

نقد اجمالی مالیات بر دارایی و درآمد

در قانون مالیاتهای مستقیم

جواد بستانیان

مقدمه

اقتصاددانان مالیات را پدیده‌ای منفی در جریان اقتصادی می‌دانند و قادرند این ادعای خود را اثبات کنند اما همچنان که پزشکان، با آنکه می‌دانند دارو سم است که به اندامهای بدن وارد می‌شود و این دانش آنان را در شرایطی قرار می‌دهد که تا آنجا که ممکن است از تجویز دارو خودداری کنند، با اینهمه ناگزیر از تجویز دارو هستند. علم اقتصاد هم در موارد ضروری به تجویز داروی مالیات می‌پردازد، اما همواره زیان آن را در نظر دارد و در نتیجه پیشنهاد می‌کند که دولت با حداقل کردن وظایف و اندازه خود، نیاز به دریافت مالیات کمتری داشته باشد.

کارکردهای مالیات

برای مالیات سه کارکرد اساسی به شرح زیر شمرده شده است:

۱- مالیات عبارت از بهایی است که دولت دمکراتیک و خدمتگزار مردم برای ارائه آن دسته از خدمات عمومی که امکان ارائه آن توسط اشخاص یا موسسه‌ها در قبال دریافت حق‌الزحمه وجود ندارد، دریافت می‌کند. این خدمات، خدمات (کالاهای) رقابت‌ناپذیر مانند دفاع، امنیت، راه و خدمات (کالاهای) عمومی مانند آموزش، بهداشت و حفظ محیط‌زیست است.

۲- مالیات وسیله ایجاد ثبات اقتصادی است. دولت‌ها در شرایط تورمی باید میزان مالیات‌ها را افزایش دهند تا مصرف‌کنندگان قدرت خرید کمتری داشته باشند و در شرایط رکودی باید مالیات را کاهش دهند تا قدرت خرید مصرف‌کنندگان بیشتر شود و رکود از بین برود.

۳- مالیات اعمال وظیفه توزیع مجدد درآمد و ثروت را به وسیله دولت میسر می‌سازد. دولت با فراهم آوردن امکانات برای عموم مردم از محل مالیات دریافت‌شده از ثروتمندان و انجام هزینه‌های حمایتی مانند تامین اجتماعی و تامین هزینه‌های خانواده‌های بدون سرپرست یا با سرپرستی که قادر به کار و تامین زندگی خانوادگی نیستند و افراد معلول و از کار افتاده، چنین نقشی را ایفا می‌کند.

برای برقرار کردن مالیات، چه از نظر تعیین پایه مالیاتی (معیارهای مختلف از جریان درآمد یا ذخیره ثروت) و چه از نظر تعیین نرخ همواره باید دو اصل مورد توجه قرار گیرد:

- اصل فایده،
- اصل توانایی پرداخت.

بر اساس اصل فایده، مالیات باید در ازای کالاهای (خدمات) عمومی که دولت ارائه می‌کند وضع شود. بر اساس این اصل میزان مبالغ پرداختی بابت مالیات باید

به طور مستقیم یا غیرمستقیم با بهره‌مندی از خدمات دولت متناسب باشد.

بر اساس اصل توانایی پرداخت وضع مالیات باید به گونه‌ای باشد که آنان که توانایی پرداخت بیشتری دارند، مالیات بیشتری بپردازند.

در برقراری هر یک از انواع مالیات، باید اصل فایده یا اصل توانایی پرداخت یا هر دو اصل به صورت همراه مورد نظر قرار گیرد.

دولت‌ها برای آنکه بار مالیات را حداقل از نظر روانی توزیع کنند و از طرف دیگر توزیع زمانی دریافت مالیات را با زمانهای پرداخت متناسب سازند، سعی می‌کنند پایه‌های مالیاتی را گسترش دهند و معمولاً از طبقات مختلف مالیاتی مانند مالیات بر ثروت، مالیات بر درآمد و مالیات بر مصرف استفاده می‌کنند.

به دلیل تبعات اقتصادی منفی مالیات و به دلیل آنکه مردم به راحتی برای پرداخت مالیات رضایت ندارند، تصمیم‌گیران باید سعی کنند با کارا نمودن واحدهای مختلف دولتی و کاستن از وظایف و هزینه‌های غیرضروری دولت، حداقل از نظر روانی، رضایت پرداخت‌کنندگان مالیات را جلب کنند. وقتی پرداخت‌کنندگان مالیات، مشاهده کنند که تصمیم‌گیرندگان و مجریانی که به نمایندگی از طرف آنها

برای ارائه خدمات به آنها مأموریت یافته‌اند و برای این مأموریت هزینه نمایندگی خود را نیز دریافت می‌کنند، اهمیتی به‌وجه امانی که در اختیارشان است نمی‌دهند و آن را در مواردی مصرف می‌کنند که منافع عمومی در آن نیست، خود به‌خود توجیهی برای فرار از پرداخت مالیات به‌دست می‌آورند.

