

نقد و بررسی قوانین مالیاتی

محمد تقی نژادعمران*

چکیده

اداره کشور نیاز به منابع مالی کافی دارد. منابع مالی ایران در حال حاضر، درآمد حاصل از صادرات نفت، مالیات‌ها و سایر درآمدهای غیرنفتی است. درآمدهای غیرنفتی و مالیات‌ها جوابگوی هزینه‌های جاری نیستند. در نتیجه، بخش عمده‌ای از درآمدهای نفتی که باید صرف کارهای عمرانی و زیربنایی شود، صرف هزینه‌های جاری می‌شود. از طرف دیگر، درآمدهای پیش‌بینی شده در قانون بودجه سالانه عملاً تحقق نمی‌یابند و دولت مجبور می‌شود از اعتبارات هزینه‌های عمرانی بکاهد و به اعتبارات هزینه‌های جاری اضافه کند که در نتیجه بسیاری از طرح‌های عمرانی نیمه‌کاره رها می‌شوند و یا با مدت طولانی‌تر به بهره‌برداری می‌رسند و همین امر زیان فراوانی برای کشور در پی خواهد داشت. سیر صعودی هزینه‌های جاری و سیر نزولی هزینه‌های عمرانی، بیانگر این واقعیت است.

نظر به این که منابع درآمد نفت محدود است و صدور بی‌رویه نفت خام نیز صرفه اقتصادی ندارد و سایر درآمدهای غیرنفتی، مانند فروش شرکت‌های دولتی و سود سهام

* حسابدار رسمی

Email: taghinezhadomran@yahoo.com

شرکت‌ها با توجه به سیاست خصوصی سازی با دوام و مستمر نخواهد بود، قابل اتکا ترین درآمد برای اداره کشور درآمدهای مالیاتی است و دولت ناچار است با توجه به اهداف و سیاست‌های تبیین شده، هزینه های جاری خود را از محل درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای غیرنفتی تأمین کند. این ممکن نخواهد شد، مگر این که در قوانین و مقررات فعلی مالیاتی اعم از مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم در اسرع وقت تجدیدنظر بسیار اساسی و اصولی صورت گیرد و منابع جدید مالیاتی مانند مالیات بر مصرف و فروش (مالیات بر ارزش افزوده) در سطح جامع و گسترده، هر چه سریع تر در کشور برقرار شود.

مقدمه

اداره کشور با توجه به اصول قانون اساسی نیاز به منابع مالی کافی دارد. منابع در اختیار دولت درآمدهای سرشار خدادادی انفال و عمده آن درآمد حاصل از صادرات نفت است که بیش از ۵۰ درصد درآمد دولت را تشکیل می‌دهد و درآمدهای دیگر دولت را سایر درآمدهای غیرنفتی و مالیات‌ها تشکیل می‌دهند که سهم مالیات‌ها در ترکیب درآمد دولت در سال‌های اخیر بین ۲۷ تا ۳۰ درصد بوده است. سایر درآمدهای دولت را در این سال‌ها بیش تر فروش سهام شرکت‌های دولتی، سود سهام شرکت‌های دولتی و فروش املاک و درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمات رسانی تشکیل داده است. هزینه‌های دولت، شامل هزینه‌های سرمایه‌ای (عمرانی) و هزینه‌های جاری است که سهم هزینه‌های جاری در سال‌های اخیر بیش از ۷۰ درصد بوده؛ به طوری که در این سال‌ها هزینه‌های جاری افزایش داشته و سهم هزینه‌های سرمایه‌ای (عمرانی) سیر نزولی را طی کرده است؛ چون دولت ناگزیر به اجرای هزینه‌های جاری است. پس چنانچه درآمدهای پیش‌بینی شده تحقق پیدا نکند، به ناچار از هزینه‌های سرمایه‌ای کاسته خواهد شد و بخش عمده‌ای از طرح‌های عمرانی نیمه‌کاره رها و طولانی شدن اجرای آن‌ها سبب بروز خسارت زیادی خواهد گردید. از طرفی بخشی از نیازهای مالی دولت از طریق انتشار و فروش اوراق مشارکت تأمین می‌شود؛ یعنی در حقیقت کسری بودجه پنهان از این راه جبران می‌شود و دولت

ناگزیر برای پرداخت سود اوراق مشارکت و بازپرداخت اصل آن، که در سال‌های گذشته منتشر کرده، اوراق جدید منتشر کند، که این امر سبب رسوب و افزایش بدهی‌های دولت در هر سال نسبت به سال قبل خواهد شد. منابع نفت دائمی نیست و به تدریج کاهش خواهد یافت و همچنین صادرات بی‌رویه نفت خام فاقد توجیه اقتصادی است. با فراهم کردن زمینه پالایش نفت خام در داخل و صدور فرآورده‌های آن می‌توان درآمد کشور را چند برابر کرد. ضمن آنکه درآمد نفت و درآمد حاصل از سایر انفال باید صرف سرمایه‌گذاری در امور زیربنایی شود؛ به نحوی که نتایج حاصل از این سرمایه‌گذاری‌ها کاهش درآمد نفت در آینده را جبران کند. در حال حاضر عملاً بیش‌تر درآمد حاصل از صادرات نفت، صرف هزینه‌های جاری می‌شود که در واقع مصرف کردن سرمایه است. در کشورهای پیشرفته و حتی در برخی از کشورهای در حال توسعه، سهم عمده‌ای از هزینه‌های جاری دولت از محل مالیات‌ها تأمین می‌شود و این نسبت حدوداً به ۹۰ تا ۹۵ درصد می‌رسد. در ایران، متوسط سهم مالیات به هزینه‌های جاری حدود ۴۰ درصد است که در مقایسه با کشورهای دیگر سهم بسیار پایینی است. در اهداف برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور و نیز در برنامه ساماندهی اقتصادی کشور تأکید شده که مالیات‌ها باید به اندازه‌ای وصول شوند که به تدریج هزینه‌های جاری دولت را پوشش دهند، و حتی در برنامه ساماندهی اقتصادی کشور آمده است که مالیات‌ها تا آخر برنامه سوم باید حدود ۶۰ درصد هزینه‌های جاری دولت را تأمین کنند؛ در صورتی که این اهداف تحقق نیافته است و با وصول مالیات‌ها فاصله زیادی دارد. اهمیت درآمدهای مالیاتی و این که مالیات‌ها از مهم‌ترین زیرساخت‌های اقتصادی کشور هستند و نقش حساسی در سامان دادن به مسائل اقتصادی جامعه ایفا می‌کنند و همچنین در تأمین عدالت اجتماعی و همچنین رشد اقتصادی تأثیر فراوانی دارند و علاوه بر تأمین منابع مالی دولت در تخصیص منابع و توزیع درآمد نیز مؤثرند، برای مسئولان عالی رتبه نظام کاملاً روشن شده؛ به طوری که هم در لایحه برنامه چهارم و هم در مصوبه مجمع تشخیص مصلحت نظام به صورت شفاف آمده که مالیات‌ها و سایر درآمدهای غیرنفتی دولت باید تا آخر برنامه چهارم (سال ۱۳۸۸) هزینه‌های جاری

دولت را پوشش دهند.

