

# لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و محیط کسب و کار

علی نصیری اقدم\*

تاریخ پذیرش ۱۳۹۲/۷/۱۰

تاریخ دریافت ۱۳۹۲/۱/۱۷

هدف از این مقاله ارزیابی آثار مثبت و منفی لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم بر محیط کسب و کار است. برای این منظور از روش‌شناسی گروه کسب و کار بانک جهانی در برآورد شاخص پرداخت مالیات، به‌عنوان مبنای استفاده می‌شود. نتایج مقاله حاکی از آن است که با تصویب لایحه ۱. نرخ کلی مالیات برای شرکت‌های معمول تغییری نمی‌کند؛ ۲. در صورت اجرایی شدن طرح جامع مالیاتی امکان کاهش زمان و تعداد پرداخت‌های مالیاتی برای شرکت مؤدی وجود دارد؛ ۳. از نظر پذیرش هزینه‌های سرمایه‌گذاری به‌عنوان هزینه قابل قبول و عدم وضع مالیات بر اضافه‌بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها، انگیزه فعالان اقتصادی برای کسب و کار تقویت می‌شود. در عین حال، این لایحه با وضع مالیات بر ثروت و مالیات بر نقل و انتقال مکرر از مبانی اقتصادی مالیات‌ستانی فاصله می‌گیرد؛ و با وضع مالیات بر مجموع درآمد اشخاص، بدون توجه به نرخ مالیات بر شرکت‌ها و همچنین بدون اصلاح ساختار معافیت‌ها، نظام مالیاتی دچار دوگانگی می‌شود. در مجموع به نظر می‌رسد با رفع برخی کاستی‌ها، تصویب این لایحه در مجلس شورای اسلامی بتواند بهبود مناسبی در محیط کسب و کار فعالان اقتصادی ایجاد نماید.

**کلیدواژه‌ها: مالیات‌های مستقیم؛ سهولت پرداخت مالیات؛ محیط کسب و کار**

\* استادیار پژوهشی پژوهشکده مطالعات توسعه جهاد دانشگاهی و مدیر گروه اقتصاد بخش عمومی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی؛  
Email: alinasiri110@gmail.com

## مقدمه

تولید رقابت پذیر مستلزم وجود محیط قانونی و اداری کم هزینه است. عوامل مختلفی در کاهش هزینه‌های محیطی کسب و کار نقش دارند. از این جمله می‌توان به فرایند استخدام، نگهداری و اخراج کارکنان، تأمین مالی بنگاه از طریق بازارهای مالی، اجرای قراردادهای در دستگاه قضایی، طی نمودن فرایند ورشکستگی و نقل و انتقال اموال اشاره نمود.<sup>۱</sup> نظام مالیات‌ستانی نیز در هزینه‌های کسب و کار تأثیر دارد. هر چه بار پرداخت مالیات برای فعالان اقتصادی کمتر باشد و هر چه هزینه‌های تمکین در برابر نظام مالیاتی پائین تر باشد، تولید با هزینه کمتری قابل انجام خواهد بود و رقابت پذیری بنگاه‌ها بیشتر خواهد بود.

گروه کسب و کار<sup>۲</sup> بانک جهانی با هدف ارزیابی هزینه‌هایی که یک بنگاه نوعی در مواجهه با نظام مالیات‌ستانی متحمل می‌گردد، شاخص پرداخت مالیات<sup>۳</sup> را تعریف نموده است و هر ساله آن را برای ۱۸۵ کشور جهان ارزیابی می‌کند. این شاخص دارای سه زیر شاخص فرعی است که هر کدام وزن برابر در شاخص کل دارند: نرخ کلی مالیات<sup>۴</sup>، تعداد تعداد پرداخت‌های مالیاتی و زمان لازم برای پرداخت مالیات.

در این رده‌بندی در سال ۲۰۱۳ ایران رتبه ۱۲۹ را دارد<sup>۵</sup>، به نحوی که یک بنگاه نوعی نوعی ۴۴/۱ درصد از سود ناخالص خود را بابت مالیات‌ها و سایر پرداخت‌های اجباری هزینه می‌کند و برای انجام دادن ۲۰ پرداخت مالیاتی ۳۴۴ ساعت در سال زمان صرف می‌کند.

۱. این قبیل امور که بر هزینه فعالیت اقتصادی تأثیر می‌گذارد، توسط گروه کسب و کار بانک جهانی شاخص‌سازی شده، هر سال مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. گزارش سال‌های ۲۰۰۴ و ۲۰۰۶ گروه مذکور را میدری و قودجانی (۱۳۸۷) و خیرخواهان (۱۳۸۶) ترجمه کرده‌اند. علاوه بر این، ترجمه‌های موردی و خلاصه گزارش‌های متعددی درباره نحوه فعالیت و نتایج گروه کسب و کار بانک جهانی منتشر شده است.

2. Doing Business (www.doingbusiness.org)

3. Paying Taxes

4. Total Tax Rate

۵. گزارش ۲۰۱۳، وضع مالیاتی کشورها در سال ۲۰۱۱ را منعکس می‌کند و در نوامبر ۲۰۱۲ منتشر شده است.

با توجه به اینکه لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در آبان ماه سال ۱۳۹۱ تقدیم مجلس شورای اسلامی شده است و در حال حاضر مراحل بررسی آن طی می‌شود، یک پرسش مقدر این است که آیا لایحه پیشنهادی اثر مثبتی بر رتبه ایران دارد و آیا این لایحه می‌تواند از هزینه‌های مالیاتی مؤدیان مالیاتی (اشخاص حقوقی) بکاهد یا خیر.

اتاق بازرگانی و صنایع و معادن و کشاورزی ایران و برخی از فعالان اقتصادی بر این باورند که این لایحه تولید را بیش از پیش تضعیف می‌کند و تعهدات مالیاتی بنگاه را تشدید می‌کند<sup>۱</sup> و طراحان لایحه برآنند که لایحه اثر مثبتی بر فعالیت‌های اقتصادی دارد چرا که نظام مالیات‌ستانی را منطقی‌تر می‌نماید.

