهای مالیاتی نیز به طور مستقیم و غیرمستقیم وابسته به درآمد نفتی است. این مهم، درآمدهای مالیاتی را در برابر نوسانات بازار جهانی نفت به شدت آسیب‌پذیر کرده است. در تایید مطالب بالا باید اذعان کرد که نزدیک به ۳۰ درصد درآمدهای مالیاتی را مالیات بر واردات تشکیل می‌دهد که به طور مستقیم وابسته به ارز حاصل از صادرات نفت است. به همین دلیل است که برای مثال، بعد از افزایش درآمد نفتی در سال ۱۳۵۳، مالیات بر واردات از حدود ۶۰ میلیارد ریال (در سال ۱۳۵۲) به بیش از ۱۶۹ میلیارد ریال (در سال ۱۳۵۹) افزایش یافت. نکته دیگر این است که نزدیک به ۴۰ درصد از درآمدهای مالیاتی مربوط به مالیات بر شرکت‌ها است که به دلیل وابستگی نسبتاً شدید این شرکت‌ها بر واردات مواد اولیه و واسطه‌ای، همواره تحت تاثیر نوسانات درآمدهای نفتی بودند. آنچه از مطالب بالا استنباط می‌شود این است که بخش اعظمی از درآمدهای مالیاتی به طور مستقیم و غیرمستقیم وابسته به درآمد نفت است که نشانگر ساخت نامتناسب و نامطلوب این درآمدها در بودجه عمومی دولت است.

ترکیب درونی مالیات‌های مستقیم نیز طی سال‌های گذشته روند نامطلوبی داشته‌اند. برای مثال سهم حقوق کارمندان در مقابل سهم مالیات پرداخت شده توسط صاحبان مشاغل آزاد بیشتر است و یا سهم مالیات بر ثروت در کل مالیات‌ها بسیار ناچیز است. این ناهماهنگی در ترکیب درونی درآمدهای مالیاتی نشانگر ضعف درونی سیستم مالیاتی کشور است (ایران در افق ۱۴۰۴، ۱۳۹۲).

۳- سیاست‌های مالیاتی و توزیع درآمد

قانون مالیات‌های مستقیم همواره محل بحث صاحب نظران مالیاتی بوده است. این قانون از آنجا که روی توزیع درآمد تاثیرگذار است، بسیار حساس است. هدف اولیه مالیات انتقال منابع از یک گروه به یک گروه دیگر است که برای رسیدن به اهداف خاص توسعه بدون تحت الشعاع قرار دادن اهداف اقتصادی طراحی می‌شود. انصاف^۲ در مالیات شامل دو جز افقی و عمودی می‌شود. برابری افقی^۳ زمانی برقرار می‌شود که قوانین مالیاتی یکسانی نسبت به کسانی که توانایی پرداخت مالیات برابری دارند، وضع شود. برابری عمودی^۴ زمانی برقرار می‌شود که رابطه مناسبی بین بار مالیاتی نسبی که توسط افراد پرداخته می‌شود و ظرفیت‌های متفاوت پرداخت مالیات برقرار باشد. هیچ فرمول مناسبی برای تعیین مالیات تصاعدی وجود ندارد. برای تعیین این نرخ‌های مالیاتی نیاز به بررسی گروه‌های مشابه مالیات دهندگان است. ساختار مالیاتی در هر اقتصادی، یکی از عوامل موثر بر توزیع درآمد است. مالیات‌ها به دو دسته مستقیم (مالیات بر درآمد شخصی، مالیات بر درآمد شرکت‌ها و سایر مالیات‌ها بر درآمدها و سرمایه) و غیر مستقیم (مالیات بر ارزش افزوده، مالیات غیر مستقیم و مالیات بر مصرف و سایر مالیات‌هایی که بر تولیدات و محصولات) تقسیم می‌شوند. اثر مالیات بر توزیع درآمد به نوع سیستم مالیاتی اتخاذ شده در اقتصاد از لحاظ مستقیم و غیر مستقیم بودن مالیات‌ها بستگی دارد. به طور کلی، مالیات‌های مستقیم اجازه بازتوزیع بیشتری را می‌دهد چون طرح مالیات‌های تصاعدی در مالیات‌های غیرمستقیم غیر عملی است (ماسگریو و تین، ۱۹۴۸). بنابراین، مالیات‌های مستقیم که بیشتر برای رای‌دهندگان قابل مشاهده هستند تمایل به فزونی دارند. این معمولاً منجر به افزایش در نرخ‌های مالیات بر درآمد شخصی بالا خواهد شد. درحالی‌که سیاست‌گذاران نمی‌توانند به طور مستقیم بار مالیاتی را تعدیل کنند، اما می‌توانند عناصر قانونی سیستم مالیاتی را اصلاح کنند که در نهایت نرخ‌های مالیاتی متوسط و نهایی تعیین می‌شوند (تورس و همکاران، ۲۰۱۲). همانطور که توضیح داده شد مالیات‌های مستقیم، امکان بازتوزیع بیشتری را نسبت به مالیات‌های غیر مستقیم می‌دهد و امکان مالیات ستانی با نرخ‌های مالیات تصاعدی در مالیات غیر مستقیم وجود نخواهد داشت.