سؤال این است که آیا این سیاستگذاری و هدف بسیار مهم تحقق‌پذیر خواهد بود یا مانند سیاست‌های مصوب گذشته در حد مصوبه باقی خواهد ماند. برای پاسخگویی به پرسش لازم است سایر منابع درآمدی غیرنفتی دولت بررسی و تجزیه و تحلیل شود؛ چون بعضی از این منابع که در حال حاضر ارقام بسیار بالایی را شامل می‌شوند؛ مانند درآمدهای حاصل از فروش سهام و سود سهام با توجه به سیاست خصوصی‌سازی و انتقال سهام به بخش غیردولتی با دوام نیستند و در آینده نزدیک نیز کاهش خواهند یافت و در نتیجه، سایر درآمدهای غیرنفتی از رشد مورد انتظار برخوردار نخواهد بود و سرانجام، سنگینی تأمین مالی برای پوشش هزینه‌های جاری به عهده مالیات‌ها خواهند افتاد و در حقیقت، منابع مالیاتی، مانند کشورهای پیشرفته، نیاز هزینه‌های جاری دولت را برآورده خواهند کرد. با توجه به موارد یاد شده، به نظر نگارنده هدف تعیین شده تحقق‌پذیر خواهد بود، مشروط بر این که:

۱. وصول مالیات‌ها مورد اتفاق نظر علما و مقامات عالی‌رتبه نظام باشد و از آن حمایت کنند.

۲. قانون مالیات‌ها اعم از مستقیم و غیرمستقیم مورد بازنگری جدی قرار گیرد. منابع مالیاتی، نرخ‌ها، معافیت‌ها، تسهیلات و شیوه‌های اجرایی با توجه به وضعیت اقتصادی و اجتماعی و با استفاده از آخرین تکنیک‌ها و روش‌ها و با استفاده از تجارب کشورهای موفق در این زمینه و انطباق آن با فرهنگ ایرانی و اسلامی تعیین شوند.

برای نیل به این منظور، یک کمیته ملی مالیاتی زیر نظر مستقیم ریاست جمهوری یا معاون اول وی و با حضور نمایندگان مجلس از کمیسیون‌های ذی‌ربط، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، سازمان امور مالیاتی کشور، اتاق بازرگانی و صنایع معادن ایران، تشکل‌های حرفه‌ای، جامعه حسابداران رسمی و چند نفر از افراد مطلع و صاحب‌نظر در امور مالی، اقتصادی و حقوقی تشکیل شود. این کمیته، اصول و مبانی و چارچوب‌های منابع مالیاتی و سیاست‌ها و

خط‌مشی‌ها را تعیین کند و سپس بر اساس آن اقدام به اصلاح یا تجدید نظر یا بازبینی منابع مالیاتی موجود کند.

۳. تبعیض در نظام مالیاتی به طور کلی از بین برود و کلیه بخش‌های اقتصادی کشور اعم از دولتی و خصوصی و نهادها و همچنین فعالیت‌های اقتصادی اماکن متبرکه و موقوفات به طور مساوی مشمول مالیات شوند و چنان‌چه لازم باشد دستگاه‌هایی مورد حمایت مالی قرار گیرند، این حمایت از طریق بودجه اعمال شود.

۴. فرهنگ مالیاتی اعتلا یابد. در این زمینه لازم است در کتب درسی - از سطوح ابتدایی تا دانشگاه - به فراخور مقاطع مختلف تحصیلی مسائل مالیاتی، ضرورت وصول مالیات‌ها و محل مصارف مالیات‌ها برای مردم تبیین شود و از رسانه‌ها - به خصوص صدا و سیما - حداکثر استفاده به عمل آید.

۵. شیوه‌های اجرایی وصول مالیات‌ها دگرگون شود و طرح جامع مالیاتی تکلیف شده در برنامه سوم جایگزین روش‌های اجرایی سنتی گردد.

۶. اصل شایسته‌سالاری در انتخاب و انتصاب مدیران مالیاتی رعایت شود و به امر آموزش و نظارت بر عملکرد کادر مالیاتی توجه بسیار جدی مبذول شود و ابزار و تجهیزات کافی در اختیار آنان قرار گیرد و به مسئله معیشتی و رفاهی آنان توجه ویژه شود.

۷. حجم دولت کاهش یابد و دستگاه‌های غیرضروری منحل و همچنین سازمان‌های موازی در هم ادغام شوند.

اکنون با توجه به مقدمه این مقاله، قوانین و مقررات مالیاتی، نقد و بررسی می‌شوند.

فصل اول - مالیات‌های مستقیم

بر اساس قوانین جاری، مالیات‌های مستقیم با عنوان مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد وصول می‌شوند که در زمینه هریک بررسی و اظهار نظر می‌شود.

الف) مالیات بر دارایی

بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ که از اول سال ۱۳۶۸ اجرایی شده،

بوده مالیات بر دارایی دارای عناوین زیر بوده است:

۱. مالیات سالانه املاک
۲. مالیات مستغلات مسکونی خالی
۳. مالیات بر اراضی بایر
۴. مالیات بر ارث
۵. حق تمبر.

مالیات سالانه املاک به صورت لایحه‌ای مستقل به مجلس شورای اسلامی تقدیم شده بود و هدف از این پیشنهاد در زمان جنگ تحمیلی تأمین بخشی از درآمدهای مالیاتی بود، چون درآمد نفت نوسانات شدیدی داشت و بسیاری از منابع مالیاتی مانند مالیات بر واردات و مالیات بر شرکت‌های تولیدی که مواد اولیه و قطعات یدکی آن‌ها وارداتی بوده، وابسته به درآمدهای ارزی بوده‌اند و برای این که درآمد مالیاتی با ثبات در کشور وجود داشته که اتکا به درآمدهای ارزی نداشته باشد، به همین دلیل لایحه وصول مالیات سالانه املاک تهیه و تقدیم مجلس شد. قبل از نهایی شدن این لایحه در مجلس، لایحه قانون مالیات‌های مستقیم به مجلس تقدیم شد و در مجلس نیز لایحه مالیات سالانه املاک، در لایحه قانون مالیات‌های مستقیم ادغام و به صورت یک فصل از قانون مالیات‌های مستقیم تصویب شد. مالیات‌های سالانه املاک، مستغلات مسکونی خالی و اراضی بایر به موجب اصلاحیه قانون مالیات‌های مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ حذف شده‌اند و دلیل حذف این مالیات‌ها عدم کارایی و زیاد نبودن وصول این منابع بوده است. درآمدهای حاصل از سه منبع مذکور در هریک از سال‌های ۱۳۷۹ و ۱۳۸۰ حدود سی میلیارد ریال بوده است. البته مالیات سالانه املاک، به منزله یک منبع جدید مالیاتی، می‌توانست منبع درآمد خوبی برای دولت باشد؛ اما دستگاه‌های مالیاتی از سال اول اجرای این قانون، برنامه‌ریزی صحیح و دقیقی برای اجرای این منبع نداشته و اقدام اساسی در این زمینه انجام نداده‌اند. چون برنامه‌ریزی برای وصول این مالیات مستلزم شناسایی املاک کلیه مالکان در سراسر کشور بوده تا اگر مالکی به موقع به تکالیف خود عمل نکرد، با توجه به اطلاعات به دست آمده، مالیات مطالبه گردد.

شناسایی املاک کلیه مالکان در کشور کاری پرهزینه و پرزحمت است، شاید هم به این دلیل برنامه‌ریزی جدی به عمل نیامده است. دلیل دیگر حذف این مالیات‌ها عوارض وصولی شهرداری‌ها از املاک بوده است و با این دیدگاه که شهرداری‌ها با افزایش عوارض قابل وصول از املاک، در آمد خود را افزایش دهند که ناگزیر به فروش تراکم توجیه‌ناپذیر نباشند.

دو منبع باقیمانده از مالیات بر دارایی، یکی مالیات بر ارث و دیگری حق تمیر است که مالیات حق تمیر با تجدیدنظری که در اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ صورت گرفته، ضمن آنکه بعضی از مالیات‌های این فصل با عنوان مالیات بر دارایی تطبیق نمی‌کند، با وجود این، جای مانور چندانی ندارد. اما در زمینه مالیات بر ارث ضرورت دارد نرخ‌ها و معافیت‌ها تجزیه و تحلیل و بازنگری شوند.