دولت نباید با گسترش بدنه اجرایی خود، گسترش محدوده فعالیتها و انجام اموری که نخبگان جامعه به بی‌اثر بودن یا مخرب بودن آن اعتقاد راسخ دارند، نیاز مالی روزافزون پدید آورد و بر آن مینا، پایه‌های مالیاتی را گسترش و نرخهای مالیاتی را افزایش دهد.

قانون مالیاتهای مستقیم در ایران

آخرین قانون مالیاتهای مستقیم ایران مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ است که از اول سال ۱۳۶۸ لازم‌الاجرا شده و سپس در بهمن ماه ۱۳۸۰ بخشی از قانون فوق اصلاح شده است. طبق قانون مالیاتهای مستقیم، مالیاتها به دو بخش تقسیم شده‌اند:

- مالیات بر دارایی،
- مالیات بر درآمد.

مالیات بر دارایی

مالیات بر دارایی در باب دوم قانون مالیاتهای مستقیم شناسایی شده و شامل فصلهای زیر بوده است:

- مالیات سالانه املاک،
- مالیات مستغلات مسکونی خالی،
- مالیات بر اراضی بایر،
- مالیات بر ارث،
- حق تمسیر.

در اصلاحیه مصوب بهمن ماه ۱۳۸۰ فصول اول تا سوم به‌شرح فوق کلاً حذف شده و فقط فصول چهارم (مالیات بر ارث) و پنجم (حق تمسیر) باقی مانده است.

مالیات بر ارث

مالیات بر ارث، مالیاتی است که به اموال متوفی تعلق می‌گیرد. مالیات بر ارث به ازای سهم هر یک از وراثت پس از کسر

حداقل ۳۰ میلیون ریال و حداکثر ۵۰ میلیون ریال معافیت با نرخهای زیر محاسبه می‌شود:

طبقه اول	طبقه دوم	طبقه سوم
۵٪	۱۵٪	۳۵٪
تا مبلغ ۵۰ میلیون ریال	تا مبلغ ۲۰۰ میلیون ریال نسبت به مازاد	تا مبلغ ۵۰۰ میلیون ریال نسبت به مازاد
۱۵٪	۲۵٪	۴۵٪
۲۵٪	۳۵٪	۵۵٪
۳۵٪	۴۵٪	۶۵٪
نسبت به مازاد ۵۰۰ میلیون ریال		

نرخهای مالیات بر ارث برای طبقه اول (بدر، مادر، زن، شوهر، فرزندان و نوه‌ها) با درصدی کمتر از نرخهای ماده ۱۳۱ شروع می‌شود و در نهایت به نرخهای ماده ۱۳۱ نزدیک می‌شود.

برای طبقه دوم (اجداد، برادر، خواهر و فرزندان آنها) مالیات با نرخهای معادل با نرخهای ماده ۱۳۱ شروع می‌شود. سپس افزایش می‌یابد تا از نرخهای ماده ۱۳۱ بیشتر شود.

برای طبقه سوم (عمو، عمه، دایی، خاله و فرزندان آنها) نرخهای مالیات بر ارث با حداکثر نرخهای ماده ۱۳۱ شروع می‌شود و تا ۶۵٪ افزایش می‌یابد.

در نتیجه به‌جز در مورد طبقه اول، نرخ مالیات بر ارث از نرخ مالیات درآمد اتفاقی (نرخهای ماده ۱۳۱) بیشتر است.

حق تمسیر

حق تمسیر نیز جزو مالیات بر دارایی شمرده شده در حالی که حق تمسیر مالیات بر دارایی نیست، بلکه مالیاتی است که در ازای خدمات ارائه شده توسط دولت دریافت می‌شود و بنابراین، باید به‌عنوان بخش مستقلی از مالیات که براساس اصل فایده وضع گردیده، طبقه‌بندی شود. حق تمسیر در حقیقت حق الزحمه خدماتی است که دولت در ازای رسمی کردن مدارک و معتبر نمودن آنها و ارائه خدمات مربوط از جمله هزینه‌های پلیسی و قضایی و هزینه اعمال مجازات متخلفان

از قراردادهایی که طبق اسناد رسمی یادشده تلویحاً بین اشخاص منعقد می‌شود، از استفاده‌کنندگان از خدمات مزبور دریافت می‌کند و شامل چک، سفته، برات، بارنامه، بیمه‌نامه، مدارک هویتی و پروانه‌های صادره، قراردادهای رسمی، مدارک ثبت شرکتها و موسسه‌ها و تغییرات آنها و نظایر آن می‌شود.