مالیات بر درآمد شامل مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت اشخاص است. مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به صورت نرخ‌های تصاعدی بر درآمد موثر پس از سطوح معاف شده معین اعمال می‌شود. در صورت نبود فرار مالیاتی، این نوع مالیات در جهت هدف بازتوزیع درآمد است و با اصل توان پرداخت مطابقت دارد. مالیات بر ثروت نسبت به ثروت تجمعی افراد اعمال می‌شود و وجه تصاعدی مالیات‌ها را به ویژه در گروه‌های درآمدی بالا افزایش می‌دهد. بنابراین، مالیات بر ثروت خالص همراه بر درآمد موجب توزیع بهتر مالیات‌ها با توجه به توان پرداخت افراد می‌شود. بعلاوه، مالیات بر ثروت خالص از طریق توزیع مجدد ثروت، جلوگیری از تصاعدی شدن آن و تشویق استفاده موثر از دارائی‌ها، می‌تواند به صورت ابزار

^۲. Equity

^۳. Horizontal Equity

^۴. Vertical Equity

مفیدی با هدف انجام اصلاحات اقتصادی و اجتماعی بکار رود. اثر مالیات بر شرکتها بر توزیع درآمد، U شکل است یعنی برای شرکتهای بزرگ و کوچک مخرب و برای شرکتهای با اندازه متوسط موجب بهبود توزیع درآمد می شود (سیفی پور و رضایی، ۱۳۹۰). مالیات بر شرکتها می تواند در جهت بهبود توزیع درآمد بسیار موثر باشد زیرا این نوع مالیات نوعی از مالیات بر سود شرکتها محسوب می شود که می تواند بخشی از درآمدها و سودهای شرکتی را تصاحب نماید و با توزیع مجدد آن در دهکهای پایین تر درآمدی، وضع معیشتی این گروههای درآمدی را بهبود ببخشد (مهرآرا و اصفهانی، ۱۳۹۴).

۴- اصلاحات قانون مالیاتهای مستقیم

لایحه اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم در یکم آبان ماه ۱۳۹۱ در ۴۳ ماده تقدیم مجلس گردید. کلیات آن در تاریخ هشتم بهمن ماه سال ۱۳۹۱ در صحن علنی مجلس مورد تصویب قرار گرفت و در تاریخ ۱۸ دی ماه سال ۱۳۹۲ توسط کمیسیون اقتصادی و با مشورت مرکز پژوهشهای مجلس تصویب و در یک ماده واحده و ۶۴ بند به هیات رئیسه تقدیم گردید. فرآیند تصویب قانون در صحن مجلس و کمیسیون اقتصادی آن از هنگام اعلام وصول تا تصویب آن در تاریخ ۳۱ تیر ۱۳۹۴ حدود ۳ سال به طول انجامید. در ادامه این گزارش به شرح آن پرداخته خواهد شد. همچنین قانون سال ۹۴ با قانون سالهای پیش تر نیز مورد مقایسه قرار خواهد گرفت.

در اولین قسمت این بخش به مقایسه اشخاص مشمول مالیات در قانون جدید و قانون قدیم پرداخته خواهد شد. طبق ماده ۱ قانون جدید و قانون قدیم، اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات هستند:

- ۱- کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران
 - ۲- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نماید.
 - ۳- هر شخص ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل می نماید.
 - ۴- هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نماید.
 - ۵- هر شخص غیر ایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می نماید و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات و کمکهای فنی و یا واگذاری فیلمهای سینمایی از ایران تحصیل می کند.
- طبق ماده ۲ قانون جدید اشخاص زیر مشمول پرداختهای مالیات موضوع این قانون نیستند:

- ۱- وزارتخانهها و موسسات دولتی
 - ۲- دستگاههایی که بودجه آنها به وسیله دولت تامین می شود.
 - ۳- شهرداریها
 - ۴- بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز معافیت از طرف حضرت امام خمینی (ره) و مقام معظم رهبری
- بند چهارم از این ماده در قانون قبلی جزء تبصره های این ماده محسوب می شد، اما طبق قانون جدید به صورت مستقیم وارد لیست افراد غیر مشمول از پرداخت مالیات وارد شده است. تغییر اساسی در این ماده بند چهارم ماده ۲ است. در تبصره ۳ قانون قبلی تصریح دارد به اینکه معافیتها براساس نظر مقام معظم رهبری تعیین می شود و بدان معنی است که همواره براساس مصالح کشور قابل تغییر است در حالیکه بند ۴ جایگزین معافیتها ثابت و غیر قابل تغییر است.

ماده ۸۱- درآمد حاصل از کلیه فعالیتهای کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغان داری، احیای مراتع و جنگلها، باغات اشجار از هر قبیل و نخیلات از پرداخت مالیات معاف است. دولت مکلف است مطالعات و بررسیهای لازم را در زمینه کلیه فعالیتهای کشاورزی و آن رشته از فعالیتهای مزبور که ادامه معافیت آنها ضرورت داشته باشد معمول و لایحه مربوط را حداکثر تا آخر برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به مجلس شورای اسلامی تقدیم نماید.