مقاله حاضر به دنبال ارزیابی اثر تصویب و اجرایی شدن لایحه مذکور بر محیط کسب و کار فعالان اقتصادی است. برای این منظور از روش‌شناسی بانک جهانی به‌عنوان مبنای مطالعه استفاده می‌شود و در موارد مقتضی مباحث تکمیلی به آن اضافه می‌شود. لازم به ذکر است که در این مجال امکان مرور کامل مواد لایحه وجود ندارد و صرفاً به مواردی از لایحه اشاره می‌شود که به‌طور مشخص به مسئله تحقیق ارتباط دارد.

در این چارچوب، ابتدا روش‌شناسی بانک جهانی در ارزیابی شاخص پرداخت مالیات به اختصار معرفی می‌شود. سپس در سه قسمت متوالی اثر لایحه بر «نرخ کلی مالیات»، «تعداد پرداخت‌ها» و «زمان پرداخت مالیات» بررسی می‌شود. در این بررسی به مواردی که در چارچوب روش‌شناسی بانک جهانی نیست ولی به آن ارتباط دارد، اشاره می‌شود. پس از آن به سه مورد مهم از مواردی پرداخته می‌شود که به واقع موجب نگرانی فعالان اقتصادی و اقتصاددانان است و لازم است در فرایند تصویب حذف یا اصلاح شوند. در انتها نیز مطالب جمع‌بندی می‌شود.

۱. برای مثال در شماره ۷۱ نامه اتاق بازرگانی (۱۳۹۱: ۶۳) نگاه کنید به خبری با عنوان «لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم خلاف طرح حمایت از تولید است».

## ۱. شاخص پرداخت مالیات و روش محاسبه آن

شاخص پرداخت مالیات تا جای ممکن بر مبنای نصّ قوانین ارزیابی می‌شود. این شاخص دارای سه زیرمجموعه است:

۱. نرخ کلی مالیات که با استناد به نرخ‌های قانونی محاسبه می‌شود؛

۲. تعداد پرداخت‌های مالیاتی که مطابق قانون تعیین می‌گردد؛

۳. زمان لازم برای تمکین در برابر نظام مالیاتی که برآوردی کارشناسی از روال‌های

اجرایی مربوطه است.

با توجه به قانون - مبنای بودن شاخص پرداخت مالیات این پرسش پیش می‌آید که آیا برخورد قانون مالیاتی با همه مؤدیان فارغ از اندازه و نوع فعالیت آنها یکسان است. پاسخ به وضوح منفی است. تکالیف مالیاتی بنگاه‌ها بسته به نوع فعالیت، اندازه بنگاه، محل فعالیت، ترکیب نیروی انسانی و نظایر آن متفاوت است.

مثلاً بنگاهی که سیگار تولید می‌کند نسبت به تولیدکننده سرمایه‌یک تکالیف مالیاتی متفاوتی دارد و بنگاهی که در شهری مثل تهران فعالیت می‌کند با بنگاهی که در یک منطقه توسعه‌نیافته قرار دارد بار مالیاتی یکسانی را متحمل نمی‌شود. لذا باید به نحوی از انحراف سایر عوامل از اثر قوانین تفکیک شود.

گروه کسب و کار بانک جهانی با استفاده از روش‌شناسی حسابرسی<sup>۱</sup>، برای حذف اثر سایر عوامل، یک بنگاه تپ یا «شرکت مؤدی»<sup>۲</sup> را تعریف می‌کند و برخورد قوانین و نظام‌های مالیاتی مختلف را با این شرکت خاص مورد ارزیابی قرار می‌دهد. این شرکت مؤدی به‌طور خلاصه دارای ویژگی‌های زیر است:<sup>۳</sup>

• شرکتی با مسئولیت محدود که از دو سال قبل فعالیت خود را آغاز نموده و کلیه دارایی‌های مندرج در ترازنامه را همان زمان خریداری کرده است. این شرکت مشمول

---

1. Price Waterhouse Coopers (PWC)

2. Taxpayer Company

3. <http://www.doingbusiness.org/methodology/paying-taxes>

مالیات است و از مشوق‌های خاص برخوردار نیست و در پر جمعیت‌ترین شهر کشور فعالیت می‌کند. با این فروض، تأکید بر تکالیف مالیاتی اشخاص حقوقی است.

- این شرکت دارای پنج مالک غیرحقوقی، متعلق به بخش خصوصی و صد درصد داخلی است. لذا مواجهه نظام مالیات با اشخاص حقوقی خارجی و دولتی مطمح نظر نیست.
- در طول فعالیت دو ساله خود، این شرکت افزایش سرمایه نداده و لذا برخورد قانون مالیاتی با افزایش سرمایه از دایره بحث خارج است.

- شرکت مؤدی فعالیت صنعتی و تجاری معمولی دارد و کالاهای مشمول مالیات خاص تولید نمی‌کند و با خارج از کشور هم معامله‌ای انجام نمی‌دهد. لذا بحث مالیات بر کالاهای خاص و مالیات بر صادرات و واردات مورد توجه این پیمایش نیست.

- این شرکت دارای ۴ مدیر، ۸ تکنیسین و ۴۸ کارگر معمولی دارد. در طول فعالیت بنگاه نه شخص جدیدی به استخدام بنگاه درمی‌آید و نه کسی بنگاه را ترک می‌کند. با این فروض، اولاً بنگاه اندازه‌ای نسبتاً متوسط دارد (کوچک یا بزرگ نیست)، ثانیاً لیست کارکنان بنگاه برای پرداخت مالیات بر حقوق و حق بیمه تأمین اجتماعی ثابت است و نیاز به اصلاح ماه به ماه ندارد.

- این شرکت دو قطعه زمین دارد که در شروع سال دوم فعالیت یکی از آنها را به فروش می‌رساند. این فرض برای در نظر گرفتن مالیات بر نقل و انتقال است. طبق ماده (۵۹) قانون مالیات مستقیم نقل و انتقال ملک به نرخ ۵ درصد به مأخذ ارزش معاملاتی مشمول مالیات است. علاوه بر این، آیا عایدی زمین در طول یک سال فعالیت بنگاه مشمول مالیات بر عایدی سرمایه<sup>۱</sup> می‌شود یا خیر.

