



## توزیع بار مالیات در ایران

دکتر محمدعلی دعایی

شوریه‌شناسی و مطالعات فرهنگی

برای هماهنگی لازم با شرایط انقلاب در تاریخ ۶۶/۱۲/۳ قانون جدید مالیاتها به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و از ابتدای سال ۱۳۶۸ به اجرا گذارده شده است.

با اجرای قانون جدید برای حل مشکلات پیش آمده در ۷۱/۲/۷ ناچار اصلاحیه‌ای برای این قانون به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید که به موجب مقررات آن اجرای قسمتی از مواد اصلاحیه به سال ۶۸ و قسمتی دیگر به سال ۷۰ و بقیه مواد و تبصره‌ها به اول سال ۷۱ تسری داده شد.

بدیهی است که هرگونه اقدامی برای تغییر نظام مالیاتی چه جزئی و چه کلی باید در چارچوب استراتژی مشخص صورت

مستولان و مؤدیان قرار می‌گیرد. از طرفی دیگر و با توجه به نقش دولت در اقتصاد ایران و وظایف سنگینی که به عهده دارد به منظور اجرای این وظایف و رسیدن به هدفهای مورد نظر، دولت باید با برنامه‌ریزیهای مدون و منسجم گام بردارد. همچنین، تأمین سهم چشمگیری از بار مالی اجرای این برنامه‌ها متکی به چگونگی اجرای قانون مالیاتهای مستقیم و بازده حاصل از آن است.

تا پایان سال ۱۳۶۷ که مقررات قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۴۵ مجری بود، این قانون تا قبل از انقلاب اسلامی پنج‌بار و بعد از انقلاب اسلامی در چند نوبت دستخوش تغییر و اصلاح شد که

مالیات به عنوان مهمترین ابزار مالی دولت در تدوین سیاستهای اقتصادی کشور از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و در هر اقتصاد پویا، هماهنگ با تغییرات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی باید ضابطه‌ها و چارچوب ساختار سازمانی و تشکیلاتی مالیاتی نیز متحول و دگرگون شود و از انعطاف‌پذیری لازم با هر شرایطی برخوردار باشد. از طرفی نظر به اینکه قوانین و مقررات مالیاتی دربرگیرنده بخش عمده‌ای از خواستها و انتظارات افراد، سازمانها و مؤسسات در سازماندهی و نظم مالی است و رابطه مؤدیان با دستگاه و نظام مالیاتی متأثر از فرهنگ جامعه است، اهمیت قوانین و مقررات مالیاتی بیشتر مورد نظر و توجه

سال	میلیارد ریال	سال	میلیارد ریال
سال ۵۰	۶۹۶	سال ۶۲	۷۵۱۴
سال ۵۱	۴۰۰	سال ۶۳	۷۹۲۴
سال ۵۲	۵۱۵	سال ۶۴	۹۰۰۲
سال ۵۳	۸۱۵	سال ۶۵	۱۰۲۲۹
سال ۵۴	۱۱۵۶	سال ۶۶	۱۳۶۶۸
سال ۵۵	۱۶۲۶	سال ۶۷	۱۵۶۸۷
سال ۵۶	۲۶۳۹	سال ۶۸	۱۸۷۵۳
سال ۵۷	۲۶۱۳	سال ۶۹	۲۲۹۶۹
سال ۵۸	۳۵۵۰	سال ۷۰	۲۶۶۶۲
سال ۵۹	۴۳۳۷	سال ۷۱	۳۵۸۶۶
سال ۶۰	۵۱۱۱	سال ۷۲	۴۸۱۳۵
سال ۶۱	۶۴۷۰	سال ۷۳	۶۱۸۵۳

گیرد تا خسارات جبران‌ناپذیری در پی نداشتن باشد. بی‌تردید یکی از راههای متداول کسب درآمد دولت گرفتن مالیات است و با نظام مالیاتی متناسب با شرایط اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی ضمن وصول مالیاتهای قانونی می‌توان از دولت انتظار خدمات بهتری داشت. و چون مالیات از اهم ابزار تنظیم سیاستهای اقتصادی، سیاسی و تأمین عدالت اجتماعی است، گرفتن مالیات بر اساس عدالت و توزیع بار مالیات به همه قشرهای مردم بر اساس قسط و عدل اسلامی، از یک سو باعث افزایش نقدینگی و ایجاد زمینه و انگیزه مساعد برای سرمایه‌گذاری و فعالیتهای مختلف اقتصادی و از سوی دیگر راهی برای رفع مشکلات مالی دولت می‌شود. همچنین نظام مالیاتی می‌تواند نقش بسیار مهمی در گردش چرخهای اقتصادی، بویژه با توجه به وضعیت خاصی که در کشور پس از خاتمه جنگ تحمیلی و دوران بازسازی و سازندگی و تحریم‌های گوناگون خارجی حاکم است، ایفا کند. از این رو استفاده از ابزار مالیاتی به عنوان مهمترین وسیله اجرای سیاستهای مالی، اقتصادی، سیاسی و اجتماعی دولت باید در راستای اجرای هدفهای مورد نظر و بر اساس قسط و عدل، توزیع بار عادلانه تحقق یابد. بررسی درآمدهای مالیاتی مؤید آن است که در سالهای گذشته قسمت عمده درآمدها از طریق مالیات غیرمستقیم به دست آمده است که به نظر می‌رسد فشار آن بر طبقات کم درآمد محرز باشد و با تورم شدیدی که گریبانگیر اقتصاد ایران است موجب تشدید فاصله طبقاتی شده و صاحبان درآمدهای ثابت، قدرت خرید خود را از دست داده‌اند و عده‌ای از صاحبان مشاغل آزاد روز به روز ثروت بیشتری اندوخته‌اند. با توجه به نواقص نظام مالیاتی

اقتصادی، اجتماعی و سیاسی جامعه باشد و تا حد امکان ضوابط و قواعد زیر را دربر داشته باشد:

