

چالش‌های نظام مالیاتی

در اقتصاد ایران

جمشید پژویان*

چکیده

این مقاله کوتاه ضمن اشاره به بعضی از تحولات و اصلاحات مالیاتی در جهان، به ساختار مالیاتی ایران و کاستی‌های آن نیز توجه می‌کند. نگاهی اجمالی به نظام مالیات‌های مستقیم در ایران در سال ۱۳۴۵ و تحولات ایجاد شده در سال‌های بعد نشان می‌دهد که همزمان با بهبود نظام‌های مالیاتی در کشورهای جهان، به خصوص کشورهای توسعه یافته، نظام مالیاتی در ایران با کاستی‌ها و عدم کارایی رو به رو بوده که اصلاحات طراحی شده نیز نه تنها نتوانسته در کارآمد ساختن این نظام مالیاتی موفق باشد، بلکه در مواردی نوعی چرخش به عقب و دور شدن از نظام کارآمد مالیاتی را باعث شده است.

* عضو هیأت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

Email: j_pajooyan@yahoo.com

مقدمه

یکی از مهم‌ترین زمینه‌های علم اقتصاد که نظریه‌های اقتصادی مثبت را به تجربه می‌گذارد، مالیات‌هاست. بدون شک نظریه‌های مالیاتی، مهم‌ترین ابزارهای اقتصادی برای سیاست‌گذاری‌های دولت محسوب می‌شوند؛ این ابزارها به‌خصوص به علت جایگاه اصلی و قطعی‌شان در تأمین منابع لازم برای انجام دادن وظایف حکومتی، اقتصادی، رفاهی، ... دولت، مورد توجه خاص نظریه‌پردازان دولتی و غیردولتی قرار می‌گیرند.

ادبیات اقتصادی مالیات مشابه شاخه‌های دیگر اقتصادی، پس از جنگ دوم جهانی دچار تحولات عمده شده است و بسیاری از اقتصاددانان و اساتید اقتصاد طراز اول جهان به این حوزه اقتصادی وارد شده و هریک از آنان در گسترش نظریه‌های اقتصادی مالیات‌ها سهمی داشته‌اند.

از آن‌جا که مالیات‌ها به صورت ملموس‌تری نسبت به دیگر نظریه‌های اقتصادی در زندگی اقتصادی مردم و شهروندان یک کشور مؤثرند، معمولاً بیش‌تر از هر سیاست یا نظریه اقتصادی دیگر مورد توجه مردم قرار می‌گیرند. مردم هر کشوری، به‌خصوص کشورهای توسعه یافته، که دوره طولانی‌تری از یک حکومت دموکراتیک را تجربه کرده‌اند، بیش‌تر به شعارهای نامزدهای احراز مناصب دولتی و مجلس در مورد قوانین مالیاتی توجه می‌کنند و اغلب بر اساس تحلیل سیاست‌های مالیاتی پیشنهاد شده کاندیدها، رأی خود را به صندوق می‌اندازند.

دولت‌ها در جوامع دموکراتیک که منتخب مردم هستند و برای اجرای خواسته‌های آنان براساس الگوی رأی‌گیری و شعارهایی که در شروع و قبل از انتخاب شدن ارائه کرده‌اند، نیازمند منابع‌اند. در دوران آغازین دولت‌های دموکراتیک بیش‌تر فعالیت‌های آن‌ها تا اندازه‌ای همانند حکومت‌های توتالیتر و استبدادی بوده و به وظایف حکومتی و امنیتی اختصاص داشته است، با این تفاوت که امنیت و حکومت در دولت‌های دموکراتیک برای مردم بوده؛ در حالی که حکمرانان مستبد عمده‌تأ امنیت و حاکمیت را برای خود،

خانواده و قبیله خود می‌خواستند و در اجرای وظایف محدود امنیتی و حکومتی نیاز کم‌تری به منابع داشته‌اند و این منابع را از طریق مالیات‌های سنتی تأمین می‌کردند.

با گسترش دموکراسی و نهادینه شدن حکومت‌های مردمی، خواسته‌ها و به‌دنبال آن شعارهای دولت‌های منتخب وسیع‌تر شده و در نتیجه منابع بیش‌تری برای اجرای وظایف محوله از سوی مردم مورد نیاز بوده است. در این فرایند، نظریه‌های اقتصادی مالیات‌ها در پاسخگویی به تأمین منابع کارآمد برای دولت‌های توسعه یافته اهمیت یافته است و در چند دهه گذشته این نظریه‌ها بسیار متحول شده‌اند، تا آن‌جا که نظام مالیاتی نه تنها برای تأمین منابع هزینه‌های دولت و بهبود در توزیع درآمد، بلکه برای افزایش کارایی اقتصادی که زمانی بیرون از تصور نظریه‌های کلاسیک اقتصادی بوده، گام برداشته‌اند. مالیات‌های محیط‌زیستی مثال بارز و منحصر به فردی در این مورد محسوب می‌شوند.