- با نصف عواید حاصل از فروش زمین، ساختمان شرکت توسعه داده می‌شود. این فرض برای ارزیابی برخورد قانونی با سرمایه‌گذاری در توسعه شرکت است. در حال حاضر طبق ماده (۱۳۸) قانون مالیات مستقیم اگر قسمتی از سود ابرازی شرکت صرف توسعه و

---

1. Capital Gains Tax (CGT)

بازسازی و نوسازی و... شود آن قسمت از سود از ۵۰ درصد مالیات بر سود شرکت معاف می شود. همچنین طبق ماده (۱۳۲) این قانون سود سرمایه گذاری های شرکت بسته به نوع فعالیت و منطقه فعالیت مشمول معافیتی معادل ۸۰ یا ۱۰۰ درصد سود و به مدت ۴ یا ۱۰ سال می شود. مطابق این ماده اصل سرمایه گذاری از درآمد مشمول مالیات کسر نمی شود.

• ماشین آلات بنگاه در گروه ماشین آلات سبک قرار می گیرد. بنگاه کامیونی دارد که برای حمل کالا از بنگاه تا محل عرضه محصول به مشتری مورد استفاده قرار می گیرد. این کامیون سالانه ۸۰۰۰۰ کیلومتر مسافت طی می کند. شرکت ۱۰ دستگاه رایانه و مجموعه ای از تجهیزات دفتری دارد. این فروض، اولاً برای ارزیابی برخورد قانونی با استهلاک در نظر گرفته شده است و ثانیاً برای ارزیابی مالیات بر سوخت و عوارض خودرو.

• بخش زیادی از فروض مربوط به هزینه های قابل قبول مالیاتی است و شامل پرداختی های بازنشستگی، پیش بینی ذخیره و تعمیرات، زیان شرکت در سال اول، هزینه های عملیاتی و راه اندازی، هزینه تبلیغات، هزینه اجاره (اجاره یک کامیون در سال دوم)، بیمه درمانی کارکنان، بیمه ساختمان، هزینه های حسابداری، هزینه های حقوقی، هزینه های تعمیرات مربوط به ماشین آلات، هزینه های مربوط به ایاب و ذهاب کاری، هزینه های مربوط به مالکان شرکت و حق امتیاز بابت استفاده از یک فرایند صنعتی است. تمام این هزینه ها مطابق ماده (۱۴۸) قانون مالیات مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول پذیرفته می شود.

• شرکت مؤدی درآمدهایی از محل سود سپرده بانکی و سهام سایر شرکت ها به دست می آورد. این درآمدها در ایران معاف از مالیات است.

• شرکت مؤدی هر ماه ۲ تن زباله غیرسمی تولید می کند و لذا باید در صورت لزوم، عوارضی بابت تولید زباله پردازد.

همان طور که ملاحظه می شود فروض فوق کاملاً در مالیات پرداختی و تکالیف

مالیاتی شرکت‌ها مؤثر است. لذا در ارزیابی اثر لایحه بر شاخص پرداخت مالیات باید متوجه فروض فوق بود. البته لایحه آثار دیگری هم بر هزینه‌های مالیاتی مؤدیان حقوقی دارد که به‌عنوان نکات تکمیلی، در این مقاله مورد توجه قرار می‌گیرد.

نکته قابل توجه بعدی در روش‌شناسی سنجش شاخص پرداخت مالیات این است که این شاخص برای ارزیابی پرداخت مالیات به دولت تدوین نشده است، بلکه شامل هر نوع پرداخت اجباری بنگاه می‌شود، خواه مالیات بر سود شرکت باشد، خواه عوارض شهرداری باشد، خواه پرداختی به یک صندوق بازنشستگی خصوصی. این رویکرد خواهان محاسبه تمام هزینه‌های اجباری صاحبان کسب و کار است.

در مواردی نظیر مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر حقوق، شرکت مؤدی مسئول کسر مالیات و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی است. لذا هزینه مالیاتی شرکت اضافه نمی‌شود و تنها زمان لازم برای پرداخت‌ها و تعداد آنها در شاخص پرداخت مالیات لحاظ می‌شود. در مورد پرداخت‌های تأمین اجتماعی نیز وضع به همین منوال است جز اینکه به مأخذ حقوق پرداختی، شرکت مسئول پرداخت ۲۳ درصد حق بیمه تأمین اجتماعی است.<sup>۱</sup> برای محاسبه شاخص پرداخت مالیات، سه زیر شاخص «نرخ کلی مالیات»، «تعداد پرداخت‌های مالیاتی» و «زمان لازم برای پرداخت» مورد توجه قرار می‌گیرد. برای محاسبه شاخص‌های فوق به روش زیر عمل می‌شود:

### ۱-۱. نرخ کلی مالیات

برای محاسبه نرخ کلی مالیات سود بازرگانی<sup>۲</sup> ملاک محاسبه است. تفاوت سود بازرگانی

۱. در محاسبه پرداخت‌های اجباری بنگاه، مالیات مربوط به حقوق و دستمزد کارکنان و سهم ایشان از پرداختی تأمین اجتماعی و مالیات بر ارزش افزوده به حساب نمی‌آید، چرا که بر اساس قانون مالیات متعلق به کس دیگری است و بنگاه تنها وظیفه کسر و پرداخت آن را بر عهده دارد. در این شاخص، انتقال مالیات از مؤدی قانونی به مؤدی واقعی، براساس کشش‌های عرضه و تقاضا، در نظر گرفته نشده است.

از سود شرکت<sup>۱</sup> که مشمول مالیات بر درآمد می شود این است که هزینه‌هایی که شرکت بابت تمام پرداخت‌های مالیاتی (جز مالیات بر درآمد شرکت) متحمل شده است به سود شرکت اضافه می شود تا کل سود حاصل از فعالیت بازرگانی شرکت به دست آید. آنگاه مجموع هزینه‌های مالیاتی و پرداخت‌های اجباری شرکت (شامل مالیات بر درآمد شرکت) با هم جمع می شوند و بر سود بازرگانی تقسیم می شود. بدین ترتیب، نرخ کلی مالیات برای شرکت مؤدی محاسبه می شود متفاوت از نرخ قانونی مالیات‌های مختلف است.