ماده ۶۴- تعیین ارزش معاملاتی املاک بر عهده کمیسیون تقویم املاک است. کمیسیون مزبور موظف است ارزش معاملاتی موضوع این قانون را در سال اول معادل دو درصد (۰/۲٪) میانگین قیمت های روز منطقه با لحاظ ملاکهای زیر تعیین کند. این شاخصی هر سال به میزان دو واحد درصد افزایش می یابد تا زمانی که ارزش معاملاتی هر منطقه به بیست درصد (۲۰٪) میانگین قیمت های روز املاک برسد. الف - قیمت ساختمان

با توجه به مصالح (اسکلت فلزی یا بتون آرمه یا اسکلت بتونی و سوله و غیره) و قدمت و تراکم و طریقه استفاده از آن (مسکونی، تجاری و اداری، آموزشی، بهداشتی، خدماتی و غیره) و نوع مالکیت ب- قیمت اراضی با توجه به نوع کاربری و موقعیت جغرافیایی از لحاظ تجاری، صنعتی، مسکونی، آموزشی، اداره و کشاورزی این کمیسیون متشکل از پنج عضو است که در تهران از نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور، وزارتخانه‌های راه و شهرسازی و جهاد کشاورزی، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و شورای اسلامی شهر و در سایر شهرها از مدیران کلی یا رؤسای ادارات امور مالیاتی، راه و شعر سازی، جهاد کشاورزی و ثبت اسناد و املاک و یا نمایندگان آنها و نماینده شورای اسلامی شهر تشکیل می‌شود. ارزش معاملاتی تعیین شده حساب ایی ماده یک ماه بسی از تاریخ تصویب تعاق یکی کمیسیون تقویم املاک، لازم الاجراء و تا تعیین ارزشی معاملاتی جدید معتبر است.

در قانون جدید ماده ۹۵ که مؤدیان را به سه گروه الف و ب و ج تقسیم می‌کرد تغییر کرده و این تقسیم‌بندی حذف شده است. بنابراین کلیه مؤدیان ملزم به داشتن دفاتر قانونی و سیستم‌های حسابداری وفق قانون تجارت شده‌اند. در ادامه ماده ۹۶ که تقسیم‌بندی مشاغل را معین می‌نمود به طور کامل حذف شده است. در ماده ۹۷ ملاک پرداخت مالیات اظهارنامه مؤدی قرار گرفته است. در صورت عدم ارائه دفاتر، نظام محاسبه علی الراس برچیده شده و بجای آن بر اساس اطلاعات موجود در سامانه جامع مالیاتی که کلیه فعالیت‌ها، دارائی‌ها و عملکرد حساب‌های بانکی و غیره مؤدیان در آن ثبت می‌گردد، مالیات مطالبه خواهد شد. در ادارات سازمان امور مالیاتی که این نظام جامع راه‌اندازی نشده است به مدت سه سال، سازمان مالیاتی کشور بر اساس قانون قبلی عمل خواهد کرد.

ماده ۹۷^۵- درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می‌باشند به استناد اظهارنامه مالیاتی پرداخت کننده مالیات که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را بر اساس معیارها و شاخص‌های تعیین شده و یا به طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد. در صورتی که پرداخت‌کننده مالیات از اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی بر اساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده پرداخت-کنندگان مالیات از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام می‌کند. در صورت اعتراض مؤدی چنانچه ظرف مدت سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات، نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات مربوط اقدام کند، اعتراض مؤدی طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. این حکم مانع از تعلق جریمه‌ها و اعمال مجازات‌های عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی نیست.

ماده ۹۸-۱۵۲-۱۵۳-۱۵۴ و ۱۵۸ و ۲۷۱ که چگونگی محاسبه به روش علی الراس را توضیح می‌دادند، حذف گردیده‌اند. بر اساس ماده ۱۰۰ فرصت ارائه اظهارنامه مالیاتی از انتهای تیرماه به انتهای خرداد ماه انتقال یافته است. ماده ۱۰۴ در مورد اخذ مالیات تکلیفی به صورت علی الحساب حذف شده است و نکته مهم تغییر ماده ۱۳۱ است. این قانون مربوط به نرخ مالیات مربوط به درآمد اشخاص حقیقی است که در قانون جدید به این صورت است: تا میزان ۵۰ میلیون تومان درآمد اشخاص با نرخ ۱۵٪ مالیات اخذ می‌شود. از ۵۰ تا ۱۰۰ میلیون تومان درآمد اشخاص با نرخ ۲۰٪ مالیات اخذ می‌شود. همچنین درآمدهای بالاتر از ۱۰۰ میلیون با نرخ ۲۵٪ مالیات اخذ می‌شود که نسبت به قانون قبل هم محدوده‌ها افزایش چشمگیری یافته است و هم نرخ مالیات کاهش یافته است. تبصره ماده ۱۳۱ به ازای هر ۱۰٪ افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات نسبت به سال گذشته، ۱ تا حداکثر ۵ درصد از نرخ‌های مزبور کاسته می‌شود.

ماده ۱۰۵^۶- جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای است، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود. در مورد اشخاص حقوقی ایرانی غیرتجاری که به منظور تقسیم سود

^۵ به موجب بند (۲۲) قانون اصلاح مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، متن این ماده جایگزین متن قبلی ماده (۹۷) قانون و تبصره‌های آن شد.

^۶ به موجب ماده (۴۷) قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، متن این قانون و تبصره‌های آن جایگزین متن قبلی ماده و تبصره‌های آن شده است.

