

اندازه‌گیری وقفه‌های قانونی مالیاتی و آثار منفی آن در ایران

احمد زمانی - محسن کلاتری

تأخیر در وصول به‌موقع مالیات‌ها یکی از ویژگی‌های منفی نظام مالیاتی است. آثار منفی وقفه‌های مالیاتی به‌منحوی که در این مقاله مورد بررسی قرار گرفته‌اند، بسیار گسترده و غیرقابل اغماض‌اند. ضمن ارائه طبقه‌بندی جدیدی از انواع وقفه‌های مالیاتی در این مطالعه، الگویی برای اندازه‌گیری وقفه‌های قانونی مالیاتی طراحی شده و وقفه‌های قانونی در دو بخش مشاغل و شرکت‌ها محاسبه گردیده‌اند. اندازه‌گیری اثر وقفه‌های قانونی در گزینه‌های مختلف متناظر با دوره‌های مطلوب (پیشنهادهای) وصول مالیات، حاکی از این است که حذف وقفه‌های قانونی موجود در مالیات بر شرکت‌ها به میزان ۲۱/۴ - ۱۶/۲ درصد و بر مالیات بر مشاغل به میزان ۱۷/۴ - ۱۱/۸ درصد از کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی در این بخش‌ها ممانعت به‌عمل خواهد آورد. درحالی‌که حذف وقفه‌های غیرقانونی و سایر وقفه‌ها (شامل وقفه‌های ناشی از عملکرد سازمان مالیاتی) مستلزم صرف هزینه است (با توجه به‌وجود محمل قانونی در قانون مالیات‌های مستقیم). و حذف وقفه‌های قانونی با هزینه ناچیز و تنها با اتخاذ شیوه اجرایی مناسب در سازمان مالیاتی میسر است.

مقدمه

تأخیر در جمع‌آوری مالیات یکی از موضوعات مهم در مباحث کاربردی و اجرایی مالیات‌ها است. از آن‌جا که سرعت عمل و همچنین کوشش سازمان مالیاتی در جمع‌آوری مالیات‌ها از شاخص‌های مهم کارایی نظام مالیاتی است، وقفه در اجرای فرایند تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی به‌عنوان یک عامل منفی در ارزیابی عملکرد نظام‌های مالیاتی تلقی می‌شود. با وجود این، وقفه‌های مالیاتی را نمی‌توان صرفاً به‌عملکرد سازمان مالیاتی نسبت داد. بررسی وقفه‌های مالیاتی هم در تحقیقات خارجی و هم تحقیقات داخلی دارای پیشینه مطالعاتی است. ویژگی مشترک این مطالعات این است که در همه آن‌ها وقفه‌های مالیاتی عموماً از جنبه تأثیر آن‌ها بر کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی مد نظر قرار گرفته‌اند.

برخی برآوردهای انجام شده زیان حاصل از وقفه‌های مالیاتی در بخش شرکت‌ها و مشاغل را در کشور برحسب افت درآمد واقعی به ترتیب معادل ۴۳ درصد و ۳۹ درصد درآمد مالیاتی این بخش‌ها نشان می‌دهد.^۱ هرچند که در مطالعه حاضر نیز آثار منفی وقفه‌های مالیاتی از این بُعد مورد بررسی و اشاره قرار می‌گیرد، با وجود این، سایر آثار منفی وقفه‌های مالیاتی نیز در آن مد نظر قرار گرفته است. ویژگی دیگر این مطالعه پرداختن به موضوع وقفه‌های قانونی مالیاتی به جای بررسی کلی وقفه‌های مالیاتی در کشور است. کاهش یا حذف کلی وقفه‌های مالیاتی ممکن است مستلزم به کارگیری تمهیدات خاص و هزینه‌های قابل توجهی باشد، درحالی‌که حذف وقفه‌های قانونی وظیفه آسان‌تری است.

در این خصوص، تسریع در وصول مالیات‌ها به مفهوم کاهش و یا حذف وقفه‌های قانونی است. در برخی کشورها ساختار نظام مالیاتی در راستای حداقل‌سازی این وقفه‌ها است. در فرانسه شرکت‌ها ملزم هستند در هر سال مالی طی چهار قسط مالیات عملکرد همان سال را پرداخت کنند. در دانمارک قانون مالیاتی برنامه پیش‌پرداخت اختیاری مالیات را همراه با نرخ مالیاتی تشویقی به میزان ۴ درصد کمتر از نرخ‌های معمول ملاک عمل قرار داده است. در نروژ ۵۰ درصد مالیات برآورد شده هر سال برای همان سال پرداخت می‌شود. ماده ۱۶۳ قانون مالیات‌های مستقیم در کشور ما، وزارت امور اقتصادی و دارایی را مجاز به مکلف کردن مؤدیان مالیاتی به پرداخت مالیات هر سال به‌طور علی‌الحساب به‌نسبتی از مالیات قطعی شده سنوات قبل و یا به‌نسبتی از حجم فعالیت کرده است. با این حال، علی‌رغم زیان‌های ناشی از تأخیر در پرداخت مالیات و اهمیت کاهش وقفه‌های مالیاتی و نیز وجود محمل قانونی برای کاهش این وقفه‌ها، بخش عمده‌ای از مالیات‌ها با تأخیر قابل توجه وصول می‌شوند.

بخش دوم این مطالعه به تحلیل انواع وقفه‌های مالیاتی و علل آن‌ها اشاره دارد. بررسی وقفه‌های مالیاتی در قوانین مالیاتی شرکت‌ها و مشاغل موضوع بخش سوم این مطالعه است. در بخش چهارم آثار منفی وقفه‌های مالیاتی مورد بررسی قرار می‌گیرند. ارائه یک الگو برای اندازه‌گیری وقفه‌های قانونی مالیاتی و اندازه‌گیری این وقفه‌های قانونی در بخش‌های مالیات بر شرکت‌ها و مشاغل در ایران طی سناریوهای مختلف در بخش پنجم صورت می‌گیرد. بخش

۱. انوش علیزاده، «برآورد زیان ناشی از تأخیر در وصول مالیات»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی، ۱۳۷۵.

ششم به‌اندازه‌گیری زیان‌های حاصل از وقفه‌های قانونی مالیاتی در دو بخش مالیاتی مذکور اختصاص دارد. در بخش نهایی، نتیجه‌گیری و پیشنهادها ارائه شده است.