مالیات بر ارث

به موجب اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ نرخ‌ها و معافیت‌های مالیات بر ارث به‌قرار زیر هستند:

۱. نرخ مالیاتی

بر اساس ماده ۲۰ قانون مالیات‌های مستقیم، نرخ مالیات بر ارث نسبت به سهم الارث هریک از وارث به شرح زیر است:

طبقه سوم (درصد)	طبقه دوم (درصد)	طبقه اول (درصد)	شرح
۳۵	۱۵	۵	تا مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
۴۵	۲۵	۱۵	تا مبلغ ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
۵۵	۳۵	۲۵	تا مبلغ ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نسبت به مازاد ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
۶۵	۴۵	۳۵	نسبت به مازاد ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

از سهم الارث هریک از وارث طبقه اول مبلغ ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان معافیت کسر می‌شود و مازاد به نرخ‌های مذکور مشمول مالیات است که اگر وارث طبقه اول کمتر از بیست سال سن داشته یا محجور یا معلول از کار افتاده باشد، معافیت سهم الارث آن‌ها

مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال خواهد بود.

۲. معافیت‌های مالیات بر ارث

به موجب ماده ۲۴ قانون مالیات‌های مستقیم، اموال متوفی به شرح زیر از مالیات بر ارث معافند:

الف) وجوه بازنشستگی و وظیفه و پس‌انداز خدمت و مزایای پایان خدمت، مطالبات مربوط به خسارت اخراج، باز خرید خدمت و مرخصی استحقاقی استفاده نشده و بیمه‌های اجتماعی و نیز وجوه پرداختی توسط مؤسسات بیمه یا بیمه‌گذار و یا کارفرما از قبیل بیمه عمر، خسارت فوت و همچنین دیه و مانند آن‌ها حسب مورد که یک جا یا به طور مستمر به ورثه پرداخت می‌شود؛

ب) اموالی که برای سازمان‌ها و مؤسسات مذکور در ماده ۲ این قانون (وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، دستگاه‌هایی که بودجه آن‌ها به وسیله دولت تأمین می‌شود، شهرداری‌ها) مورد وقف یا نذر یا حبس واقع شود به شرط تأیید سازمان‌ها و مؤسسات مذکور؛

ج) هشتاد درصد اوراق مشارکت و سپرده‌های متوفی نزد بانک‌های ایرانی و شعب آن‌ها در خارج از کشور و مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز، همچنین پنجاه درصد ارزش سهام متوفی در شرکت‌هایی که سهام آن‌ها در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده و چهل درصد ارزش سهام یا سهم‌الشرکه متوفی در سایر شرکت‌ها و نیز چهل درصد ارزش خالص دارایی متوفی در واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و کشاورزی؛

قبل از نقد و بررسی نرخ‌ها و معافیت‌های مالیات بر ارث لازم است مبنای قیمت‌گذاری اموال متوفی برای تعیین سهم‌الارث هر یک از وارث و اعمال نرخ مالیات بر ارث بر روی آن‌ها ذکر شود؛

د) اگر جزء اموال متوفی ملک باشد، قیمت آن بر اساس ارزش معاملاتی املاک تعیین می‌شود. در حال حاضر ارزش معاملاتی با توجه به قیمت روز بسیار پایین است و در بعضی از موارد این اختلاف بین ۱۰ تا ۲۰ برابر است؛ یعنی در حقیقت ارزش روز املاک ۱۰ تا ۲۰ برابر بیش‌تر از ارزش معاملاتی است؛

ه) سایر اموال و حقوق مالی متوفی به قیمت روز ارزیابی می‌شود و مثلاً اگر جزء ماترک سهام شرکت‌های بورس باشد، قیمت تابلو در روز فوت ملاک است و در مورد سایر شرکت‌ها باید با ارزیابی آنها قیمت سهام و سهم‌الشرکه در تاریخ فوت مشخص شود. اثاث‌البیت متوفی به طور کلی از مالیات معاف است و در محاسبه مالیات بر ارث لحاظ نخواهد شد.

با توجه به مراتب فوق، مقررات مالیات بر ارث جای نقد و بررسی دارد که به شرح زیر است:

۱. نرخ مالیات بر ارث با توجه به مبنای قیمت‌گذاری اموال و ماترک متوفی بسیار پایین است و از طرفی با نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی (نرخ ماده ۳۱) قابل مقایسه نیست و با آن همخوانی ندارد و طبعاً نرخ مالیات بر ارث نیاز به تجدیدنظر و بررسی کارشناسانه دارد.

۲. مبنای قیمت‌گذاری املاک نیاز به تجدیدنظر دارد یا این که باید تدابیری اندیشیده شود که فاصله بین ارزش معاملاتی املاک و قیمت روز کاهش یابد یا با هم برابر شوند. البته ده یا بیست برابر کردن ارزش معاملاتی املاک به یکباره عملی نخواهد شد و پیامدهای منفی زیادی خواهد داشت؛ چون ارزش معاملاتی املاک، مبنای بسیاری از محاسبات دولتی و شهرداری و از جمله مالیات بر درآمد (مالیات نقل و انتقال قطعی املاک) است و به هر صورت باید کلیه جوانب سنجیده شود و اگر ارزش معاملاتی افزایش می‌یابد، همزمان نرخ مالیات‌ها و عوارض باید کاهش یابند؛ به طوری که نتیجه اعمال نرخ روی ارزش واقعی، مالیات‌ها یا عوارض را چندان که تحمل‌پذیر نباشد، افزایش ندهد.

۳. معافیت‌های بند «الف» فوق به لحاظ رعایت اصول اجتماعی و با توجه به وضعیت افراد و خانوارها و همچنین با توجه به این که افراد حقوق‌بگیر معمولاً دارای این گونه درآمدها هستند و نیز با در نظر گرفتن حداقل بخشودگی وارث طبقه اول، توجیه دارد.

۴. معافیت بند «ب» به سبب این که کل اموال موضوع این بند نصیب دولت و دستگاه‌های دولتی می‌شود، مناسب است؛ چون پرداخت مالیات در مورد اموالی که به

وارث تعلق ندارد، پذیرفتنی و توجیه پذیر نیست.