تاسیس نشده‌اند، در صورتی که دارای فعالیت انتفاعی باشند، از مآخذ کل درآمد مشمول مالیات فعالیت انتفاعی آنها مالیات به نرخ مقرر در این ماده وصول می‌شود. در موقع احتساب مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی اعم از ایرانی یا خارجی، مالیات‌هایی که قبلاً پرداخت شده است با رعایت مقررات مربوط از مالیات متعلق کسر خواهد شد و اضافه پرداختی از این بابت قابل استرداد است. اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی نسبت به سود سهام یا سهام شرکت‌های سرمایه‌پذیر مشمول مالیات دیگری نخواهند بود.

ماده ۱۱۵^۷- مآخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی که منحل می‌شوند، ارزش دارایی شخص حقوقی است منهای بدهی‌ها و سرمایه‌ی پرداخت شده و اندوخته‌ها و مانده سودهایی که مالیات آن قبلاً پرداخت گردیده است. ارزش دارایی شخص حقوقی نسبت به آنچه قبلاً فروش رفته بر اساس بهای فروش و نسبت به بقیه بر اساس بهای روز انحلال تعیین می‌شود. آن قسمت از اموال اشخاص حقوقی منحل شده که بر اساس مقررات فوق در تاریخ انحلال مشمول مالیات مقطوع موضوع ماده (۵۹) و تبصره (۱) ماده (۱۴۳) و ماده (۱۴۳) مکرر این قانون باشند در اولین نقل و انتقال بعد از تاریخ انحلال مشمول مالیات نخواهند بود.

ماده ۱۳۲^۸- درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از تاریخ اجرای این ماده از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود و همچنین درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتلها و مراکز اقامتی گردشگری اشخاص یاد شده که از تاریخ مذکور از طرف مراجع قانونی ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری یا مجوز صادر می‌شود، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت به مدت ۵ سال و در مناطق کمتر توسعه‌یافته به مدت ۱۰ سال با نرخ صفر مشمول مالیات است.

ماده ۱۳۳^۹- صد در صد (۱۰۰٪) درآمد صندوق حمایت از توسعه بخش کشاورزی، شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگران، کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آنها از مالیات معاف است.

ماده ۱۴۱^{۱۰}- صد در صد (۱۰۰٪) درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی و محصولات بخش کشاورزی و بیست درصد (۲۰٪) درآمد حاصل از صادرات مواد خام مشمول مالیات با نرخ صفر می‌گردد. فهرست مواد خام و کالاهای نفتی به پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی، صنعت، معدن و تجارت و نفت و اتاق بازرگانی صنایع، معادن و کشاورزی به تصویب هیات وزیران می‌رسد.

در ماده ۱۴۹ روش محاسبه استهلاکات عوض شده است. بر اساس ماده ۱۶۹ همه افراد حقیقی و حقوقی ملزم به صدور فاکتور و ثبت شماره اقتصادی خود و طرف معامله و ارائه فهرست معاملات خود به سازمان مالیاتی کشور هستند. بر اساس تبصره ۲ ماده ۱۶۹ در صورتیکه طرف معامله مصرف کننده نهائی باشد (مانند داروخانه‌ها) درج شماره اقتصادی خریدار الزامی نیست اما داروخانه‌ها به ثبت معاملات در سیستم‌های رایانه‌ای ملزم هستند. معادل ۱۰٪ از مالیات ابرازی در صورت ثبت عملیات در رایانه و رعایت آئین نامه‌های اجرائی آن در دو سال اول بخشوده و در صورت عدم ثبت فروش در رایانه به میزان ۲٪ از فروش جریمه خواهند شد. بر اساس ماده ۱۶۹ مکرر تمامی موسسات دولتی و سایر اشخاص حقوقی دولتی و غیر دولتی ملزم هستند کلیه اطلاعاتی که به نحوی به سازمان مالیاتی برای اخذ مالیات کمک می‌کند و سبب تکمیل اطلاعات سامانه جامع مالیاتی می‌شود را در اختیار سازمان مالیاتی کشور قرار دهند.

^۷ به موجب بند (۲۸) قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، در تبصره‌های (۲) و (۳) ماده (۱۱۵) قانون عبارت (تبصره‌های ماده (۱۴۳)) با عبارت (تبصره (۱) ماده (۱۴۳) و ماده (۱۴۳) مکرر) جایگزین شد.

^۸ به موجب ماده (۳۱) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور، مصوب ۱۳۹۴/۰۲/۱، متن این ماده و تبصره‌های آن جایگزین متن قبلی این ماده و تبصره‌های آن شده است.

^۹ به موجب بند (۳۱) قانون اصلاح مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، در ماده (۱۳۳) عبارت (صندوق حمایت از توسعه بخش کشاورزی) بعد از عبارت (صد در صد درآمد) و قبل از عبارت (شرکت‌های تعاون روستایی) اضافه شد.

^{۱۰} به موجب بند (۳۵) قانون اصلاح مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، متن این ماده جایگزین متن قبلی ماده (۱۴۱) قانون و تبصره آن شد.