تحلیل و طبقه‌بندی وقفه‌های مالیاتی

به‌منظور دستیابی به‌نتایج بهتر از بررسی وقفه‌های مالیاتی، قبل از هرچیز باید به تفکیک علل ایجادکننده این نوع وقفه‌ها پرداخت. ویتو تانزی وقفه‌های مالیاتی یا تأخیر در جمع‌آوری مالیات‌ها را به‌عنوان «فاصله زمانی که طی آن مالیات باید پرداخت شود، با زمانی که مالیات واقعاً پرداخت می‌شود» تعریف می‌کند. وی بر همین اساس تأخیر در پرداخت مالیات را به دو بخش تأخیر قانونی و تأخیر غیرقانونی تقسیم می‌کند.^۱

وقفه‌های مالیاتی را با توجه به عوامل دخیل در فرایند وصول مالیات نیز می‌توان طبقه‌بندی کرد. تسریع در بسیج منابع مالیاتی برای دولت یکی از شاخص‌های مهم کارایی کلی در هر نظام مالیاتی است. کاربرد مفهوم کارایی کلی از این جهت است که کارایی نظام مالیاتی لزوماً در کارایی سازمان مالیاتی خلاصه نمی‌شود. در یک نظام مالیاتی کارا سه جزء اصلی این نظام، (۱) قانون مالیاتی، (۲) سازمان مالیاتی، و (۳) مؤدیان مالیاتی، به‌بهترین نحو در فرایند بسیج درآمدهای مالیاتی مشارکت می‌کنند. در این چارچوب وقفه‌های مالیاتی را می‌توان به سه بخش تفکیک نمود.

۱. وقفه‌های قانونی مالیاتی

منظور از وقفه‌های قانونی «فاصله زمانی بین موعد مقرر قانونی پرداخت مالیات با زمان تحقق درآمد مشمول مالیات» است. بدیهی است این بخش از وقفه‌ها تنها در حدود تعیین حداقل مهلت لازم برای تأدیه بدهی مالیاتی پس از تحقق درآمد قابل قبول‌اند، و باید قوانین مالیاتی به‌گونه‌ای تنظیم شوند که پرداخت‌های مالیات در سریع‌ترین زمان ممکن تحقق یابند.

۱. بهادر بهاء‌الدینی، «زیان‌های ناشی از تأخیر وصول مالیات»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شیراز، ۱۳۷۳.

۲. وقفه‌های غیرقانونی

این بخش از تأخیرها در وصول به موقع درآمدهای مالیاتی مربوط به دو انگیزه (۱) تلاش مؤدیان مالیاتی در جهت گریز مالیاتی؛ (۲) به تعویق انداختن پرداخت بدهی‌های مالیاتی و استفاده از منافع حاصل از این تأخیر به ویژه در شرایط تورمی است. از نظر اقتصادی، تورم در جهت منافع بدهکاران (و به زیان بستانکاران) است و هرچه میزان تورم و مدت به تأخیر افتادن پرداخت بدهی‌ها بیشتر باشد، میزان این انتفاع (زیان) بیشتر است. گرچه این تلاش از جهت امکان‌گریز مالیاتی نهایتاً ناموفق مانده است^۱، لیکن از جهت کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی، تأخیر مذکور به ویژه در نرخ‌های تورم بالا می‌تواند یک نوع موفقیت برای این بخش از مؤدیان مالیاتی به حساب آید. عوامل متعددی در شکل‌گیری این وقفه‌ها مؤثرند، لیکن نارسایی‌های نظام مالیاتی و عدم وجود فرهنگ غنی مالیاتی از جمله اهم این عواملند. کاهش این نوع وقفه‌ها علاوه بر نیاز به برخورداری از یک سازمان مالیاتی کارآمد، از طریق افزایش انگیزه‌های تشویقی پرداخت مالیات و پرداخت به موقع مالیات و نیز افزایش نرخ مؤثر واقعی^۲ جرائم تأخیر در پرداخت نیز تا حد زیادی امکان‌پذیر است.

۳. سایر وقفه‌ها

این بخش از وقفه‌های مالیاتی با توجه به تعاریف و تفکیک یاد شده در خصوص وقفه‌های قانونی و غیرقانونی مالیاتی، عملاً در حد فاصل بین وقفه‌های قانونی و غیرقانونی قرار می‌گیرند. این وقفه‌ها از یک سو ناشی از مهلت‌های قانونی اعطایی به مأموران و حتی مؤدیان مالیاتی در مراحل مختلف (شامل صدور برگ تشخیص، ابلاغ، اعتراض و حتی رسیدگی توسط ممیز کل در مواد ۱۵۶ و ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم) هستند، و لذا ممکن است در مقوله وقفه‌های قانونی به حساب آورده شوند. از سوی دیگر، تاجایی که عدم اقدام به موقع مأموران مالیاتی در خصوص این مراحل دلیل این وقفه‌ها است، می‌توان آن‌ها را یک عمل

۱. ناموفق بودن این تلاش از این جهت است که در هر حال بخشی از پرداخت‌های به تعویق افتاده مالیاتی که ناشی از فرار مالیاتی است، تنها در صورت افتادن در تور مالیاتی و نهایتاً پرداخت مالیات، جزو وقفه‌های مالیاتی محسوب می‌شوند، وگرنه آن بخش از فرارهای مالیاتی را که کاملاً موفق می‌شوند، نمی‌توان جزو وقفه‌های مالیاتی به حساب آورد.

۲. منظور از نرخ مؤثر واقعی جرائم مالیاتی در این جا، نرخ‌های قانونی جرائم تأخیر و فرار مالیاتی پس از تعدیل با متوسط نرخ تورم و نیز تعدیل آن با تخفیفات و بخشودگی‌هایی است که سازمان مالیاتی معمولاً در مرحله وصول مالیات به مؤدیان مالیاتی که مبادرت به تأخیر در پرداخت و یا اقدام به گریز مالیاتی کرده‌اند، اعطا می‌کند.

خلاف به حساب آورد و بدین علت وقفه‌های حاصل را غیرقانونی تلقی کرد. با این حال و علی‌رغم موارد پیش‌گفته، با توجه به دو عامل زیر به‌طور صریح نمی‌توان وقفه‌های مذکور را صرفاً قانونی و یا غیرقانونی به حساب آورد:

۱. نارسایی‌های موجود در نظام مالیاتی (شامل عدم برخورداری از یک سیستم جامع اطلاعات مالیاتی، فقدان امکانات و نیروی انسانی کافی در بخش‌های مختلف مالیاتی، عدم برخورداری نیروی انسانی سازمان مالیاتی از آموزش و تخصص کافی، سهل‌انگاری‌ها و مدیریت‌های ناکارا و نهایتاً فقدان سیستم تشویقی مطلوب در رابطه با کارکنان سازمان مذکور) که آثار آن‌ها بر این وقفه‌ها کاملاً مشهود است به‌سختی قابل کمتی کردن است.

۲. عدم امکان قضاوت در خصوص این‌که آیا مهلت‌های قانونی فوق‌الذکر با توجه به نارسایی‌های مذکور در حد لازم و کافی هستند و یا اینکه بیش از حد لازم بوده و از طریق سهل‌انگاری مأمورین مالیاتی مورد سوء استفاده قرار می‌گیرند.