۱. توزیع بار مالیات باید عادلانه باشد. هرکس باید سهم متناسب خود را بپردازد.
۲. منابع مالیاتها باید به نحوی انتخاب شوند که حداقل دخالت را در گرفتن تصمیمهای اقتصادی در یک بازار کارا داشته باشد.
۳. زمانی که خط مشی کلی دولت تشویق سرمایه‌گذاری باشد باید با حداقل دخالت در امور اقتصادی کمک به برقراری و اجرای عدالت در نظام را فراهم کند.
۴. ساختار مالیاتی باید در کاربرد سیاست مالی برای تثبیت و رشد توسعه هدفهای مورد نظر تسهیلاتی را فراهم کند.
۵. نظام مالیاتی باید به نحوی پایه‌ریزی شود که برای مؤدی فهمیدنی باشد و به طور منصفانه با وی رفتار و از اعمال دلبخواهی در تشخیص مالیات جلوگیری شود.
۶. هزینه وصول مالیات حداقل بوده و رسیدگی به اعتراضات در کمترین زمان

که نتوانسته است در جذب نقدینگی مازاد در پاره‌ای از منابع مؤثر باشد حجم نقدینگی بخش خصوصی به طور مرتب افزایش پیدا کرده است. جدول شماره ۱ میزان حجم نقدینگی بخش خصوصی از سال ۱۳۵۰ تا ۱۳۷۳ را نشان می‌دهد.

برخی از علل عمده این افزایش فقدان نظام کنترل مؤثر بر شبکه‌های توزیع آزاد خرید و فروش کالاها و مواد مورد نیاز مردم و فرار از پرداخت مالیات بوده و همین امر یکی از مهمترین علت کسر بودجه دولت در سالهای گذشته است. متأسفانه این سرمایه عظیم در رشد هرچه بیشتر واسطه‌گری و دلالی مؤثر بوده و موجب بالا رفتن نرخ تورم و گرانی روز افزون شده است و صاحبان این سرمایه‌ها با فرار از پرداخت مالیات مشکلاتی را برای نظام مالیاتی ایجاد می‌کنند. از این رو تغییر و تحول در زمینه مالیات باید به نحوی ایجاد شود تا در جهت گرفتن مالیات از درآمدهای کلان چاره‌ساز باشد. بنابراین نظام مالیاتی باید به طریقی عمل کند که پاسخگوی تاثیرات

ممکن صورت گیرد و در کمترین زمان هدفهای نظام برآورده شود.

۷. میزان درآمدهای مالیاتی نیز دارای اهمیت است و به غیر از موارد خاص مربوط به سیاست مالی و اقتصادی دولت، منظور از برقراری مالیات به دست آوردن درآمد کافی برای انجام خدمات ضروری است تا ناگزیر به کاهش خدمات عمومی و یا مجبور به وام گرفتن از منابع مختلف توأم با مسائلی که در پی دارند، نشود.

۸. نظام مالیاتی باید به نحوی تنظیم و عمل شود که درآمد حاصل از آن تابع فعالیت‌های اقتصادی کشور بوده تا فشار مالیاتی حداقل باشد.

۹. برای به دست آوردن اطمینان از کفایت درآمدهای مالیاتی و توزیع عادلانه هزینه‌های عمومی دولت، منابع مالیاتی باید تا حد امکان متنوع و استفاده متعادل از انواع مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم در شرایط مختلف اقتصادی امکانپذیر باشد تا حداقل مشکلات اداری و اجتماعی و حداکثر درآمد ممکن و نتایج مطلوب اقتصادی را دربر داشته باشد.

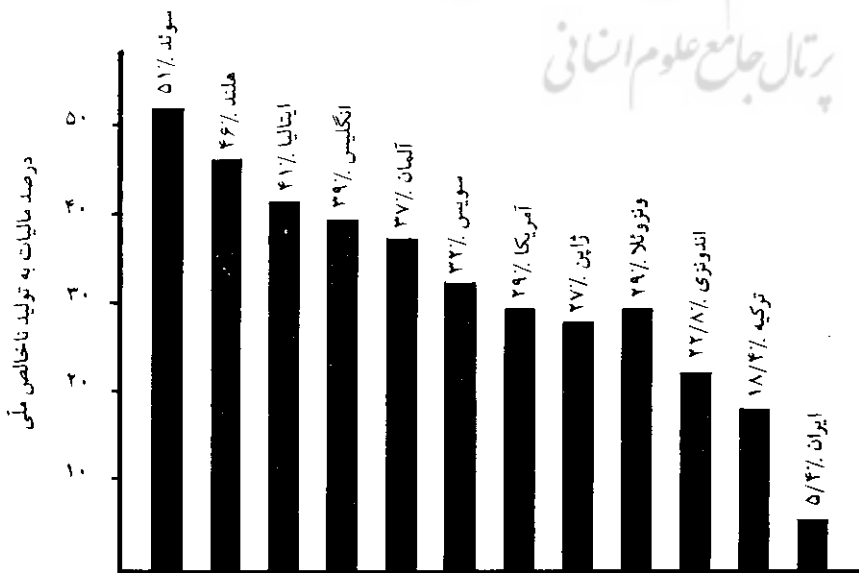
با چنین معیارهایی توزیع بار مالیاتی باید با عقاید عموم مردم از مفهوم عدالت و منصفانه بودن آن مطابقت داشته باشد. مفهوم عدالت نتیجه تفکر و رضایت اجتماعی با تمام ارزشهای اخلاقی آن و معیاری اساسی برای طرح ساختار مالیات است. هرکس موافق است که نظام مالیاتی باید عادلانه باشد، باید سهم متناسب خود را برای هزینه‌های دولت بپردازد، اما در این که چگونه این سهم متناسب باید معین شود، توافقی نیست. مالیات ابزاری برای انتقال منابع از بخش خصوصی به بخش عمومی و از یک گروه در بخش خصوصی به گروهی دیگر در همین بخش و وسیله بالقوه کنترل اجتماعی است. بار مالیات

دریافتی دولت باید بین گروه‌های درآمدی به طور عادلانه توزیع شود. سطح تقاضای کل یعنی آنچه دولت بابت مصرف و سرمایه‌گذاری و بخش خصوصی برای خرید کالاها و خدمات خرج می‌کند از طریق مالیات افزایش یا کاهش می‌یابد. بنابراین از نظر اقتصادی و اجتماعی متناسب بودن و عدالت مالیاتی اهمیت زیادی پیدا می‌کند. با توجه به معیار مذکور، عملکرد نظام مالیاتی در ایران را مورد بررسی قرار می‌دهیم.