ماده ۱۸۹- اشخاص حقوقی و همچنین اشخاص حقیقی چنانچه طی سه سال متوالی ترازنامه و حساب سود و زیان و دفاتر و مدارک آنان که مورد قبول قرار گرفته باشد و مالیات هر سال را در سال تسلیم اظهارنامه بدون مراجعه به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی پرداخت کرده باشند معادل ۵ درصد (۵٪) اصل مالیات سه سال مذکور علاوه بر استفاده از مزایای مقرر در ماده ۱۹۰ این قانون به عنوان جایزه خوش حسابی از محل وصولی‌های جاری پرداخت یا در حساب سنوات بعد آنان منظور خواهد شد. جایزه مزبور از پرداخت مالیات معاف خواهد بود. به موجب بند ۴۷ قانون مصوب مرداد ۹۴، در ماده ۱۸۹ قانون، عبارت (موضوع بندهای الف و ب این قانون) حذف و در ماده ۱۹۳، عبارت (مقررات این قانون) به عبارت "این قانون و مقررات مربوط به آن" اصلاح و عبارت "و در مورد رد دفتر مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰ درصد مالیات" حذف شد.

ماده ۱۹۹- هر شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر است در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهد داشت، مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات پرداخت نشده در موعد مقرر و دو و نیم درصد (۲/۵٪) مالیات به ازای هر ماه نسبت به مدت تأخیر از سررسید پرداخت، خواهد بود. چنانچه مالیات توسط دریافت‌کننده وجوه پرداخت شود، در این صورت جریمه دو و نیم درصد (۲/۵٪) موضوع این ماده تا تاریخ پرداخت مالیات توسط مؤدی مزبور از مکلفین به کسر و ایصال مالیات، مطالبه و وصول خواهد شد.

ماده ۱۲۰۲^{۱۱}- وزارت امور اقتصاد و دارایی و یا سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند از خروج بدهکاران مالیاتی که میزان بدهی قطعی آنها از برای اشخاص حقوقی تولیدی دارای پروانه بهره‌برداری از مراجع قانونی ذی‌ربط از بیست درصد (۲۰٪) سرمایه ثبت شده و یا مبلغ ۵ میلیارد (۵۰۰۰۰۰۰۰۰) ریال، سایر اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی تولیدی از ده درصد (۱۰٪) سرمایه ثبت شده و یا دو میلیارد (۲۰۰۰۰۰۰۰۰) ریال و سایر اشخاص حقیقی از یکصد میلیون (۱۰۰۰۰۰۰۰۰) ریال بیشتر است از کشور جلوگیری نماید. حکم این ماده در مورد مدیر یا مدیران مسئول اشخاص حقوقی خصوصی بابت بدهی قطعی مالیاتی شخص حقوقی اعم از مالیات بر درآمد شخص حقوقی یا مالیات‌هایی که مربوط به دوران مدیریت آنان بوده نیز جاری است. در صورتی که مؤدیان به قصد فرار از پرداخت مالیات اقدام به نقل و انتقال اموال خود به همسر یا فرزندان نمایند سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند نسبت به ابطال اسناد مذکور از طریق مراجع قضایی اقدام نماید.

۵- موافقان و مخالفان قانون جدید

هر قانونی که توسط مجلس شورای اسلامی تصویب می‌شود، موافقان و مخالفان خاص خود را دارد و قانون مالیات‌های مستقیم نیز از این مهم، مستثنی نبوده و نخواهد بود. یکی از مواردی که در قانون جدید گنجانده شده است، مالیات بر خانه‌های خالی بوده است. این قانون چندین بار در قانون مالیات‌های مستقیم آمده و حذف شده است. در قانون جدید دوباره بحث مالیات بر خانه‌های خالی گنجانده شده است. این مالیات به این دلیل مطرح شده است که از انگیزه‌های سفته‌بازی افراد و صاحبان خانه بکاهند که به نظر قانون مناسبی می‌آید. از این قانون می‌توان برای هدایت سرمایه‌های مالکان ثروتمند به سمت تولید استفاده نمود. هدف از این قانون در گام نخست پیشگیری از عرضه نکردن واحدهای مسکونی است و اجرای قانون به دنبال تشویق افرادی است که واحد مسکونی دارند تا آن را عرضه کنند. با این اقدام این افراد از معافیت مالیاتی بهره خواهند برد اما اگر فردی واحد مسکونی داشته باشد و عرضه نکند، از معافیت برخوردار نخواهد شد و باید مالیات آن را پرداخت کند. افزایش نرخ اجاره بها و قیمت مسکن در چند سال اخیر مشکلات زیادی برای موجران و متقاضیان واقعی مسکن ایجاد کرد تا جایی که با کاهش توان مالی متقاضیان بیش از ۳ سال است که بازار مسکن وارد رکود شده است که همین شرایط منجر به پدیده‌ای به نام خانه‌های خالی در بازار مسکن شد. حال یکی از اهداف اصلی قانون دریافت مالیات از خانه‌های خالی افزایش عرضه واحدهای مسکونی اجاره‌ای است. دریافت مالیات از خانه‌های خالی به‌عنوان یکی از راه‌های مبارزه با احتکار مسکن مطرح شده است که طبق آن از خانه‌هایی که بیش از یک سال خالی مانده باشند، مالیات بیشتری اخذ می‌شود. از طرف دیگر شرایط اقتصادی موجب شده کالاهایی همچون مسکن، طلا و ارز به عنوان کالاهایی سرمایه‌ای در نظر گرفته شود و هر از گاه بازار مسکن با هجوم سرمایه‌ها روبه‌رو باشد. بنابراین هدف دیگر از دریافت مالیات از خانه‌های خالی کاستن از نگاه سرمایه‌ای به این کالا است تا معضلی مانند احتکار مسکن کنترل شود.