۵. معافیت‌های عمده مالیاتی بر ارث، شامل ۸۰ درصد وجوه نقد متوفی نزد بانک‌های ایرانی و شعب آن‌ها در خارج از کشور و همچنین مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز است و از طرف دیگر ۸۰ درصد اوراق مشارکت متعلق به متوفی از پرداخت مالیات بر ارث معاف است. این معافیت جای تأمل و بررسی دارد. بر اساس مقررات بخش مالیات بر درآمد قانون مالیات‌های مستقیم، سود و جوائز دریافتی اشخاص، اعم از حقیقی یا حقوقی، از بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز از مالیات معاف است و سود اوراق مشارکت نیز صرف نظر از این که دریافت کننده چه شخصی باشد، به طور کلی مشمول مالیات نیست. دلایل اعطای این معافیت‌ها آن است که اشخاص حقوقی و حقیقی تشویق شوند پول خود را نزد بانک‌ها سپرده‌گذاری کنند و بانک‌ها از محل سپرده‌های مردم به فعالیت‌های اقتصادی، اعم از تولیدی و غیرتولیدی و نیز برای ایجاد یا خرید مسکن، وام پرداخت کنند و از طرفی اشخاص راغب شوند تا اوراق مشارکتی را که دولت منتشر می‌کند، خریداری نمایند. سود اوراق مشارکت، ۱۷ درصد و نرخ سود سپرده‌های بانکی بر حسب این که سپرده‌ها بلندمدت یا کوتاه‌مدت باشند، بین ۷ تا ۲۰/۵ درصد در بانک‌های دولتی است و در مورد بانک‌های خصوصی نیز بین ۱۲ تا ۲۰/۵ درصد است. البته سپرده‌گذاران و خریداران اوراق مشارکت با خیال راحت در پایان هر ماه یا هر سه ماه حسب مورد سود خود را دریافت می‌کنند و از آن طرف بانک‌ها با نرخ سود ۲۴ درصد و بانک‌های خصوصی ۲۷ درصد و بالاتر به متقاضیان وام می‌دهند که با کارمزد مبلغ فزون‌تری خواهد شد و تولیدکنندگان باید با این وام‌ها تولید و اشتغال را حفظ کنند یا افزایش دهند. آیا با این هزینه مالی سنگین، قیمت تمام شده بالا نمی‌رود و آیا تولیدکننده توان تولید و رقابت با خارجی‌ان را دارد و می‌تواند کالای خود را صادر کند یا در داخل به فروش برساند؟ قطعاً پاسخ این پرسش‌ها منفی خواهد بود و در نتیجه، سود بانک‌ها تبدیل به آسمان خراش‌هایی خواهد شد که بانک‌های دولتی به رقابت با هم در این زمینه می‌پردازند و ساختمان‌های آن چنانی احداث می‌کنند و تزئینات آن چنانی انجام می‌دهند.

نرخ سود در کشورهای پیشرفته و حتی در کشورهای در حال توسعه نظیر ایران بسیار پایین است. فروش اوراق مشارکت دولتی در حقیقت تأمین کسری بودجه است که به جای پیش‌بینی کسری در بودجه، به صورت اوراق مشارکت جبران می‌شود و دولت هر سال اوراق مشارکت جدید منتشر می‌کند تا قادر باشد سود و بازپرداخت اصل اوراق مشارکت‌های فروخته شده در سنوات قبل را جبران کند و همیشه بخشی از بدهی دولت از این بابت رسوب می‌کند که هر ساله بر میزان این رسوبات افزوده می‌شود. آیا واقعاً ضرورت دارد که سود سپرده‌های بانکی و اوراق مشارکت از مالیات معاف باشد؟ اگر سپرده‌ها و اوراق مشارکت از مالیات معاف نباشند، این تصور پیش می‌آید که مردم پول خود را از بانک‌ها خارج می‌کنند و انگیزه‌ای برای سپرده‌گذاری باقی نخواهد ماند و افراد در خرید اوراق مشارکت برای تأمین کسری بودجه دولت، علاقه‌ای نشان نخواهند داد. اکنون این سؤال پیش می‌آید اگر مردم پول خود را در بانک‌ها سپرده‌گذاری نکنند یا اوراق مشارکت نخرند، چه کار خواهند کرد؟ حتماً سراغ خرید ارز، طلا، جواهر، سکه و زمین و ساختمان خواهند رفت، یا پول خود را از کشور خارج خواهند کرد، یا سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس را خواهند خرید. خرید سهام شرکت‌های حاضر در بورس یا سرمایه‌گذاری در فعالیتهای اقتصادی و ایجاد تولید و اشتغال برای دولت امری مطلوب است؛ اما خرید دارایی تا چه اندازه و تا کجا می‌تواند کشش داشته باشد و خارج کردن پول با توجه به اوضاع و احوال جهانی و اجرای مقررات پول‌شویی در کشورهایی که سرمایه و پول در آن جا تأمین دارد، تا کی می‌تواند ادامه داشته باشد؟ بنابراین، تجدیدنظر در معافیت سپرده‌های بانکی و سود اوراق با انجام دادن کار کارشناسی در جهت‌گیری‌های اقتصادی کشور مؤثر خواهد بود و سرمایه‌ها را به سمت تولیدات و اشتغال‌زایی هدایت خواهد کرد، چون افراد، درآمد بدون دغدغه خاطر را می‌خواهند و ترجیح می‌دهند همان سود ۱۷ درصد اوراق مشارکت و سپرده‌های بانکی را دریافت کنند و مخاطره یا ریسک سرمایه‌گذاری در امور تولیدی را نپذیرند. چنان‌چه به صورت‌های مالی شرکت‌ها و حتی بانک‌ها توجه شود، مشاهده می‌شود که بخش عمده‌ای از درآمدهای آن‌ها را همین منابع

بدون ریسک و خطر تشکیل می‌دهند.

ب) مالیات بر درآمد

مالیات بر درآمد قابل وصول، طبق قانون مالیات‌های مستقیم مصوبه ۱۳۶۶/۱۲/۱۳ شامل موارد ذیل است:

۱. مالیات بر درآمد املاک
۲. مالیات بر درآمد کشاورزی
۳. مالیات بر درآمد حقوق
۴. مالیات بر درآمد مشاغل
۵. مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی
۶. مالیات بر درآمد اتفاقی
۷. مالیات بر درآمد از منابع مختلف.

هریک از منابع فوق به شرح زیر مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند:

۱. مالیات بر درآمد املاک

مالیات بر درآمد املاک شامل سه قسمت است:

- مالیات بر درآمد اجاره املاک
- مالیات نقل و انتقال قطعی املاک
- مالیات حق واگذاری محل (سرقفلی).

درآمد اجاره املاک اعم از این که تحصیل کننده آن شخص حقیقی یا حقوقی باشد، مشمول مالیات است. از درآمد اجاره، ۲۵ درصد به عنوان هزینه استهلاک کسر می‌شود و بقیه مأخذ محاسبه مالیات قرار می‌گیرد.

در صورتی که مالک شخص حقیقی باشد، مالیات اجاره ملک به نرخ تصاعدی مذکور در ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم (بین ۱۵ تا ۳۵ درصد) محاسبه می‌شود و چنانچه مالک شخص حقوقی باشد درآمد مشمول مالیات اجاره ملک با سایر درآمدهای

شرکت جمع و مشمول نرخ ثابت مالیات بر شرکت‌ها (۲۵ یا ۲۲/۵ درصد) می‌شود. برای ارزیابی اجاره ملک به موجب تبصره «۲» ماده ۵۴ قانون مذکور از ابتدای سال ۱۳۸۲، از ارزش اجاری تبعیت خواهد شد که کمیسیون تقویم املاک موضوع ماده ۶۴ همین قانون در محدوده شهرها و روستاها تعیین می‌کند.

البته در سال ۱۳۸۲ سازمان امور مالیاتی کشور طبق بخشنامه‌ای اعلام کرد در صورتی که املاک با سند رسمی به اجاره واگذار شوند، برای محاسبه درآمد مشمول مالیات و مالیات، اجاره مذکور در سند رسمی مناط اعتبار خواهد بود و در این گونه موارد از ارزش اجاری تبعیت نخواهد شد. هر چند بخشنامه مذکور با نص صریح قانون تطبیق ندارد، اما برای رفع مشکل پیش آمده مؤثر خواهد بود.