اقتصاد نوین و علم مثبت اقتصاد که پس از جنگ جهانی دوم شکل گرفت، با فاصله‌ای حدود دو دهه شاهد تحولاتی در نظریه‌های اقتصادی مالیات‌ها و افزایش کارایی نظام مالیاتی در جوامع پیشرفته اقتصادی شد. جدای از تحولات در نظریه‌های مالیاتی، آثار مالیات‌ها در زمینه کارایی، توزیع درآمد و به‌خصوص اصابت مالیاتی، نظام‌های جدیدی به نظام مالیاتی معرفی شدند و اهمیت بعضی از پایه‌های مالیاتی مشخص‌تر گردید.

تبیین و شفاف کردن جایگاه مالیات بر مجموع درآمد، مالیات‌های عمومی بر مصرف و بسط نظریه آن‌ها از یک سو و معرفی پایه‌های جدید مالیاتی (به‌خصوص از دهه ۶۰ میلادی با معرفی مالیات بر ارزش افزوده و با هدف جایگزینی آن برای مالیات عمومی مصرف و بعضی دیگر از مالیات‌ها) از سوی دیگر، تحولات مالیاتی را به‌دنبال داشت. مالیات بر ارزش افزوده به علت بعضی از مزایای آن، از جمله امکان یکپارچه‌سازی بخشی از نظام مالیاتی که به مصرف و واردات مربوط می‌شود، مورد استقبال کشورهای زیادی قرار گرفت. امکان گسترش پایه مالیاتی به علت بسط آن به بخش خدمات و در نتیجه، افزایش درآمد مالیاتی و کاهش نرخ مالیاتی، فراهم کردن یک پایه اطلاعاتی و تا حدود زیادی خود - کنترلی، این نظام مالیاتی جذابیتی را به وجود آورد که بر مشکلات اجرایی آن غلبه

کرد و مورد توجه و کاربرد جوامع زیادی قرار گرفت. به خصوص این مالیات در بعضی از نظام‌های مالیاتی، برای کاهش و اصلاح نرخ‌های مالیاتی بر سود شرکت‌ها به کار گرفته شد. گسترش کاربرد مالیات بر مجموع درآمد، نه تنها به مثابه مهم‌ترین و شاید منحصرترین پایه مالیاتی برای بهبود در توزیع درآمد، بلکه در راستای اجرای سیاست‌های یارانه‌ای و حمایتی و همچنین فراهم کردن بستر لازم برای اجرای بعضی از سیاست‌های دیگر اقتصادی، مثل پول‌شویی و کنترل فساد و قاچاق، مورد توجه نظام‌های مالیاتی پیشرفته قرار گرفت.

در دهه‌های ۸۰ و ۹۰ میلادی بحث مالیات‌های کارآمد یا مالیات‌های محیط‌زیستی متحول شد و مورد بهره‌برداری قرار گرفت. در نظام‌های پیشرفته مالیاتی، این مالیات از مالیات بر مصرف سیگار و مشروبات الکلی فراتر رفته و در چارچوب نظریه‌های چرخش درآمدی یا با حفظ درآمد ثابت نه تنها با معرفی آن کارایی اقتصادی در بخش‌هایی که این مالیات در آن‌ها برقرار شده بود افزایش یافت، بلکه با کاهش نرخ‌های مالیاتی در پایه‌های دیگر به خصوص مالیات بر دستمزد و حقوق کارایی این مالیات مضاعف شد.

در تحولات اخیر مالیاتی، مقوله، مالیات‌های محلی و استانی جایگاه خاصی پیدا کرده و مزایای این نظام مالیاتی شفافیت بیش‌تری یافته است. در زمینه‌های اجرایی در یک نظام مالیاتی، بحث عدالت در اجرا و به خصوص ایجاد انگیزه بیش‌تر برای پرداخت مالیات‌ها، جایگاه ویژه‌ای دارد. به طور کلی مردم مایل نیستند مالیات بپردازند؛ چون پرداخت مالیات به معنای کاهش درآمد و قدرت خرید آنان است و با کاهش مصرف کالاها و خدمات مطلوبیت آن‌ها کاهش خواهد یافت. در چنین جایگاهی اگر افراد مطمئن باشند دولت با کسب درآمدهای مالیاتی، کالاها و خدمات دیگری (عمومی) را فراهم می‌کند که به سبب مصرفی آنان اضافه می‌شود، فشار مالیاتی برای آن‌ها کاهش یافته و حتی این امر می‌تواند موجب پرداخت داوطلبانه مالیات از سوی افراد شود. در یک نظام مالیات محلی و استانی از آن‌جا که بخش عمده درآمد مالیاتی صرف استان و محل مربوطه می‌شود، پرداخت کنندگان مالیات روشن‌تر و شفاف‌تر نحوه هزینه شدن و مصرف مالیات پرداختی

خود را مشاهده می‌کنند و این انگیزه فرار مالیاتی را کم‌تر و پرداخت مالیات را ساده‌تر می‌کند.

استان‌ها و مناطق مختلف از نظر اوضاع اقتصادی، اجتماعی و مزیت‌های تولیدی با یکدیگر تفاوت دارند. در نتیجه، نرخ‌ها و پایه‌های مالیاتی در استان‌ها و مناطق مختلف گاهی متفاوت است. از طرف دیگر، وضعیت رفاهی و توزیع درآمد نیز در استان‌ها و مناطق با یکدیگر فرق دارد. این امر می‌تواند راهنمای خوبی در برقراری مالیات محلی باشد و به اصلاح توزیع درآمد کمک کند.