^{۱۱}. به موجب بند (۵۲) قانون اصلاح مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱

موافقان اخذ مالیات از خانه‌های خالی، این اقدام را ابزاری کنترلی می‌دانند که با اجرای آن، تورم ناشی از گرانی اجاره و خرید و فروش مسکن مهار می‌شود و عرضه مسکن افزایش می‌یابد. درمقابل مخالفان این طرح عقیده دارند که دولت در شناسایی کامل مسکن‌های خالی از سکنه توفیق چندانی نداشته و شناسایی آنها برای دولت هزینه سنگینی به دنبال دارد. دلیل دیگر مخالفان، شوک ناشی از اعلام دریافت مالیات از خانه‌های خالی به بازار است. آنان معتقدند این امر نه فقط سبب افزایش قیمت مسکن می‌شود، بلکه افت اشتغال و سردرگمی در صنعت ساختمان را نیز به همراه دارد. به اعتقاد آنان وزارت امور اقتصاد و دارایی باید ساز و کاری برای شناسایی خانه‌های خالی تبیین کند، اما هنوز ابزاری در اختیار ندارد تا بر مبنای آن بتواند خانه‌های خالی را شناسایی کند. این موضوع تبعات اجتماعی زیادی به دنبال دارد و به پنهان کاری بیشتر درخصوص شناسایی نکردن خانه‌های خالی کمک و از سوی دیگر آمارها را غیرشفاف می‌کند.

یکی از موادی که توسط دولت در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم تدارک دیده شده بود، مالیات بر عایدی سرمایه بوده است که به تصویب نهایی نرسید. از این مورد می‌توان به عنوان مثالی برای زمان ارائه قانون مجلس نام برد. نقدی که به این قانون وارد است این است که در حالی که بخش مسکن به عنوان یکی از مهمترین بخش‌های اقتصاد، وضعیت رکودی را تجربه می‌نمود چگونه می‌توان با مالیات بر خانه‌های خالی، از انگیزه‌های سفته‌بازی صاحبان مسکن بکاهد. در حالی که مسکن وضعیت رکودی را تجربه می‌کند، مالیات بر خانه‌های خالی، مالیات جذابی به نظر نمی‌رسد و تصویب این قانون به نظر صحیح نمی‌رسد. اما مالیات بر عایدی سرمایه شاید در دوره‌ای دیگر، مورد تصویب قرار می‌گرفت ولی شرایط خاص اقتصادی مانع از تصویب این قانون شده است.

یکی از موادی که در اصلاحیه و قانون جدید در نظر گرفته شد ولی به تصویب نرسید، مالیات بر مجموع درآمد بوده است. قانون مالیات بر مجموع درآمد تا سال ۱۳۸۰ در قانون مالیات‌های مستقیم ایران وجود داشته است و بعد از آن حذف شده است. مالیات بر مجموع درآمد این است که درآمدهایی که از طرق مختلف به یک فرد می‌رسد مورد محاسبه قرار گیرد و فرد اظهارنامه مالیاتی را تدوین نماید و سازمان مالیات از آن مالیات دریافت نماید. البته باید عنوان کرد در حالیکه این قانون در قوانین مالیاتی وجود داشته است، اجرا نمی‌شده است. اخیراً بحث مالیات بر مجموع درآمد مطرح شده است ولی در نهایت مورد تأیید دولت قرار نگرفت و به مرحله تدوین لایحه نرسید. صاحب نظران معتقدند که مالیات بر مجموع درآمد باعث بهبود توزیع درآمد خواهد و در اقتصاد ایران باید اجرایی شود. البته یکی از دلایل حذف این ماده از قانون، به دلیل عدم فراهم بودن زیرساخت‌های اجرایی بوده است.

اما یکی از بهترین اتفاقاتی که در این قانون اتفاق افتاده است، جلوگیری از فرار مالیاتی بوده است. یکی از مهمترین معضلاتی که سازمان مالیاتی کشور در مالیات‌های مستقیم با آن مواجه بوده است. مالیات‌های مستقیم طبق مبانی نظری باید موجبات بهبود توزیع درآمد را فراهم آورد در حالی که در کشورهایی که فرار مالیاتی بالاست، نتیجه‌ای معکوس حاصل خواهد شد و با افزایش مالیات‌های مستقیم، توزیع درآمد بدتر خواهد شد. تنها اقلاری که مالیات مستقیم را به صورت واقعی می‌پردازند کارمندان دولتی و اقلار کم درآمد جامعه هستند در حالی که اقلار ثروتمند به راحتی می‌توانند از پرداخت مالیات طفره ببرند و مالیات واقعی را نپردازند. بنابراین این نوع مالیات موجبات بدتر شدن توزیع درآمد را فراهم می‌آورد.

