

بررسی مقایسه‌ای قانون مالیاتهای مستقیم

با قانون پیشین

در بخشهای مشاغل

مستغلات و حقوق کارکنان



دکتر قدرت‌الله طالب‌نیا
علی‌شیرازی

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

یکی از عوامل مهم در کاهش کارایی مالیاتها، پیچیدگی بیش از حد قوانین و رویه‌های مالیاتی است؛ معمولاً در وضع قوانین، اصول مالیاتها باید در نظر گرفته شود. این اصول عبارتند از عدالت، شفافیت، سهل الوصول بودن و به صرفه بودن وصول مالیات.

در این تحقیق، قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ نسبت به قبل از اجرای آن و از منظر اصول مالیاتها، در سه بخش مشاغل، مستغلات و حقوق کارکنان، مورد بررسی قرار گرفته است. به همین منظور نظرات کارشناسان ارشد و روسای گروه مالیاتی اداره کل امور مالیاتی غرب تهران با استفاده از پرسشنامه و از طریق نمونه‌گیری تصادفی گردآوری شده است. نتایج حاصل از تحقیق نشان می‌دهد که:

- ❖ رعایت عدایات مالیاتی نسبت به گذشته در بخش مشاغل کمتر شده، در بخش مستغلات تغییری نکرده و در بخش حقوق بهبود یافته است.
 - ❖ شفافیت مالیاتی نسبت به گذشته در بخش مشاغل کمتر شده و در بخشهای مستغلات و حقوق بهبود یافته است.
 - ❖ صرفه‌جویی مالیاتی نسبت به گذشته در بخش مشاغل کمتر شده و در بخشهای مستغلات و حقوق بهبود پیدا کرده است.
 - ❖ وصول مالیات نسبت به گذشته در بخش مشاغل مشکلتر شده، در حالی که در بخش مستغلات و حقوق آسانتر شده است.
- و به‌طور کلی می‌توان نتیجه‌گیری کرد که اصلاحات قانون برای برقراری اصول مالیات در بخشهای مستغلات و حقوق کارآیی بیشتری نسبت به قانون پیشین داشته و در بخش مشاغل کارایی کمتری داشته است.



مقدمه

در ایران مالیات سابقه دیرینه دارد. با استقرار مشروطیت، برای آن که امر مهم وصول مالیات دستخوش مقاصد دولتمردان و افراد صاحب نفوذ و متصدیان امور مالیاتی نشود، چارچوب آن در قانون اساسی و متمم قانون اساسی مشروطه منظور گردید و از بدو مشروطیت قوانین متعددی به تصویب مجالس وقت رسید که می‌توان گفت مهمترین و جامعترین آنها، قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۲۸ اسفندماه ۱۳۴۵ بود. این قانون با اصلاحاتی تا پیش از انقلاب اسلامی، و قبل از آن نیز با اصلاحیه‌هایی که بر حسب مورد به تصویب شورای انقلاب اسلامی و سپس مجلس شورای اسلامی رسید تا آخر سال ۱۳۶۷ اجرامی شد. با برقراری نظام جمهوری اسلامی، بازنگری اساسی قانون مالیاتها از اوایل دهه ۱۳۶۰ شروع شد و قانون جدید در سوم اسفندماه ۱۳۶۶ با همان عنوان قانون مالیاتهای مستقیم مورد تصویب مجلس شورای اسلامی قرار گرفت و از ابتدای سال ۱۳۶۸ به اجرا گذاشته شد.

از زمان تصویب قانون مالیاتهای مستقیم در اسفند ماه ۱۳۶۶ تاکنون، اصلاحات چندی در این قانون انجام شده است که دو فقره از آنها از اهمیت بیشتری برخوردار بوده است. نخست اصلاحات مصوب هفتم اردیبهشت ماه ۱۳۷۱ مجلس شورای اسلامی و دوم اصلاحات اخیر در تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ است. امروزه مالیاتها یکی از مهمترین و موثرترین ابزارهای اجرای سیاست مالی است. این ابزار باید براساس اصول مالیاتها باشد. (عدالت مالیاتی، شفافیت مالیاتی، به صرفه بودن مالیات و سهل الوصول بودن آن).

این تحقیق به دنبال بررسی این موضوع است که آیا اجرای قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ از زمان اجرا و سالهای بعد از آن، عدالت، شفافیت، صرفه جویی و سهل الوصول بودن مالیاتها را نسبت به قبل بیشتر کرده است یا خیر؟

بیان مسئله و ضرورت پژوهش

برابری از درآمدش را به عنوان مالیات پردازد. منظور از اصل عدالت مالیاتی این است که مالیاتی را که دولت در نظر دارد از مردم وصول کند، باید متناسب با توانایی مالیات دهنده باشد و به علاوه، عمومیت داشته و تمام افراد در آن شرکت داشته باشند. البته منظور این نیست که کلیه افراد کشور بدون استثنا مشمول مالیات واقع شوند زیرا برقراری بخشودگی و معافیت از پرداخت مالیات در مورد بعضی از افراد و در طبقات مختلف مالیاتی، لازمه اجرای همین اصل عدالت است. در حقیقت منظور از این اصل این است که در برقراری و وصول مالیات، بین اشخاص مشمول مالیات در هر طبقه نباید تبعیض قائل شد.

عدالت مالیاتی گرچه همیشه بر ساختار مالیاتی حاکم نیست، لیکن معیار اساسی در طراحی ساختار مالیاتی به شمار می‌رود. در این که نظام مالیاتی باید عادلانه باشد توافق همگانی وجود دارد، یعنی هر مودی مالیاتی باید به اندازه سهم عادلانه خود در پرداخت مالیات مشارکت داشته باشد. در این مورد که سهم عادلانه چگونه باید تعریف شود، هیچ گونه توافقی وجود ندارد و رهیافتهای متنوعی ممکن است برگزیده شود. به ویژه در این رابطه دو جریان فکری متمایز از یکدیگر را می‌توان مورد بررسی قرار داد.