وقفه‌های قانونی مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم

در این مطالعه وقفه‌های مالیاتی نه از دیدگاه تأخیرهای ایجاد شده در فرایند تشخیص، وصول و پرداخت مالیات‌ها (که در قسمت‌های پیشین مورد اشاره قرار گرفت) بلکه از نظرگاه وقفه‌های قانونی در قانون مالیات‌های مستقیم مورد بررسی قرار می‌گیرند. براساس این نحوه نگرش در خصوص وقفه‌های مالیاتی، با توجه به مطالب یاد شده، وقفه‌های قانونی مالیات به صورت فاصله زمانی بین تحقق درآمد (امکان پرداخت مالیات) با حداکثر مهلت قانونی تعیین شده در قانون مالیات‌های مستقیم به‌منظور پرداخت مالیات مذکور تعریف می‌شود. سنگ بنای تحلیل وقفه‌های مالیاتی از این دیدگاه در این مطالعه از یک سو هدف افزایش ارزش خالص درآمدهای مالیاتی (حفظ ارزش و افزایش وصولی مالیات) و از سوی دیگر کاهش تبعیض بین بخش‌های مختلف مالیاتی است. هرچند که حذف وقفه‌های مالیاتی می‌تواند از طریق حذف سایر آثار منفی مورد اشاره بی‌آمدهای مثبت دیگری را نیز به دنبال داشته باشد. به‌منظور بررسی چگونگی وقفه‌های مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم، به چگونگی فرایند پرداخت مالیات‌ها در مورد برخی انواع مالیات بر درآمد در بخش‌های مختلف مالیاتی اشاره می‌شود.

مالیات حقوق

به موجب ماده ۸۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن، پرداخت‌کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلف‌اند مالیات متعلق را براساس درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ مقرر محاسبه و ظرف مدت سی روز به حوزه مالیاتی پرداخت کنند. همچنین براساس ماده ۹۰ قانون مذکور، در مواردی که پرداخت‌کنندگان حقوق مالیات متعلقه را در موعد مقرر مذکور نپردازند و یا کمتر از میزان واقعی پرداخت کنند، حوزه مالیاتی مکلف است مالیات متعلقه را به انضمام جرایم موضوع این قانون محاسبه و از پرداخت‌کنندگان حقوق مطالبه نماید. (همچنین طبق قسمت اخیر همین ماده، مالیات مذکور قطعی است و چنانچه در موعد مقرر مذکور پرداخت نشود، از طریق عملیات اجرایی وصول خواهد شد.) مفاد مواد مذکور حاکی از توجه خاص قانون مالیات‌های مستقیم به دریافت مالیات حقوق در زمان تحقق درآمد از مؤدیان مالیاتی است. به نظر می‌رسد که مهلت یک ماهه تعیین شده، با توجه به اشراف قانون‌گذار بر مراحل مختلف اداری پرداخت حقوق و مزایا در واحدهای پرداخت‌کننده حقوق و مزایا و زمان مورد نیاز برای انجام سایر مراحل اداری به منظور محاسبه و پرداخت مالیات توسط مؤدیان به حوزه‌های مالیاتی، در حد کافی تعیین شده باشد. به ویژه این که مطابق موارد یاد شده، قانون مالیاتی این پرداخت را پرداخت قطعی تلقی می‌کند و لذا مهلت یک ماهه مذکور ضروری به نظر می‌رسد. از این رو، چنین استنباط می‌شود که فرایند پرداخت مالیات حقوق در قانون مالیاتی فاقد هرگونه وقفه قانونی است.

مالیات مشاغل

براساس ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم، مؤدیان موضوع ماده ۹۶ این قانون (که به موجب همین ماده مکلف به تنظیم و نگهداری دفاتر قانونی‌اند) و همچنین آن دسته از صاحبان مشاغل که بدون الزام به نگهداری دفاتر قانونی، اقدام به نگهداری دفاتر قانونی می‌کنند، مکلف‌اند اظهارنامه مالیاتی مربوط به فعالیت‌های شغلی خود را در یک سال مالیاتی براساس مقررات تنظیم و تا آخر تیر سال بعد به حوزه مالیاتی محل شغل خود تسلیم کنند و مالیات متعلقه را به نرخ‌های مقرر در قانون پرداخت نمایند. همچنین به استناد تبصره ۵ ماده مذکور،

سایر مؤدیان مالیاتی بخش مشاغل مکلف‌اند اظهارنامه مالیاتی خود را تا پایان اردیبهشت سال بعد به حوزه مالیاتی محل فعالیت خود تسلیم کنند.

شایان توجه است که با توجه به دو موضوع (۱) سهم اندک مؤدیان مالیاتی موضوع ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم که به صورت شخص حقیقی فعالیت می‌کنند، در کل عده مؤدیان مالیاتی بخش مشاغل، و (۲) عدم نگهداری دفاتر قانونی توسط بخش وسیعی از مؤدیان مالیاتی موضوع ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم عملاً درصد بسیار ناچیزی از کل مؤدیان مالیاتی بخش مشاغل مشمول تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات سال عملکرد تا پایان تیر سال بعد می‌شوند. لذا ملاک تعیین وقفه قانونی مالیات مشاغل را می‌توان تا پایان اردیبهشت سال بعد مد نظر قرار داد.

باتعمیم وقفه قانونی مالیات مشاغل تا پایان اردیبهشت برای همه مؤدیان، در واقع وقفه زمانی کمتر برآورد می‌شود. این امر عملاً موجب کوچک‌تر نشان دادن اثر وقفه‌ها در مباحث بعدی خواهد بود که یک فرض خوش‌بینانه در محاسبه اثر وقفه‌ها محسوب می‌شود.

مالیات بر شرکت‌ها

مهلت پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی مطابق ماده ۱۱۰ ق.م.م تبعیز گردیده است. به موجب این ماده اشخاص حقوقی مکلف‌اند اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر قانونی خود را حداکثر تا چهار ماه پس از سال مالیاتی به حوزه مالیاتی اقامتگاه قانونی خود تسلیم و مالیات متعلقه را پرداخت نمایند. شایان ذکر است به استناد تبصره یک ماده فوق‌الذکر مهلت مذکور برای شرکت‌های دولتی با ارائه دلایلی که مورد قبول وزارت امور اقتصادی و دارایی باشد حداکثر تا شش ماه قابل تمدید است. از این رو ملاک تعیین وقفه قانونی مالیاتی برای شرکت‌های غیر دولتی و آن دسته از شرکت‌های دولتی که درخواست تمدید مهلت قانونی را ندارند، چهار ماه پس از سال مالی و برای شرکت‌های دولتی که درخواست تمدید مهلت قانونی مذکور را دارند، در صورت موافقت سازمان مالیاتی ۶ ماه پس از پایان سال مالی است.