### ۱ - عملکرد نظام مالیاتی در ایران

اگر چه سطح و میزان درآمدهای مالیاتی در هر کشور براساس سیاستها و نظام مالیاتی موجود همان کشور تعیین می‌شود، اما برای مطالعه و بررسی مقایسه‌ای بین کشورهای مختلف با تجزیه و تحلیل ترکیب درآمدهای مالیاتی، چگونگی توزیع بار مالیاتی را با شاخصهای مشخص مورد سنجش قرار می‌دهیم.

نمودار شماره ۱ - نسبت مالیاتها به تولید ناخالص ملی در سال ۱۹۸۷



الف - نسبت مالیات حقیقی: نسبت مالیات حقیقی نسبت کلی درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص ملی است. کشوری که نسبت به دیگر کشورها از نسبت مالیاتی بالاتری برخوردار باشد در واقع در جهت وصول مالیات تلاش بیشتری به کار می‌برد و در نتیجه امکانات و زمینه افزایش بیشتر درآمدهای مالیاتی در این کشور محدود می‌باشد.

نمودار شماره ۱ نسبت مالیاتها به تولید ناخالص ملی را در چند کشور در سال ۱۹۸۷ نشان می‌دهد. براساس این مقایسه ایران در میان این کشورها از پایینترین نسبت برخوردار است. از پایین بودن این نسبت چنین استنباط می‌شود که باید در جهت افزایش درآمدهای مالیاتی تلاش بیشتری صورت گیرد.

ب - کوشش مالیاتی: کوشش مالیاتی نسبت درآمدهای مالیاتی به ظرفیت مالیاتی است و در حقیقت مقایسه کشورها براساس کوشش مالیاتی زمینه افزایش بیشتر در

درآمدهای مالیاتی را مشخص می‌کند. از این رو باید ابتدا ظرفیت مالیاتی کشور را تعیین کرد.

**پ - ظرفیت مالیاتی:** ظرفیت مالیاتی ظرفیت اقتصاد کشور در تحمل فشار مالیاتهاست و مهمترین وسیله اندازه‌گیری این ظرفیت درآمد سرانه افراد کشور است که دو عامل درآمد ملی و جمعیت توأم با چند عامل دیگر نقش اساسی در برآورد ظرفیت مالیاتی به عهده دارند. برای محاسبه ظرفیت مالیاتی در کشورهای مختلف و برحسب اوضاع و احوال و شرایط اقتصادی و اجتماعی عوامل متعددی از قبیل: تولید ناخالص ملی، تولید ناخالص داخلی، میزان واردات و صادرات، درآمد سرانه، تولید بخشهای مختلف اقتصادی مانند تولید بخش معدنی (نفت و گاز)، تولید بخش کشاورزی و صادرات غیرمعدنی مورد توجه قرار گرفته است و مطالعات متعددی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه از سوی مراکز مختلف پژوهشی، تحقیقاتی و علمی انجام شده و معادلات متعددی به عنوان تعیین شاخصهای ظرفیت مالیاتی در نظر قرار گرفته است. اغلب بررسیها نشان می‌دهد که نظام مالیاتی کشور ما در جهت شاخص کوشش مالیاتی حتی در بین کشورهای در حال توسعه در شمار یکی از پایستریترین کشورها قرار داشته و مؤید آن است که نظام مالیاتی باید در جهت افزایش درآمدهای مالیاتی تلاش بیشتری به عمل آورد. بسا توجه به شرایط اقتصادی و اجتماعی و انتخاب الگوی مناسب و عنایت به زیربخشهای فعالیتهای اقتصادی، نتیجه حاصل از یک تحقیق به صورت جدول مقایسه ظرفیت مالیاتی برآورد شده با درآمدهای مالیاتی تحقق یافته در جدول شماره ۲ ارائه می‌شود.

از بررسی جدول شماره ۲ معلوم

می‌شود که در ایران متوسط ظرفیت مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در حدود ۱۸/۵۲ درصد بوده است و متوسط مالیاتهای وصولی بر تولید ناخالص داخلی در حدود ۴/۶۱ درصد و متوسط رشد تولید ناخالص داخلی در بین سالهای مذکور ۳۳ درصد و متوسط رشد ظرفیت مالیاتی در حدود ۷۳ درصد و متوسط رشد وصولی درآمدهای مالیاتی ۲۸ درصد بوده و از این رو بین تغییرات ظرفیت مالیاتی و تولید ناخالص داخلی کشور و وصولیهای مالیاتی هماهنگی چندانی وجود ندارد. با توجه به پایین بودن نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی و در مقایسه با سایر کشورها و نیز پایین بودن نسبت درآمدهای مالیاتی به ظرفیت مالیاتی (۲۴/۹ درصد) ناتوانی بیشتر نظام مالیاتی آشکار می‌شود. بنابراین چگونگی درآمدهای مالیاتی و زیر مجموعه آنها را مورد مطالعه قرار می‌دهیم.