برای به حداکثر رساندن کارایی مالیاتها، اصول مالیات باید در وضع قوانین در نظر گرفته شود. بنابراین اصلاحات کلی قانون نیز باید در جهت رعایت این اصول و رفع نقصها و ضعفهای احتمالی قانون ماقبل حرکت کند. این تحقیق در صدد آن است تا با طراحی شاخصهایی برای اندازه گیری اصول مالیاتی، این مهم را بررسی کند که: آیا تغییرات اعمال شده در قانون پیشین مالیاتهای مستقیم با تاکید بر بخشهای مستغلات، مشاغل و حقوق کارکنان، منطبق و در راستای اصول مالیاتها بوده است یا خیر؟

مبانی نظری

آدام اسمیت اقتصاددان انگلیسی پیر و مکتب کلاسیک، چهار اصل را در مورد مالیاتها ذکر کرده که به نام وی مشهور شده است. این اصول عبارتند از: عدالت، مشخص بودن، سهل الوصول بودن و صرفه جویی (پورمقیم، اقتصاد بخش عمومی، ص ۱۶۷).

اصل عدالت

این اصل به اصل مالیات نسبی معروف است. براساس این اصل، وضع مالیات زمانی عادلانه است که در پرداخت مالیات مساوات و برابری در نظر گرفته شود؛ یا به عبارت دیگر، هر فرد نسبت



یک جمله، دورهیافت منفعت و توانایی پرداخت را با هم درآمیخت (افراد هر ایالتی باید تا آنجا که ممکن است در جهت بسط حمایت خود از دولت به تناسب توانایی پرداخت خویش، یعنی تناسب درآمدی که تحت حمایت دولت به دست می آورند، مشارکت جویند) (آدام اسمیت، ثروت ملل). در اینجا برداشت از منفعت، بر حسب میزان حمایت برخوردار شده تعبیر می شود و از این طریق با درآمد که نیز به نوبه خود، معیار اندازه گیری توانایی پرداخت به شمار می آید، مرتبط می گردد (ماسگریو، همان منبع، صفحه ۳۰۸). مالیات بندی بر طبق توانایی پرداخت مقرر می دارد که افراد با ظرفیتهای یکسان، پرداخت یکسان و افراد با توانایی بیشتر، پرداخت بیشتری انجام دهند. به حالت اول **عدالت افقی** و به حالت دوم **عدالت عمودی** گفته می شود.

قاعده عدالت افقی صرفاً اصل پایه ای عدالت را تحت قانون اعمال می کند. به عنوان مثال در مالیات بر درآمد، افراد با درآمد یکسان باید مالیات یکسانی بپردازند. قاعده عدالت عمودی نیز در انطباق بار رفتار برابر است، اما بر این پایه استدلالی استوار است که افراد با توانایی مختلف، اگر قرار باشد بار یکسانی را به دوش بکشند، باید به مقدار متفاوت مالیات بپردازند. اگر توانایی را بر حسب درآمد اندازه گیری کنیم، شخص «الف» با درآمد بیشتر باید بیش از شخص «ب» مالیات بپردازند. به این لحاظ، هر دو قاعده عدالت از اصل رفتار برابر تبعیت می کنند و هیچ کدام از آنها نسبت به دیگری اساسی تر نیست (ماسگریو، همان منبع صفحه ۳۱۴).

مالیات عادلانه اغلب به مالیاتی گفته می شود که از افراد دارای توانایی پرداخت یکسان، مالیات یکسانی گرفته شود (روزن، مالیه عمومی، صفحه ۴۵۶).

در کشورهای در حال توسعه، معمولاً افراد کم درآمد فشار مالیاتی زیادی را تحمل می کنند و همه افرادی که باید مالیات بپردازند نیز شناسایی نشده اند، حتی از آنهایی که باید مالیات بپردازند به طور مساوی مالیات دریافت نمی شود و طراحی پایه مالیاتی و حدود پوششی که اعمال می شود به نحوی است که بخش بزرگی از درآمد، از مالیات مستثنی می شود (شالیزی، در سهایی از اصلاح سیستم مالیاتی، صفحه ۴۳).

به عنوان نتیجه می توان اهم شاخصهایی را که رعایت اصل عدالت را بیان می کنند با استخراج از مباحث قبل، به این شرح تلخیص کرد: **وصول مالیات از درآمد واقعی افراد، اعتراض به مالیات تعیین شده از سوی مودیان، وصول مالیات متناسب با درآمد و**

یکی از رهیافتهای اصلی که اصطلاحاً **اصل منفعت** نامیده می شود، استوار است. طبق این نظریه که به آدام اسمیت و نویسندگان قبل از او بر می گردد، نظام مالیاتی عادلانه، نظامی است که تحت آن هر مودی مالیاتی بر اساس منفعتی که از خدمات عمومی به دست می آورد، در امر پرداخت مالیات مشارکت می کند. طبق این اصل، نظام مالیاتی واقعاً عادلانه بسته به اینکه ساختار خرج چگونه باشد، متفاوت خواهد بود. بنابراین معیار منفعت تنها یک معیار سیاست مالیاتی نیست، بلکه معیار سیاست خرج هم هست.

جریان فکری دیگری که دارای سیر تحول متمایز است، **براصل توانایی پرداخت** استوار است. در این رهیافت، مسئله مالیات به خودی خود و مستقل از ملاحظاتی که دولت مورد بررسی قرار می گیرد. برای هر سطح کل درآمد مورد نیاز، از هر مودی مالیاتی خواسته می شود بر حسب توانایی پرداخت خود در این امر مشارکت کند. این رهیافت به ابعاد مخارج بخش عمومی توجهی ندارد و سیاست مالیاتی واقعی، عمدتاً مستقل از ملاحظاتی و بعد مخارج تعیین می شود. لذا برای ارائه رهنمود به قاعده عدالت نیاز است. اصل توانایی پرداخت به عنوان ارائه دهنده این رهنمود، از پذیرش گسترده ای برخوردار است (ماسگریو، مالیه عمومی در تئوری و عمل، صفحه ۲۹۸).

رهیافت منفعت می تواند به شکل ایده آل، آن بخش از مالیات را که برای تامین هزینه های عمومی لازم است، تخصیص دهد، اما نمی تواند مالیتهایی را که برای پرداخت انتقالی لازم است فراهم آورد و به هدفهای توزیع مجدد جامعه عمل بپوشاند.