آثار منفی (زیان‌های) وقفه‌های مالیاتی

وقفه‌های مالیاتی دارای آثار منفی گسترده‌ای هستند. از نظر کارکردهای مالیات در مباحث نظری، وجود وقفه در نظام مالیاتی تا جایی که به مفهوم نقص در سیستم کلی مالیاتی یک کشور است، از طریق ایجاد اشکال و تأخیر در کارکردهای سه‌گانه توزیعی، تخصیصی و تشبیتی مالیات‌ها می‌تواند هم اقتصاد کشور و هم اقتصاد بخش دولتی را دچار آسیب کند. آثار منفی وقفه‌های مالیاتی در تمام مطالعات انجام شده پیرامون این موضوع عموماً به بررسی کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی ناشی از وجود تأخیر در جمع‌آوری مالیات‌ها محدود می‌شود. این اثر منفی یکی از بارزترین و قابل‌سنجش‌ترین آثار منفی وقفه‌های مالیاتی است. در این مطالعه نیز ضمن اندازه‌گیری این وقفه‌ها و زیان حاصل از آن با توجه به میزان تورم، بر این موضوع تأکید خاصی شده است. با وجود این، انواع عواقب منفی وجود وقفه در جمع‌آوری مالیات‌ها (بر ساختار کلی اقتصاد و نیز ساختار بودجه دولت) را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی

واریز سریع و به‌موقع درآمدهای مالیاتی به‌خزانه دولت و تخصیص سریع‌تر اعتبارات برای انجام هزینه‌های بودجه دولت، منجر به کاهش بار مالی هزینه‌های دولت خواهد شد. این استدلال با توجه به این واقعیت استحکام می‌یابد که هزینه‌های بخش دولتی نیز از تورم در امان نیستند، گرچه ممکن است به‌ظاهر فشار تورم بردوش دولت به اندازه این فشار بر بخش خصوصی سنگینی نکند. در هر حال، تا جایی که تأخیر در انجام خرید کالاها و خدمات ناشی از تأخیر در دریافت‌های بودجه است، این امر در ارتباط با اثر منفی تأخیر در تأدیه بدهی‌های مالیاتی (با توجه به سهم درآمدهای مالیاتی در کل درآمدهای دولت) قابل توجه است. برخی مشکلات بودجه‌ای از جمله مازاد عملکرد هزینه‌ها نسبت به مبالغ مصوب بودجه، و نیز عدم تحقق کامل فیزیکی پروژه‌ها، طرح‌ها و فعالیت‌های دستگاه‌های دولتی نسبت به میزان مصوب به علت تأخیر در تخصیص به‌موقع اعتبارات و یا به‌علت افزایش قیمت کالاها و خدمات طی دوره تأخیر، می‌تواند از جمله مظاهر بروز آثار منفی وقفه‌های مالیاتی محسوب شود. به‌طور کلی، وقفه‌های مالیاتی از طریق کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی عملاً منجر به کاهش

درآمدهای دولت در هر دوره می‌شوند. در این ارتباط برخی مطالعات انجام شده همچون مطالعه تانزی^۱ و همچنین مطالعه چودری^۲ به بررسی اثر همزمان سیاست مالی تورمی و وقفه‌های مالیاتی بر درآمدهای دولت پرداخته‌اند. گرچه در این مطالعه نیز به موضوع نقش وقفه‌های مالیاتی بر تورم اشاره شده است، در اندازه‌گیری زیان وقفه‌های مالیاتی، قطع نظر از منشأ ایجاد تورم، تورم به عنوان یک متغیر برونزا و تعیین شده در نظر گرفته شده است.

تبعیض میان مؤدیان مالیاتی

مجموع وقفه‌های مالیاتی بر ایند تأخیر در پرداخت مالیات بخش‌های مختلف مالیاتی است. در این میان برخی بخش‌های مالیاتی همچون مالیات حقوق و مالیات نقل و انتقالات و سرفقلمی در ایران (به‌ویژه مالیات حقوق کارکنان دولت) تقریباً فاقد هرگونه تأخیرند. در حالی که در برخی دیگر همچون مالیات بر شرکت‌ها، مالیات مشاغل و مالیات مستغلات علاوه بر وقفه‌های قانونی، با تعویق در رسیدگی‌ها، تشخیص و نیز تأخیر در پرداخت مواجه‌اند. این موضوع عملاً به مفهوم تبعیض بین صاحبان منابع مختلف درآمد است. علاوه بر این، در خصوص بخشی از وقفه‌های مالیاتی که ناشی از عملکرد سازمان مالیاتی است، عملکرد متفاوت و ضعیف برخی حوزه‌های مالیاتی در مقایسه با دیگر حوزه‌ها، منجر به تبعیض در میان مؤدیان مالیاتی حتی در یک بخش خاص مالیاتی نیز می‌شود.

کاهش انگیزه پرداخت مالیات

اصولاً حتی در بهترین شرایط و بالاترین سطح مشارکت مردم در پرداخت مالیات‌ها در کشورها، همواره انگیزه برای عدم پرداخت مالیات وجود دارد. هرچند این انگیزه می‌تواند تحت تأثیر عوامل مختلفی قرار گیرد، به هر حال کندی سرعت وصول مالیات‌ها خود عامل مؤثری بر کاهش انگیزه مؤدیان مالیاتی در پرداخت مالیات است. اگرچه کمی کردن این ارتباط کار مشکلی است، اما چنین تصور می‌شود که گسترش وقفه‌های مالیاتی اثر منفی

1. Vito Tanzi, "Inflation, Real Tax Revenue & the Case for Inflationary Finance, Theory with Application to Argentina," *IMF Staff Papers*, Vol. 25, No.3, 1978.

2. Nurun N. Choudhry, "Collection Lags, Fiscal Revenue & Inflationary Financing, Empirical Evidence & Analysis," *IMF WP/91/41*.

شدیدی برانگیزه مؤدیان مالیاتی در پرداخت مالیات دارد. به‌طور کلی، وجود وقفه‌های مالیاتی طولانی در نظام مالیاتی از طریق کاهش انگیزه پرداخت در بلند مدت، منجر به تضعیف فرهنگ مالیاتی و کاهش درآمدهای اسمی مالیاتی نیز می‌شود.

فشار مالی و روانی ناشی از عدم تخصیص بدهی مالیاتی از درآمدهای هر دوره وقفه‌های مالیاتی منجر به عدم رعایت اصل کسر هزینه‌های هر دوره از درآمدهای همان دوره می‌شود. از سوی دیگر، هرچه دوره‌های پرداخت مالیات کوچک‌تر باشد، امکان پرداخت مالیات برای مؤدیان مالیاتی آسان‌تر خواهد بود. انباشت تعهد مالیاتی حتی برای یک سال مالی، هنگام پرداخت مالیات، علاوه بر فشار مالی، فشار روانی قابل توجهی را بر مؤدیان مالیاتی وارد می‌آورد. درحالی‌که پرداخت این بدهی در دوره‌های کوچک‌تر منجر به حذف این فشار توأم مالی و روانی می‌شود. این فشار هنگام افزایش دوران تأخیر به‌چند سال به‌مراتب شدیدتر است.

همچنین وجود وقفه‌های مالیاتی طولانی منجر به تغییر نتایج محاسبات کشش مالیاتی می‌شود. بسته به این‌که درآمد مالیاتی به‌قیمت جاری و یا قیمت زمانی که این مالیات‌ها واقعاً باید وصول شوند، محاسبه گردد.^۱

سیاست تأمین کسری بودجه و تشدید تورم

عدم وصول به‌موقع درآمدهای مالیاتی، از طریق آثار فوق‌الذکر به‌ویژه کاهش انگیزه پرداخت، توان پرداخت و کاهش ارزش اسمی و واقعی این درآمدها، منجر به اتخاذ سیاست‌هایی از سوی دولت برای تأمین کسری بودجه خواهد شد. از آن‌جا که استقراض از بانک مرکزی آسان‌ترین روش تأمین کسری بودجه است، این امر از طریق افزایش تقاضای کل منجر به افزایش نرخ تورم در اقتصاد می‌شود. درحالی‌که (بافرض این‌که میزان استقراض معادل درآمدهای مالیاتی وصول نشده تلقی گردد) مالیات‌های پرداخت نشده در دست مؤدیان مالیاتی از طریق افزایش تقاضا منجر به تشدید تورم می‌شوند. این موضوع با توجه

۱. وینو تانزی، «تورم، تأخیر در جمع‌آوری مالیات و ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی»، ترجمه محمد کردبچه و محسن طلائی، مجموعه مقالات تحقیقی درباره مالیات‌ها، معاونت امور اقتصادی، سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۶۴.