در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم، ضمانت اجرایی بسیار جدی گرفته شده است و این اجازه به سازمان امور مالیاتی داده شده است که از تمامی نهادهای ذی‌ربط بتواند در مورد افراد استعلام لازم را بگیرد و از نقل و انتقالات صوری جلوگیری به عمل بیاورد. بنابراین با افزایش ضمانت اجرایی، می‌تواند از فرار مالیاتی جلوگیری به عمل بیاورد. در حالی که در سیستم قبلی بحث ضمانت‌های اجرایی خیلی ضعیف‌تر بوده است و اگر کسی از پرداخت مالیات طفره می‌رفت، سازمان مالیات خیلی راحت نمی‌توانست با ابزارهای متعدد فرد خاطی را وادار به پرداخت مالیات نماید. در همین راستا، بحث گرفتن اطلاعات از نهادهای ذی‌ربط بوده است و نهادهای ذی‌ربط موظف به ارائه اطلاعات به سازمان مالیات شوند. بنابراین با این مهم، مسئله شناسایی افراد به راحتی حل خواهد شد و سازمان مالیات به راحتی می‌تواند افراد را شناسایی نماید. در واقع بانک اقتصادی جامع تشکیل می‌شود و سازمان مالیات برای تعیین میزان درآمدها، سپرده‌های بانکی، میزان تراکنش‌های بانکی افراد و دارایی‌های افراد مشکل خاصی نخواهد داشت. بنابراین در این قانون تمهیداتی اندیشیده شده است که برای سازمان مالیاتی این امکان باشد که بتواند افراد را شناسایی نماید.

از طرفی در قانون جدید نکته اصلی تعریف پایه‌های مالیاتی جدیدی است که از آن طریق بتواند درآمدهای دولت را از طریق مالیات افزایش دهد. بنابراین دولت توانسته است بعضی از نکات مورد نظر خود را در قانون مالیات مستقیم بگنجانند. اما نکته اصلی در مورد این قانون این است که زمانی که کشور شرایط رکودی را تجربه می‌کند، چرا مالیات‌ها باید افزایش یابد؟ در حالی که شرایط و سیاست‌ها باید به گونه‌ای رقم بخورد

که کشور به دوران رونق اقتصادی برسد، سیاست‌هایی اجرا می‌شوند که اهداف را نقض می‌کنند. افزایش پایه‌های مالیاتی یعنی گرفتن مالیات بیشتر از اقتصاد و اقتصاد که نیز به حمایت بیشتر دارد، توان پرداخت مالیات را ندارد. بنابراین نکته اصلی همین است که سیاست‌گذاران به دنبال رونق اقتصادی هستند یا تامین هزینه‌هایشان؟! قضاوت در مورد این نکته البته کمی سخت نیز است. زیرا زمانی کشور با کاهش درآمدهای نفتی مواجه شده است، سخت است که دولت بتواند هزینه‌های خویش را از درآمدهای نفتی تامین نماید. بنابراین دولت به فکر مالیات‌های می‌افتد که تعریف پایه‌های مالیاتی جدید، از پیامدهای آن است.

اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در حالی به مجلس ارائه شد که کشور وضعیت خاصی را تجربه می‌کرد. طبیعتاً شرایط کشور، در تصمیم‌گیری برای این اصلاحیه تاثیرگذار بوده است. کشور در سال‌های گذشته شرایط رکود تورمی را در ابتدا و سپس شرایط رکودی را تجربه نمود. مهم‌ترین معضلی که دولت‌مردان با آن مواجه بوده اند، معضل رکود و بیکاری فراگیر بوده است و ارائه اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم به مجلس، طبیعتاً به معنای دریافت مالیات‌های بیشتر بوده است. بنابراین یکی از مهمترین نقدهایی که به این قانون وارد می‌شود، مربوط به خود قانون نبوده است بلکه به زمان تحویل آن به مجلس مرتبط است که کشور شرایط مطلوبی را تجربه نمی‌کرده است. شاید خود قانون نقضی نداشته باشد و ارائه آن در زمانی بهتر، می‌توانست مخالفانی کمتر را به خود ببیند، ولی این مهم اتفاق نیفتاد و اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در بدترین شرایط ممکن اقتصادی به مجلس ارائه شد. به عنوان مثال شاید اگر وضعیت کشور، دوران رونق بود، مالیات بر عایدی سرمایه مورد اجرا قرار می‌گرفت. بنابراین زمانی که اقتصاد شرایط رکودی را تجربه می‌کند، نباید سیاستمداران فشار برای افزایش دریافت مالیات بیاورند. بنابراین زمانی که قانون مالیات‌های مستقیم به تصویب می‌رسد، یعنی سیاستمدار قصد دارد مالیات بیشتری اخذ کند. بنابراین این قانون مالیات ضد تولیدی نیست ولی زمان اجرای آن زمان مناسبی نیست. و بنابراین اجرای این مالیات‌ها در زمان رکودی، امکان تشدید رکود را موجب خواهد شد. نکته مثبت دیگری که در این طرح در نظر گرفته شده است، خود اظهاری مؤدیان مالیاتی است که نوعی سیاست تشویقی است که خود افراد به بیان درآمدها و منابع درآمدی خود بپردازند. از طرفی باعث کاهش هزینه‌های اجرایی نظام مالیاتی نیز خواهد شد. بنابراین یکی از سیاست‌های بسیار مفید، همین سیاست خود اظهاری است که توسط مؤدیان انجام می‌شود. از طرفی بحث خوش‌حسابی مالیاتی نیز در نظر گرفته شده است و اینها می‌توانند در جهت افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و از طرفی کاهش هزینه‌های جمع‌آوری مالیات بسیار موثر و مفید عمل نمایند.