آنچه در بالا عنوان شد، مجموعه‌ای از تحولات عمده مالیاتی در نظام‌های مالیاتی پیشرفته و حتی در حال توسعه است. یک بازنگری در نظام مالیاتی ایران و تحولات آن در دهه‌های گذشته می‌تواند از دیدگاه نظری تطبیق این نظام را با تحولات نظام‌های مالیاتی در دنیا مقایسه کند.

ساختار نظام مالیاتی در اقتصاد ایران

شاید در آغاز، مالیات‌های دولتی و حکومتی در اقتصاد ایران، تفاوت زیادی با شروع این مالیات‌ها در جوامع پیشرفته نداشته‌اند. در اقتصاد ایران مالیات را بر اقلام عمده مصرفی، یا بعضی از کالاهای شخصی، یا درآمد مالکان و ایالات برقرار شده است. به هر حال، همانند کشورهای دموکراتیک، با آغاز مشروطیت، برقراری پایه و نرخ هر نوع مالیاتی منوط به تصویب مجلس شورا شد.

اولین طراحی نظام مالیاتی ایران در سال ۱۳۴۵ صورت گرفت و در واقع این طراحی، نظام مالیات‌های مستقیم را مورد توجه خود قرار داد. شاید در نگاه نخست به این مجموعه قوانین که قانون مالیات‌های مستقیم را شامل می‌شود، نرخ‌های تصاعدی و قوانین مختلف برای انواع درآمدها جلب توجه کند.

قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب سال ۱۳۴۵، پس از انقلاب دستخوش تغییراتی شد که نتیجه آن قانون جدید مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۶۶ بود که به تصویب مجلس

شورای اسلامی رسید. در قانون جدید به دنبال اصلاحاتی که در اوایل انقلاب صورت گرفته بود، نرخ‌های تصاعدی برای درآمدهای بالا را نشان می‌داد و همچنان در ماده ۱ قانون مالیات بر مجموع درآمد حفظ شده، اما به دلایلی که آشکار است، در هیچ دوره‌ای اجرای قانون مالیات‌های مستقیم - از سال ۱۳۴۵ تا سال ۱۳۸۰ که این ماده قانونی به کلی حذف شد - به صورت جدی به اجرا درنیامد. در این مورد، در ادامه مقاله توضیح کافی داده خواهد شد.

پس از تصویب قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۶۶، حتی قبل از اجرای کامل آن، به علت اشکالاتی که در این قانون وجود داشت، این قانون دچار اصلاحاتی شد که بیش‌تر شامل نرخ‌های تصاعدی ماده ۱۳۱ بود که تا نرخ ۷۵ درصد ادامه می‌یافت و مشمول کردن مالیات بر سرمایه مربوط به سرقتی به این ماده بود. اولین اصلاحیه برای تخفیف موارد فوق در هفتم اردیبهشت سال ۱۳۷۱ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و به دنبال این اصلاحیه، اصلاحات دیگری انجام شد که عمده‌ترین آن، اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۸۰ بود.

در اصلاحات مالیاتی که عمدتاً شامل نرخ‌ها، پایه‌ها و معافیت‌های مالیاتی است، دو بخش متفاوت وجود دارد؛ نخست اصلاحات معمول و توجیه‌پذیر که رابطه‌ای مستقیم با دو مقوله مسائل رفاهی و توزیع درآمد و نرخ تورم دارند. به طور کلی معافیت‌های مالیاتی عمدتاً برای اصلاح توزیع درآمد و کاهش فقر انجام می‌شوند. به ندرت از معافیت‌های مالیاتی برای تشویق فعالیت‌های تولیدی - اقتصادی استفاده می‌شود. در بعضی از موارد استثناً به مالیات‌های محلی یا استانی بازمی‌گردند که برای اصلاح اوضاع اقتصادی مناطق محروم در نظر گرفته می‌شوند که آن‌ها نیز هدف‌گیری رفاهی دارند.

از عمده‌ترین معافیت‌های مالیاتی، تضمین حداقل درآمد برای خانوارهاست. بر این اساس در بعضی از قوانین، سطحی از درآمد معاف از مالیات اعلام و مازاد آن مشمول مالیات قانون مربوطه می‌شود. در این شرایط از آن‌جا که معافیت یک رقم پولی اسمی است که می‌تواند به علت تورم مقدار واقعی آن به شدت کاهش یابد، معمولاً قانونگذار پیش‌بینی

می‌کند که در دوره‌ای از زمان، معافیت‌های مذکور با توجه به نرخ تورم اصلاح شوند. بدیهی است که یک معافیت مالیاتی - مثلاً بر دستمزد و حقوق به مقدار X در سال t اگر نرخ تورم متوسط e در سال یا سال‌های بعد حاکم شود - درآمد واقعی را برای دریافت‌کننده دستمزد و حقوق با همان نرخ به طور متوسط کاهش می‌دهد. در نتیجه برای حفظ درآمد واقعی و قدرت خرید مصرف‌کننده باید در هر دوره زمانی معافیت اسمی با نرخ تورم اصلاح شود.

از زمان تصویب قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۶۶ تا سال ۱۳۸۰ به طور کلی اصلاح معافیت پایه مالیاتی صورت نگرفته بود و در نتیجه، اصلاح این موارد (که به صورت کامل نیز صورت نگرفت) در قانون اصلاحیه مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۸۰، یک گام مثبت و فراموش شده در اصلاح این قانون تلقی می‌شود.