از طرف دیگر تعیین ارزش اجاری املاک برای سهولت در تشخیص مالیات و جلوگیری از اختلاف بین مؤدی و دستگاه مالیاتی کمک شایانی خواهد کرد؛ ولی در بیش تر مواقع ممکن است با واقعیت تطبیق نداشته باشد. شرکت‌هایی که مستأجرند، در مواقع پرداخت مالیات تکلیف دارند مالیات بر درآمد اجاره را از مأخذ اجاره پرداختی کسر و به نام مالک به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز کنند. ممکن است ارزش اجاره‌ای که باید مأخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات قرار گیرد، کم تر از اجاره‌ای باشد که مورد توافق مالک و مستأجر است. در این صورت، مالک مالیاتی اضافه پرداخت خواهد کرد که استرداد آن فرایندی طولانی خواهد داشت؛ یا اگر مالک شرکت باشد، ارزش اجاره‌ای ملک مثلاً ۱۰۰ واحد بوده و ملک به ۱۶۰ واحد به اجاره واگذار شده باشد، در این صورت ۷۵ واحد به منزله درآمد مشمول مالیات برای محاسبه مالیات شرکت لحاظ خواهد شد و مابه‌التفاوت ۱۲۰ تا ۷۵ واحد به مثابه درآمدی که مالیات بدان تعلق نخواهد گرفت، در دفترهای شرکت باقی خواهد ماند، که در موقع محاسبه مالیات باید آن را کنار گذاشت.

با توجه به مراتب فوق به نظر می‌رسد تصمیم‌گیری کلی برای همه موارد شاید توأم با عجله بوده است. پس جا دارد در این مورد با در نظر گرفتن حالت‌های مختلف تجدیدنظر لازم به عمل آید.

- چنانچه مالک، یک شخص حقیقی فاقد درآمد از منابع دیگر باشد و تنها محل درآمد او اجاره املاک باشد، در این صورت، معادل حداقل بخشودگی مالیات حقوق در سال از درآمد اجاره املاک معاف از مالیات خواهد بود. حداقل بخشودگی حقوق سالانه شناور و این مبلغ در سال ۱۳۸۳ معادل ۲۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال است؛ مثلاً اگر مالک ماهانه دو میلیون ریال اجاره املاک دریافت کند، درآمد اجاره سالانه ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال و درآمد مشمول مالیات هجده میلیون ریال خواهد شد. اگر درآمد دیگری نداشته باشد، مشمول مالیات بر درآمد اجاره نخواهد بود؛ اما اگر درآمد اجاره ماهانه سه میلیون ریال باشد، فقط باید مبلغ شش میلیون ریال با نرخ ۱۵ درصد، و مبلغ نهصد هزار ریال در سال ۱۳۸۳ مالیات پرداخت کند، این معافیت توجیه دارد.

- مالکان مجتمع‌های مسکونی دارای بیش از سه واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف مسکن به اعلام وزارت مسکن و شهرسازی ساخته شده یا می‌شوند، در طول مدت اجاره از ۱۰۰ درصد مالیات املاک اجاری معاف هستند. در غیر این صورت، درآمد هر شخص ناشی از اجاره واحد یا واحدهای مسکونی در تهران تا مجموع ۱۵۰ متر مربع زیربنای مفید و در سایر نقاط تا مجموع دویست متر مربع زیربنای مفید، از مالیات بر درآمد اجاره املاک معاف هستند.

معافیت‌های مذکور جای تأمل دارد؛ اولاً عملاً از الگوی مصرف مسکن تبعیت نمی‌شود و در حقیقت کسی از این حکم استفاده نمی‌کند. ثانیاً معافیت ۱۵۰ متر مربع در تهران و دویست متر مربع در سایر شهرها شامل اشخاص حقوقی نیز می‌شود؛ چون در متن قانون هر شخص به طور عام قید شده است. بنابراین توجیه ندارد که درآمد اجاره املاک اشخاص حقوقی بابت املاک مسکونی تا حد نصاب ذکر شده معاف باشد. از طرف دیگر، سازمان امور مالیاتی طی بخشنامه‌ای اعلام کرده اگر متراژ ملک در تهران مثلاً ۱۵۲ متر مربع باشد، ۱۵۰ متر مربع معاف و فقط دو متر مربع مشمول مالیات خواهد شد و به حکم قانون هم باید مورد مطالبه قرار گیرد. آیا واقعاً صرف وقت و هزینه مطالبه چنین مالیاتی که ممکن است حتی یک دهم هزینه‌ها را جبران نکند، توجیه‌پذیر است؟ ایراد دیگر این معافیت آن

است که اگر یک ملک با متراژ ۱۵۰ متر مربع در برجی در شمال شهر باشد، اجاره آن با آپارتمان ۱۵۰ متری جنوب شهر مطابقت دارد. پس چه نیازی است که افراد مرفه با درآمدهای سرشار که معلوم نیست مالیات آن را پرداخت کنند، از این معافیت و تسهیلات هم استفاده کنند؟ بنابراین، معافیت موصوف به هیچ وجه توجیه ندارد و ضروری است در آن تجدیدنظر اساسی به عمل آید.

معافیت در نظر گرفته شده در قانون برنامه سوم کاملاً منطقی است؛ چون به موجب حکم قید شده در قانون مزبور افرادی که فاقد مسکن هستند، در صورتی که واحد مسکونی تا متراژ ۱۲۰ متر مربع برای اولین بار خریداری کنند، اقساط بانکی آنان از درآمد مشمول مالیات قابل کسر خواهد بود و حقوق بگیران می توانند با ارائه مدارک مربوط به کارفرمای خود درخواست کنند معادل اقساط بانکی از حقوق آن‌ها کسر و سپس نسبت به بقیه درآمد، مالیات محاسبه شود.

مالیات نقل و انتقال قطعی املاک معادل ۵ درصد ارزش معاملاتی ملک در زمان فروش است و بر درآمد حاصل از فروش ملک مالیات دیگری تعلق نخواهد گرفت. ارزش معاملاتی ملک که سالانه کمیسیون تقویم املاک تعیین می کند، تا ارزش واقعی ملک اختلاف زیادی دارد و بعضاً تا یک بیستم ارزش واقعی ملک است. از طرفی نرخ مالیات برای انتقال دهندگان ملک اعم از این که شخص حقیقی یا حقوقی باشند، برابر است و در نتیجه، میزان مالیات با توجه به قیمت فروش بسیار ناچیز است؛ برای مثال اگر ارزش معاملاتی ملک متعلق به یک شرکت یکصد میلیون ریال و ارزش دفتری ملک نیز پنجاه میلیون ریال باشد و این ملک به قیمت ۱,۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به فروش برسد، مالیات آن پنج میلیون ریال خواهد شد و به مابه‌التفاوت ارزش دفتری و به قیمت فروش - یعنی ۱,۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال که سود حاصل از فروش ملک است - مالیات دیگری تعلق نخواهد گرفت. در صورتی که اگر این سود به درآمد شرکت اضافه می شد و به نرخ ۲۵ درصد مالیات می پرداخت، مالیات آن معادل ۲۸۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال بالغ می شد. در صورتی که با قانون فعلی فقط پنج میلیون ریال مالیات پرداخت می شود. این نوع برخورد مالیاتی توجیه

ندارد و ضروری است درآمدهای واقعی مشمول مالیات شود. البته چنانچه اشخاص حقیقی که با تغییر واحد مسکونی خود با نرخ مالیاتی سنگین روبه‌رو شوند، توان مالی آنان برای خرید ملک مسکونی بزرگ‌تر کاهش یابد، برای جلوگیری از چنین وضعیتی می‌توان در قانون پیش‌بینی کرد که اگر افراد برای بهبود مسکن خود ملک مسکونی را به فروش می‌رسانند و مثلاً ظرف مدت یک سال ملک مسکونی دیگری خریداری می‌کنند، مالیات اخذ شده به آنان مسترد شود. این شیوه عمل در برخی از کشورها رعایت می‌شود. برای احداث واحدهای مسکونی می‌توان تسهیلات مالیاتی معقولی برای سازندگان در نظر گرفت. یادآوری این نکته ضروری است که در اوایل سال جاری در شمال کشور قیمت املاک در بعضی از نقاط بیش از ده برابر افزایش یافته و عده زیادی به درآمدهای بسیار سرشار دست یافته‌اند؛ ولی چیزی عاید خزانه دولت نشده است.