**۲ - ترکیب مالیاتهای مستقیم و غیرمستقیم**  
بررسی وصول مالیاتها در ایران نشان می‌دهد که قبل از انقلاب اسلامی به طور متوسط ۵۳/۴ درصد وصول مالیات

مستقیم و ۴۶/۶ درصد مالیات غیرمستقیم و در سالهای ۵۸ الی ۶۴ به طور متوسط ۴۸/۹ درصد مالیاتها مستقیم و ۵۱/۱ درصد وصولی را مالیاتهای غیرمستقیم تشکیل داده و در سالهای ۶۵ تا پایان ۷۰ چنین استنباط می‌شود که میزان وصولی درآمدهای مالیاتی نسبت به درآمدهای عمومی سیر نزولی داشته و کمتر از ۴۰ درصد درآمدهای عمومی را به خود اختصاص داده است. از طرفی ترکیب میزان مالیاتهای مستقیم و غیرمستقیم نیز مؤید آن است که نظام مالیاتی علی‌رغم اینکه تمایل دارد سهم مالیاتهای مستقیم نسبت به مالیاتهای غیرمستقیم به منظور توزیع عادلانه‌تر درآمد و رعایت عدالت مالیاتی بیشتر افزایش باید کمتر به چنین هدفی نایل آمده است و روند تغییرات پیروی از سیاست ثابتی را نشان نمی‌دهد. در برنامه اول توسعه اقتصادی هدف نظام مالیاتی رسیدن به وصول بیش از ۸ درصد تولید خالص داخلی به عنوان مالیات بود. ولی به طور متوسط به ۴/۹۶ درصد بیشتر نایل نشده است. به علاوه سهم وصول مالیاتهای مستقیم و غیرمستقیم تا سال ۷۰ متوازن بوده و سپس به علت کاهش واردات، سهم وصولی مالیاتهای مستقیم افزایش یافته

جدول شماره ۲ - مقایسه ظرفیت مالیاتی

(ارقام: میلیارد ریال)

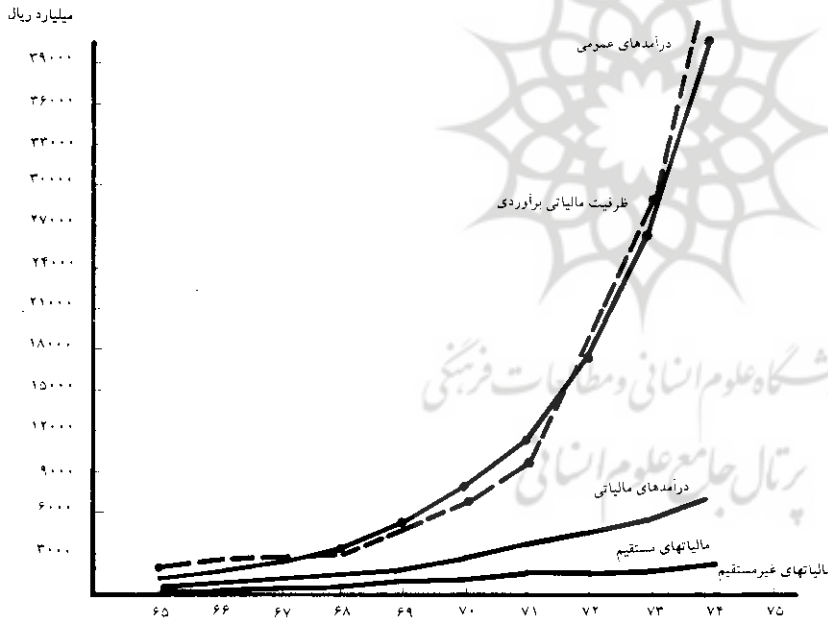
سال	تولید ناخالص داخلی ۱	ظرفیت مالیاتی برآورد شده ۲	درآمدهای مالیاتی تحقق یافته ۳	سهم ستون ۱ به ۲ درصد	سهم ستون ۲ به ۳ درصد
۶۵	۱۵۶۱۴	۱۴۵۱	۱۰۲۴	۷۰/۶	۹/۲۹
۶۶	۱۹۲۸۴	۱۷۹۱	۱۰۳۰	۵۷/۵	۹/۲۸
۶۷	۲۱۷۵۳	۲۳۶۳	۹۸۶	۴۱/۷	۱۰/۸۶
۶۸	۲۷۰۲۸	۳۱۹۳	۱۱۸۷	۳۷/۲	۱۱/۸۱
۶۹	۳۵۷۵۵	۴۹۴۶	۱۶۹۴	۳۴/۳	۱۳/۸۳
۷۰	۴۶۷۷۶	۷۸۲۲	۲۷۶۵	۳۵/۳	۱۶/۷۴
۷۱	۶۴۴۰۰	۱۱۷۴۸	۳۶۰۷	۳۰/۷	۱۸/۲۴
۷۲	۹۳۵۱۸	۱۷۶۲۳	۴۰۶۲	۲۳/۰۴	۱۸/۸۴
۷۳	۱۳۰۹۷۶	۲۶۴۳۴	۵۴۹۰	۲۰/۷۷	۲۰/۱۸
۷۴	۱۷۶۸۱۸	۳۹۶۵۲	۷۳۱۲	۱۸/۴۴	۲۱/۶۳
جمع	۶۳۱۹۲۲	۱۱۷۰۳۳	۲۹۱۵۷	۲۴/۹	۱۸/۵۲

جدول شماره ۳ - وضعیت و ترکیب مالیاتها

(ارقام: میلیارد ریال)