در اصلاحیه‌هایی که پس از انقلاب در قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ انجام شدند و نیز قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶ و اصلاحات پس از آن، معافیت‌هایی در قانون مالیات‌های مستقیم جای گرفت که توجیه اقتصادی و رفاهی نداشتند. این معافیت‌ها در بیش‌تر موارد باعث تغییر در نسبت بازده خالص سرمایه‌گذاری بین بنگاه‌های بخش خصوصی و بنگاه‌های اقتصادی وابسته به دولت و نهادها می‌شوند. چنین تغییری در نسبت بازده خالص سرمایه‌گذاری قطعاً به تخصیص غیرمؤثر منابع و عدم کارایی اقتصادی منجر می‌شود. معمولاً مالیات‌های مثبت برای اجرای سیاست‌های اقتصادی بخشی مورد استفاده قرار نمی‌گیرند و غیر از مواردی که در نظام مالیات بر مجموع درآمد اعمال می‌شود، سیاست‌های رفاهی و توزیع درآمد را به ابزار دیگر سیاست‌های اقتصادی از جمله یارانه‌ها (مالیات‌های منفی) موقوف می‌کنند. در نتیجه، استفاده از مالیات‌ها (مثبت) برای اجرای بعضی از سیاست‌های حمایتی، به خصوص بخش‌هایی از دولت یا حکومت که فعالیت‌های اقتصادی در حال رقابت با بخش خصوصی دارند، به تغییر در رابطه مبادله و بازده سرمایه به ضرر بخش خصوصی منجر می‌شود. این امر باعث انحراف منابع تولید از بخش خصوصی به سمت بخشی که مشمول معافیت مالیاتی است، خواهد شد. بدیهی است که در این

وضعیت، منابع از بخشی که تولید نهایی بالاتری دارد، به بخشی که دارای بازده اقتصادی کم‌تری است، منتقل و موجب کاهش رفاه در کل جامعه می‌شود.

در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۸۰، در جهت اصلاح چنین معافیت‌هایی تلاش شد. هرچند موفقیت زیادی در این زمینه به دست نیامد، ولی تا حد قابل قبولی در این زمینه کوشش شده است. نکته بسیار مهمی که در اجرای نظام مالیاتی وجود دارد، نظارت دولت و مجلس بر عملکرد اقتصادی بنگاه‌های خصوصی، دولتی و وابسته به دولت است. برقراری مالیات، حتی با نرخ صفر یا یک درصد، امکان ممیزی حساب‌های بنگاه‌های اقتصادی بخش خصوصی، دولتی و وابسته به دولت را فراهم می‌کند. به خصوص در مورد بنگاه‌های اقتصادی وابسته به حکومت که از طریق بودجه دولت تغذیه نمی‌شوند و ذی حساب وزارت اقتصاد و دارایی نظارتی بر آن‌ها ندارد، ممیزی مالیاتی می‌تواند نظارتی قابل قبول تلقی شود.

اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۸۰ دو تغییر عمده را در این قانون ایجاد کرد که متفاوت از اصلاحات در پایه‌های مالیاتی متأثر از نرخ تورم در بالاست. اولین مورد عمده، حذف قانون مالیات بر مجموع درآمد و دومین مورد، تغییر در نرخ مالیات بر شرکت‌هاست.

جایگاه مالیات بر مجموع درآمد در یک اقتصاد

ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ و همچنین سال ۱۳۶۶، مالیات بر مجموع درآمد را معرفی می‌کند. مالیات بر مجموع درآمد را شاید بتوان ستون اصلی یک نظام مالیاتی، به خصوص در زمینه اجرای سیاست‌های توزیع درآمد و کاهش فقر، دانست که یک وسیله عمده‌ای برای اجرای قانون مالی پول‌شویی و مبارزه با قاچاق و فساد نیز تلقی می‌شود. به طور کلی در مجموع پایه‌های عمده مالیاتی که ناشی از درآمد (جریان حاصل از ثروت)، مصرف یا هزینه است، هیچ پایه یا منبعی مناسب‌تر از مالیات بر مجموع درآمد برای اجرای نرخ‌های تصاعدی یافت نمی‌شود. اصولاً اجرای مالیات‌های تصاعدی، به خصوص با

نرخ‌های نهایی تصاعدی، برای پایه مالیات بر مصرف و هزینه، عملی و اجرایی نیستند. گروهی از اقتصاددانان، مالیات عمومی بر مصرف یا نرخ ثابت را از دیدگاه منبع درآمد خانوارها به صورت نرخ متوسط تنازلی ارزیابی می‌کنند. این مهم یکی از موضوعات اختلافی و جدل برانگیز طرفداران و مخالفان مالیات بر مصرف از دیدگاه توزیع درآمد تلقی می‌شود. به هر صورتی که به این مسئله نگاه کنیم، مالیات‌های عمومی بر مصرف نمی‌توانند نقش مثبتی در بهبود توزیع درآمد و کاهش فقر داشته باشند، به همین دلیل یکی از دلایل برقراری مالیات‌های انتخابی بر مصرف که بازار کالاهای لوکس را مشمول مالیات با نرخ‌های بالا می‌کند، همین مهم است.