در ابتدای امر، این مسئله در اقتصاد کلاسیک آدام اسمیت و در اولین مجموعه قانون مالیاتی او ظاهر شد. او در این مجموعه با

اصل مشخص بودن

اصل مشخص بودن مالیات ناظر به وظایف قانونگذار و دولت در خصوص مالیات نسبت به مالیات دهنده است. به موجب این اصل، مالیاتی که هر فرد موظف به پرداخت آن است باید نه تنها از لحاظ منبع بلکه از نظر ماخذ و مبنای مالیات، زمان پرداخت و روش پرداخت، مشخص و معلوم باشد. در واقع، مسئولیت مالیات دهنده نسبت به مالیات مقرر باید برای خود او و حتی دیگران نیز کاملاً روشن و واضح باشد (پورمقیم، همان منبع، صفحه ۱۶۸).

شفافیت و مشخص بودن از امکان دخالت بیش از حد ماموران مالیاتی در تعیین مالیات می‌کاهد (شالیزی، همان منبع، صفحه ۲۶). به عنوان نتیجه می‌توان مهمترین شاخصهای بیان کننده رعایت اصل مشخص بودن یا شفافیت را با استخراج از مباحث پیشگفته به این شرح تلخیص کرد:

توانایی تصمیمگیری از سوی ماموران مالیاتی و ابهام مودیان.

اصل سهل الوصول بودن مالیات

سهل الوصول بودن مالیات ناظر به وظیفه طرح مالیات و شیوه اجرای آن است. به موجب این اصل، مالیات و شرایط مربوط به آن باید طوری تنظیم شود که از لحاظ زمان پرداخت و چگونگی پرداخت، حداقل فشار ممکن را بر مالیات دهنده وارد کند و برای دولت نیز هنگام دریافت، مشکلی ایجاد نکند. مثلاً مالیات بر درآمد باید در زمانی وصول شود که مالیات دهنده به آن درآمد دسترسی داشته باشد نه در زمانی که یا آن درآمد هنوز به دست وی نرسیده و یا خرج شده است (پورمقیم، همان منبع، صفحه ۱۶۸).

محاسبات پیچیده و طولانی، به این علت که زمان رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی را افزایش می‌دهد، از سرعت وصول مالیات می‌کاهد و همچنین قوانین و مقررات مالیاتی باید زمینه وصول مالیاتهای تعیین شده را از مودیان که خوش حساب نیستند فراهم کند و در نهایت **تمکین مالیاتی** یکی از عوامل مهم تسهیل وصول مالیات است.

تمکین مالیاتی به مفهوم پابندی مودیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قانون مالیاتی از سوی آنهاست. تمکین کامل مالیاتی از جمله هدفهای مهمی است که همه سیستمهای مالیاتی جهان در آرزوی دستیابی به آن هستند، و در واقع می‌توان گفت که درجه تمکین

عدالت مالیاتی

گرچه همیشه بر

ساختار مالیاتی حاکم نیست

لکن معیار اساسی در

طراحی ساختار مالیاتی

به شمار می‌رود

مالیاتی در هر کشوری معیار سنجش کارایی سیستم مالیاتی آن کشور است. در برابر تمکین مالیاتی، مسئله عدم تمکین مالیاتی از سوی مودیان مطرح است. میزان عدم تمکین مالیاتی را می‌توان با **شکاف مالیاتی** اندازه‌گیری کرد. شکاف مالیاتی عبارت است از میزان وصول منهای مالیاتی که در صورت تمکین کامل مودیان تحصیل شدنی بود.

نکته قابل توجه در مورد عدم تمکین آن است که باید بین فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی تفاوت قائل شد. **فرار مالیاتی** عبارت است از تعدیلات غیرقانونی که اشخاص برای پرداختن مالیات انجام می‌دهند. فرار مالیاتی اغلب از طریق ابزارهای غیرقانونی مانند پنهان کردن درآمد، حساب‌سازی، رشوه و حتی ارباب و غیره صورت می‌گیرد.

اجتناب مالیاتی عبارت است از ترفندهای قانونی که اشخاص برای استفاده از امتیازات و راههای مشروع قانونی انجام می‌دهند، استفاده از خدمات وکلا و کارشناسان ماهر و مطلع در امر مالیاتی از جمله راهکارهای اجتناب از مالیات است. در واقع مودیان مالیاتی از طریق ترفندهای مالیاتی بی‌آنکه در ظاهر از قانون عدول کنند و یا به پنهان کاری و خلافکاری مبادرت ورزند، سعی می‌کنند با استفاده از مواد قانون و متغیرهای قانونی تا حد امکان مالیات کمتری بپردازند یا مالیات خود را به تاخیر بیندازند.

ترفندهای مالیاتی به اشکال گوناگون برای پرداخت مالیات کمتر به کار می‌رود و مودیان مالیاتی با استفاده از دانش و آگاهی کارشناسان و آگاهان در امور مالیاتی از ترفندهای مالیاتی در پرداخت انواع مالیات (بجز در موارد مالیاتهای تکلیفی مانند مالیات بر درآمد حقوق که قبل از وصول از درآمد کسر می‌شود) به ویژه مالیات بر شرکتها، مالیات مشاغل و ارث بهره می‌جویند (آقایی،

به عنوان نتیجه می توان مهمترین شاخصهای بیان کننده رعایت اصل سهل الوصول بودن مالیات را با استخراج از مباحث فوق به این شرح تلخیص کرد:

تمکین مودیان، نحوه محاسبه مالیات، سرعت وصول پس از تعیین مالیات، میزان مراجعه مودیان به اداره مالیاتی و خوداظهاری.

حداقل ممکن باشد (روزن، مالیه عمومی، صفحات ۴۶۲-۴۶۴).
به عنوان نتیجه می توان اهم شاخصهای بیان کننده رعایت اصل صرفه جویی یا به صرفه بودن را با استخراج از مباحث فوق به این شرح تلخیص کرد:

مراحل اداری تا تشخیص مالیات، نیاز به کارکنان جدید و میزان مالیات وصول شده.

اصل صرفه جویی

اصل صرفه جویی در وصول مالیات از یک سو ناظر بر سازمان وصول دولت است و از سوی دیگر نوع مالیاتها را در سیستم مالیاتی دولت مورد توجه قرار می دهد. بر پایه این اصل، مالیات و چگونگی وصول آن باید طوری تنظیم شده باشد که تفاوت بین اصل مالیات پرداختی توسط مالیات دهنده و آنچه پس از کسر هزینه های مربوط، تحویل خزانه دولت می شود، حداقل باشد. به عبارت دیگر مالیات باید به گونه ای وصول شود که هزینه وصول آن نسبت بسیار ناچیزی از اصل مالیات را تشکیل بدهد (پورمقیم، همان منبع، ص ۱۶۸).