۶- جمع‌بندی

مالیات‌ها یکی از مهمترین درآمدهای دولت محسوب می‌شود که بحث‌ها پیرامون آن همیشه بالا بوده است. زیرا مالیات‌ها علاوه بر افزایش درآمد دولت، تاثیر بسیار مهم دیگری نیز در اقتصاد خواهند داشت که آن اثر، بحث توزیع درآمد است. توزیع درآمد همواره به عنوان پیامد هر سیاستی از جمله سیاست مالی در نظر گرفته می‌شود. بنابراین تصویب اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم با چالش‌های بسیار جدی مواجه بوده است که شرایط اقتصادی کشور در زمان تصویب قانون مالیات‌ها، یکی از اثرات آن بوده است. کشور در زمان ارائه این قانون به مجلس، دچار شرایط رکودی بوده است که کمی تصویب برخی مواد این قانون را با مشکل مواجه نمود. چالش دومی که این قانون با آن مواجه بوده است، بحث‌های توزیعی آن بوده است؛ به طوری که نگاه‌ها متوجه پیامد این سیاست‌ها بوده است. در شرایط خاص اقتصادی کشور، بحث توزیع درآمد و همچنین تاثیر این مالیات‌ها بر سیستم تولید بسیار حساس بوده است. اینکه این مالیات‌ها چه تاثیری بر تولید می‌گذارد نقطه اختلاف صاحب‌نظران بوده است، به طوری که این موضوع مطرح بوده است که آیا این سیستم مالیات، مالیات رکودی است یا خیر؟

در ادامه بحث به برخی اصلاحات انجام شده پرداخته شد و نقدهای وارد بر آن شرح داده شد. برخی اصلاحات بسیار مفید بوده‌اند که یکی از آنها بحث ضمانت‌های اجرایی است که به منظور شناسایی و ستاندن مالیات از متخلفان و متخلفان بسیار مفید بوده است. سازمان مالیاتی با کسب مجوز به راحتی می‌تواند به شناسایی درآمدها و دارایی‌های افراد بپردازد و مالیات حقیقی را محاسبه نماید و همچنین از فرار مالیاتی جلوگیری نماید. از طرفی دیگر سیستم اظهارنامه مالیاتی و سیاست‌های تشویقی مربوط به آن یکی از کاراترین سیاست‌ها بوده است که هم می‌تواند هزینه‌های جمع‌آوری مالیات‌ها را کاهش دهد و هم می‌تواند درآمدهای دولت را افزایش دهد. همچنین در این بررسی، بحث مالیات بر خانه‌های خالی مطرح شد که همواره در حال آمد و رفت از قانون مالیات‌های مستقیم بوده است که در قانون جدید دوباره این قانون گنجانده شده است. ولی موافقان و مخالفان بسیاری در مورد این ماده وجود دارند که یکی از چالش‌های اساسی سازمان مالیات محسوب می‌شود. یکی دیگر از نکات، تعریف پایه‌های مالیاتی جدید بوده است تا دولت بتواند درآمد بیشتری کسب نماید که این ماده نیز جای بحث دارد، زیرا شرایط رکودی کشور، باعث شده تا اقتصاد توانایی مالیات پرداختن بالایی نداشته باشد. در پایان می‌توان گفت که جدی گرفتن بحث ضمانت‌های اجرایی، یکی از بهترین موادی است که در قانون جدید گنجانده شده است که می‌تواند از فرار مالیاتی جلوگیری نماید و از طرفی خود اظهارهای مالیات‌ها را به سمتی برود که افراد بتوانند از مالیات و پرداختن مالیات فرار نمایند. بنابراین ایجاد زیر ساختی نظیر شناسنامه اقتصادی برای فعالین اقتصادی می‌تواند راهی موثر برای دریافت مالیات باشد.

۷- منابع

- دانش جعفری، داوود؛ شقاقی‌مهر، وحید؛ همکاران، ایران در افق ۱۴۰۴، تهران، نشر الغدیر، ۱۳۹۳.
- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، خلاصه تحولات اقتصادی کشور، سال‌های مختلف.
- سخنور، محمد، تاثیر اندازه دولت بر رشد اقتصادی و تعیین اندازه بهینه دولت در ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران، ۱۳۸۴.
- سیفی‌پور، رویا، رضایی، محمد قاسم، بررسی عوامل بر توزیع درآمد با تاکید بر مالیات‌ها، پژوهشنامه مالیات، شماره دهم (مسلول ۵۸)، صفحات ۱۴۲-۱۲۱، ۱۳۹۰.
- کردبچه، محمد، بررسی درآمدهای مالیاتی در ایران، مجله برنامه و بودجه، شماره ۲۸ و ۲۹، ۱۳۸۴.
- مهرآرا، محسن؛ اصفهانی، پوریا، بررسی رابطه بین توزیع درآمد و ساختار مالیاتی کشورها کشورهای منتخب، پژوهشنامه مالیات، شماره بیست و هشتم (مسلول ۷۶)، زمستان ۱۳۹۴.
- Musgrave, R. A., Thin, T., Income Tax Progression, *Journal of Political Economy*, No. 56, 498-514, 1948.
- Torres, C., Mellbye, K., Brys, B., Trends in Personal Income Tax and Employee Social Security Contribution Schedule», *OECD Taxation Working Papers*. Paris, France, paper # 12, 2012.