از سوی دیگر، مالیات‌های بر درآمد، غیر از مالیات بر مجموع درآمد که عمدتاً شامل مالیات بر حقوق و دستمزد و مالیات بر سود شرکت‌هاست، مالیات در بازار نهادها تلقی شده و عمدتاً (به استثنای مالیات‌های محیط‌زیستی) موجب تخصیص غیر مؤثر منابع می‌شوند و کارایی اقتصادی را به شدت متأثر می‌کنند. این مالیات‌ها به کاهش بازده خالص نهادها می‌انجامند؛ به عبارت دیگر، نهادهای کارآمد و با بازده ناخالص بالاتر را جریمه می‌کنند. اگر این مالیات با نرخ تصاعدی برقرار شود، آثار مخرب بالا بسیار شدیدتر خواهد بود.

مالیات بر مجموع درآمد، آثارش در انتخاب بین مصرف و پس‌انداز بروز می‌کند و اثر مستقیم و زیادی بر نهادهای کار و سرمایه ندارد. مجموع درآمد، نتیجه جمع کلیه درآمدهای اشخاص است و از یک منبع درآمد، مانند سرمایه، کار، اجاره و غیره که منعکس‌کننده وضعیت کلی رفاهی و درآمدهای اشخاص است. با این توصیف، بسیار واضح است که مالیات تصاعدی بر مجموع درآمد می‌تواند به خوبی در بهبود توزیع درآمد در یک جامعه مؤثر باشد.

استفاده از پایه مالیات بر مجموع درآمد و برقراری نرخ‌های تصاعدی نیز وسیله بهره‌گیری از این پایه مالیاتی برای اصلاح توزیع درآمد و کاهش فقر نیست. در نظام‌های پیشرفته مالیاتی که دارای پایه مالیات بر مجموع درآمد فعال و کارآمد هستند، پرداخت یارانه‌ها نیز از همین راه صورت می‌گیرد. از آن جا که در یک نظام مالیات بر مجموع

درآمد، اشخاص موظف به ارائه اظهارنامه‌ای مالیاتی هستند که علاوه بر اطلاعات کلیه درآمدها، مشخصه‌های اجتماعی و اقتصادی شخص و خانواده او نیز شامل می‌شود. با در اختیار قرار گرفتن این اطلاعات نه تنها خانوارهایی که درآمد سالانه آن‌ها کم‌تر از درآمد مشمول مالیات است، مالیات نمی‌پردازند، بلکه بین یک شخص مجرد که با والدین خود زندگی می‌کند و درآمد دارد و یک خانواده چند نفره که اجاره می‌پردازند، فرزندان آن‌ها به مدرسه یا دانشگاه می‌روند، یا خانواده‌هایی که فرد معلول دارند یا از یک فرد سالمند نگهداری می‌کنند، تفاوت خواهد بود. خانواده اخیر، در پایان سال نه تنها دیگر مالیات‌های پرداختی را بازپس می‌گیرد، بلکه مبلغی شامل یارانه تعلق گرفته به آن را که در آن جامعه برای انتقال آن‌ها به بالای خط فقر تعریف شده، نیز دریافت خواهد کرد. این مقوله به تنهایی و به خوبی توجیه‌کننده برقراری و اجرای دقیق و سخت قانون مالیات بر مجموع درآمد است؛ راهکاری که می‌تواند بخش عمده‌ای از برنامه‌های هدفمند کاهش فقر را برای کسانی که در چرخه تولید قرار دارند یا زیر پوشش بیمه‌های اجتماعی هستند، به اجرا بگذارد.

در نظام‌های مالیاتی که مالیات بر مجموع درآمد تجربه می‌شود (که تقریباً به استثنای چند کشور کوچک نفتی شامل کلیه نظام‌های مالیاتی است)، تشخیص و برآورد مالیات، نیازمند اطلاعات در مورد کلیه درآمدها و منابع آن است؛ به خصوص با توجه به نظام‌های پیشرفته رایانه‌ای و اطلاعاتی امروز، این اطلاعات به خوبی فراهم است. شفاف شدن منابع درآمد هر شخص از سوی سازمان مالیاتی، به خوبی درآمدهای سالم را از غیرسالم متمایز می‌سازد؛ به عبارت دیگر، اشخاص نمی‌توانند به راحتی درآمدهای حاصل از رشوه، قاچاق، فعالیت زیرزمینی و ... را پنهان کنند. در واقع پدیده پول‌شویی از این‌جا ریشه می‌گیرد. کسانی که درآمدهای غیرقانونی و ناسالم، مثلاً ناشی از قاچاق و رشوه، دارند کاملاً حاضرند مالیات مربوط را پرداخت کنند تا بتوانند این درآمدها را به کار بگیرند؛ ولی اعلام منابع غیرقانونی، قطعاً با پیگرد قانونی همراه است. پس افرادی که چنین درآمدهای ناسالمی را کسب می‌کنند، سعی در شستشوی آن به روش مصنوعی دارند، تا با تغییر منبع این

درآمدها، مالیات مربوط را پیردازند و از این درآمدها استفاده کنند.