به‌نقش تورم در افزایش انگیزه به تعویق انداختن ادای تعهدات توسط بدهکاران (که در بخش تحلیل و طبقه‌بندی وقفه‌های مالیاتی مورد اشاره قرار گرفت) می‌تواند منجر به ایجاد یک دورباطل در فرایند تداوم وقفه‌های مالیاتی شود.

مطالعه چودری^۱ در این رابطه نشان می‌دهد که تورم مربوط به اتخاذ سیاست مالیه تورمی توسط دولت، از طریق کاهش ارزش درآمد واقعی ناشی از تأخیر در جمع‌آوری درآمدها، منجر به خنثی شدن اثر درآمدی مالیه تورمی در بسیاری از کشورهای مورد مطالعه شده است، به گونه‌ای که عملاً به کارگیری این سیاست را تا حد زیادی محدود ساخته است.

برآورد وقفه‌های قانونی مالیاتی

طراحی مدل وقفه‌های قانونی

متفاوت با نحوه محاسبه وقفه‌های غیرقانونی مالیاتی که از طریق برآورد میانگین تأخیر زمان پرداخت مالیات با مهلت قانونی محاسبه می‌شود، به‌منظور محاسبه وقفه مالیاتی قانونی باید شرایط کنونی موجود در قانون مالیاتی را با الگو یا الگوهای مطلوب مقایسه کرد. بدین مفهوم که در محاسبه وقفه‌های قانونی مالیاتی، سررسید قانونی پرداخت مالیات در شرایط کنونی با سررسیدهای قانونی مطلوب مقایسه می‌شود. چنانچه دوره درآمدی (مطلوب) را که مالیات براساس روش پیشنهادی باید به آن تعلق گیرد و در پایان آن دوره پرداخت شود (برحسب ماه) با n نشان دهیم، و m (برحسب ماه) نشان دهنده فاصله زمانی بین اولین n دوره درآمدی مطلوب با زمان پرداخت مالیات (براساس سررسیدهای کنونی قانون جاری) باشد، براین اساس میانگین تأخیر قانونی از طریق رابطه زیر استخراج می‌شود:

$$L = \frac{n}{12} [m + (m - n) + (m - 2n) + \dots + (m - (\frac{12}{n} - 1)n)] \quad (1)$$

مشروط بر این‌که تعداد جملات داخل کروشه از تعداد دوره‌های پیشنهادی یا مطلوب n در هر سال بیشتر نباشد.

به منظور رفع این محدودیت و به کارگیری فرمول در حالت کلی، رابطه ۱ را می‌توان به صورت زیر نوشت:

$$L = \frac{n}{12} \sum_{i=0}^{i < \frac{12}{n}} (m - in) \quad (2)$$

رابطه ۲ پس از بسط و ساده کردن به صورت زیر خلاصه می‌شود:

$$L = m + \frac{n}{2} - 6 \quad (3)$$

برآورد وقفه‌های قانونی مالیات بر شرکت‌ها

با توجه به مطالب یاد شده، سریع‌ترین زمان پرداخت مالیات بر اساس مهلت قانونی داده شده برای شرکت‌ها ۴ ماه پس از پایان سال مالی است.^۱ بر این اساس، میزان تأخیر قانونی مالیات بر شرکت‌ها بر اساس چهار سناریوی پیشنهادی برای وصول مالیات محاسبه و در جدول شماره ۱ آورده شده است. در سناریوی نخست میزان تأخیر قانونی، با فرض وصول مالیات‌ها به صورت دوره‌ی مطلوب ماهانه ($n = 1$) محاسبه شده است. بر این اساس و با استفاده از مهلت قانونی کنونی ۴ ماه پس از پایان سال مالی، مقدار m برابر ۱۵ ماه می‌شود. در سایر سناریوها نیز میزان وقفه قانونی مالیات بر شرکت‌ها از طریق مقایسه وضعیت کنونی با دوره‌های مطلوب وصول (دوره‌های ۳، ۴ و ۶ ماهه) محاسبه شده است. مطابق ارقام جدول مذکور، در صورت اتخاذ رویه‌های قانونی مناسب به منظور وصول مالیات مطابق سناریوهای ۱ تا ۴ می‌توان به ترتیب به مدت ۹/۵، ۸/۵، ۸ و ۷ ماه در وصول مالیات بر شرکت‌ها (نسبت به وضعیت کنونی) سرعت ایجاد کرد.

۱. هرچند این مدت بنا به تبصره یک ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم برای شرکت‌های دولتی تحت شرایط خاص تا ۶ ماه پس از پایان سال مالی قابل تمدید است، لیکن به دلیل سادگی و با توجه به این‌که میزان استفاده این شرکت‌ها از این مهلت مشخص نیست مهلت مذکور برای تمام شرکت‌ها همان ۴ ماه در نظر گرفته شده است. به هر حال، با توجه به مطالب گفته شده، همانند بخش مشاغل این امر تا حدودی منجر به کوچک‌تر نشان دادن وقفه‌ها خواهد شد.

جدول شماره ۱: وقفه‌های قانونی مالیات بر شرکت‌ها

سناریو (۴)	سناریو (۳)	سناریو (۲)	سناریو (۱)	
$n = 6$	$n = 4$	$n = 3$	$n = 1$	n(ماه)
$m = 10$	$m = 12$	$m = 13$	$m = 15$	m(ماه)
۷	۸	۸/۵	۹/۵	L(ماه)

برآورد وقفه‌های قانونی مالیات بر مشاغل

وقفه‌های قانونی مالیات مشاغل نیز با توجه به مطالب عنوان شده، با فرض مهلت قانونی پرداخت مالیات تا پایان اردیبهشت ماه محاسبه گردیده است. محاسبه وقفه‌های این بخش نیز همانند مالیات بر شرکت‌ها طی چهار سناریوی جداگانه صورت گرفته است. جدول (۲) مدت وقفه‌ها را برحسب هر یک از ۴ سناریو نشان می‌دهد. وقفه‌های محاسبه شده در جدول (۲) نشان می‌دهد، که در صورت وصول مالیات عملکرد بخش مشاغل مطابق سناریوهای پیشنهادی، میانگین تأخیر در وصول مالیات این بخش به ترتیب ۷/۵، ۶/۵، ۶ و ۵ ماه کاهش می‌یابد.^۱