در ایران نرخ کلی مالیات برای شرکت مؤدی ۴۴/۱ درصد است که ۱۷/۸ درصد آن مربوط به مالیات بر درآمد شرکت است، ۲۵/۹ درصد از آن مربوط به پرداخت‌های تأمین اجتماعی به عنوان سهم کارفرماست و ۰/۴ درصد هم مربوط به نقل و انتقال ملک است. همان طور که ملاحظه می شود سهم کارفرما از حق بیمه تأمین اجتماعی سهم مهمی در نرخ کلی مالیات در شرکت مؤدی دارد.

## ۲-۱. تعداد پرداخت‌های مالیاتی

تعداد پرداخت‌های مالیاتی نه تنها شامل کل مالیات‌ها، بیمه‌ها و عوارضی می شود که بنگاه پرداخت می کند، بلکه شامل تعداد دفعات پرداخت هر کدام از آنها در یک سال نیز می شود. علاوه بر این، گاهی صاحبان کسب و کار مسئول کسر یک مالیات و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی هستند. هر کدام از این موارد یک پرداخت جداگانه محسوب می شوند.

در ایران بنگاه‌ها سالانه یک بار مالیات بر سود شرکت پرداخت می کنند، ۴ مرتبه مالیات بر ارزش افزوده را کسر و ایصال می نمایند، ۱۲ مرتبه مالیات بر حقوق و دستمزد و ۱۲ مرتبه حق بیمه تأمین اجتماعی را پرداخت می کنند، یک بار بابت نقل و انتقال ملک پرداخت مالیات دارند، پرداخت حق تمسیر چک و عوارض شهرداری بابت ساختمان شرکت نیز پرداخت محسوب می شود. در مجموع، شرکت مؤدی طبق قوانین ۳۲ پرداخت در یک سال دارد.

---

1. Before Tax Profit



چون پرداخت‌های حقوق و دستمزد و تأمین اجتماعی از یک پایه و به طور همزمان انجام می‌شود، پرداخت‌های آن به صورت مشترک ۱۲ بار در سال به حساب می‌آید. اگر امکان پرداخت الکترونیکی وجود داشته باشد ۱۲ بار مالیات بر حقوق به یک بار تقلیل می‌یابد و ۴ بار مالیات بر ارزش افزوده نیز یک بار محسوب می‌شود. بنابراین، فقط با الکترونیکی کردن فرایند آماده‌سازی اطلاعات، تکمیل اظهارنامه و پرداخت مالیات می‌توان تعداد پرداخت‌های مالیاتی را به ۶ پرداخت کاهش داد.

### ۳-۱. زمان لازم برای پرداخت‌های مالیاتی

زمان تمکین از مجموع زمان لازم برای سه مرحله «آماده‌سازی»، «تکمیل فرم» و «پرداخت مالیات» تشکیل می‌شود. منظور از زمان آماده‌سازی، زمان لازم برای استخراج اطلاعات و محاسبه مالیات شرکت است. در صورتی که دفاتر حسابداری جداگانه‌ای برای این منظور لازم باشد به زمان آماده‌سازی اضافه می‌شود. منظور از زمان تکمیل فرم، زمان لازم برای تکمیل و تسلیم اظهارنامه می‌باشد. منظور از پرداخت مالیات، زمان لازم برای پرداخت برخط یا حضوری است. در صورتی که بتوان امور فوق را به صورت الکترونیک انجام داد، زمان لازم برای تمکین به‌طور قابل توجهی کاهش می‌یابد.

در ایران زمان لازم برای پرداخت مالیات بر سود شرکت ۳۲ ساعت در سال، پرداخت‌های تأمین اجتماعی و مالیات بر حقوق ۲۴۰ ساعت و مالیات بر ارزش افزوده ۷۲ ساعت برآورد شده است. با توجه به اینکه لیست حقوق و دستمزد بنگاه در طول ماه‌های سال دوم ثابت است و کل کارکنان بنگاه ۶۰ نفر است، به نظر می‌رسد پرداخت‌های مذکور به زمانی کمتر از ۲۴۰ ساعت نیاز دارد.

وضعیت اجزای شاخص پرداخت مالیات در ایران در جدول زیر گزارش شده است.

### جدول ۱. اجزای شاخص پرداخت مالیات در ایران

انواع مالیات و کسورات	تعداد پرداخت	زمان (ساعت)	نرخ قانونی مالیات	نرخ کل مالیات
پرداخت‌های نیروی کار	۱۲	۲۴۰	۲۳	۲۵/۹
مالیات بر درآمد شرکت	۱	۳۲	۲۵	۱۷/۸
مالیات بر نقل و انتقال دارایی	۱	-	۵*	۰/۴۰
مالیات بر چک (حق تمبر)	۱	-	۲۰۰ ریال	۰
مالیات بر ارزش افزوده	۴	۷۲	۳	-
مالیات بر دارایی	۱	-	نرخ‌های متفاوت	-
<b>جمع</b>	<b>۲۰</b>	<b>۳۴۴</b>	<b>-</b>	<b>۴۴/۱</b>

\* نرخ مالیات بر نقل و انتقال املاک بر اساس ماده (۵۹) قانون مالیات‌های مستقیم ۵ درصد به مآخذ ارزش معاملاتی است.  
**مآخذ:** گزارش کسب و کار بانک جهانی (۲۰۱۳).

حال مسئله این است که آیا لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم می‌تواند تغییری در تصویر فوق ایجاد کند یا خیر. در ادامه این موضوع بررسی می‌شود.

### ۲. اثر لایحه بر نرخ کلی مالیات

نرخ کلی مالیات در واقع به نوعی هزینه مالیاتی یک شرکت مؤدی را می‌سنجد. بنابراین، اولاً نرخ مالیات‌ها و سایر پرداخت‌های اجباری در آن مؤثر است، ثانیاً پایه مالیاتی و درآمد مشمول مالیات شرکت؛ یعنی ممکن است نرخ مالیات تغییر نکند، ولی یک پایه جدید مالیاتی تعریف شود یا نحوه مشمول درآمد شدن پایه مالیاتی قبلی تغییر کند. در این صورت هم نرخ کلی مالیات تغییر می‌کند.