منبع اصلی و پشتوانه قانونی اجرای قانون پول‌شویی و مبارزه با فساد، قاچاق، رشوه و ... سازمان مالیاتی و مالیات بر مجموع درآمد است. بدین‌گونه بسیاری از مجرمان را در کشورهایی دارای نظام پیشرفته مالیاتی و نظام مالیاتی بر پایه مالیات بر مجموع درآمد، پلیس مالیاتی دستگیر می‌کند و تحویل قانون می‌دهد.

اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰، پایه مالیات بر مجموع درآمد را به علت ضعف کارشناسی و بدون توجه به مزایا و نقش بسیار عمده آن، که در سال‌های ۱۳۴۵ تا ۱۳۸۰ در مجموعه قانون مالیات‌های مستقیم وجود داشته، حذف کرد. دلیل مطرح شده در این مورد، اجرای بسیار ضعیف و درآمد مالیاتی غیرقابل طرح این ماده قانونی بوده است. درست است که در سالیانی دراز این قانون به اجرای جدی منتهی نشده و در نتیجه آن درآمدی نیز کسب نشده است، ولی این دلیل به هیچ وجه پذیرفتنی نیست.

شواهد و ساختار قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ و قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶ نشان می‌دهند که طراحان و قانونگذاران ضمن واقف بودن به اهمیت انکارناپذیر این پایه مالیاتی، به نبود امکان اجرای کامل آن در آن زمان آگاه بوده‌اند. به همین دلیل، نرخ‌های تصاعدی بر درآمدهای دیگر برقرار شده، که هر چند از دیدگاه نظریه‌های اقتصاد بخش عمومی این نرخ‌های تصاعدی غیر کارآمد بوده‌اند، ولی ظاهراً طراحان و قانونگذاران بر نقش مالیات‌های بر درآمد در بهبود توزیع درآمد تأکید داشته‌اند.

قطعاً طراحان و قانونگذاران گذشته در پی اجرای اصلاحاتی در طول زمان برای این قانون جدید بوده‌اند. حتی اگر آنان نیز به این مسئله آگاه نبوده باشند، قطعاً نظریه‌های جدید مالیاتی این نکته مهم را در حدود چهل سال قبل به آنان گوشزد کرده بودند. بدیهی است که اجرای قانون مالیات بر مجموع درآمد، نیازمند یک نظام اجرایی کارآمد و مجموعه اطلاعاتی است که به خصوص ریشه در جریان وجوه دارند. البته چنین نظام اجرایی و مجموعه اطلاعاتی یکروزه پدید نمی‌آیند. با وجود این، قطعاً مجموعه تشکیلات دولت و سازمان مالیاتی باید به تدریج و در اصلاحیه‌ای امکان عملی شدن این مهم را فراهم کنند، نه

این که به یکباره صورت مسئله با حذف قانون مالیات بر مجموع درآمد کاملاً منتفی شود. حتی استفاده مؤثر از اطلاعات و آمار موجود از درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی، امکان اجرای بخشی از این قانون مالیاتی حذف شده را ممکن می‌سازد.

آیا مالیات تصاعدی به سود شرکت‌ها و قابل توجیه اقتصادی است

دومین اصلاح عمده قابل انتقاد در قانون اصلاحیه مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۸۰، به تغییر در نرخ مالیات بر سود شرکت‌ها برمی‌گردد. توجه به این نکته نیازمند به یک مقدمه و بررسی تاریخی است که آن را به اختصار مرور می‌کنیم:

نظریه‌های اقتصاد بخش عمومی، مالیات بر سود شرکت‌ها را که در فضای سود مارشالی یا سود خالص از نظر کارایی اقتصادی خنثی تلقی می‌شوند، در جهان واقعی دارای آثار ناکارایی در تخصیص منابع می‌دانند. اگر هزینه سرمایه در یک دوره مالی که معمولاً یکساله است مستهلک شود، یا مقدار واقعی استهلاک اقتصادی براساس نظریه پرفسور پل ساموئلسن قابل محاسبه باشد، سود بنگاه‌ها خالص است و مالیات بر سود بنگاه‌ها چه به صورت شرکت و چه به صورت‌های دیگر، تأثیری در سطح تولید و کارایی اقتصادی ندارد. تنها تأثیر آن تأثیر در آمدی کاهش سود بنگاه اقتصادی است.

در فعالیت‌های اقتصادی، نه سرمایه در یک دوره مالی کاملاً مستهلک می‌شود و نه نرخ استهلاک واقعی اقتصادی در نبود یک بازار رقابت کامل، اسقاط قابل محاسبه است. در نتیجه، مالیات بر سود شرکت‌ها ممکن است بازده خالص را کاهش دهد و به عدم تمایل سرمایه‌گذاری منجر شود. این امر نقش اساسی در ناکارایی اقتصادی و در نتیجه، رشد اقتصادی دارد.

از سوی دیگر بنا به دلایل مختلفی که اقتصاددانان طرفدار مالیات بر سود شرکت‌ها در چارچوب اصل فایده طرح می‌کنند و نیز به دلیل توجیه‌پذیری فواید هزینه‌های دولت - که منافع زیادی برای کل جامعه ایجاد می‌کند - مالیات بر سود شرکت‌ها به صورت یک پایه مالیاتی قابل توجه در نظام اقتصادی اکثر قریب به اتفاق جوامع و کشورهای مختلف وجود

دارد.