جدول شماره ۲: وقفه‌های قانونی مالیات مشاغل

سناریو (۴)	سناریو (۳)	سناریو (۲)	سناریو (۱)	
$n = 6$	$n = 4$	$n = 3$	$n = 1$	n(ماه)
$m = 8$	$m = 10$	$m = 11$	$m = 13$	m(ماه)
۵	۶	۶/۵	۷/۵	L(ماه)

۱. با توجه به این‌که حاصل $m+n$ در جدول شماره ۱ برابر ۱۶ و در جدول شماره ۲ برابر ۱۱ است، با جایگزینی n به جای m در رابطه ۳، روش آسان‌تر محاسبه مدت وقفه‌ها براساس دوره مطلوب به صورت زیر خواهد بود:

$$10 - \frac{n}{4} = \text{وقفه قانونی مالیات شرکت‌ها و } 8 - \frac{n}{4} = \text{وقفه قانونی مالیات مشاغل}$$

زیان حاصل از تأخیر قانونی در پرداخت مالیات

انواع آثار منفی و زیان‌های ناشی از وقفه‌های مالیاتی بیشتر مورد بررسی قرار گرفتند. کمتی کردن تمام این زیان‌ها عملاً کار مشکلی است. در این جا زیان‌های مربوط به وقفه‌های مالیاتی از جنبه کاهش ارزش واقعی درآمدهای وصولی مورد بررسی قرار می‌گیرد. همان‌گونه که در مباحث قبلی عنوان شد، وقفه‌های مالیاتی به‌طور کلی به دو بخش وقفه‌های قانونی و سایر وقفه‌ها (اعم از وقفه‌های غیر قانونی و وقفه‌های ناشی از عملکرد سازمان مالیاتی) تقسیم می‌شوند. به‌رحال، از نظر تقدم و تأخر زمانی، وقفه‌های قانونی مقدم بر سایر وقفه‌ها هستند. به‌همین علت در اندازه‌گیری اثر وقفه‌های قانونی، این اثر باید پس از حذف اثر میانگین سایر وقفه‌ها مدنظر قرار گیرد. از این رو، اطلاع از میانگین سایر وقفه‌ها در این ارتباط ضروری است. مطالعات مختلف در خصوص وقفه‌های مالیاتی برآوردهای متفاوتی را به‌دست داده‌اند. بهاء‌الدینی متوسط زمان تأخیر در پرداخت مالیات مشاغل را ۳۴/۵ ماه برآورد کرده است.^۱ علیزاده این میزان تأخیر را برای بخش مشاغل ۲۷/۶ ماه و برای شرکت‌ها ۳۱ ماه برآورد کرده است.^۲ همچنین مطالعه دیگری در معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی متوسط مدت تأخیر را برای شرکت‌ها ۳۶ ماه ذکر می‌کند.^۳ به همین دلیل و با توجه به نتایج متفاوت اما نزدیک برآوردهای یاد شده، میانگین تأخیر غیر قانونی (یا به عبارت دقیق‌تر میانگین سایر وقفه‌ها به استثنای وقفه‌های قانونی) برای استفاده در محاسبات این مطالعه هم برای شرکت‌ها و هم برای مشاغل معادل ۳۰ ماه در نظر گرفته شده است.^۴

به‌منظور محاسبه زیان حاصل از وقفه‌های قانونی از روش خالص ارزش کنونی درآمدهای آتی استفاده شده است. برای این منظور رابطه زیر به کار گرفته شده است.^۵

۱. بهاء‌الدینی، «زیان‌های ناشی از تأخیر وصول مالیات»، ص ۳.

۲. علیزاده، «برآورد زیان ناشی از تأخیر در وصول مالیات»، ص ۱.

۳. وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت امور اقتصادی، «پژوهشی پیرامون راه‌های ممکن افزایش راندمان اجرایی و تشکیلات سازمان مالیاتی کشور در چارچوب قانون مالیات‌های مستقیم».

۴. مدت یاد شده برای حذف اثر سایر وقفه‌ها و بازگشتن به دوره واقعی که طی آن باید اثر وقفه‌های قانونی محاسبه شود، مورد استفاده قرار می‌گیرد و این مدت خود به‌طور مستقیم در محاسبات وارد نمی‌شود.

۵. شایان ذکر است به‌منظور محاسبه زیان حاصل از وقفه‌های مالیاتی باید نرخ‌های مؤثر جرایم مالیاتی نیز به‌نحوی در رابطه ۴ به کار گرفته شوند. اما به دلیل عدم تعلق جریمه به تأخیر قانونی، نرخ مذکور در محاسبات زیان حاصل از وقفه‌های قانونی عملاً برابر صفر است.

$$T_R = \frac{T_N}{(1 + P)^{\frac{L}{12}}} \quad (۴)$$

در رابطه ۴، T_R ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی پس از وقفه قانونی، T_N ارزش اسمی درآمد مالیاتی در پایان دوره مطلوب n (که پس از L دوره وقفه قانونی وصول شده است). P نرخ تورم سالانه و L مدت وقفه قانونی برحسب ماه است. زیان حاصل از وقفه‌های قانونی از طریق دو رابطه زیر محاسبه شده است:

$$T_L = T_N - T_R \quad (۵)$$

$$t_L = \frac{T_L}{T_N} \quad (۶)$$

T_L میزان کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیات ناشی از وقفه قانونی، و t_L زیان حاصل از وقفه را به صورت نسبی از درآمد مالیاتی وصول شده نشان می‌دهند.

جدول شماره ۳ ارزش اسمی درآمدهای مالیاتی دو بخش مورد نظر و شاخص میزان تورم در اقتصاد ایران را طی سال‌های ۷۷ - ۱۳۷۱ نشان می‌دهد. هرچند که آمار مندرج در جدول مذکور صرفاً به منظور انجام محاسبات مورد نیاز در جدول ۴ و ۵ آورده شده‌اند، با وجود این مقایسه میزان تورم و میزان رشد مالیات بر شرکت‌ها و مشاغل (با توجه به عدم رشد واقعی بالای فعالیت‌ها در دو بخش مذکور طی این دوره) حاکی از این مطلب است که عملکرد وصولی مالیات در دو بخش مذکور (به استثنای سال ۱۳۷۷) تا حد زیادی از میزان تورم تأثیر پذیرفته است. اگرچه ذکر این نکته در این جا ضروری است که قطع نظر از آثار تورم بر ارزش اسمی مالیات‌های وصولی و نیز تأثیرات متقابل تورم و وقفه‌های مالیاتی، در محاسبات انجام شده و تحلیل نتایج این مطالعه تورم به عنوان یکی عامل برون‌زا مد نظر قرار گرفته است.

۱. بخش قابل توجهی از این افزایش در وصولی مالیات دو بخش مذکور حاصل عملکرد همزمان میزان تورم و ساختار نرخ‌های تصاعدی مالیات‌ها است.