بررسی مهمترین اصلاحات قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ (تغییرات اثرگذار بر مالیات مشاغل، مستغلات و حقوق کارکنان)

اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ جمعا ۱۳۳ ماده دارد که به موجب هر یک از آنها، یک یا چند ماده قانون مالیاتهای مستقیم به نحوی تغییر یافته و یا اصلاح شده اند. این عدد گویای دامنه بسیار گسترده اصلاحات انجام شده است (همدانی، تصویری از اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم صفحه ۴).

مهمترین اصلاحات انجام شده در بخشهای مالیات بردرآمد مشاغل، مستغلات و حقوق در این بخش مورد استفاده قرار می گیرد.

مالیات بردرآمد مشاغل

جایگزین شدن متن و تبصره های ماده ۹۵ با متن و تبصره های قبلی:
این ماده در قانون قبلی به تشریح دفاتر قانونی می پرداخت و جرائم عدم رعایت آیین نامه مربوط به نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر را مشخص کرده بود. همچنین وزارت اموراتصادی و دارایی را مکلف به تهیه نمونه اوراق مخصوصی از قبیل برگ فروش کالا و خدمات و قبض رسید و حواله انبار برای مودیان که از این اوراق استفاده می کنند، کرده بود و مودیان ملزم به استفاده از نمونه های مذکور بودند. همچنین وزارت اموراتصادی و دارایی می توانست بنا به تقاضای قبلی مودی با نمونه دفاتر و وسایل دیگر نگاهداری حساب، موافقت کند.

ماده ۹۵ قانون فعلی، صاحبان مشاغل را به سه گروه تقسیم می کند:

الف- صاحبان مشاغلی که مکلف به ثبت فعالیتهای شغلی خود در دفاتر روزنامه و کل هستند و باید دفاتر و اسناد و مدارک خود را با رعایت اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری نگاهداری کنند.

ب- صاحبان مشاغلی که مکلف به ثبت فعالیتهای شغلی خود در

برعکس آنچه در بیشتر مدلهای مالیاتی بهینه فرض می شود، وصول درآمدهای مالیاتی فعالیت بی هزینه ای نیست، بلکه، وصول مالیاتها نیز به مصرف منابع توسط مسئولان مالیاتی نیاز دارد. قوانین مالیاتی باید به گونه ای طراحی شود که استفاده از نیروی انسانی به حداقل برسد. برای وصول مالیات در عین حال مودیان مالیاتی نیز به منظور انطباق با نظام مالیاتی و تمکین از آن متحمل هزینه هایی می شوند. این هزینه ها شامل استخدام حسابدار و وکیل مالیاتی و همچنین صرف زمان برای پرکردن اظهارنامه و ثبت سوابق است.

در انتخاب نظامهای مالیاتی و یارانه ای باید هزینه های اداره امور تمکین را در نظر گرفت. حتی نظامهایی که به نظر می رسد عادلانه و کارا هستند ممکن است نامطلوب باشند زیرا به شدت پیچیده و از لحاظ اداره بسیار پراخترند.

مسئله اداره هیچ نظام مالیاتی بدون هزینه نیست، ولی تدبیر این است که به دقت در مورد اینکه آیا هزینه های اداره امور مالیاتی به منافع آن می ارزد یا خیر، اندیشیده شود.

اندازه بهینه مدیریت مالیاتی عبارت است از تعدادی از ابزار مالیاتی که جمع هزینه های وصول مالیات مربوط به آن به اضافه هزینه های اداره امور مالیات نسبت به مبلغ وصولی مالیات در

دفا تر در آمد و هزینه هستند.

ج- صاحبان مشاغلی که مشمول مقررات فوق نیستند و مکلفند صورت خلاصه وضعیت درآمد و هزینه خود را طبق ضوابط و نمونه‌های تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی نگاهداری کنند. ماده ۹۶ قانون پیشین، اشخاص حقیقی مکلف به نگاهداری دفاتر قانونی را مشخص می‌کرد در حالی که ماده ۹۶ قانون فعلی نوع فعالیت صاحبان مشاغل موضوع بند «الف» و «ب» را مشخص می‌کند.

به نظر می‌رسد که به این ترتیب قانونگذار به کاهش ابهام مودیان و کارکنان و شناسایی مودیان جدید توجه کرده است.

ماده ۹۷ قانون، موارد تشخیص درآمد مودیان از طریق علی‌الراس را مشخص می‌کند که یک تبصره به این ماده در قانون جدید الحاق شده و بیان کند: "هر گاه طبق اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده، امکان تعیین درآمد واقعی مودی وجود داشته باشد، اداره امور مالیاتی مکلف است درآمد مشمول مالیات را بر اساس رسیدگی به اسناد و مدارک مزبور یا دفاتر، حسب مورد، تعیین کند. در صورت داشتن درآمد ناشی از فعالیت‌های مکتوم که مستند به دلایل و قراین کافی باشد، درآمد مشمول مالیات آن فعالیت‌ها همواره از طریق علی‌الراس تشخیص و به درآمد مشمول مالیات مشخص شده قبلی افزوده و ماخذ مطالبه مالیات واقع خواهد شد. به این ترتیب قانونگذار احتمالاً به منظور جلوگیری از اعتراض غیرموجه مودی و افزایش خود اظهاری و افزایش تمکین مودیان، این موارد را وضع کرده است.

ماده ۱۰۱ قانون پیشین میزان معافیت این بخش را تا میزان یک میلیون و پانصد هزار ریال از درآمد سالانه مشمول مالیات از یک یا چند منبع از پرداخت مالیات معاف و مازاد آن طبق نرخهای مقرر در ماده ۱۳۱ (قانون قبلی) مشمول مالیات قرار داده بود.

در قانون کنونی، مطابق ماده ۱۰۱ درآمد سالانه مشمول مالیات صاحبان مشاغلی که اظهارنامه خود را در موعد مقرر تسلیم کرده‌اند تا میزان معافیت موضوع ماده ۸۴ (یکصد و پنجاه برابر حداقل حقوق مبنای جدول حقوق موضوع ماده یک قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت) از پرداخت مالیات معاف خواهد بود و شرط استفاده از این معافیت تسلیم اظهارنامه نسبت به عملکرد ۱۳۸۲ به بعد است.