املاک نوساز که دو سال از تاریخ گواهی پایان کار آنها می‌گذرد و برای اولین بار به فروش می‌رسند، علاوه بر مالیات نقل و انتقال، مشمول یک مالیات اضافی معادل ده درصد ارزش معاملاتی اعیانی خواهند شد، که این مالیات توجیه‌پذیر است و در حقیقت مالیات بساز بفروشی است، منتهی از لحاظ روش اجرایی نسبت به گذشته بسیار آسان شده است و مالیات دولت در زمان تحصیل درآمد وصول می‌شود و این روش از بروز اختلافات جلوگیری می‌کند.

مالیات حق واگذاری محل (سرقفلی) معادل دو درصد قیمت فروش است که البته برای اشخاصی که برای توسعه محل و کار خود محل کسب خود را واگذار (سرقفلی) می‌کنند و محل دیگری را تدارک می‌بینند، توجیه دارد؛ ولی در سایر موارد این مالیات قابل دفاع نیست و جا دارد در این زمینه با انجام دادن کار کارشناسی، تجدیدنظر اساسی صورت پذیرد.

مالیات بر درآمد کشاورزی

درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور

عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغان‌داری، احیای مراتع و جنگل‌ها، باغ‌ها و اشجار از هر قبیل و نخیلات، به طور کلی از پرداخت مالیات معاف است. معافیت درآمد حاصل از فعالیت‌های کشاورزی از ابتدای سال ۱۳۴۶ تاکنون ادامه دارد. گفتنی است که فعالیت‌های مرغداری‌ها در مقاطع محدود قبل از سال ۱۳۵۸ مشمول مالیات بوده که آن هم با اصلاحات به عمل آمده در قوانین آن زمان کلاً مشمول معافیت شده است. هر چند در اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ دولت مکلف شده تا آخر برنامه سوم لایحه مربوط به فعالیت‌های کشاورزی با لحاظ کردن آن دسته از فعالیت‌های کشاورزی را که ادامه معافیت‌های آن‌ها ضرورت دارد، تهیه و به مجلس شورای اسلامی تقدیم کند، ولی تاکنون چنین اقدامی صورت نگرفته است. جا دارد در این مورد - همان طوری که در قانون تأکید شده - مطالعات لازم صورت پذیرد و برای فعالیت‌های کشاورزی پردرآمد مالیات وضع شود.

مالیات بر درآمد حقوق

به موجب اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم در فصل مالیات بر درآمد حقوق تجدیدنظر بسیار اساسی و اصولی به عمل آمده است و حداقل بخشودگی افزایش یافته و نرخ مالیات کاهش داده شده است و معافیت‌های غیرمربوط که سبب فرار مالیات می‌شد، حذف و محاسبه مالیات ساده و آسان گردید. فقط یک اشکال از لحاظ تبصره ماده ۸۶ وجود دارد و آن هم روشن نبودن عبارت «از طرف غیر از پرداخت کنندگان مقرری، مزد و حقوق اصلی» است. با توجه به بخشنامه سازمان امور مالیاتی اگر یک نفر از چند مؤسسه حقوق مستمر دریافت کند، می‌تواند از حداقل بخشودگی در همه مؤسسات استفاده کند و چون مالیات بر جمع درآمد حذف شد، در حقیقت، این فرد به جای استفاده از یک حداقل بخشودگی چند بار از آن استفاده و به نرخ پایین مالیات پرداخت می‌کند یا ممکن است اصلاً مشمول مالیات نشود. ضرورت دارد در این مورد اصلاحات لازم صورت پذیرد و کارفرمای اصلی تعریف شود؛ مثلاً اگر فرد در بخش دولتی اشتغال داشته باشد،

کارفرمای اصلی دولت است و اگر در بخش غیر دولتی به کار مشغول است، کارفرمای اصلی مؤسسه‌ای است که حق بیمه پرداخت می‌کند و در مورد کارکنان بازنشسته دولتی یا سازمان تأمین اجتماعی، با توجه به این که درآمد حقوق بازنشستگی معافیت دارد، حداقل بخشودگی لحاظ نشود.

مالیات بر درآمد مشاغل

با توجه به یکسان سازی حداقل بخشودگی صاحبان مشاغل با حقوق‌بگیران و کاهش نرخ مالیات از ۵۴ درصد مازاد سیصد میلیون ریال به ۳۵ درصد نسبت به مازاد یک میلیارد ریال و تغییرات دیگری که نسبت به صاحبان مشاغل در اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به عمل آمده، این بخش نیاز به بازنگری اساسی ندارد و ضروری است سازمان امور مالیاتی برای تجهیز خود برای شناسایی فعالان این بخش و همچنین شناسایی منابع درآمد آن‌ها با اجرای طرحی جامع، اقدامی اساسی انجام دهد.

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

به موجب اصلاحیه ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ در فصل مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، تغییرات مثبتی صورت گرفته است. نرخ سنگین و پیچیده مالیات قبلی حذف و فقط یک نرخ ثابت معادل ۲۵ درصد برای کلیه اشخاص حقوقی اعم از تجاری و غیرتجاری، دولتی و غیردولتی و خارجی وضع شد. وضعیت خارجیان بسیار روشن و شفاف و با اصلاحات به عمل آمده در ماده ۱۰۷ و طبقه‌بندی کردن فعالیت‌های خارجیان از لحاظ تعیین درآمد مشمول مالیات، بسیاری از اشکالات گذشته رفع شده است. همچنین تسهیلاتی برای ترکیب کردن و ادغام شرکت‌ها از لحاظ اصلاح ساختار آن‌ها به وجود آمده و در بخش مربوط به محاسبه مالیات بر درآمد آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی متناسب با مقررات فصول دیگر قانون اصلاحات خوبی صورت پذیرفته است. تعدیل نرخ مالیاتی مورد استقبال کلیه شرکت‌ها و فعالان اقتصادی کشور و حتی خارجیان قرار گرفته است؛ به گونه‌ای که از نظر آن‌ها ایران

تبدیل به بهشت مالیاتی شده است. علی‌رغم اصلاحات اساسی به عمل آمده در فصل مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی نکات زیر قابل تأمل و مذاقه است:

۱. نرخ مالیات بر درآمد برای کلیه فعالیت‌ها اعم از تولیدی، خدماتی، بازرگانی، دلالی و ... یکسان است. این نرخ توجیه‌پذیر نیست و ضرورت دارد در آن تجدیدنظر اساسی به عمل آید و به عنوان پیشنهاد نرخ فعلی برای درآمد حاصل از فعالیت‌های تولیدی در نظر گرفته شود و برای سایر فعالیت‌ها نرخ‌های بالاتری مثلاً ۳۵ درصد وضع گردد. البته برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس معادل ۱۰ درصد مالیات، معافیت داده شده است و در حقیقت نرخ مالیاتی آن‌ها ۲۲/۵ درصد است که این کار ضرورت داشته است و می‌توان همین معافیت را برای فعالیت‌های مختلف شرکت‌های بورسی و با نرخ تعیین شده برای آن فعالیت اعمال کرد؛ مثلاً اگر یک شرکت با فعالیت تجاری مشمول مالیات به نرخ ۳۵ درصد گردد، در صورتی که در بورس پذیرفته شود، نرخ مالیات بر درآمد آن با اعمال ۱۰ درصد معافیت معادل ۳۱/۵ درصد خواهد شد. محاسبه مالیات یک شرکت دارای فعالیت‌های مختلف از لحاظ عملی کار پیچیده و مشکلی نخواهد بود؛ چون درآمد ویژه هر فعالیت با رسیدگی دفترهای آن‌ها مشخص خواهد شد و هر یک جداگانه مشمول مالیات قرار خواهند گرفت و در موارد تشخیص علی‌الرأس همچون هر فعالیت دارای ضریب خاص خود است، در محاسبه مالیات اشکال ایجاد نخواهد شد.