مالیات بر درآمد

مقررات مالیاتهای مستقیم مربوط به درآمدها در باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم تنظیم شده و شامل انواع زیر است:

- مالیات بر درآمد املاک،
- مالیات بر درآمد حقوق،
- مالیات بر درآمد مشاغل،
- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی،
- مالیات درآمد اتفاقی.

مالیات بر درآمد املاک

مالیات بر درآمد املاک به دو بخش تقسیم می‌شود:

- مالیات اجاره،
- مالیات فروش (نقل و انتقال).

مالیات اجاره

مالیات اجاره براساس نرخهای ماده ۱۳۱ نسبت به درآمد مشمول مالیات اجاره که معادل ۷۵٪ مبلغ اجاره است، محاسبه می‌شود. مالیات اجاره باید به‌طور سالانه به سازمان امور مالیاتی پرداخت شود، مگر در مورد اجاره‌هایی که توسط مودیان مالیاتی شامل اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل پرداخت می‌شود که در آن صورت مالیات به‌شکل تکلیفی و به‌صورت ماهانه توسط مستاجر از مال‌الاجاره کسر می‌شود و ظرف ده روز به سازمان امور مالیاتی پرداخت می‌شود.

در حال حاضر درآمد مشمول مالیات اجاره در مواردی که قرارداد اجاره رسمی است، براساس مبلغ قرارداد و در غیراین‌صورت براساس تشخیص حوزه مالیاتی مربوط براساس اجاره بهای املاک مشابه تعیین می‌شود. اما از ابتدای سال ۱۳۸۲ ماخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات اجاره، ارزش اجاره خواهد بود که

توسط کمیسیون تقویم املاک براساس هر مترمربع تعیین خواهد شد.

از سال ۱۳۸۲ عملاً تعیین درآمد مشمول مالیات اجاره به شکل قانونمند و متعادل انجام می‌شود و در نتیجه آنان که داوطلبانه یا اجباری، ناچار به اظهار مبالغ اجاره بالاتر هستند، در مقایسه با آنان که اظهار خلاف می‌کنند، جریمه نخواهند شد.

در ماده ۵۷ قانون مالیاتها که مربوط به مالیات درآمد اجاره و معافیت‌های مربوط است، قانونگذار به مجموع درآمد شخص وارد شده و کسانی را که بجز درآمد اجاره، حقوق بازنشستگی و وظیفه، جوایز و سود ناشی از سپرده‌های بانکی، درآمد دیگری ندارند تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق، از درآمد مشمول مالیات اجاره معاف کرده است. ضمناً چنانچه در این مورد سایر درآمدهای مودی کمتر از میزان معافیت باشد مابه‌التفاوت معافیت را برای مودی در نظر می‌گیرند.

این رویکرد که استثنایی بر مجموعه قانون است، موجب هزینه‌های بسیار برای سازمان امور مالیاتی می‌شود که براساس آن باید برای تشخیص اینکه معافیت به صاحبان درآمد اجاره تعلق می‌گیرد، اظهارنامه مربوط به تعلق معافیت فوق را بررسی و اثبات کند.

مالیات فروش (نقل و انتقال) املاک
مالیات فروش (نقل و انتقال) املاک جزو مالیات بر درآمد طبقه‌بندی شده در حالی که طبق طبقه‌بندی‌های علمی این نوع مالیاتها جزئی از مالیات بر ذخیره ثروت (دارایی) هستند. فروش (نقل و انتقال) املاک خود شامل دو جزء می‌شود:

- فروش ملک،
- فروش سرقفلی.

مالیات فروش ملک - مالیات فروش ملک معادل ۵ درصد ارزش معاملاتی ملک است. گرچه محاسبه مالیات مقطوع در مورد فروش املاک موجب آسانی تشخیص مالیات می‌شود، اما به دلیل آنکه وضعیت فرد انتقال‌دهنده مورد نظر قرار

وقتی پرداخت کنندگان مالیات،

مشاهده کنند که

تصمیم گیرندگان و مجریانی

که به نمایندگی از طرف آنها

برای ارائه خدمات به آنها

ماموریت یافته‌اند و برای این

ماموریت هزینه نمایندگی خود

را نیز دریافت می‌کنند، اهمیتی

به‌وجوه امانی که در اختیارشان

است نمی‌دهند و آن را در

مواردی مصرف می‌کنند که

منافع عمومی در آن نیست،

خود به‌خود توجیهی برای فرار

از پرداخت مالیات به‌دست

می‌آورند

نمی‌گیرد، موجب بیعدالتی مالیاتی می‌شود که برخلاف اصل توانایی پرداخت مالیاتی است. موارد زیر وضعیت متفاوت فروشندگان را مشخص می‌کند:

- اشخاصی که با فروش ملک، برحسب موقعیت و ثروت، ملک با ارزش بیشتری خریداری می‌کنند،
- اشخاصی که با فروش ملک و تبدیل ملک محل سکونت، از مازاد به‌دست آمده بخشی از کاستیهای درآمدی خود را برای پوشش مخارج روزمره زندگی تامین می‌کنند،

- اشخاصی که با فروش ملک خود که محل تامین درآمد آنها بوده و یکی از اقلام سبد سرمایه‌گذاری آنها را تشکیل می‌داده، سرمایه به‌دست آمده را به بخشهای دیگر یا اقلام دیگر سرمایه‌گذاری تبدیل می‌کنند،

- اشخاصی که به قصد سودبردن از محل افزایش قیمت ملک، ملکی را خریده بودند و در حال حاضر به دلیل آنکه به اعتقاد خود به حداکثر سود قابل

پیش‌بینی رسیده و زمان فروش آن فرا رسیده، ملک را می‌فروشند،

- اشخاصی که ملکی را که با قیمت بالا خریده‌اند در زمان سقوط قیمتها به ناچار باید به قیمتی کمتر از قیمت خرید بفروشند.

فروش املاک مورد استفاده مسکونی اشخاص باید مشمول مالیات بر ذخیره ثروت شود و فروش سایر املاک پس از کسر قیمت تمام شده آنها، درآمد تلقی و مشمول مالیات بر درآمد گردد. در این صورت دسته اول که براساس مالیات بر دارایی محاسبه می‌شود، می‌تواند براساس نرخ مقطوع و سود حاصل از فروش املاک دسته دوم که براساس مالیات بر درآمد محاسبه می‌شود نیز می‌تواند به سایر درآمدهای شخص اضافه شود و مالیات مجموع درآمد از وی وصول شود.

قانون مالیاتها منحصراً در مورد درآمد فروش املاک سازندگان ساختمانهای نوساز، مالیات سود حاصل از ساخت و ساز را باز هم به‌نرخ مقطوع ۱۰ درصد براساس قیمت منطقه‌ای ملک تعیین کرده است، ضمن آنکه برای دریافت مالیات فوق نیز شرط سپری نشدن بیش از دو سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار را قرار داده است. در نتیجه امکان خروج از شمول مالیات سود حاصل از ساخت و ساز نیز فراهم می‌گردد. سازندگان چنانچه فقط دو سال ملک خود را به اجاره واگذار کنند، می‌توانند پس از آن بدون پرداخت مالیات ساخت و ساز، و فقط با پرداخت مالیات نقل و انتقال املاک خود را بفروشند. حتی برای فرار از پرداخت مالیات می‌توانند قراردادی که اجاره و سپس فروش ملک را همزمان در خود دارد، منعقد کنند.

مالیات فروش سرقفلی - مالیات نقل و انتقال سرقفلی املاک تجاری و اداری نیز براساس نرخ مقطوعی معادل ۲ درصد مبلغ سرقفلی تعیین شده است.

تحلیل مالیات بر درآمد املاک

مالیات بخش املاک با توجه به اینکه

در یک نظام مالیاتی کارآمد باید مجموع درآمد هر شخص شناسایی شود و مالیات با نرخهای تصاعدی نسبت به آن محاسبه و دریافت شود

حقوق تعلق می‌گیرد. چنین معافیت قانونی، کارفرمایان را تشویق به پرداخت بخشی از حقوق به صورت غیرنقدی می‌کند که تبعات مختلفی را دربر دارد و فایده‌ای نیز نمی‌تواند بر آن مترتب باشد. از جمله اینکه کارفرما ممکن است کالایی خریداری کند که مورد نیاز حقوق‌بگیر نیست و عملاً سطح مصرف را در آن مورد بهبوده بالا ببرد یا مجبور به ارائه بئنه‌های کالا به کارکنان شود که مستلزم مراجعه حقوق‌بگیران به فروشگاه یا فروشنده خاصی است که ممکن است این امر هم به‌نوبه خود باعث افزایش هزینه کارفرما یا کاهش درآمد واقعی حقوق‌بگیر شود.