ماده ۱۹۲ قانون قبلی بیان می‌کرد: "در کلیه مواردی که مودی یا نماینده او که به موجب مقررات این قانون از بابت پرداخت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه می‌باشد چنانچه از تسلیم آن در مواعد مقرر در این قانون (قانون پیشین) خودداری نماید مشمول جریمه ای معادل پنج درصد مالیات متعلقه خواهد بود".

مطابق ماده ۱۹۲ قانون کنونی جریمه مذکور به ۱۰ درصد افزایش یافته است. همچنین تبصره این قانون چنین بیان می‌کند که تسلیم نکردن اظهارنامه از سوی اشخاص حقوقی و مشمولان بند «الف» و «ب» ماده ۹۵ این قانون (قانون کنونی) موجب تعلق جریمه ای معادل ۴۰ درصد مالیات متعلق می‌گردد و مشمول بخشیدگی نمی‌شود.

اضافه شدن تبصره ۳ به ماده ۱۷۷ (این ماده مربوط به وظایف مودیان در ارائه اظهارنامه مالیاتی است) صاحبان مشاغل را مکلف می‌کند ظرف چهار ماه از تاریخ شروع فعالیت، مراتب را کتباً به اداره امور مالیاتی محل اعلام کند و انجام ندادن تکلیف فوق در مهلت مقرر مشمول جریمه ای معادل ۱۰ درصد مالیات قطعی و نیز موجب محرومیت از کلیه تسهیلات و معافیت‌های مالیاتی از تاریخ شناسایی توسط اداره امور مالیاتی خواهد بود.

ماده ۲۰۱ قانون پیشین بیان می‌کند که هر کس که به قصد فرار از مالیات عمداً به مدارکی که خلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده باشد

برای به حداکثر رساندن کارایی مالیاتها

اصول مالیات باید

در وضع قوانین

در نظر گرفته شود

بنابراین

اصلاحات کلی قانون نیز

باید در جهت رعایت این اصول

و رفع نقصها

و

ضعفهای احتمالی قانون ماقبل حرکت کند

برای تشخیص مالیات استناد کند به حبس از ۳ ماه تا ۲ سال محکوم خواهد شد. ماده ۲۰۱ قانون کنونی بیان می کند هرگاه مودی به قصد فرار از مالیات عمداً به مدارک و صورتهای مالی که برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد کند یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و سود و زیان خودداری کند علاوه بر جریمه های مقرر، از کلیه معافیتها و بخشودگیهای قانونی نیز در مدت مذکور محروم خواهد شد و تبصره الحاقی، تعقیب و اقامه دعوی علیه مرتکبین نزد مراجع قضایی را به عهده سازمان امور مالیاتی کشور نهاده است.

موارد فوق می تواند مشوقی برای ارائه اظهارنامه مالیاتی و همچنین افزایش تمکین مودیان باشد.

مالیات بر درآمد مستغلات

در اصلاحیه جدید قانون مالیاتهای مستقیم، شماری از مالیاتهای حذف شده اند که عبارتند از:

۱- مالیات سالانه املاک موضوع مواد ۳ تا ۹ قانون قبلی. مطابق این مواد کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی نسبت به جمع ارزش املاک خود و حسب مورد املاک فرزندان تحت تکفل خود اعم از مسکونی و سایر املاک مشمول مالیات سالانه بوده و موظف به ارائه اظهارنامه سالانه به حوزه مالیاتی محل اقامت خود بودند.

۲- مالیات مستغلات مسکونی خالی موضوع مواد ۱۰ و ۱۱ قانون قبلی. مطابق این مواد مستغلات مسکونی در شهرهای دارای بیش از ۱۰۰ هزار نفر جمعیت که برای اجاره دادن آماده باشند و بدون داشتن موانع قانونی بیش از شش ماه متوالی خالی و بلا استفاده نگاه داشته شوند، نسبت به بعد از شش ماه مذکور مشمول مالیات بوده و مودیان موظف به ارائه اظهارنامه بودند.



۳- مالیات بر اراضی بایر موضوع مواد ۱۲ تا ۱۶ همان قانون. مطابق این مواد کلیه اراضی بایر واقع در محدوده شهرها که بدون عذر موجه بایر بمانند مشمول مالیات سالانه بوده و مالکین این گونه اراضی مکلف به ارائه اظهارنامه سالانه بودند.

چنانکه از گزارش کارشناسی گروه تهیه کننده طرح قانون از یک سو، و مذاکرات مجلس شورای اسلامی از سوی دیگر، برمی آید، حذف این مواد (به موجب ماده ۲ لایحه) به سه دلیل صورت گرفته است؛ نخست میزان به نسبت اندک درآمد مالیاتی از این منابع، دوم ناراحتیهای اجتماعی حاصل از اجرای این مالیاتها و سوم اینکه مالیاتهای مورد بحث بیشتر مشابه عوارض قابل وصول از سوی شهرداریها هستند (همدانی، همان منبع).

الحاق یک تبصره به ماده ۵۳ قانون، مالکان مجتمعهای مسکونی دارای بیش از سه واحد استیجاری را که بارعایت الگوی مصرف مسکن بنابه اعلام وزارت مسکن و شهرسازی ساخته شده یا می شوند در طول مدت اجاره از ۱۰۰ درصد مالیات بر درآمد املاک اجاری معاف کرده است و در موارد غیر از این، درآمد هر شخص ناشی از اجاره واحد یا واحدهای مسکونی در تهران با مجموع یکصد و پنجاه مترمربع زیربنای مفید و در سایر نقاط تا دو بیست مترمربع از مالیات بر درآمد ناشی از اجاره املاک معاف است. گفتنی است که قبلاً به موجب ماده ۱۱ قانون تشویق و احداث و عرضه واحدهای مسکونی استیجاری مصوب ۱۳۷۷/۳/۲۴ کلیه واحدهای مسکونی دارای زیربنای ۲۰ مترمربع و کمتر که به منظور سکونت به اجاره و اگذار می شد، از پرداخت ۱۰۰ درصد مالیات بر درآمد اجاری معاف بودند که این امر وصول مالیات از درآمد واقعی از این منبع را تا حدود زیادی مختل کرده بود. مثلاً اگر شخصی ۱۰ واحد مسکونی زیر ۲۰ مترمربع داشت کلاً معاف از مالیات و اگر یک واحد اجاری بیشتر از ۲۱ مترمربعی داشت مشمول مالیات بر درآمد اجاره بود.