سال	تولید ناخالص	درآمدهای عمومی	مالیاتهای وصولی	مالیاتهای مستقیم	مالیاتهای غیرمستقیم	درصد	درصد	درصد	درصد	درصد
۶۵	۱۵۶۱۴	۱۷۸۱	۱۰۲۴	۵۷۹	۲۴۵	۵۷/۵	۳۲/۵	۵۶/۶	۲۴/۹۷	۴۳/۴
۶۶	۱۹۲۸۴	۲۲۱۰	۱۰۳۰	۶۱۲	۲۱۷	۴۶/۶	۲۹/۸	۵۹/۴۴	۱۸/۹	۴۰/۵۶
۶۷	۲۰۷۵۳	۲۰۹۸	۹۸۶	۶۴۶	۳۴۰	۴۷	۳۰/۸	۶۵/۵	۱۶/۲	۳۴/۵
۶۸	۲۷۰۲۸	۳۱۸۱	۱۱۸۷	۶۴۹	۴۷۴	۳۷/۳	۲۰/۴	۵۴/۷	۱۴/۹	۴۵/۳
۶۹	۳۵۷۵۵	۵۶۳۸	۱۶۹۴	۹۲۳	۷۷۲	۳۰/۱۵	۱۷/۲	۵۴/۵	۱۳/۷	۴۵/۵
۷۰	۴۶۷۷۶	۶۹۳۳	۲۷۶۵	۱۳۹۶	۱۳۶۹	۳۹/۸۷	۱۸/۴	۵۰/۵	۱۹/۷	۴۹/۵
۷۱	۶۲۴۰۰	۱۰۶۹۰	۳۶۰۷	۱۹۹۱	۱۶۱۶	۳۳/۷	۱۸/۶	۵۵/۲	۱۵/۱	۴۲/۸
۷۲	۹۳۵۱۸	۲۰۸۰۲	۴۰۶۱	۲۶۱۵	۱۴۴۵	۱۹/۵	۱۲/۵۲	۶۴/۴۵	۶/۹۴	۳۵/۵۹
۷۳	۱۳۰۹۷۶	۲۹۵۹۵	۵۲۹۰	۳۸۵۴	۱۶۳۶	۱۸/۵۵	۱۳/۰۲	۷۰/۲۴	۵/۵۳	۲۹/۷۹
۷۴	۱۷۶۸۱۸	۴۶۴۱۰	۷۳۱۲	۵۶۴۸	۱۶۶۴	۱۵/۷۶	۱۲/۱۷	۷۷/۲۴	۳/۵۸	۲۲/۷۵

نمودار شماره ۲ - تغییرات درآمد مالیاتی - ظرفیت مالیاتی



جدول شماره ۴ - آثار تورم بر وصولیها

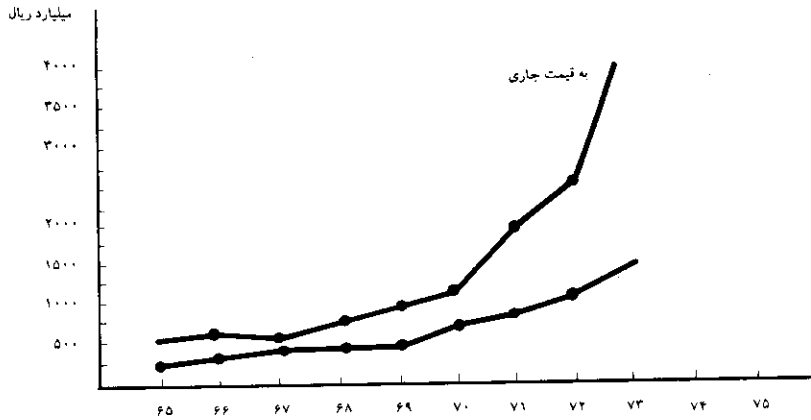
ارقام: میلیارد ریال

سال	۶۵	۶۶	۶۷	۶۸	۶۹	۷۰	۷۱	۷۲	۷۳	شرح
مالیاتهای مستقیم بدون حقوق دولتی	۵۳۹	۵۸۰	۵۶۹	۶۴۹	۹۲۳	۱۳۹۶	۱۹۹۶	۲۵۲۴	۳۷۵۴	
ارزش واقعی مالیاتهای وصولی پس از تبدیل نرخ تورم و تأخیر	۲۳۷	۲۵۵	۲۵۰	۲۸۵	۴۰۶	۶۱۴	۸۷۸	۱۰۶۶	۱۶۵۲	
میزان کاهش وصولیها	۳۰۲	۳۲۵	۳۱۸	۳۶۳	۵۱۷	۷۸۱	۱۱۱۷	۱۴۱۳	۲۱۰۲	

است. (جدول شماره ۳ وضعیت و ترکیب مالیاتها را نشان می دهد).

و در نمودار شماره ۲ بخوبی آشکار می شود که درآمد مالیاتی به طور متوسط در حدود ۳۴/۵ درصد درآمدهای عمومی بوده است و اگر بتوانیم به ظرفیت مالیاتی برآورد شده دست یابیم بی تردید بیش از کل درآمدهای عمومی از محل وصول مالیاتها قابل تأمین خواهد بود و این در حالی است که در وضعیت فعلی قادر به وصول مالیات در حدود ۲۴/۹ درصد ظرفیت مالیاتی هستیم. در ضمن باید توجه داشت که تحت عناوین مختلف مانند بیمه، سهم شهرداری و غیره ... مبالغی وصول می شود که به عنوان مالیات تلقی نمی شود و اگر این مبالغ نیز به میزان مالیاتهای وصولی اضافه شود به طور قطع در نسبت مالیات به تولید ناخالص و یا ظرفیت مالیاتی تغییراتی حاصل می شود.

از طرفی هرچند اطلاعات ارائه شده مؤید افزایش مالیاتهای مستقیم طی سالهای گذشته می باشد ولی اگر به مسئله حائز اهمیت تورم و تأخیر زمانی در وصول مالیاتها توجه کنیم میزان کاهش واقعی در وصولیهای مالیاتی را خواهیم داشت و به طور مثال با نرخ فرضی ۱۲ درصد تورم و تأخیر زمانی ۱۲ ماه که خیلی کمتر از نرخ تورم واقعی و یا تأخیر زمانی می باشد، جدول شماره ۴ و نمودار شماره ۳ این مطلب را نشان می دهد که پس از تبدیل ارزش واقعی، مالیاتها تا چه حد کاهش یافته است و اگر نرخ تورم واقعی و تأخیرهای زمانی قانونی و غیرقانونی که در اغلب موارد به چند سال می رسد را در نظر قرار دهیم ارزش واقعی مالیاتها در بعضی از بخشهای مالیاتی بسیار اندک می شود. از طرفی دیگر ضرورت دارد که منابع مالیاتهای مستقیم مورد بررسی بیشتر قرار



### ۳- منابع مالیاتهای مستقیم

منابع مالیاتهای مستقیم با توجه به قانون مالیاتهای مستقیم به سه بخش عمده مالیات بر دارایی، مالیات بر درآمد و مالیات بر اشخاص حقوقی طبقه‌بندی می‌شود که هر یک از این منابع زیر بخشهایی را دربر می‌گیرد. جدول شماره ۵ و نمودار شماره ۴ ترکیب منابع اساسی مالیاتهای مستقیم را نشان می‌دهد.