اصولاً وضع معافیت‌های مختلف در موقع پرداخت حقوق و تعیین درآمد مشمول مالیات برای محاسبه مالیات حقوق توسط کارفرمایان به این دلیل انجام می‌شود که مالیات بر درآمد مجموع در ایران وجود ندارد. این روش باعث یکسانی معافیت مربوط به اشخاصی که هزینه کمتری دارند با آنها که هزینه بیشتری دارند، می‌شود. در حالی که در اغلب کشورهای دیگر یا مالیات حقوق به‌نرخ ثابت است یا مثلاً دو نرخی است و اعطای معافیت‌ها و قبول هزینه‌ها نیز توسط مقامات مالیاتی و براساس اظهارات حقوق‌بگیر و با ارائه مدارک مربوط به هزینه انجام می‌شود.

مشکل دیگری که در متن قانون به چشم می‌خورد، رعایت نکردن یکسانی افراد در مورد پرداخت مالیات حقوق است، از جمله معافیت درآمد خانه‌های سازمانی که در اختیار مأموران کشوری گذاشته می‌شود (موضوع بند ۱۱ ماده ۹۱ قانون)، معافیت درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح، مشمولان قانون استخدامی وزارت اطلاعات و جانبازان انقلاب اسلامی و جنگ تحمیلی و آزادگان (موضوع بند ۱۴ ماده ۹۱ قانون)، همچنین وضع مالیات مقطوع ۱۰ درصد برای حقوق کارکنان مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت در مقابل سایر حقوق‌بگیران که مشمول

حقوق و اعمال معافیت‌هایی که براساس انگیزه‌های سیاستگذاری دولت وضع شده است نیز برعهده پرداخت‌کنندگان حقوق قرار گرفته است. از جمله طبق ماده ۹۲ قانون، ۵۰ درصد مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه‌یافته طبق فهرست سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور بخشوده شده است.

علاوه بر قانون مالیات‌های مستقیم، قوانین دیگر هم به متن قانون مزبور دست‌اندازی کرده‌اند به‌طوری که براساس ماده ۱۳۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور، اقساط وام‌های خرید یا احداث مسکن کارکنان طبق ضوابط خاصی، از درآمد مشمول مالیات حقوق کسر می‌شود و تکلیف اعمال این معافیت را نیز برعهده پرداخت‌کنندگان حقوق قرار داده‌اند که خود موجب تحمل هزینه‌های اداری انجام این کار برای کارفرمایان می‌شود.

از موارد قابل ایراد در این بخش از مالیات‌ها، وضع معافیت مالیاتی در مورد مزایای غیرنقدی پرداختی به کارکنان طبق بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون است که حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده ۸۴ قانون به درآمدهای

قیمت منطقه‌ای تعیین شده توسط کمیسیون تقویم املاک معمولاً به مراتب کمتر از قیمت روز آنهاست، گرچه در مورد مصرف‌کنندگان املاک که فروش آنها از سر ناگزیری و برای ایجاد موقعیت متناسب با وضعیت جدید انجام می‌شود، موجب رعایت وضعیت اکثر آنها می‌شود، اما فعالان اقتصادی در بخش مسکن و ساختمان را در وضعیتی قرار می‌دهد که از نظر مالیاتی در مقایسه با مشاغل دیگر در شرایطی کامل به سر می‌برند. اگر فرض کنیم که قیمت منطقه‌ای املاک، معادل ده درصد قیمت روز آنها باشد، سازنده‌ای که حداقل برای احداث مسکن و ساختمان سود سالانه‌ای معادل ۳۰ درصد به‌دست می‌آورد، عملاً از سود حاصله کمتر از ۶/۵ درصد مالیات پرداخت می‌کند در حالی که مالیاتی که از اشخاص حقوقی دریافت می‌شود ۲۵ درصد است؛ درصدی که قبل از اصلاح قانون و تا سال ۱۳۸۰ به‌طور میانگین حدود ۵۰ درصد بود.^۱

مالیات حقوق

مالیات حقوق و سایر درآمدهای کارکنان حقوق‌بگیر، در زمان پرداخت، از حقوق و مزایای آنان کسر می‌شود و حداکثر تا پایان ماه بعد به سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت می‌شود. مالیات حقوق که بر درآمد حاصل از کار افراد حقوق‌بگیر وضع می‌شود باید با نرخی کمتر از سایر انواع مالیات بر درآمد وضع شود تا نیروی کار انگیزه کارکردن خود را از دست ندهد و ضمناً در مقایسه با سایر صاحبان درآمد قابل مقایسه و عادلانه باشد. مالیات حقوق پرداختی توسط اشخاص حقوقی به‌وسیله کارفرما از حقوق و مزایا کسر و پرداخت می‌شود و عدم انجام تکالیف مربوط به پرداخت مالیات یادشده موجب تحمل جرایم سنگینی در این مورد می‌شود. اما با توجه به نوع برخورد با مودیان دیگر، سایر حقوق‌بگیران تحت هیچ نوع قیدی در این مورد نیستند.

در موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مربوط به درآمد حقوق، وظایف دولت در تشخیص درآمد مشمول مالیات

نرخهای ماده ۱۳۱ قانون می‌شوند (موضوع ماده ۸۵ قانون مالیاتهای مستقیم).

در مورد مالیات بر درآمد حقوق نیز به‌نوعی مالیات مجموع درآمد حقوق بگیران مطرح شده و طبق ماده ۸۷ اضافه پرداختی بابت مالیات بر درآمد حقوق طبق مقررات مربوط، به حقوق‌بگیران مسترد خواهد شد.

مالیات مشاغل

مطابق مواد ۹۳ و ۹۴ قانون مالیاتهای مستقیم درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی که از طریق اشتغال به مشاغل غیر از آنچه در سایر فصلها برشمرده شده، عبارت از فروش کالا و خدمات و سایر درآمدهای آنان پس از کسر هزینه‌ها و استهلاکات تعیین شده است. صاحبان مشاغل به سه گروه تقسیم شده‌اند:

اول- صاحبان مشاغلی که باید فعالیت‌های شغلی خود را در دفترهای روزنامه و کل ثبت کنند و دفترها و اسناد و مدارک مربوط را با رعایت اسنادهای حسابداری نگاه دارند که این نوع مشاغل در ماده ۹۶ قانون شمرده شده و تقریباً شامل اکثر مشاغل بجز مغازه‌داران است و ضمناً هر سال ممکن است مشاغل جدیدی به آن اضافه شود.

دوم- صاحبان مشاغلی که مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی خود در دفترهای درآمد و هزینه هستند. فهرست این‌گونه مشاغل ممکن است هر سال توسط سازمان امور مالیاتی تعیین و اعلام شود.

سوم- صاحبان مشاغلی که جزو دو گروه اول و دوم نیستند و باید صورت خلاصه وضعیت درآمد و هزینه خود را نگهداری کنند.

براساس ماده ۱۰۰ قانون مالیاتهای مستقیم، بجز در مورد کارگاه‌ها و واحدهای تولیدی که نوع فعالیت آنها ایجاد دفتر یا فروشگاه در یک یا چند محل دیگر را اقتضا نماید و مودی مکلف است کلیه درآمدهای حاصل را طی یک اظهارنامه تسلیم نماید و عملاً مالیات مجموع درآمد کارگاه و واحد تولیدی را پرداخت کند، در سایر موارد صراحتاً

دولت می‌تواند با گسترش پایه‌های مالیاتی و توسعه گستره مالیاتی و جلوگیری از فرار آنان که یا مالیات نمی‌پردازند یا میزان مالیاتی که می‌پردازند در مقایسه با درآمدهای بسیار ناچیز است، نرخهای مالیات را در مجموع کاهش دهد

قسمت ناچیزی از درآمد واقعی مودی باشد، ضمن آنکه ضرایب علی‌الراس نیز معمولاً عامل مشوق برای عدم ثبت و ارائه مستندات واقعی برای تشخیص درآمد است. عده دیگری از صاحبان مشاغل نیز که منافع خود را در ثبت بخشی از درآمدها می‌یابند، فقط آن بخشها را ثبت و مستند می‌کنند و به دلیل نبود کنترل بر معاملات و گردش وجوه، در مصونیت کامل به سر می‌برند. همین امر موجب شده است که صاحبان مشاغل برای معاملات ناچار از ارائه صورتحساب معتبر هستند، مالیات متعلق را از خریداران مطالبه کنند.

مجموعه موارد فوق نشان از امکان فرار مالیاتی گسترده برای صاحبان مشاغل و سپس استفاده از نرخهای مالیاتی به مراتب کمتر از سهامداران اشخاص حقوقی دارد.

مالیات بردار اشخاص حقوقی

جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی پس از کسر معافیتها، پس از وضع مواردی که دارای نرخ جداگانه است (مانند فروش املاک و فروش سهام) مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد خواهد بود.

در این بخش مالیات به درآمد مشمول مالیات شرکت تعلق می‌گیرد و مالیات متوجه صاحبان سهام نیست. در نتیجه صاحبان سهام که شخصیت حقوقی داشته باشند، مبلغ خالص سود سهام دریافتی را در حسابها ثبت می‌کنند و از بابت آن درآمد، مشمول مالیات دیگری نیستند.