نرخ کلی مالیات متشکل از چند نرخ متفاوت است: مالیات بر درآمد شرکت، سهم کارفرما از حق بیمه تأمین اجتماعی، نرخ مالیات بر نقل و انتقال دارایی، حق تمبر صدور چک و عوارض شهرداری. هیچکدام از این نرخ‌ها در لایحه تغییر نکرده است. با این حال ملاحظاتی وجود دارد که می‌تواند در هزینه مالیاتی مؤدی مؤثر باشد.

مطابق ماده (۱۰۵) قانون مالیات مستقیم<sup>۱</sup> درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی به نرخ ۲۵ درصد مشمول مالیات می‌شود. این نرخ در لایحه پیشنهادی تغییر نکرده است. با این حال می‌توان ادعا کرد که هزینه مالیاتی شرکت مؤدی کاهش یافته است، چرا که در ماده (۲۷) لایحه<sup>۲</sup>، ۱۰۰ درصد سرمایه‌گذاری انجام شده از درآمد مشمول مالیات قابل کسر است و مالیات آن به نرخ صفر محاسبه می‌شود.

به عبارت دیگر، در صورتی که شرکت مؤدی از محل سود خود که مشمول مالیات است سرمایه‌گذاری کند، سرمایه‌گذاری انجام شده از سود شرکت کسر می‌شود و بقیه آن به نرخ ۲۵ درصد مشمول مالیات می‌شود. بنابراین، هزینه مالیاتی مؤدی کاهش می‌یابد. همچنین، هزینه فرصت آورده شرکا و سهامداران، به نرخ پایه تسهیلات عقود مشارکتی، به‌عنوان هزینه قابل قبول، پذیرفته می‌شود.

لازم به ذکر است که این اصلاح اثری واقعی در بار مالیاتی بنگاه دارد، ولی در رتبه ایران اثری ندارد، زیرا مطابق فروض بانک جهانی، شرکت مؤدی افزایش سرمایه ندارد. مطابق ماده (۵۹) قانون مالیات مستقیم نرخ مالیات بر نقل و انتقال املاک ۵ درصد است و مأخذ آن ارزش معاملاتی ملک است، نه ارزش روز آن. نرخ موضوع این ماده در لایحه تغییری نکرده، اما امکان افزایش هزینه مالیاتی مؤدی از این ناحیه وجود دارد، چرا که در ماده (۹) لایحه اصلاح ساختار کمیسیون تقویم املاک، موضوع ماده (۶۴) قانون مالیات مستقیم، پیش‌بینی شده است که این کار با هدف تعیین ارزش معاملاتی املاک متناسب با قیمت‌های متعارف روز انجام شده است. هرچند اصلاح ارزش معاملاتی متناسب

۱. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه سال ۱۳۸۰.

۲. در ماده (۲۷) لایحه ماده (۱۳۲) قانون مالیات مستقیم اصلاح و ماده (۱۳۸) آن حذف شده است. مطابق ماده (۱۳۸)، ۵۰ درصد مالیات بر سود شرکت برای آن قسمت از سود ابرازی که صرف سرمایه‌گذاری شده است، معاف است و مطابق ماده (۱۳۲)، سرمایه‌گذاری در فعالیتهای صنعتی و معدنی تا ۱۰۰ درصد و به مدت ۱۰ سال در مناطق محروم و تا ۸۰ درصد و به مدت چهار سال در سایر مناطق، از مالیات بر درآمد معاف است. از نظر اقتصادی رویکرد مواد اخیر بدان دلیل اشتباه است که مالیات از سود تحصیل شده را معاف کرده و این خلاف اصل برخورد یکسان (Equal Treatment) است.

با قیمت های روز جزء نیازهای اساسی کشور است، در صورت عدم اصلاح نرخ ماده (۵۹) قانون مالیات مستقیم و سایر نرخ ها و عوارض مرتبط دیگر، هزینه مالیاتی شرکت مؤدی هم در نمونه بانک جهانی و هم در سایر موارد واقعی افزایش می یابد. لذا پیشنهاد مقاله، تصویب ماده (۹) لایحه همزمان با اصلاح نرخ های مالیاتی و عوارض مرتبط است.

در زمینه نقل و انتقال املاک، مقنن در قالب ماده (۷۷) قانون مالیات مستقیم مالیاتی را بر اولین نقل و انتقال ساختمان های نوساز به نرخ ۱۰ درصد وضع کرده است. چون طبق فروش بانک جهانی شرکت مؤدی، ساختمان نوسازی را به فروش نمی رساند مشمول این مالیات نمی شود. اما در واقع، شرکت ها متحمل این مالیات می شوند. در ماده (۱۰) لایحه این مالیات به مالیات علی الحساب تبدیل شده است و در عوض درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی از محل ساخت و فروش مشمول مالیات شده است. مطابق این اصلاحیه، هزینه مالیاتی مؤدی کاهش می یابد؛ چرا که ۱۰ درصد مالیات او علی الحساب می شود و از کل مالیات متعلق او کسر می گردد.<sup>۱</sup>

بر اساس فرض، شرکت مؤدی مبادله ای با خارج ندارد و لذا برخورد مالیاتی با درآمد صادرات و واردات اثری در شاخص پرداخت مالیات ندارد، اما در دنیای واقع این اثر وجود دارد. در ماده (۲۸) لایحه معافیت درآمد حاصل از صادرات به کلیه کالاها و خدمات غیر نفتی تسری داده شده است. این موضوع هزینه مالیاتی شرکت هایی که در زمینه صادرات خدمات و سایر کالاهای غیر نفتی فعالیت دارند کاهش می دهد.<sup>۲</sup>

۱. لازم به ذکر است که اینجا هم یک تغییر رویکرد رخ داده است. در ماده (۷۷) سابق فرض بر این بود که مؤدی با ساخت و فروش، سود کسب می کند. در رویکرد جدید فرض بر این است که اگر مؤدی سود به دست آورد مشمول مالیات می شود. رویکرد اخیر با منطق مالیات بر درآمد (اصطلاحاً مالیات های مستقیم) سازگار است.