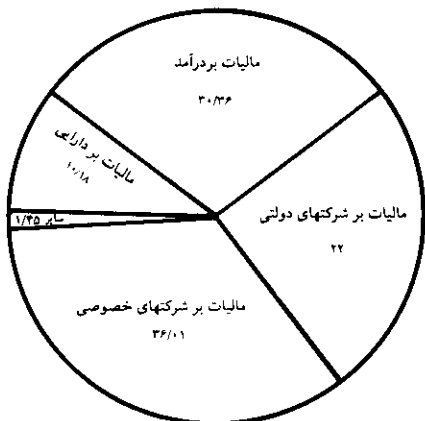
جدول شماره ۵ - سهم هر یک از اجزای منابع مالیاتهای مستقیم (درصد)

منابع	۶۵	۶۶	۶۷	۶۸	۶۹	۷۰	۷۱	۷۲	۷۳	۷۴	۷۵	میانگین
الف: مالیات بر دارایی	۷/۴	۱۱/۷	۱۲/۷	۱۳/۴	۱۲/۹	۹/۹	۷/۴	۹/۳۷	۸/۴۹	۸/۴۰	۱۰/۱۸	۱۰/۱۸
ب: مالیات بر درآمد	۲۸/۲	۲۷/۲	۲۶/۶	۳۴/۴	۳۳/۵	۳۴/۶	۲۷/۵	۲۹/۲۸	۲۹/۱۸	۳۳/۰۹	۳۰/۳۶	۳۰/۳۶
ج: مالیات بر شرکتهای دولتی	۳۲/۲	۲۹/۳	۲۹/۶	۱۸/۳	۱۶/۲	۱۶	۲۲/۲	۱۷/۲	۲۰/۷۸	۱۸/۸۶	۲۲	۲۲
د: سایر	۳/۲	۱/۸	۱	۱/۱	۱/۴	۱/۶	۱/۱	۰/۹۵	۰/۸۵	۰/۱۷	۱/۴۵	۱/۴۵
جمع	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰

میزان وصول حائز اهمیت نمی‌باشد و چه بسا آثار اقتصادی مترتب بر آنها حتی نتایج حاصل از برقراری مالیات از این‌گونه

#### نمودار شماره ۴

#### سهم منابع مالیاتهای مستقیم



واگذاری بوده که متوسط کل وصول بالغ بر ۶/۸۵ درصد مالیاتهای مستقیم بوده است و زمانی می‌توان تا همین حد به وصول این منبع مالیاتی سهمیه‌ای منظور کرد که شرایط اقتصادی کشور در حال رونق باشد و نقل و انتقال اموال غیر منقول به روال عادی استمرار داشته باشد. نمودار شماره ۵ چگونگی متوسط توزیع منابع بخش مالیات بر دارایی را نشان می‌دهد.

همان طور که در نمودار شماره ۵ و جدول شماره ۶ ملاحظه می‌شود، سهم هر یک از زیربخشها چه از نظر میزان وصولی و چه از نظر سهم درصدی در حد پایین بوده و علی‌رغم تأکیدهای قانونی و هدفهای مرتبط با برقراری این منابع مالیاتی

### ۳-۱ - بخش مالیات بر دارایی

همان طور که از جدولها و نمودارهای مذکور استنباط می‌شود، متوسط سهم مالیات بر دارایی در کل مالیاتهای مستقیم در حدود ۱۰/۱۸ درصد بوده و اقلام تشکیل دهنده این بخش تقریباً تنها منبع مالیاتی بی‌ارتباط با درآمدهای ارزی بوده است و دولت می‌تواند در صورت بروز بحرانی که مانع صدور نفت شود به این منبع درآمدی تکیه کند. اما جمع مالیاتهای وصولی این بخش تقریباً رقم ناچیزی از کل درآمدهای عمومی دولت را تشکیل می‌دهند و اگر به اقلام زیر بخشهای این منبع درآمدی توجه کنیم، تنها منبع حائز اهمیت، مالیات بر نقل و انتقال و حق

## جدول شماره ۶ - منابع مالیات بر دارایی

(ارقام: میلیون ریال)

ردیف	مالیات بردارایی	۶۹	۷۰	۷۱	۷۲	۷۳	۷۴	میانگین ۷۴-۶۹	درصد
۱	مالیات انتقالی	۷۲۴	۴۳۲	۴۵۸	۴۶۶	۷۰۰	۷۳۵	۵۸۶	۰/۲۴
۲	مالیات برارث	۲۳۴۰۲	۲۷۸۵۴	۳۱۵۶۸	۳۰۴۰۰	۴۵۳۰۰	۵۵۳۰۰	۳۸۹۷۰	۱۵/۹۳
۳	مالیات برنقل و انتقالات وسرقتی	۸۰۷۰۹	۹۳۶۲۳	۹۹۱۹۳	۱۱۱۵۰۰	۱۶۸۲۰۰	۲۴۴۸۰۰	۱۳۳۰۰۴	۵۴/۳۷
۴	مالیات برنقل و انتقالات (حق تمبر)	۱۱۹۶	۱۳۴۲	۱۶۴۵	۹۱۲۰۰	۹۹۴۰۰	۱۴۱۳۰۰	۵۶۰۱۴	۲۲/۸۹
۵	مالیات براراضی بایر	۵۲۷	۷۹۳	۱۳۸۶	۲۶۰۰	۳۸۰۰	۶۵۵۲	۲۶۱۳	۱/۰۷
۶	مالیات تعاون ملی	۱۱۹۹۲	۱۳۶۸۳	۱۱۹۲۶	۱۱۶۰۰	۱۱۹۰۰	۱۰۱۰۰	۱۱۸۶۶	۴/۸۵
۷	مالیات سالانه املاک	۲۲۳	۸۳۹	۷۵۳	۷۰۰	۱۳۰۰	۱۷۰۰	۹۹۱	۰/۴۱
۸	مالیات مستغلات مسکونی خالی	۱۴	۶۰	۱۲۳	۷۰۰	۱۱۰۰	۱۵۰۰	۵۸۲	۰/۲۴
	جمع	۱۱۸۸۰۷	۱۳۸۶۲۶	۱۴۷۰۵۲	۲۴۹۱۶۶	۳۳۱۷۰۰	۴۸۱۹۸۷	۲۴۴۶۲۶	۱۰۰