الحاق یک تبصره به ماده ۵۴ قانون بیان می کند از ابتدای سال ۱۳۸۲، ماخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات اجاره املاک، ارزش اجاری خواهد بود که توسط کمیسیون تقویم املاک برای محدوده شهرها و روستاها براساس هر مترمربع تعیین خواهد شد.

به این ترتیب پیش بینی می شود که منظور قانونگذار از قراردادن این بند کاهش برخورد سلیقه ای ماموران مالیاتی در تعیین علی الراس مبلغ اجاره و کاهش توانایی تصمیمگیری دلخواهانه

و کاهش ابهام مودیان و میزان اعتراض یا نارضایتهای آنان از این جهت است. همچنین کاهش مراحل اداری و میزان مراجعه مودیان متصور است.

ماده ۵۷ قانون میزان معافیت مالیاتی شخص حقیقی که هیچ گونه درآمدی ندارد را تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق (یکصد و پنجاه هزار تومان برابر حداقل حقوق مبنای جدول حقوق موضوع ماده یک قانون نظام هماهنگی پرداخت کارکنان دولت) قرار داده است. تغییر نرخهای ماده ۵۹ راجع به انتقال ملک و سرقفلی (توام با حذف جدول این ماده و تعیین دو نرخ مقطوع نازلتر به جای آنها).

ماده ۷۷ قانون جدید یک مالیات اضافی ۱۰ درصد (به ماخذ ارزش معاملاتی اعیانی ملک) برای فروش دست اول ساختمانهای نوساز مقرر داشته است که به هنگام انتقال ملک گرفته می شود. این مالیات انحصار به صنف خاصی ندارد و از هر کسی قابل گرفتن است.

موارد مذکور می تواند به تعیین مالیات متناسب با درآمد و کاهش اعتراضات و نارضایتهای مودیان و افزایش تمکین آنان کمک کند.

مالیات بردرآمد حقوق

تغییر نرخهای مالیات بردرآمد حقوق موضوع ماده ۸۵ قانون (به این نحو که درآمد حقوق به طور عمده مشمول نرخ مقطوع قرار گرفته است).

مالیات بردرآمد حقوق که قبلاً به طور عمده تابع جدول نرخهای تصاعدی ماده ۱۳۱ بود، اکنون در مورد کارکنان دولت به نرخ مقطوع ۱۰ درصد اعمال می شود و در مورد سایر حقوق بگیران نیز تا ۴۲ میلیون ریال درآمد سالانه تابع همین نرخ مقطوع است و از آن پس نرخهای جدید ماده ۱۳۱ به کار خواهد رفت. در مورد پرداختهایی که از طرف اشخاص و موسسات دیگر (غیر از پرداخت کنندگان حقوق اصلی) به عمل می آید نیز همین قاعده بدون تمایز قابل اجرا خواهد بود.

پیشبینی می شود منظور قانونگذار تسهیل نحوه محاسبه و وصول در این بخش بوده است.

اصلاحات مشترک مربوط به هر سه بخش مذکور

نرخهای جدول تصاعدی ماده ۱۳۱ از چند جهت مهم دستخوش تغییر شده اند:

اولاً: گروه عظیمی از مودیان از شمول آن خارج شده اند، ثانیاً: تعداد طبقات درآمدی جدول نیز کاسته شده و از ۹ به ۵ تقلیل

یافته است،

ثالثاً: قدر مطلق نرخها هم کاهش چشمگیری داشته است و در نتیجه حداکثر نرخ از ۵۴ درصد به ۳۵ درصد کاهش یافته است. رابعاً: جهش عمده در ارقام ریالی جدول که این جهش در مورد طبقه اول درآمدها ۳۰ برابر و در مورد طبقه آخر بیش از سه برابر بوده است (همدانی، همان منبع).

به نظر می رسد تغییرات مذکور به منظور افزایش توانایی تشخیص درآمد واقعی مودیان از سوی ماموران مالیاتی و افزایش در تناسب میزان مالیات با درآمد مودیان و در راستای برقراری بهتر عدالت مالیاتی، انجام شده است.

ماده ۵۷ قانون، مرور زمان مالیاتی را از ۳ سال به ۵ سال افزایش داده است، که به این ترتیب می توان انتظار داشت میزان فرار مالیاتی ناشی از شناسایی نشدن مودیان جدید کاهش یابد.

فصل هفتم از باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم راجع به مالیات بر جمع درآمد از منابع مختلف کلاً به موجب اصلاحیه جدید حذف شده و این مقوله پایان پذیرفته است. این مسئله نیاز به بررسی جداگانه دارد که ضمن آن همه جوانب امر مورد بحث قرار گیرد. مهمترین دلیلی که برای این اقدام ذکر شده است، اجرا نشدن مقررات راجع به جمع درآمد و متروک ماندن عملی آن در گذشته است.

ماده ۱۷۵ اصلاحی، یکی از روشهای پیشرفته جهان امروز یعنی تجدیدنظر دوره ای از سوی سازمان امور مالیاتی کشور در ارقام ریالی مندرج در قانون با توجه به اثرات تورم را در متن قانون مالیاتهای مستقیم گنجانیده است. که همان طور که قبلاً ذکر شد می تواند به تناسب مالیاتی و تشخیص درآمد واقعی کمک کند. ماده ۲۴۲ در مورد دریافت مالیات اضافی و استرداد آن به مودی است. به این ماده تبصره ای افزوده شده است که به موجب آن علاوه بر استرداد اصل مالیات، خسارتی به نرخ یک و نیم درصد در ماه از تاریخ دریافت تا زمان استرداد باید از محل وصولیهای جاری به مودی پرداخت شود. می توان انتظار داشت میزان اعتراضات ناشی از اضافه وصولی مالیات، از سوی مودیان مالیاتی، کاهش داشته باشد.

اصلاحیه جدید با الحاق ماده ۲۷۲ به متن قانون نقش بسیار مهمی برای حسابداران رسمی قائل شده است. گزارش حسابرسی که به درخواست مودی از سوی حسابداران رسمی در ارتباط با وضع مالیاتی مودیان تهیه شود، بدون رسیدگی مورد قبول مرجع مالیاتی و مبنای صدور برگ تشخیص قرار

خواهد گرفت (همدانی، همان منبع). پیش بینی می شود منظور قانونگذار از افزودن این ماده، کمک به افزایش تشخیص درآمد واقعی، کاهش میزان اعتراض مودی به مالیات تعیین شده، کاهش قدرت تصمیمگیری ماموران مالیاتی، کاهش مراحل تشخیص، افزایش تکمیل و کاهش مراجعات مودیان بوده است.