۲. یکی از نکات مثبت اصلاحات به عمل آمده در ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم در زمینه درآمد فعالیت اشخاص حقوقی خارجی، احصا کردن فعالیت‌های پیمانکاری و امور مربوط به آن و نیز درآمدهای حاصل از دادن تعلیمات و کمک‌های فنی و انتقال دانش فنی در بند «الف» ماده ۱۰۷ قانون یاد شده و پیش‌بینی ضریب ۱۲ درصد برای تعیین درآمد مشمول مالیات آن‌ها بوده است. در این صورت هر شرکت خارجی می‌داند که اگر یک کار پیمانکاری در ایران انجام دهد، معادل ۱۲ درصد مبلغ پیمان، مشمول مالیات خواهد بود و با اعمال نرخ ۲۵ درصد، مالیات بر درآمد به طور مقطوع معادل ۳ درصد مبلغ پیمان خواهد شد. این امر سبب می‌شود که خارجیان مبلغ اضافه‌تری، به عنوان مالیات، به مبلغ

پیمان اضافه نکنند؛ ولی به موجب تبصره «۵» ماده ۱۰۷ موصوف مقرر شد به پیمان‌هایی که از اول سال ۱۳۸۲ و به بعد منعقد می‌شوند، مقررات مذکور - یعنی ضریب ۱۲ درصد - جاری نشود و درآمد مشمول مالیات آن‌ها از طریق رسیدگی به دفترهای تشخیص داده شود. این امر سبب می‌شود که به جای کسر ۳ درصد مالیات که قطعی هم هست، معادل ۵ درصد مالیات تکلیفی طبق ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم به صورت علی‌الحساب در هر پرداخت کسر شود و از طرفی چون آن‌ها دفترها را ارائه نمی‌دهند و رسیدگی علی‌الرأس صورت می‌گیرد و ضریب علی‌الرأس نیز در مورد پیمانکاری‌ها حدود ۱۲ درصد است و سرانجام مالیات تشخیص شده کم‌تر از ۵ درصد علی‌الحساب خواهد شد، که مازاد باید به آن‌ها برگردد و یک روند بسیار طولانی طی می‌شود، ممکن است طرفداران تبصره مذکور بگویند اگر دفتر ارائه نکردند یا دفتر مردود شد، مشمول جریمه خواهند شد که در مورد اول، جریمه معادل ۱۰ درصد مالیات و در مورد دوم، معادل ۲۰ درصد مالیات است که در مجموع اضافه پرداخت ایجاد می‌شود، منتهی شرکت‌های خارجی از فرصت استفاده می‌کنند و معادل ۵ درصد یا بیش‌تر - به جای ۳ درصد - قیمت پیمان را افزایش می‌دهند که به ضرر طرف ایرانی خواهد بود و لذا ضرورت دارد این تبصره حذف شود.

مالیات بر درآمد اتفاقی

در بخش مالیات بر درآمد اتفاقی، نرخ مالیات برای اشخاص حقوقی و حقیقی یکسان و درآمد اتفاقی کلاً مشمول مالیات به نرخ‌های مذکور در ماده ۱۳۱، (۱۵ تا ۳۵ درصد) است. اولاً نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ برای اشخاص حقیقی است و اشخاص حقوقی دارای نرخ ثابت ۲۵ درصد هستند و این کار مغایر جداسازی نرخ مالیات بر اشخاص حقوقی و حقیقی است. ثانیاً نرخ مالیات بر درآمد اتفاقی باید بیش‌تر از نرخ مالیات بر درآمد سایر مبالغ مالیاتی باشد. در قوانین قبلی در مقاطعی نرخ مالیات بر درآمد اتفاقی، معادل نرخ مالیات بر ارث طبقه سوم بوده است. با توجه به موارد یاد شده پیشنهاد می‌شود نرخ مالیات بر درآمد اتفاقی برای اشخاص حقوقی مقطوع و معادل ۴۰ درصد پیش‌بینی شود و در مورد اشخاص حقیقی

علاوه بر اعمال نرخ ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به درآمد مازاد بر یک میلیارد ریال، مالیات اضافی دیگری مثلاً ۱۰ یا ۲۰ درصد وصول شود.

مالیات بر جمع درآمد از منابع مختلف

این منبع مالیات به موجب اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ حذف شده است. برابر مقررات فصل مالیات بر جمع درآمد از منابع مختلف، قبل از حذف منبع مزبور، اگر یک شخص حقیقی از منابع مختلف کسب درآمد و مالیات بر درآمد هر منبع را جداگانه و با نرخ ماده ۱۳۱ پرداخت می‌کرده است، چون در هر یک از منابع، نرخ از ابتدا اعمال می‌شد یا مؤدی از حداقل بخشودگی در چند منبع استفاده می‌کرد، مکلف بود کلیه درآمدهای خود را از منابع مختلف مانند حقوق، اجاره املاک، مشاغل و سود سهام را جمع کند و با اعمال یک بخشودگی، مالیات متعلق را با اعمال نرخ‌های ماده ۱۳۱ روی جمع درآمد محاسبه نماید و پس از کسر مالیات‌های پرداخت شده در منابع مختلف، مابه‌التفاوت را به عنوان مالیات جمع درآمد پرداخت کند. این مقررات از سال ۱۳۴۶ وجود داشته است و افراد و حتی مسئولان رده بالای کشور که مشمول جمع درآمد بوده‌اند، به تکالیف خود عمل نکرده‌اند و دستگاه مالیاتی هم اقدامی برای شناسایی و وصول این منبع مالیاتی که می‌توانسته درآمد بسیار زیادی برای کشور فراهم آورد، به عمل نیاورده و در حقیقت هیچ اقدام مهمی برای اجرای مقررات این فصل صورت نگرفته است. از طرفی چون با اصلاحات به عمل آمده به موجب اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ نرخ‌های مالیات تعدیل و سود سهام تقسیم شده شرکت‌ها که یکی از منابع عمده مالیات بر جمع درآمد بوده، از مالیات معاف شده و از طرفی مالیات بسیاری از درآمدها مانند نقل و انتقال املاک و حق واگذاری محل و مالیات بساز و بفروش و فروش سهام چه از طریق بورس و چه خارج از آن مقطوع شده، لذا وجود چنین منبعی عملاً منتفی و به این دلیل حذف گردیده است. البته بعضی اقتصاددانان و صاحب‌نظران حذف آن را به مصلحت نمی‌دانند؛ ولی با توجه به دلایل ذکر شده حذف آن توجیه‌پذیر است؛ مگر این که تجدیدنظر کلی در مالیات مقطوع و معافیت‌ها

به عمل آید، که در آن صورت برقراری چنین مالیاتی قابل دفاع خواهد بود. با توجه به تحقیقات برخی از مؤسسات (تعدادی از اقتصاددانان دانشگاه هاروارد)، وصول مالیات بر جمع درآمدها را به دلایل مختلف توصیه نمی‌کنند.

فصل دوم - مالیات‌های غیرمستقیم

مالیات‌های غیرمستقیم با دو عنوان مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش وصول می‌شد که این مالیات‌ها به استناد قوانین مختلف و پراکنده که قبل و بعد از پیروزی انقلاب به تصویب قوه مقننه رسیده بودند، قابل وصول بوده است. به منظور تجمیع مالیات‌های غیرمستقیم و عوارض، قانون اصلاح برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولیدکنندگان کالا، ارائه دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی در تاریخ ۱۳۸۱/۱۰/۲۲ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است. در این قانون که از اول سال ۱۳۸۲ اجرایی شده، کلیه عوارض و مالیات‌های غیرمستقیم قابل وصول پیش‌بینی و قوانین و مقررات مغایر، به استثنای چند مورد خاص، لغو شده است.