جدول شماره ۳: مالیات بر شرکت‌ها و مشاغل و میزان تورم در ایران (۷۷ - ۱۳۷۱)
(میلیارد ریال)

سال	مالیات شرکت‌ها	میزان رشد (درصد)	مالیات مشاغل	میزان رشد (درصد)	میزان تورم سالانه
۱۳۷۱	۱۲۹۵/۲	۶۷/۲	۲۹۳/۵	۳۳/۸	۲۴/۴
۱۳۷۲	۱۶۰۱/۱	۲۳/۶	۳۷۱/۷	۲۶/۶	۲۲/۹
۱۳۷۳	۲۳۹۸/۳	۴۹/۸	۵۶۰/۵	۵۰/۸	۳۵/۲
۱۳۷۴	۳۲۹۶/۱	۳۷/۴	۸۴۵/۴	۵۰/۸	۴۹/۴
۱۳۷۵	۵۳۷۸/۳	۶۳/۲	۱۲۰۳/۸	۴۲/۴	۲۳/۲
۱۳۷۶	۶۸۵۸	۲۷/۵	۱۵۸۸/۳	۳۱/۹	۱۷/۳
۱۳۷۷	۷۹۲۳/۶	۱۵/۵	۱۸۰۳/۱	۱۳/۵	۲۰

مأخذ: قوانین بودجه سالانه کل کشور، گزارش‌های وضع مالی دولت، وزارت امور اقتصادی و دارایی.

جدول شماره ۴ ارزش واقعی درآمد و زیان حاصل از وقفه‌های قانونی مالیات بر شرکت‌ها را براساس هر یک از سناریوهای جدول شماره ۱ برحسب T_R و T_L و t_L طی سال‌های ۷۷ - ۱۳۷۵ نشان می‌دهد. به منظور حذف اثر سایر وقفه‌ها (یا به اصطلاح وقفه‌های غیرقانونی) درآمدهای اسمی سال‌های مذکور به جای تعدیل با میزان تورم سال متناظر با متوسط میزان تورم دوره قبل از تأخیر غیرقانونی تعدیل شده‌اند. همچنین، از آنجایی که در برخی موارد، بخشی از وقفه‌های قانونی موضوع جداول ۱ و ۲ (پس از حذف اثر وقفه‌های غیرقانونی) مربوط به یک سال مالیاتی، و بخش دیگر به سال مالیاتی بعد مربوط است^۱، هنگام تعیین میزان تورم مورد نظر به منظور تعدیل درآمد، این موضوع از طریق استفاده از میانگین وزنی میزان تورم هر دو سال مد نظر قرار گرفته است.

۱. به عنوان مثال، ۶ ماه از وقفه قانونی مالیاتی سناریو ۳ شرکت‌ها در سال ۱۳۷۷ در نیمه اول ۱۳۷۴ و ۲ ماه آن در ۲ ماه آخر ۱۳۷۳ اتفاق افتاده است.

جدول شماره ۴: ارزش واقعی و زیان حاصل از وقفه‌های قانونی مالیات وصولی از شرکت‌ها طی دوره ۷۷ - ۱۳۷۵

(میلیارد ریال)

سال	سناریو (۱)	سناریو (۲)	سناریو (۳)	سناریو (۴)	عنوان
۱۳۷۵	۴۳۵۱/۹	۴۴۲۸/۱	۴۴۶۶/۷	۴۵۴۵/۲	T _R
۱۳۷۶	۵۱۳۳/۶	۵۲۶۵/۳	۵۳۳۲/۴	۵۴۶۹/۶	
۱۳۷۷	۶۳۲۷/۸	۶۵۴۷/۵	۶۶۶۰/۷	۶۸۹۴/۲	
۱۳۷۵	۱۰۲۶/۴	۹۵۰/۲	۹۱۱/۶	۸۳۳/۱	T _L
۱۳۷۶	۱۷۲۴/۴	۱۵۹۲/۷	۱۵۲۵/۶	۱۳۸۸/۴	
۱۳۷۷	۱۵۹۵/۸	۱۳۷۶/۱	۱۲۶۲/۹	۱۰۲۹/۴	
۱۳۷۵	۱۹/۱	۱۷/۷	۱۶/۹	۱۵/۵	t _L
۱۳۷۶	۲۵/۱	۲۳/۲	۲۲/۲	۲۰/۲	(درصد)
۱۳۷۷	۲۰/۱	۱۷/۴	۱۵/۹	۱۳/۰	
۷۷ - ۱۳۷۵	۲۱/۴	۱۹/۴	۱۸/۳	۱۶/۲	t _L
(میانگین دوره)					(درصد)

مأخذ: محاسبات انجام شده.

جدول شماره ۵ ارزش واقعی مالیات وصولی و زیان حاصل از وقفه‌های قانونی مالیات مشاغل را برحسب سناریوهای جدول شماره ۲ نشان می‌دهد. ارقام مربوط به T_L در جداول ۴ و ۵ حاکی از مبالغ قابل توجه درآمد از دست رفته دولت صرفاً ناشی از وجود تأخیرات قانونی در وصول مالیات در دو بخش مورد بررسی به‌ویژه در بخش مالیات بر شرکت‌ها است. بدیهی است در صورت تعیین مبدأ زمانی وصول درآمد برحسب دوره‌های مطلوب هر یک از سناریوها (قطع نظر از وقفه‌های غیرقانونی) ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی معادل ارقام T_L افزایش می‌یافت. همچنین ارقام t_L در جداول ۴ و ۵ نشان می‌دهند که در صورت حذف وقفه‌های قانونی مطابق با هر یک از سناریوهای مذکور، درآمد مالیاتی سال مورد نظر بخش مربوطه معادل درصدهای محاسبه شده نسبت به عملکرد مالیات همان سال افزایش می‌یافت.

علاوه بر این، تشخیص و تعیین اولیه درآمد مشمول مالیات هر سال بر مبنای مضربی از درآمد قطعی سال قبل و یا سال‌های قبل (بدون نیاز به رسیدگی‌های طولانی)، و الزام شرکت‌ها و مشاغل به پرداخت مالیات علی‌الحساب هر سال بر مبنای یکی از سناریوهای پیش‌گفته (ترجیحاً سناریو ۲) می‌تواند به شدت منجر به کاهش وقفه‌های نوع دوم و سوم مورد اشاره در این مقاله (وقفه‌های ناشی از عملکرد ضعیف سازمان مالیاتی و وقفه‌های غیرقانونی) نیز گردد. شایان توجه است که ارقام T_L و t_L محاسبه شده قطع نظر از اثر مثبت و، به احتمال زیاد، شدید حذف (کاهش) وقفه‌های قانونی بر کاهش وقفه‌های غیرقانونی محاسبه شده‌اند.