هدفهای پژوهش

هدف اصلی

مشخص کردن میزان برقراری اصول مالیاتها بعد از اجرای قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ در بخشهای مشاغل، مستغلات و حقوق کارکنان.

هدف ثانویه

جلب توجه مسئولان نسبت به اثرات اجرای قانون در برخی جنبه ها به جهت رفع اشکالات و تقویت نقاط قوت قانون مالیاتهای مستقیم در راستای برقراری اصول مالیاتها.

فرضیه های پژوهش

فرضیه اول

اجرای قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ رعایت عدالت مالیاتی را در بخشهای مشاغل مستغلات و حقوق کارکنان نسبت به قبل افزایش داده است.

فرضیه دوم

اجرای قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ شفافیت مالیاتی در بخشهای مشاغل، مستغلات و حقوق کارکنان را نسبت به قبل، افزایش داده است.

فرضیه سوم

اجرای قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ وصول مالیاتهای مشاغل، مستغلات و حقوق کارکنان را نسبت به قبل آسانتر نموده است.

فرضیه چهارم

اجرای قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ در بخشهای مشاغل، مستغلات و حقوق کارکنان وصول مالیات را نسبت به قبل به صرفه تر کرده است.

روش پژوهش

روش به کار گرفته شده در این پژوهش، توصیفی-تحلیلی است و در پایان داده های به دست آمده توصیف و تبیین شده اند.

جامعه آماری

جامعه آماری در این پژوهش کلیه کارشناسان، کارشناسان ارشد و روسای گروه مالیاتی مستقر در اداره کل امور مالیاتی غرب تهران با حداقل ۵ سال سابقه کاری در امور مالیاتی است.

نتایج پژوهش و تجزیه و تحلیل

نتایج حاصل از تحقیق که از آزمون آماری ۱۲ فرضیه (چهار فرضیه برای هر یک از سه بخش) براساس داده های حاصل از بررسی پاسخهای ۱۵۳ نفر از کارشناسان ارشد و روسای گروه مالیاتی به دست آمد، برای هر کدام از بخشها به این شرح بوده است:

بخش مشاغل

نتایج آزمون چهار فرضیه مطرح شده برای بخش مشاغل به این شرح مشاهده شد:

در این بخش تشخیص درآمد واقعی مودیان بهبود یافته است، اعتراض به رقم مالیات تعیین شده توسط ماموران مالیاتی افزایش پیدا کرده است و در تناسب مالیاتی تغییر چندانی مشاهده نمی شود.

معمولاً در وضع قوانین
اصول مالیاتها باید در نظر گرفته شود

این اصول عبارتند از

عدالت

شفافیت

سهل الوصول بودن

و به صرفه بودن وصول مالیات

همچنین مودیان جدیدی شناسایی نشده‌اند.

میزان قدرت تصمیمگیری ماموران مالیاتی تغییری پیدا نکرده است، بنابراین ماموران مالیاتی مانند گذشته می‌توانند در تغییر رقم مالیات اعمال نظر کنند و مودیان نیز ابهام بیشتری نسبت به تکالیف خود داشته‌اند.

مراحل اداری تا تشخیص مالیات افزایش داشته است و با افزایش وظایف پرسنل، نیاز سازمان به کاربرد نیروی انسانی جدید بیشتر شده است، در حالی که میزان وصول مالیات تغییر چندانی نداشته است. در نتیجه هزینه‌های سازمان نسبت به میزان وصولی افزایش پیدا کرده است.

نحوه محاسبه مالیات مشاغل مشکلتر و مراجعات مودیان برای انجام امور مالیاتی خود بیشتر شده است در حالی که سرعت وصول مالیات و تمکین مودیان تغییر چندانی نداشته است. نکته قابل توجه در بخش مشاغل، افزایش میزان خوداظهاری مودیان است.

بنابراین رعایت عدالت مالیاتی، شفافیت مالیاتی، میزان صرفه‌جویی مالیاتی و سهولت دریافت مالیات در این بخش نسبت به قبل از اجرای قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۸۰/۱۳۲۷ کمتر شده است.

بخش مستغلات

نتایج آزمون چهار فرضیه مطرح شده برای بخش مستغلات به این شرح مشاهده شد:

در این بخش تشخیص درآمد واقعی مشمول مالیات و میزان شناسایی مودیان جدید تغییر چندانی نداشته و اعتراض مودیان به مالیات تعیین شده و تناسب مالیاتی کمتر شده است.

قدرت تصمیمگیری در مورد مالیات توسط ماموران مالیاتی کاهش قابل ملاحظه‌ای داشته است و در ابهام مودیان نسبت به تکالیف قانونی خود تغییر مشاهده نمی‌شود.

مراحل اداری در این بخش کمتر شده است و وظایف پرسنل کاهش داشته و در نتیجه نیاز سازمان به نیروی انسانی در این بخش کاهش یافته است. در حالی که وصول مالیات نسبت به قبل کاهش چندانی نداشته است. لذا هزینه‌های وصول مالیات نسبت به قبل کمتر شده است.

در این بخش، نحوه محاسبه مالیات آسانتر و مراجعات مودیان برای انجام امور مالیاتی خود کمتر شده و سرعت وصول مالیات و تمکین مودیان و میزان خوداظهاری آنان افزایش داشته است.

نتایج حاصل از تحقیق نشان می‌دهد که:

● رعایت عدالت مالیاتی نسبت به گذشته در بخش

مشاغل کمتر شده، در بخش مستغلات تغییری

نکرده و در بخش حقوق بهبود یافته است،

● شفافیت مالیاتی نسبت به گذشته در بخش مشاغل

کمتر شده و در بخشهای مستغلات و حقوق بهبود

یافته است،

● صرفه‌جویی مالیاتی نسبت به گذشته در بخش

مشاغل کمتر شده و در بخشهای مستغلات و حقوق

بهبود پیدا کرده است،

● وصول مالیات نسبت به گذشته در بخش مشاغل

مشکلتر شده، در حالی که در بخش مستغلات و

حقوق آسانتر شده است، و

● بطور کلی می‌توان نتیجه‌گیری کرد که اصلاحات

قانون برای برقراری اصول مالیات در بخشهای

مستغلات و حقوق کارآیی بیشتری نسبت به قانون

پیشین داشته و در بخش مشاغل کارآیی کمتری

داشته است.