با پذیرش وجود مالیات بر سود شرکت‌ها مسئله نرخ آن مطرح می‌شود که به علت عدم کارایی این مالیات در تخصیص منابع و تمایل به سرمایه‌گذاری، ارجح است که نرخ ثابت با توجه به اوضاع اقتصادی کشورهای مختلف در سطح پایین باشد. مطالعات نگارنده که در گزارش‌های دوره‌های مجلس پنجم و ششم ثبت است، نشان می‌دهد که مالیات بر سود شرکت‌ها در ایران فشار مالیاتی بیش‌تری نسبت به مالیات بر سود کشورهای OECD^۱ ایجاد می‌کند. لذا تقاضای من حذف نرخ تصاعدی مالیات بر شرکت‌ها و ثابت کردن این نرخ در سطح پایین ۱۰ تا ۱۵ درصد بوده است، البته به شرط معرفی و گسترش پایه‌های مالیاتی دیگر برای جبران درآمد از دست رفته ناشی از کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها.

نکته اساسی این است که با توجه به نیاز بودجه برای فعالیت‌های دولت در زمینه اجرای وظایف حکومتی، رفاهی و توزیع درآمد، در صورت کاهش نرخ مالیات بر سود شرکت‌ها باید جایگزین آن قبلاً مشخص شود. در غیر این صورت، نتیجه نه تنها افزایش کارایی و کاهش فشار بر پایه مالیاتی شرکت‌ها نخواهد بود، بلکه ممکن است آثار مخرب بیش‌تری را نیز به دنبال داشته باشد.

دولت برای اجرای وظایفی که جامعه از طریق مجلس شورای اسلامی به او محول کرده، مجبور به تأمین منابع است. اگر منابع لازم از طریق درآمدهای مالیاتی تأمین نشود، اجباراً متوسل به راهکارهای دیگر خواهد شد که آثار آن‌ها به تخریب بیش‌تر اقتصاد منجر خواهد شد.

در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۸۰ که نرخ مالیات بر شرکت‌ها به نرخ ثابت ۲۵ درصد تغییر یافته، هیچ جایگاه یا محل درآمد دیگری برای جبران این کاهش درآمد پیش‌بینی نشده، که در نتیجه، این اقدام موجب کسر بودجه و به دنبال آن استقراض از بانک مرکزی (که دارای آثار منفی خاص خود است) خواهد شد. افزون بر این، راهکارهای دیگر جبران کسری بودجه نیز، به هر حال، بدون آثار منفی، قابل اجرا نخواهند

1. Organization of Economic Cooperation Development

بود.

مسئله مهم دیگر، درآمد مالیاتی ناشی از مالیات بر سود شرکت‌هاست که از طریق «علی‌الرأس» تشخیص داده می‌شود. لذا این اصلاحیه مالیاتی بدون تأثیر خواهد بود؛ چرا که به هر حال ملاک کسب یک سطح درآمد مالیاتی مشخص از بخش شرکت‌هاست و این مسئله نیز بدون ارتباط قوی با نرخ مالیاتی امکان‌پذیر است.

به عبارت دیگر، نرخ مالیاتی کاهش یافته، اما فشار مالیاتی تغییر نکرده است و یا حداقل برای بنگاه‌هایی که به صورت «علی‌الرأس» تشخیص داده می‌شوند، وضعیت عوض نشده است. مراجعه به درآمد مالیات بر شرکت‌ها در سال‌های ۱۳۷۸ تا ۱۳۸۲ (یعنی دو سال قبل از تصویب اصلاحیه مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۸۰ و دو سال بعد از آن) نشان می‌دهد که درآمد مالیات بر شرکت‌ها به صورت اسمی افزایش یافته است. جدول زیر این مطلب را نشان می‌دهد:

جدول ۱- عملکرد درآمد مالیات بر شرکت‌ها (میلیون ریال)

پایه اطلاعات	۱۳۷۸	۱۳۷۹	۱۳۸۰	۱۳۸۱*	۱۳۸۲*
مالیات بر شرکت‌ها	۱۰,۰۴۸,۴۶۶	۱۱,۲۹۵,۴۸۰	۱۲,۳۷۱,۸۷۵	۱۷,۱۵۲,۲۷۸	۲۰,۳۷۵,۷۲۸
شرکت‌های دولتی	۴,۹۲۹,۳۳۸	۴,۸۹۹,۱۶۱	۴,۴۶۷,۹۰۰	۷,۴۶۷,۰۳۳	۹,۲۵۱,۷۴۱
شرکت‌های غیردولتی	۵,۱۰۴,۵۳۹	۶,۳۹۶,۳۱۹	۷,۹۰۳,۹۷۵	۹,۶۸۵,۲۴۵	۱۱,۱۲۳,۹۸۷

مأخذ: قانون بودجه

* آمار خزانه

به هر حال، شواهد، اطلاعات و آمار نشان می‌دهند که نه تنها فشار مالیات بر بخش شرکت‌ها کاهش نیافته، بلکه قانون جدید ممکن است عامل تبعیض‌های بیش‌تری شود. بدون شک، زمانی اصلاحیه مالیاتی می‌تواند بر کارایی اقتصادی در تخصیص منابع مؤثر باشد که به کاهش فشار مالیاتی بینجامد، و این مهم باید همراه با جبران این کاهش درآمد از طریق مالیات‌های دیگر باشد. در غیر این صورت، دولت به علت نیاز به منابع برای اجرای وظایف خود، یا اساساً فشار مالیاتی را کاهش نمی‌دهد یا از طریق دیگر مثل «علی‌الرأسی»

کردن تشخیص در آمد مالیاتی برای جبران راهکارهای جبرانی کسر بودجه را دنبال خواهد کرد که بدون آثار تخریبی نخواهد بود.