۲. در نظام فعلی ۵۰ درصد درآمد حاصل از صادرات: ۱. محصولات تمام شده کالاهای صنعتی؛ ۲. محصولات بخش کشاورزی؛ ۳. صنایع تبدیلی و تکمیلی و ۵۰ درصد درآمد حاصل از صادرات سایر کالاهای غیر نفتی از پرداخت مالیات معاف شده است. در نظام پیشنهادی لایحه اولاً معافیت تبدیل به نرخ صفر شده است که در راستای شفافیت مبادلات اقتصادی و میزان حمایت از صادرات است و ثانیاً نرخ صفر به صادرات خدمات و سایر کالاهای غیر نفتی تسری داده شده است.

در لایحه چند نرخ دیگر مالیاتی نیز تغییر کرده است که تأثیری در رتبه بین‌المللی ایران ندارد، ولی هزینه مالیاتی مؤدی را کاهش می‌دهد.

اول اینکه نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی اصلاح شده است. مطابق این اصلاح تعداد طبقات درآمدی از پنج طبقه به سه طبقه کاهش یافته است و نرخ مالیاتی از پنج نرخ ۱۵، ۲۰، ۲۵، ۳۰ و ۳۵ درصد به سه نرخ ۱۵، ۲۰ و ۲۵ درصد تعدیل شده است. این اصلاح هزینه مؤدیان حقیقی را کاهش می‌دهد و زمینه‌ای برای توسعه پایه مالیاتی در زمینه مشاغل را فراهم می‌کند.

دوم اینکه، نرخ مالیات بر حقوق و دستمزد بین بخش خصوصی و دولتی یکسان شده است. در لایحه دستمزد، کارکنان تا ۸۴ میلیون ریال در سال معاف است، از ۸۴ میلیون ریال در سال تا ۷ برابر آن با نرخ ۱۰ درصد و نسبت به مازاد آن با نرخ ۲۰ درصد مشمول مالیات شده است. این تغییر اولاً باعث یکسان شدن شرایط میان بخش خصوصی و دولتی است و ثانیاً بار مالیات را در بخش خصوصی کاهش می‌دهد. این تغییر براساس روش‌شناسی بانک جهانی اثر مثبتی بر نرخ کلی مالیات ندارد چرا که مؤدی قانونی مالیات بر حقوق، کارکنان هستند نه شرکت‌ها.<sup>۱</sup> اما از منظر نظریه اقتصادی این تغییر اثری مثبت در کاهش بار مالیاتی شرکت دارد چرا که این مالیات بسته به کشش‌های عرضه و تقاضای نیروی کار بین شرکت و نیروی کار توزیع می‌شود.

در مجموع به نظر می‌رسد با وجود عدم تغییر نرخ قانونی مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و مالیات بر نقل و انتقال املاک، لایحه باعث کاهش نرخ کلی مالیات و هزینه مالیاتی مؤدیان می‌شود. در این زمینه تنها نگرانی موجود مربوط به اصلاح ارزش معاملاتی املاک متناسب با قیمت‌های روز است. در صورت اصلاح ارزش معاملاتی، لازم است

---

۱. این منطبق از نظر حقوق قانونی و عملیات حسابداری درست است، اما نظریه اقتصادی نشان می‌دهد که اصابت قانونی متفاوت از اصابت واقعی است. اصابت قانونی را قانون تعیین می‌کند و اصابت واقعی را کشش‌های عرضه و تقاضا (یا قدرت چانه‌زنی طرف‌های عرضه و تقاضا) تعیین می‌کنند.

نرخ‌های مالیاتی مرتبط با آن نیز اصلاح شود.

### جدول ۲. اثر اصلاحات پیشنهادی لایحه بر نرخ کلی مالیات

مواد مرتبط	نرخ قانونی	درآمد مشمول مالیات	هزینه مالیاتی مؤدی	
			بانک جهانی	حالت عام
ماده (۱۰۵) قانون مالیات مستقیم	بدون تغییر	-	-	-
ماده (۲۷) لایحه	-	پذیرش سرمایه‌گذاری به‌عنوان هزینه قابل قبول	بدون تغییر	کاهش
مواد (۵۹ و ۶۴) قانون مالیات مستقیم و ماده (۹) لایحه	بدون تغییر	اصلاح ارزش معاملاتی متناسب با ارزش روز	افزایش	افزایش
ماده (۷۷) قانون مالیات مستقیم و ماده ۱۰ لایحه	اصلاح	تبدیل مالیات نقل و انتقال ساختمان‌های نوساز به مالیات علی‌الحساب	بدون تغییر	کاهش
ماده (۱۴۱) قانون مالیات مستقیم و ماده (۲۸) لایحه	اصلاح	توسعه مالیات با نرخ صفر به درآمدهای حاصل از صادرات خدمات و سایر کالاهای غیرنفتی	بدون تغییر	کاهش
ماده (۱۳۱) قانون مالیات مستقیم و ماده (۲۶) لایحه	اصلاح	کاهش طبقات درآمدی و نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی	بدون تغییر	کاهش
مواد (۸۴ و ۸۵) قانون و (۱۱) و (۱۲) لایحه	اصلاح	کاهش نرخ مالیات بر حقوق و دستمزد در شرکت‌های خصوصی	بدون تغییر	کاهش

### ۳. اثر لایحه بر تعداد پرداخت‌های مالیاتی

در حال حاضر تعداد پرداخت‌های مالیاتی و سایر پرداخت‌های اجباری بنگاه نمونه یا «شرکت مؤدی» ۳۲ پرداخت است که ۲۰ پرداخت آن در رتبه‌بندی به حساب می‌آید؛ ۱ پرداخت بابت مالیات بر سود شرکت، ۴ پرداخت برای مالیات بر ارزش افزوده، ۱ پرداخت برای مالیات بر نقل و انتقال ملک<sup>۱</sup>، ۱ پرداخت برای صدور چک، ۱ پرداخت برای عوارض، ۱۲

۱. در واقع به ازای هر نقل و انتقال ملک یک پرداخت مالیاتی انجام می‌شود. منتها فرض بانک جهانی این است که شرکت مؤدی در سال یک بار ملک خود را به فروش می‌رساند. با تغییر فرض تعداد پرداخت‌ها در کشورهایی که مالیات بر نقل و انتقال ملک وضع می‌کنند افزایش می‌یابد.