مالیات ضروری به نظر می رسد.

پیشنهادها برای تحقیقات بعدی

با توجه به نتایج، موارد زیر به منظور انجام تحقیقات بعدی پیشنهاد می شود:

• بررسی جداگانه مواد قانونی و اثرات هر کدام از آنها در برقراری اصول مالیاتی می تواند نقاط قوت و ضعف و لزوم اصلاح یا تغییر آنان را مشخص کند.

• اجرای این تحقیق در سایر اداره های امور مالیاتی در سطح کشور و مقایسه نتایج آن با نتایج این تحقیق.

امید است نتایج این تحقیق بتواند راهنمای عملی برای مسئولان امور مالیاتی و تصویب کنندگان قوانین مالیاتی قرار بگیرد و راهگشایی برای انجام تحقیقات آینده باشد.



منابع:

- آقایی، الله محمد، بهبود کمی مالیات در گرو خدمات رسانی، پژوهشنامه اقتصادی پژوهشکده امور اقتصادی، جلد اول، ۱۳۷۹، صفحات ۱۲۷-۱۰۵
- برد، ریچارد ام، ملیکا کاسانگراچانتر، بهبود مدیریت مالیاتی در کشورهای در حال توسعه، ترجمه علی اکبر عرب مازار و علی اصغر شایانی، دانشکده امور اقتصادی، پاییز ۱۳۷۵، صفحات ۳۵۶-۳۳۶
- پژویان، جمشید، مالیه عمومی و تعیین خط مشی دولتها، انتشارات دانشگاه پیام نور، چاپ هفتم، خرداد ۱۳۷۷، صفحه ۷۹
- پورمقیم، سید جواد، اقتصاد بخش عمومی، نشرنی، چاپ اول، ۱۳۶۹، صفحه ۱۵۲
- توکل، محمد، حقوق ایران و اصول مالیاتی، مجله مالیات، شماره ۱۲، تابستان ۱۳۷۵
- روزن، هاروی اس، مالیه عمومی (اقتصاد بخش عمومی)، ترجمه عین الله علاء، دانشکده امور اقتصادی، چاپ اول ۱۳۷۸، صفحه ۴۴۹
- زندحقیقی، منوچهر، اقتصاد بخش عمومی (مالیه عمومی و اقتصاد مالیه عمومی)، انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۶۹، صفحه ۵۵۶
- شالیزی، زمارک، درسهایی از اصلاح سیستم مالیاتی، ترجمه علی اکبر عرب مازار، دانشکده امور اقتصادی، پاییز ۱۳۷۲، صفحه ۴
- عرب مازار، علی اکبر، مروری کوتاه برپاره ای مفاهیم و نظرات مالیات، مجله مالیات، شماره ۱۶، سال چهارم، تابستان ۱۳۷۶
- ماسگریو، ریچارد آ، پگی ب ماسگریو، مالیه عمومی در تئوری و عمل، ترجمه مسعود محمدی و یدالله ابراهیمی فر، سازمان برنامه و بودجه، چاپ اول ۱۳۷۲، صفحه ۲۹۸
- مهندس، ابوطالب نقوی، مهدی، مالیه عمومی، کتابخانه فروردین، چاپ پانزدهم، ۱۳۷۸، صفحات ۹۹-۱۰۰
- نژاد عمران، محمد تقی، شایانی، علی اصغر، سیاستگزاری و اصلاح نظام مالیاتی در کشورهای در حال توسعه، مجله مالیات سال اول، شماره اول، بهار ۱۳۷۲
- همدانی، تصویری از اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم، مجله مالیات، شماره ۳۶، سال دهم، صفحه ۴
- منبع اینترنتی

<http://www.maliyat.homestead.com/page3>

بنابراین رعایت عدالت مالیاتی نسبت به قبل از اجرای قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ تغییر چندانی نداشته است. در حالی که شفافیت مالیاتی و میزان صرفه جویی مالیاتی بهبود یافته و وصول مالیات آسانتر شده است.

بخش حقوق کارکنان

نتایج آزمون چهار فرضیه مطرح شده برای بخش حقوق به این شرح مشاهده شد:

تشخیص درآمد واقعی مودیان افزایش داشته و اعتراض به مالیات از سوی مودیان کاهش قابل چشمگیری یافته است.

تغییر چندانی در تناسب مالیاتی مشاهده نشده و مودیان جدیدی هم شناسایی نشده اند.

در این بخش میزان قدرت تصمیمگیری در مورد مالیات به طور چشمگیری کاهش پیدا کرده و ابهام مودیان بیشتر نشده است.

مراحل اداری و میزان وصول مالیات تغییر چندانی نداشته و کاهش چشمگیری در وظایف پرسنل ایجاد شده است.

مراجعه مودیان برای انجام امور مالیاتی خود کاهش داشته و نحوه محاسبه مالیات آسانتر شده است، سرعت وصول مالیات بدون تغییر باقی مانده و تمکین افزایش داشته است. میزان خوداظهاری مودیان تغییر نکرده است.

بنابراین رعایت عدالت مالیاتی، شفافیت مالیاتی، میزان صرفه جویی مالیاتی نسبت به قبل از اجرای قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ بهبود پیدا کرده و وصول مالیات در این بخش نیز آسانتر شده است.

نتیجه گیری کلی

نتایج پژوهش پیشگفته نشاندهنده آن است که با وجود تاکید صاحب نظران مالیه عمومی مبنی بر اینکه قوانین و مقررات مالیاتی باید بر اساس اصول مالیاتی تنظیم شود و همواره این اصول را برقرار و تقویت کند، اجرای قانون اخیر مالیاتهای مستقیم به جز در چند مورد عملکرد مناسبی در بخش مالیات بر درآمد مشاغل در راستای برقراری این اصول نداشته است.

در بخش مالیات مشاغل که تغییرات قانونی بیشتری را نسبت به دو بخش قبلی تجربه کرده است، تمامی فرضیه های مطرح شده رد شد و اصلاح مجدد قانون در این بخش با در نظر گرفتن اصول