در این فصل درآمد مشمول مالیات پیمانکاران خارجی ساختمانی، تاسیسات فنی و تاسیساتی، مهندسی طراحی، حمل و نقل، تهیه و نصب و انتقال دانش فنی و کمکه‌های فنی به صورت مقطوع معادل ۱۲ درصد مبالغ دریافتی محاسبه شده است که اگر مبلغ مشمول مالیات در نرخ مالیات اشخاص حقوقی که ۲۵ درصد است ضرب شود، حاصل معادل ۳ درصد می‌شود که به‌معنی آن است که

عنوان شده که مودی باید برای هر محل یک اظهارنامه مجزا تسلیم کند. مفهوم موارد فوق این است که کارگاهها و واحدهای تولیدی اگر شعبه، دفتر یا فروشگاه داشته باشند، باید مالیات بر مجموع درآمد واحد را بپردازند ولی این امر در مورد ارائه‌کنندگان خدمات، فروشندگان کالا و دلانان مصداق ندارد.

به درآمد مشمول مالیات مشاغل پس از وضع همان معافیتی که به حقوق‌بگیران تعلق می‌گیرد، مالیاتی به نرخهای ماده ۱۳۱ قانون تعلق می‌گیرد. مالیات با نرخهای ماده ۱۳۱ از ۱۵ درصد شروع و به ۳۵ درصد ختم می‌شود. چنانچه مجموع درآمد سالانه مودی بیش از ۳۵۰ میلیون ریال شود، نرخ موثر بر مجموع درآمد وی ۲۵ درصد می‌شود که معادل با مالیات شرکتهاست که حتی به سهامداران جزء که ممکن است درآمدی به مراتب کمتر از مبلغ فوق داشته باشند تعلق می‌گیرد.

به‌دلیل تحت کنترل نبودن و ثبت نشدن معاملات و گردش وجوه در ایران، صاحبان مشاغل عمدتاً ترجیح می‌دهند مشمول تشخیص مالیات علی‌الراس قرار گیرند زیرا در آن صورت درآمد کلی که تشخیص داده می‌شود ممکن است

پیمانکاران خارجی رقمی معادل ۳ درصد دریافتی خود را بابت مالیات پرداخت می‌کنند که در مقایسه با فعالیتهای اقتصادی داخلی بسیار کمتر است.

عوارض

مالیتهای مستقیم دیگر که تحت عنوان مالیات محلی دریافت می‌شود، در قانون مالیتهای مستقیم ایران منظور نشده است. در اصطلاح، این‌گونه مالیاتها و برخی از مالیتهای دیگر که صرفاً براساس اصل فایده وضع می‌شوند، عوارض نامیده شده‌اند و در قوانین مختلف دیگر جای گرفته‌اند، در حالی که آنها نیز همچون حق تمبر، مالیات هستند.

مالیات بر مجموع درآمد

مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف که در قانون مالیتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ تحت فصل هفتم باب سوم (مالیات بر درآمد) وضع شده بود، در اصلاحیه بهمن ماه سال ۱۳۸۰ کلاً حذف گردید.

اصل فایده متضمن پرداخت مالیات براساس استفاده اشخاص از امکاناتی است که دولت ارائه می‌کند. در بسیاری از موارد، آنان که درآمد و ثروت بیشتری دارند، استفاده بیشتری از امکانات عمومی می‌کنند. در نتیجه بجز در مواردی که پرداخت مالیات بابت خدمات دریافت شده مستقیماً متوجه شخصی است که از آن امکانات استفاده می‌کند، در بسیاری از موارد براساس اصل فایده نیز صاحبان درآمد بیشتر، باید مالیات بیشتری پرداخت کنند. علاوه بر آن اصل توانایی پرداخت دولتها را به‌سوی وضع مالیات براساس نرخهای تصاعدی هدایت می‌کند، که به این ترتیب وظیفه توزیع مجدد درآمد و ثروت نیز ممکن می‌شود.

شناسایی درآمد مشمول مالیات اشخاص که بر آن اساس باید نرخهای تصاعدی وضع شود، بدون در نظر گرفتن مجموع درآمد اشخاص حقیقی امکانپذیر نیست. بدون در نظر گرفتن نرخهای تصاعدی نسبت به مالیات بر مجموع

درآمد اشخاص، امکان رعایت عدالت مالیاتی فراهم نمی‌شود و اشخاص می‌توانند در مواردی که با نرخهای تصاعدی مواجه هستند، با تنوع در منابع درآمدی از نرخهای پایینتر استفاده کنند و چنانچه برای مقابله با فرار این اشخاص، نرخها افزایش یابد، موجب فشار بر افراد با درآمد پایین که تنها از یک منبع درآمد دارند، می‌شود.