پرداخت بابت حق بیمه تأمین اجتماعی و ۱۲ پرداخت بابت مالیات بر حقوق و دستمزد. چون دو مورد اخیر بر یک پایه وضع می‌شود و محاسبات آن مشترک است، یک بار ۱۲ پرداخت به حساب می‌آید.

در لایحه در هیچ‌یک از موارد فوق مستقیماً اصلاحی صورت نگرفته است. با این حال، لایحه با رویکردی که در اجرای طرح جامع مالیاتی و استفاده از فناوری اطلاعات اتخاذ کرده است می‌تواند زمینه کاهش تعداد پرداخت‌های قانونی را کاهش دهد؛ زیرا فناوری اطلاعات این امکان را فراهم می‌آورد که مؤدیان بتوانند:

- به‌طور خودکار از حساب‌های مالی، مالیات متعلق را حساب کنند.
- اظهارنامه را به صورت الکترونیک تکمیل و تسلیم کنند.
- مالیات را از طریق اینترنت پرداخت نمایند.<sup>۱</sup>

اگر طیف وسیعی از بنگاه‌های با اندازه متوسط در یک کشور به این طریق عمل کنند، نه تنها زمان تمکین کاهش می‌یابد، بلکه تعداد پرداخت‌های مالیاتی از یک پایه به عدد یک تقلیل می‌یابد.

برای مثال، در کشور ترکیه «شرکت مؤدی» در سال باید ۸۹ پرداخت مالیاتی بابت ۱۶ نوع مالیات انجام دهد، اما به واسطه استفاده از فناوری اطلاعات و استفاده از روش‌های تکمیل الکترونیک اظهارنامه و پرداخت الکترونیک مالیات، تنها ۱۵ پرداخت برای این کشور محسوب می‌شود. این کاهش احتساب در تعداد مالیات کاهش صوری نیست بلکه یک اثر واقعی در هزینه‌های تمکین مالیاتی دارد. برای مثال، اگر در ایران امکان پرداخت الکترونیکی مالیات حقوق و دستمزد فراهم شود، تعداد آن از ۱۲ به ۱ کاهش می‌یابد و کار

---

۱. توسعه نظام الکترونیک صرفاً به معنای حساب به حساب کردن الکترونیکی نیست، بلکه به معنای بازنگری در نگاه ما به دفاتر مالیاتی و مبحث علی‌الرأس شدن است. تا زمانی که شرکت‌ها مکلف به نگهداری دفاتر مشخصی به منظور پرداخت مالیات باشند و مأموران مالیاتی مستقیماً با مراجعه به بنگاه به دفاتر رسیدگی کنند و درستی اظهارنامه را ارزیابی نمایند، عملاً استفاده از فناوری اطلاعات بهبود زیادی ایجاد نمی‌کند.

مؤدی در تمکین صرفاً به انتقال وجه از حساب خود به حساب سازمان کاهش می‌یابد. مشابه همین موضوع در مالیات بر ارزش افزوده مطرح است. در برخی از کشورها مؤدی مکلف است در سال ۱۲ پرداخت مالیات بر ارزش افزوده انجام دهد اما یک پرداخت برای ایشان ثبت می‌شود (مثل ترکیه) چرا که پرداخت‌ها الکترونیکی است ولی در ایران چهار پرداخت ثبت می‌شود چرا که هنوز به طور کامل الکترونیکی نشده است. در این زمینه اقدام مشخصی که در لایحه پیش‌بینی شده است، الزام به استفاده از سامانه صندوق فروش است.<sup>۱</sup>

استفاده از این سامانه اولاً کمک می‌کند مالیات بر ارزش افزوده تا سطح خرده فروشی توسعه پیدا کند و ثانیاً محاسبه سریع و بر خط مالیات بر ارزش افزوده را امکان‌پذیر می‌کند. لذا با توجه به سایر زیرساخت‌های ایجاد شده در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌توان انتظار داشت تعداد پرداخت‌های مالیات بر ارزش افزوده (براساس روش شناسی بانک جهانی) کاهش یابد، حتی اگر مؤدیان و ادار شوند در سال به جای چهار پرداخت، ۶ یا حتی ۱۲ پرداخت مالیاتی انجام دهند.

۱. در ماده (۳۴) لایحه مقرر شده است مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد، هر دو از سامانه‌های صندوق فروش یا تجهیزات مشابه استفاده کنند.



جدول ۳. اثر اصلاحات پیشنهادی لایحه بر تعداد پرداخت‌های مالیاتی

تغییر در اثر تصویب لایحه	ملاحظات	تعداد پرداخت‌های مالیاتی		مواد مرتبط	انواع پرداخت‌های مالیاتی و کسورات
		حالت عام	بانک جهانی		
-	امکان تشخیص اطلاعات محور درآمد مشمول مالیات	۱	۱	ماده (۱۰۵) قانون مالیات مستقیم	مالیات بر درآمد
-		۱۲	۱۲	-	پرداخت‌های تأمین اجتماعی
-	مشترک با تأمین اجتماعی	۱۲	۰	ماده (۸۶) قانون مالیات مستقیم	مالیات بر حقوق
-		۱	۱	ماده (۵۹) قانون مالیات مستقیم	مالیات بر نقل و انتقال
کاهش	حذف مالیات نقل و انتقال ساختمان‌های نوساز	۱	۰	ماده (۷۷) قانون مالیات مستقیم و ماده (۱۰) لایحه	مالیات بر نقل و انتقال ساختمان‌های نوساز
امکان پذیر شدن کاهش تعداد پرداخت‌ها از ۴ به ۱ پرداخت	الزام به استفاده از سامانه فروش و تقویت بانک‌های اطلاعاتی	۴	۴	ماده (۳۴) لایحه	مالیات بر ارزش افزوده
-		۱	۱	ماده (۴۴) قانون مالیات مستقیم	صدور چک

#### ۴. اثر لایحه بر زمان پرداخت مالیات

برخلاف نرخ کلی مالیات و تعداد پرداخت‌های مالیاتی، شاخص «زمان پرداخت مالیات» براساس نص صریح قانون تعیین نمی‌شود، بلکه مربوط به فرایندهای اجرایی می‌شود و سنجش آن مبتنی است بر نظر خبرگان موضوع. لذا بسته به نظر خبرگان احتمال کم و زیاد شدن این زمان وجود دارد.