جدول شماره ۵: ارزش واقعی و زیان حاصل از وقفه‌های قانونی مالیات وصولی از مشاغل طی دوره ۷۷ - ۱۳۷۵

(میلیارد ریال)

عنوان	سناریو (۴)	سناریو (۳)	سناریو (۲)	سناریو (۱)	سال
T_R	۱۰۶۱/۵	۱۰۳۵/۳	۱۰۲۶/۳	۱۰۰۸/۵	۱۳۷۵
	۱۳۴۳/۷	۱۲۹۹/۴	۱۲۸۲/۹	۱۲۵۰/۸	۱۳۷۶
	۱۶۵۳	۱۶۲۴/۵	۱۵۹۶/۳	۱۵۴۲	۱۳۷۷
T_L	۱۴۲/۳	۱۶۸/۵	۱۷۷/۵	۱۹۵/۳	۱۳۷۵
	۲۴۴/۶	۲۸۸/۹	۳۰۵/۴	۳۳۷/۷	۱۳۷۶
	۱۵۰/۱	۱۷۸/۶	۲۰۶/۸	۲۶۱/۱	۱۳۷۷
t_L (درصد)	۱۱/۸	۱۴	۱۴/۷	۱۶/۲	۱۳۷۵
	۱۵/۴	۱۸/۲	۱۹/۲	۲۱/۲	۱۳۷۶
	۸/۳	۹/۹	۱۱/۵	۱۴/۵	۱۳۷۷
t_L (درصد)	۱۱/۸	۱۴	۱۵/۱	۱۷/۳	۱۳۷۵ - ۷۷ (میانگین دوره)

مأخذ: محاسبات انجام شده.

نتایج و پیشنهادها

جمع‌آوری سریع‌تر درآمدهای دولت و به ویژه درآمدهای مالیاتی علاوه بر حذف سایر آثار منفی مورد اشاره در این مقاله از طریق اجتناب از کاهش درآمد واقعی دولت منجر به بهبود تراز مالی آن خواهد شد. این نتایج مثبت هم در مورد حذف وقفه‌های غیرقانونی و سایر وقفه‌ها و هم حذف وقفه‌های قانونی حاصل خواهد شد. از این رو، حذف وقفه‌ها به‌طور کلی اعم از وقفه‌های قانونی و غیرقانونی مالیاتی و تأخیرهای موجود در جمع‌آوری سایر درآمدها به عنوان یکی از راهکارهای کاهش کسری بودجه دولت و همچنین بهبود ساختار سیاست‌های مالی باید مدنظر سیاست‌گذاران اقتصادی و مسئولان نظام مالیاتی قرار گیرد. با این حال، با توجه به تمهیدات اندیشیده شده در مواد ۱۶۳ و ۱۶۶ قانون مالیات‌های مستقیم (به‌ویژه از طریق اجرای ماده ۱۶۳ قانون مالیات‌های مستقیم) حذف وقفه‌های قانونی مالیاتی بدون نیاز به تصویب مواد قانونی جدید و نیز صرف هزینه‌های قابل توجه، تنها با اتخاذ شیوه اجرایی مناسب توسط سازمان مالیاتی امکان‌پذیر است. زیان حاصل از وقفه‌های قانونی با توجه به دوره‌های مطلوب وصول مالیات در سناریوهای مختلف یک ماهه، ۳ ماهه، ۴ ماهه و ۶ ماهه مد نظر قرار گرفتند. گرچه وصول مالیات براساس دوره‌های یک ماهه (سناریو ۱) بیشترین منافع را برای دولت دربر خواهد داشت، با توجه به ماهیت فعالیت‌ها در دو بخش مورد نظر (مشاغل و شرکت‌ها)، وصول مالیات به‌صورت فصلی (سناریو ۲) به میزان ۲۵ درصد مالیات قطعی سنوات قبل در هر دوره ۳ ماهه نسبت به ۳ سناریوی دیگر مرجح است. شایان ذکر است که وصول مالیات به‌صورت فصلی و لذا حذف وقفه‌های قانونی مالیاتی در بخش شرکت‌ها و مشاغل که به‌سادگی و تنها از طریق فراهم آوردن امکانات اجرای ماده ۱۶۳ قانون مالیات‌های مستقیم امکان‌پذیر است، علاوه بر تمام مزایای مورد اشاره (حذف آثار منفی مذکور در این مقاله) دارای دو اثر مثبت قابل توجه دیگر برای نظام مالیاتی و بودجه دولت است؛ اولاً تا حد زیادی از وقفه‌های غیرقانونی و سایر وقفه‌های موجود در جمع‌آوری مالیات‌ها در دو بخش مالیاتی مذکور نیز خواهد کاست، و ثانیاً درنخستین سال اجرای آن درآمدهای مالیاتی را به‌میزان قابل ملاحظه‌ای (معادل عملکرد مالیات دوبرخش مذکور در سال قبل و یا به نسبت بالایی از آن) نسبت به روند طبیعی درآمدهای مالیاتی افزایش خواهد داد. بدیهی است اجرای موفق این روش مستلزم توسعه و سرعت عمل سیستم استرداد اضافه مالیات دریاقتی نیز است.

پیوست

نحوه استخراج رابطه ۳ از رابطه ۲ در این مقاله به صورت زیر است :

$$L = \frac{n}{12} \sum_{i=0}^{i < \frac{12}{n}} (m - in) \quad (۱)$$

بسط مجدد رابطه فوق به صورت زیر است :

$$L = \frac{n}{12} [m + (m - n) + (m - 2n) + \dots + (m - \frac{12}{n} - 1)n] \quad (۲)$$

با خلاصه کردن جملات داخل کروشه و فاکتورگیری از n داریم :

$$L = \frac{n}{12} [\frac{12}{n} m - n (1 + 2 + \dots + \frac{12}{n} - 1)] \quad (۳)$$

با توجه به حاصل جمع جملات داخل پرانتز در رابطه بالا داریم :

$$L = \frac{n}{12} [\frac{12}{n} m - \frac{(\frac{12}{n} - 1)(\frac{12}{n} - 1 + 1)}{2} \cdot n] \quad (۴)$$

با خلاصه کردن رابطه ۴ داریم :

$$L = m + \frac{n}{2} - 6 \quad (۵)$$

مآخذ

الف) فارسی

بهاء‌الدینی، بهادر، «زیان‌های ناشی از تأخیر وصول مالیات»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شیراز، ۱۳۷۳.

وزارت امور اقتصادی و دارایی، «پژوهشی پیرامون راه‌های ممکن افزایش راندمان اجرایی و تشکیلاتی سازمان مالیاتی کشور در چارچوب قانون مالیات‌های مستقیم»، معاونت امور اقتصادی.

تانزی، ویتو، «تورم، تأخیر در جمع‌آوری مالیات و ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی»، ترجمه محمد کردبچه و محسن طلائی، مجموعه مقالات تحقیقی درباره مالیات‌ها، معاونت امور اقتصادی سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۶۴.

علیزاده، انوش، «برآورد زیان ناشی از تأخیر در وصول مالیات، پایان‌نامه کارشناسی ارشد»، دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی، ۱۳۷۵.

وزارت اموراتقصادی و دارایی، قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ با اصلاحات اردیبهشت ۱۳۷۱.

قوانین بودجه سالیانه کل کشور، سازمان برنامه و بودجه.

ب) انگلیسی

Choudhry, Nurun N., "Collection Lags, Fiscal Revenue & Inflationary

Financing, Empirical Evidence & Analysis," *IMF WP/91/41*.

Tanzi, Vito, "Inflation, Real Tax Revenue & the Case for Inflationary Finance,

Theory with Application to Argentina," *IMF Staff Papers* Vol. 25,

No.3, 1978.