نظر به این که در این مقاله به مسائل مالیاتی پرداخته می‌شود، لذا از بحث در زمینه عوارض صرف نظر می‌شود و صرفاً مالیات‌های غیرمستقیم مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

الف) مالیات بر واردات

به موجب ماده ۲ قانون مذکور، حقوق گمرکی، مالیات، حق ثبت سفارش کالا، انواع عوارض و سایر وجوه دریافتی از کالاهای وارداتی، تجمیع و معادل ۴ درصد ارزش گمرکی تعیین می‌شود. به مجموع این دریافتی و سود بازرگانی که طبق قوانین مربوط توسط هیأت وزیران تعیین می‌شود، حقوق ورودی اطلاق می‌شود؛ به بیان دیگر، مالیات بر واردات به عبارت «حقوق ورودی» اصلاح و شامل ۴ درصد ارزش گمرکی به اضافه سود بازرگانی تعیین شده از طرف هیأت وزیران است که از کالاهای وارداتی وصول خواهد شد

و از اول سال ۱۳۸۲ وصول و حق ثبت سفارش و مالیات و سایر وجوه و عوارض که تا پایان سال ۱۳۸۱ قابل وصول بوده، لغو شده است.

ب) مالیات بر مصرف و فروش

به موجب قانون مورد اشاره، مالیات بر مصرف و فروش از اول سال ۱۳۸۲ تحت عناوین زیر وصول می‌شود:

۱	مالیات نوشابه‌گازدار	به میزان ۱۲٪ بهای فروش کارخانه
۲	مالیات شربت غلیظ	به میزان ۱۲٪ بهای فروش کارخانه
۳	مالیات سیگار تولید داخل	به میزان ۱۲٪ بهای فروش کارخانه
۴	مالیات بنزین	به میزان ۱۰٪ بهای فروش کارخانه
۵	مالیات سایر کالاها	به میزان ۲٪ بهای فروش کارخانه
۶	آبونمان تلفن‌های ثابت و همراه	به میزان ۵٪ قیمت خدمات
۷	مکالمات داخلی و خارجی	به میزان ۵٪ قیمت خدمات
۸	کارت‌های اعتباری خرج شونده	به میزان ۵٪ قیمت خدمات
۹	واگذاری تلفن همراه	به میزان ۲۰٪ قیمت واگذاری
۱۰	شماره‌گذاری خودرو	به میزان ۲٪ قیمت فروش کارخانه یا ارزش گمرکی به اضافه حقوق ورودی
۱۱	نقل و انتقال خودرو	به میزان ۱٪ قیمت فروش کارخانه یا ارزش گمرکی به اضافه حقوق ورودی
۱۲	خروج مسافر در هر سال از کشور از طریق مرزهای هوایی برای بار اول ۱۰۰,۰۰۰ ریال و بار دوم و بعد هر بار ۱۵۰,۰۰۰ ریال و از طریق مرزهای زمینی هر بار ۳۰,۰۰۰ بار.	

در زمینه مالیات‌های موضوع بندهای ۴ و ۵ فوق نکات ذیل قابل توجه است:

- به موجب قانون بودجه سال ۱۳۸۳ در سال ۱۳۸۰ معادل ۱۰ درصد به مالیات بنزین اضافه شده است و در نتیجه در سال ۱۳۸۳ مالیات بنزین به میزان ۲۰ درصد قیمت فروش وصول می‌شود.

- فهرست سایر کالای تولیدی (به استثنای محصولات بخش کشاورزی) را هر ساله

گروهی مرکب از وزیر امور اقتصادی و دارایی (رئیس)، وزرای بازرگانی، صنایع و معادن کشور و رئیس سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی تا پانزدهم بهمن همان سال تعیین خواهند کرد و آن فهرست از اول سال بعد قابل اجرا خواهد بود و عرضه‌کنندگان کالاهای تعیین شده در فهرست، مکلفند در زمان فروش کالا ۲ درصد مالیات را از خریدار اخذ و طبق مقررات تعیین شده به خزانه دولت واریز کنند.

ج) نقد و بررسی مالیات‌های غیرمستقیم

میزان مالیات بر واردات مستقیماً به میزان واردات کالا به کشور و نیز به این موضوع بستگی دارد که سود بازرگانی که هر ساله هیأت وزیران تعیین کند، چه مقدار باشد. با توجه به این که دولت تلاش دارد در سازمان تجارت جهانی (WTO)^۱ پذیرفته شود، ناگزیر پس از عضویت در سازمان مزبور نمی‌تواند روی سود بازرگانی جولان دهد و در نتیجه، این منبع درآمدی در آینده چندان قابل اتکا نخواهد بود. بنابراین، مالیات بر مصرف و فروش که در حال حاضر در سطح بسیار محدود وصول می‌شود، جای بسط دارد و می‌توان مالیات کالا و خدمات (مالیات بر ارزش افزوده) در سطح بسیار گسترده را جایگزین مالیات بر مصرف و فروش کرد. این مالیات مستقیماً از مصرف‌کنندگان و خدمات وصول می‌شود و چون مصرف همیشه وجود دارد، منبع درآمدی با ثبات و قابل اتکا برای دولت خواهد بود. در موقع اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۸۰ هدف این بود که مالیات‌ها از منابع تولید به منابع مصرف انتقال یابند و به همین دلیل نرخ‌های مالیات بر درآمد، به خصوص برای اشخاص حقوقی، بسیار تعدیل شده که تعدیل نرخ مالیات‌ها و شفاف شدن آن و ایجاد سهولت در محاسبات، مورد اقبال کلیه نگاه‌های اقتصادی و صاحب‌نظران قرار گرفته است و کشورهای طرف مبادلات اقتصادی با ایران از آن بسیار استقبال کردند و زمینه‌ای مناسب برای جذب سرمایه‌های خارجی شده که البته با کاهش نرخ‌ها طبعاً درآمدهای مالیاتی کاهش یافته است.

1. World Trade Organization

اما در مورد شق دوم برقراری مالیات بر مصرف، هدف، تصویب لایحه مالیات بر ارزش افزوده بود که هنوز تحقق نیافته است. چنانچه در قوانین و مقررات مالیات‌های مستقیم تجدیدنظر اساسی به عمل آید و مالیات‌های مستقیم در حد ظرفیت وصول شود، باز به تنهایی قادر نخواهد بود درآمدهای مالیاتی مورد نظر را تأمین کند و با توجه به محدودیت مالیات بر واردات، داشتن یک منبع مالیاتی جامع و مانع مانند مالیات بر مصرف بسیار ضروری است و جا دارد مجلس محترم در مورد این موضوع حساسیت نشان دهد و لایحه مالیات بر ارزش افزوده را که در مجلس مطرح است و حدود ۸۰ درصد زمینه اجرایی این کار فراهم شده، به تصویب برساند؛ به گونه‌ای که سال ۱۳۸۴ سال کامل کردن زمینه اجرایی در نظر گرفته شود و این قانون از ابتدای سال ۱۳۸۵ به مرحله اجرا درآید.

منابع و مأخذ

۱. قوانین و احکام. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سوم اسفندماه ۱۳۶۶ قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم همراه با قسمتی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۲۸ اسفندماه ۱۳۴۵. تهران، نشر دیدار، ۱۳۷۸.
۲. قوانین و احکام. مجموعه قوانین مالیات‌های مستقیم با آخرین اصلاحات بر اساس قانون جدید. تهران، کیومرث، ۱۳۸۳.