دولت می‌تواند با گسترش پایه‌های مالیاتی و توسعه گستره مالیاتی و جلوگیری از فرار آنان که یا مالیات نمی‌پردازند یا میزان مالیاتی که می‌پردازند در مقایسه با درآمدهای بسیار ناچیز است، نرخهای مالیات را در مجموع کاهش دهد.

در یک نظام مالیاتی کارآمد باید مجموع درآمد هر شخص شناسایی شود و مالیات با نرخهای تصاعدی نسبت به آن محاسبه و دریافت شود. در چنین نظامی، می‌توان مالیات بر جریان درآمد در مقاطع مختلف را به‌صورت نرخ مقطوعی به‌عنوان علی‌الحساب دریافت کرد و شناسایی استحقاق معافیت و امتیازهای مختلف نیز در موضوع مجموع درآمد و متناسب با شرایط خانوادگی از قبیل تعداد اعضای خانواده تحت تکفل، شرایط سلامتی، وضعیت سنی و سایر عوامل موثر، یکجا انجام شود.

در نظام مورد نظر، مالیاتهایی که در مقاطع مختلف جریان درآمد وضع می‌شود، از قبیل مالیات حقوق، مالیات بر شرکتها، مالیات مشاغل و نظایر آن، به‌منظور پراکنده کردن بار مالیاتی از نظر زمانی و نیز تامین منابع درآمدی برای دولت در زمانهای مختلف وضع می‌شوند. در مالیات بر مجموع درآمد، تمام درآمدهای اشخاص از فعالیتهای اقتصادی مختلف جمع می‌شود و هزینه‌های آنان نیز براساس مستندات یا در مواردی که ارائه مستندات امکانپذیر نیست براساس شواهد یا حد نصابهایی که وضع می‌شود، از آن کسر می‌شود و مابه‌التفاوت که جمع درآمد

شخص پس از کسر هزینه‌هاست، درآمد مشمول مالیات تلقی می‌شود و مالیات براساس نرخهای تصاعدی از وی دریافت می‌گردد.

به این ترتیب مابه‌التفاوت مالیات مجموع درآمد و مجموع مالیاتهای کسر شده قبلی توسط شخص پرداخت یا از دولت دریافت می‌شود. البته مالیات بر اندوخته ثروت مانند مالیات فروش املاک یا مالیات بر ارث که در مقاطع خاصی ایجاد می‌شود، را می‌توان در مجموع درآمد شخص منظور نکرد و این مالیات، نرخها و نصابهای خاص خود را داشته باشد.

واضح است که محاسبه و دریافت مالیات بر جمع درآمد مستلزم وجود یک نظام کارا در ثبت کلیه عملیات مالی و پولی در کشور و نظام کنترلی قوی ولی کم‌حضور در عرصه حصول اطمینان از صحت اظهارات اشخاص است. این نظام علاوه بر تامین عدالت مالیاتی و دریافت مالیات بر درآمد براساس اصل توانایی پرداخت، موجب ثبت کلیه عملیات، حذف عملیات اقتصادی پنهانی و زیرزمینی، حذف شرایط فرار از مالیات و الزام به مستند کردن کلیه معاملات از جمله به‌وسیله صدور صورتحساب، و در نهایت حذف تمام اشکالاتی می‌شود که در حال حاضر گریبانگیر نظام اقتصادی کشور و از جمله نظام مالیاتی است و انجام آن نیاز به عزم ملی برای کوتاه کردن دست تبهکاران اقتصادی دارد.

پانوشته:

- ۱- محاسبه مالیات فروش واحدهای مسکونی نوساز با فرض احداث ساختمان طی یک سال (توضیح آنکه در مواردی که زمان احداث بیش از یک سال باشد، مبلغ قیمت فروش نیز متناسباً افزایش خواهد یافت):
قیمت تمام شده ۱۰۰
قیمت فروش ۱۳۰
سود $30 = 130 - 100$
قیمت منطقه‌ای ۱۳
مالیات براساس قیمت منطقه‌ای $1/95 = (10/5 + 1/10) \times 13$
نرخ موثر مالیات $7/65 = 100 \times 30 \div 195$
یکی از علل عمده سرمایه‌گذاری بیش از اندازه در بخش مسکن و ساختمان و گلایه مسئولان اقتصادی از اینکه واحدهای مسکونی احداث شده به‌صورت بلااستفاده و خالی نگهداری می‌شود، نرخهای مالیاتی مقطوع در این بخش و قیمت منطقه‌ای بسیار کمتر از قیمت واقعی روز است.