منابع را کاملاً تحت الشعاع قرار دهد. مثلاً هدف قانونگذار از برقراری مالیات سالانه املاک جلوگیری از سرمایه گذاری سنگین در بخش املاک و راکد شدن سرمایه و هدایت این سرمایه گذاریها به فعالیتهای تولیدی بوده است. متوسط وصول سالانه این منبع مالیاتی حدود از ۰/۰۳ درصد مالیاتهای مستقیم و ۰/۴ درصد مالیات بر دارایی بوده و کاملاً محرز است که این منبع مالیاتی در رسیدن به چنین هدفهایی نمی تواند کمکی مؤثر کند. نرخهای ماده ۳ قانون مالیاتهای مستقیم در مورد مالیات سالانه املاک مؤید آن است که نرخ مؤثر در حدود ۷/۳۴ درصد بوده که چشمگیر است. اما چرا میزان وصول این منبع حائز اهمیت نیست، به علت مشکلات اجرایی قانون و آشنا نبودن مأموران تشخیص به چگونگی نحوه اجرای مقررات این بخش و تفاوت فاحش ارزش معاملاتی املاک با قیمت روز املاک و فقدان روند متعادل در برقراری نرخهای مؤثر سالانه املاک می باشد. اگر چه با نزدیک شدن ارزش معاملاتی به ارزش روز میزان وصول این منبع افزایش قابل توجهی خواهد داشت ولی منجر به کاهش سرمایه گذاری در بخش املاک شده و از نظر عدالت مالیاتی چندان منطقی به نظر نمی رسد که به فرض برای یک واحد مسکونی به ارزش ۵۰۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال ماهانه به طور متوسط مبلغ ۲،۲۷۳،۰۰۰ ریال مالیات پرداخت شود. از این رو تعدیل نرخهای ماده ۳ قانون منطقی به نظر می رسد تا هم مالکان راغب به پرداخت اختیاری مالیات سالانه خود شده و هم نیروی انسانی کمتری به تشخیص و وصول مالیات این منبع اختصاص یابد.

همچنین هدف از برقراری مالیات بر مستغلات مسکونی خالی، استفاده مطلوب از مستغلات خالی در شرایط فعلی نیاز

درآمدهای مالیاتی وصول شده و متوسط وصول درآمد سالانه این منبع در حدود ۱/۲۹ درصد وصول مالیاتهای مستقیم بوده است و میزان وصول با رقم برآوردی تفاوت فاحشی دارد و هدف قانونگذار از جهت توزیع درآمد و ثروت و کمک به اجرای برنامه بازسازی عملاً ناممکن و از نظر اقتصادی نیز آثار جبران ناپذیری به لحاظ سرمایه گذاری بر اثر وضع و برقراری این مالیات مترتب بوده است.

بنابراین در بخش مالیات بر دارایی که مهمترین منبع مالیاتی بدون اتکاء به

نمودار شماره ۵ - توزیع متوسط زیر بخشهای مالیات بر دارایی (۶۹-۷۱)



جامعه می باشد که هرچه بیشتر مالکان این گونه املاک تمایل به اجاره دادن املاک خود داشته باشند و از راکد گذاردن مال و سرمایه و افزایش قیمتتها و اجاره بها جلوگیری شود و تا حدی نیاز جامعه برطرف گردد.

بررسی به عمل آمده مؤید آن است که تا زمانی که ارزش معاملاتی املاک تا حدود ۸۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال باشد مالکان تمایل چندانی به اجاره دادن املاک خود ندارند. در این منبع اشکال عمده ضمانت اجرای قانون و نداشتن اطلاعات کافی و کمبود نیروی انسانی لازم می باشد.

و چنین به نظر می رسد که از مآخذ مالیات سالانه املاک و واحدهای مسکونی خالی در سالهای مزبور اساساً درآمدی عاید نظام مالیاتی نشده است و اگر هزینه وصول همین منابع را در نظر بگیریم کارا نبودن نظام مالیاتی و فقدان یک برنامه ریزی منسجم و رعایت نشدن اصول عدالت مالیاتی در این زمینه بخوبی آشکار می شود. در زمینه مالیات تعاون ملی که برای بازسازی خسارتهای جنگ تحمیلی وضع شده است در ظرف مدت ۳ سال اول اجرای قانون در حدود ۹ درصد پیش بینی

جدول شماره ۷ - مقایسه مالیات وصولی

(میلیارد ریال)

درصد وصولی به برآورد	۷۱		۷۰		۶۹		۶۸		منبع مالیات
	وصولی	برآورد	وصولی	برآورد	وصولی	برآورد	وصولی	برآورد	
۱۶/۵	۳/۱	۲۰	۲/۸	۱۶	۲۰/۳	۱۳	۱/۹	۱۲	ارث