تجربه کشورهای توسعه یافته نشان می‌دهد، در هر دوره که اصلاحیه مالیاتی برای کاهش بعضی نرخ‌های مالیاتی یا حذف پایه‌های مالیاتی ارائه شده، قبل از آن نظام جدید مالیاتی معرفی شده و کاهش نرخ‌های مالیاتی برای پایه‌های دیگر به تدریج و در یک دوره زمانی صورت گرفته است؛ به طوری که در بیش‌تر کشورهای جهان که در چند دهه گذشته نرخ مالیات عمومی بر مصرف را حذف کرده و بعضی نرخ‌های دیگر - به خصوص مالیات بر شرکت‌ها - را کاهش داده‌اند، این کار پس از معرفی مالیات بر ارزش افزوده رخ داده است. فرانسه، آلمان، کره و بسیاری از کشورهایی که نظام مالیات بر ارزش افزوده را به اجرا گذاشته‌اند، این گونه عمل کرده‌اند.

اقدامات بالا در نظام مالیاتی کشورها عمدتاً در دهه‌های ۷۰ و ۸۰ میلادی انجام شده است. روند مشابهی نیز از اواخر دهه ۹۰ میلادی و آغاز قرن جدید در مورد جایگزینی مالیات‌های محیط‌زیستی برای دیگر مالیات‌ها و عمدتاً مالیات بر دستمزد و حقوق مطرح شده است.

خلاصه بررسی و بازنگری مطالب بالا در زمینه روند تغییرات کلی در ساختار مالیاتی کشورهای توسعه یافته و حتی در حال توسعه جهان و مقایسه آن‌ها با آنچه در سال‌های گذشته با عنوان اصلاحات مالیاتی در اقتصاد ایران اتفاق افتاده، نشان می‌دهد که در مجموع کاهش مثبتی برای اصلاح و تطبیق نظام مالیاتی ایران با پیشرفت‌های مالیاتی انجام نگرفته است.

وجوه درآمدهای نفتی، از دیرباز اهمیت درآمدهای مالیاتی را در تأمین منابع برای دولت کاهش داده و در نتیجه به صورت شایسته و بایسته به اصلاح نظام مالیاتی و معرفی پایه‌های جدید توجه نشده است. در دورانی که بسیاری از کشورهای جهان به معرفی مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی خود سرگرم بودند، در نظام مالیاتی ایران حتی مالیات عمومی بر مصرف وجود نداشت و هنوز هم این پایه مالیاتی مفقود است. در چارچوب

اجرای مالیات‌های محلی و استانی در نظام‌های مالیاتی پیشرفته به خصوص مالیات‌های محلی بر مجموع درآمد، علاوه بر مالیات‌های ملی بر مجموع درآمد، یک ستون اصلی محسوب می‌شوند؛ در حالی که در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ حتی قانون مالیات بر مجموع درآمد را نیز حذف کردیم.

با وجود این که سال‌ها شاهد پیشرفت در نظام مالیاتی کشورهای دیگر بوده و خود در ظاهر اصلاحات زیادی را نیز اجرا کرده‌ایم، آنچه از یک نظام مالیاتی داریم، یک نظام سردرگم با پایه‌ها یا منابع مالیاتی بسیار کوچک است که این ناشی از نبود مالیات عمومی بر مصرف، مالیات بر مجموع درآمد و وجود معافیت‌های گسترده است. درآمدهای مالیاتی در اقتصاد ایران حتی قادر به تأمین ثلث منابع لازم برای بودجه دولت نیستند. از سوی دیگر بسیاری از قوانین مالیات‌های غیرمستقیم، در چارچوب بودجه سالانه ارائه می‌شوند و در نتیجه، مجلس محترم فرصت و امکان بررسی و تجزیه و تحلیل آن‌ها را ندارد. وضعیت به گونه‌ای است که می‌توانیم ادعا کنیم پس از گذشت نزدیک به چهل سال (سی و هشت سال) نظام مالیاتی کنونی ما ناکارآمدتر از نظام مالیاتی سال ۱۳۴۵ است.

منابع و مأخذ

۱. پژوهان، جمشید. اقتصاد بخش عمومی (مالیات‌ها). انتشارات مؤسسه تحقیقات اقتصادی دانشگاه تربیت مدرس، چاپ دوم، ۱۳۸۱.
2. Sandmo, A., "A Note in The Structure of Optimal Taxation", A.E.R, 1974.
3. Rosen, Harvey, S., "Public Finance", Irwin, 1988.
4. Bovenbero, A.L. & Rund A, Demoru; "Environmental Levies and Discretionary Taxation". A.E.R, 1994.
5. Dinit, Avinash; "Tax Policy in Open Economics", Hand Book of Public Economics, Volume 7, Edited by Alan.J. Auerbach of Martin Felditein, 19