جدول شماره ۸ - مقایسه نرخهای موثر مالیات بر ارث

واحد: ریال

نرخ موثر درصد	اصلاحیه ۱۳۷۱/۲/۷		قانون اسفند ۱۳۶۶		قانون اسفند ۱۳۴۵		طبقات وراث	مستترک
	مالیات	نرخ موثر درصد	مالیات	نرخ موثر درصد	مالیات	نرخ موثر درصد		
۱۱/۲	۱٫۱۲۰٫۰۰۰	۸/۷۵	۸۷۵٫۰۰۰	۲۸/۵	۲۸۵٫۰۰۰	اول	۱۰٫۰۰۰٫۰۰۰	
۲۰/۴	۲٫۰۴۰٫۰۰۰	۳۲/۲۵	۳٫۲۲۵٫۰۰۰	۶۲/۲۵	۶٫۲۲۵٫۰۰۰	دوم		
۳۲	۳٫۲۰۰٫۰۰۰	۳۷/۷۵	۳٫۷۷۵٫۰۰۰	۷۵/۲۵	۷٫۵۲۵٫۰۰۰	سوم		
۲۲/۸	۹٫۱۲۰٫۰۰۰	۱۹/۳۷	۷٫۷۵۰٫۰۰۰	۶۹/۶	۲۷٫۸۵۰٫۰۰۰	اول	۴۰٫۰۰۰٫۰۰۰	
۳۲/۶	۱۳٫۰۴۰٫۰۰۰	۵۳/۶۸	۲۱٫۴۷۵٫۰۰۰	۸۹/۳	۳۵٫۷۲۵٫۰۰۰	دوم		
۴۳	۱۷٫۲۰۰٫۰۰۰	۶۵/۶۸	۲۶٫۲۷۵٫۰۰۰	۹۳/۸۱	۳۷٫۵۲۵٫۰۰۰	سوم		
۳۵/۱۲	۳۵٫۱۲۰٫۰۰۰	۲۲/۵	۲۲٫۵۰۰٫۰۰۰	۸۱/۸۵	۸۱٫۸۵۰٫۰۰۰	اول	۱۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	
۴۵/۰۴	۴۵٫۰۴۰٫۰۰۰	۵۹/۸۲	۵۹٫۸۲۵٫۰۰۰	۹۵/۷۲	۹۵٫۷۲۵٫۰۰۰	دوم		
۵۵/۲۰	۵۵٫۲۰۰٫۰۰۰	۷۳/۴۷	۷۳٫۴۷۵٫۰۰۰	۹۷/۵۲	۹۷٫۵۲۵٫۰۰۰	سوم		

جدول شماره ۹ - مقایسه مالیات وصولی

ارقام: میلیارد ریال

درصد تحقق	۷۱		۷۰		۶۹		۶۸		منبع مالیاتی
	وصولی	برآورد	وصولی	برآورد	وصولی	برآورد	وصولی	برآورد	
۱۱۹/۴۴	۹۹/۱۹	۹۶	۹۳/۶۲	۷۶	۸۰/۷	۶۰	۶۳/۳۱	۵۰	مالیات بر نقل و انتقالات و حق واگذاری

ارقام: میلیارد ریال

جدول شماره ۱۰ - مقایسه مالیات وصولی

متوسط	۷۱	۷۰	۶۹	۶۸	مالیات بر دارایی
۱۲۲/۶۷	۱۴۷/۳	۱۳۸/۶	۱۱۸/۸	۸۶	وصول قطعی
۹۹/۴	۱۱۱/۱	۱۰۴	۹۵/۷	۸۶/۸	میزان برآوردی

اهمیت می‌باشد. جدول شماره ۸ نرخ موثر در منبع مالیاتی ارث را نشان می‌دهد.

۱ - ۲ - مالیات بر نقل و انتقالات املاک و حق واگذاری

با ملاحظه جدولهای شماره ۹ و ۱۰

بقیه در صفحه ۶۴

عدالت مالیاتی منتفی است. از این رو برای رسیدن به ظرفیت مالیاتی این منبع، با افزایش نرخهای مالیاتی و تسریع در رسیدگی به پرونده و حذف مشکلات رسیدگی و ساده‌تر کردن مقررات مالیاتی بویژه در مورد پرونده‌های معاف حائز

درآمدهای نفتی بوده، تنها دو منبع مالیاتی ارث و نقل و انتقال املاک و حق واگذاری حائز اهمیت است.

۱ - ۱ - مالیات بر ارث

جدول شماره ۷ مؤید این نکته است که طی سالهای ۶۸ تا پایان ۷۱ فقط ۱۶/۵ درصد پیش‌بینی درآمد مالیاتی ارث برای برنامه اول توسعه اقتصادی - اجتماعی به حیطة وصول درآمد است.

از این رو با اصلاحیه ۷۱/۲/۷ تا حدودی نرخهای مالیات بر ارث نسبت به قبل تعدیل شده است. مقایسه مالیات بر ارث به موجب قانون اسفند ۴۵، قانون اسفند ۶۶ و اصلاحیه ۷۱/۲/۷ نشان می‌دهد که بین دو قانون مصوب اسفند ۴۵ و ۶۶ دو حالت افراط و تفریط وجود دارد و نرخهای مالیاتی مؤثر اصلاحیه ۷۱/۲/۷ نیز حد تعادل را دربر ندارد و اگر چه تا حدودی هماهنگی بین نرخهای مالیاتی طبقات وراث نسبت به گذشته برقرار شده است، مع‌ذکب با چنین نرخهایی امکان رسیدن به میزان برآوردهای مالیاتی منبع مالیات بر ارث وجود ندارد.

با بررسی پرونده‌های ارث معلوم می‌شود که در حدود ۲۲ درصد پرونده‌ها مشمول مالیات شده و با توجه به میزان وصول و تعداد پرونده‌های مشمول به طور متوسط از هر پرونده مبلغ ۳۴۶،۵۱۰ ریال مالیات وصول شده است که با در نظر گرفتن هزینه‌های وصول و حتی اضافه کردن هزینه‌های مربوط برای پرونده‌های معاف و توجه به نرخ تورم به طور مشخص معلوم می‌شود که بازده نهایی پرونده‌های مالیات بر ارث در حد ناچیز بوده و هدف از برقراری مالیات بر ارث به هیچ وجه تأمین نشده است و در این منبع مالیاتی با توجه به بررسیهای انجام شده موضوع رعایت