در گزارش بانک جهانی زمان تمکین مالیات برای «شرکت مؤدی» در ایران ۳۴۴

ساعت در نظر گرفته شده است که ۲۴۰ ساعت آن مربوط به پرداخت‌های نیروی کار، ۳۲ ساعت آن مربوط به مالیات بر درآمد شرکت و ۷۲ ساعت آن مربوط به مالیات بر ارزش افزوده است.

اولین نکته در این خصوص این است که براساس فروض بانک جهانی، «شرکت مؤدی» ۶۰ نفر کارکن دارد که در طول دوران فعالیتش کم و زیاد نمی‌شود و در نتیجه لیست شرکت برای پرداخت مالیات بر حقوق و پرداخت‌های تأمین اجتماعی ثابت است. لذا ۲۴۰ ساعت زمان برای پرداخت‌های مذکور لازم نیست. بررسی‌های انجام شده نشان می‌دهد که این زمان حداکثر ۴۸ ساعت است. تنها اصلاح واقعی که می‌توان در زمینه این نوع پرداخت‌ها انجام داد استفاده از فناوری اطلاعات است که باعث کاهش تعداد پرداخت‌ها به یک پرداخت و کاهش زمان لازم برای تمکین می‌شود.

دومین نکته مربوط به تغییرات اساسی در برآورد درآمد مشمول مالیات و فرایند رسیدگی مالیاتی است. در ماده (۱۹) لایحه، ماده (۹۵) قانون مالیات مستقیم اصلاح و ماده (۹۶) آن حذف شده است. مطابق این اصلاحیه، طبقه‌بندی مشاغل حذف شده است و همه فعالان اقتصادی اعم از شرکت‌ها (اشخاص حقوقی) و مشاغل (اشخاص حقیقی) مکلف به ارائه اظهارنامه شده‌اند و مطابق ماده (۲۰) لایحه<sup>۱</sup> تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل به استناد اظهارنامه خواهد بود. در صورت اجرایی شدن این اصلاحیه، با اینکه مستند بودن اظهارنامه به اسناد و مدارک مثبت لازم است، اما مانند گذشته رسیدگی به تمام دفاتر، ابطال دفاتر و علی‌الرأس شدن تشخیص مالیات، یا تعیین توافقی مالیات موضوعیت ندارد و رسیدگی به اسناد مثبت محدود به مؤدیان پرسیک می‌شود.

به این ترتیب، رسیدگی مالیاتی و هزینه تمکین مالیاتی به شدت کاهش می‌یابد و یکی از مشکلات بزرگ مؤدیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی کاهش می‌یابد. این تغییر مبتنی بر

۱. ماده (۲۰) لایحه جایگزین ماده (۹۷) و تبصره‌های ذیل آن گردیده است. با تصویب این ماده، مواد (۹۸، ۱۵۲، ۱۵۳،

۱۵۴ و ۱۵۸) و تبصره‌های ذیل آنها حذف می‌شود.

طرح جامع مالیاتی است و جزء هسته‌های اصلی لایحه محسوب می‌شود.

جدول ۴. اثر اصلاحات پیشنهادی لایحه بر زمان پرداخت‌های مالیاتی

انواع مالیات و کسورات	زمان (ساعت)		اصلاحات پیشنهادی	تغییر در زمان	
	بانک جهانی	حالت عام		بانک جهانی	حالت عام
پرداخت‌های نیروی کار	۲۴۰	۴۸	-	-	-
مالیات بر درآمد شرکت	۳۲	۳۲	مواد (۱۹ و ۲۰) لایحه مبنی بر تلقی اظهارنامه به‌عنوان برگ تشخیص و رسیدگی سیستمی به اظهارنامه‌ها	کاهش	کاهش قابل توجه، مخصوصاً برای مؤدیان بزرگ
مالیات بر نقل و انتقال دارایی	-	-	-	-	-
مالیات بر چک (حق تمبر)	-	-	-	-	-
مالیات بر ارزش افزوده	۷۲	۷۲	ماده (۳۴) لایحه مبنی بر استفاده از سامانه صندوق فروش	کاهش	کاهش، مخصوصاً برای واحدهای توزیع
مالیات بر دارایی	-	-	-	-	-
<b>جمع</b>	<b>۳۴۴</b>	<b>۱۵۲</b>	-	<b>کاهش</b>	<b>کاهش</b>

### ۵. سایر ملاحظات

مطابق مباحث مطرح شده، نه تنها در اثر تصویب لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم نرخ کلی مالیات، تعداد پرداخت‌های مالیاتی و زمان تمکین افزایش نمی‌یابند، بلکه در موارد متعددی کاهش نیز می‌یابند که معنای آن بهبود محیط کسب و کار است. لذا این سؤال مطرح می‌شود که چرا صاحبان کسب و کار نسبت به این لایحه موضع منفی دارند و تصویب آن را محل کسب و کار می‌دانند.

به نظر می‌رسد، علی‌رغم نقاط قوت قابل توجهی که لایحه دارد و تصویب آن

را ضروری می‌سازد، لایحه نقاط ضعفی هم دارد که باعث نگرانی است و لازم است پیش از تصویب آن در مجلس شورای اسلامی اصلاح شود. در ادامه به اختصار به این موارد اشاره می‌شود.

### ۱-۵. وضع مالیات بر ثروت

در ماده (۱) لایحه، ماده (۵) به قانون الحاق گردیده است. مطابق این ماده اشخاصی که ارزش مجموع ثروت آنها از محل دارایی‌های منقول و غیرمنقول بیش از بیست میلیارد ریال باشد، نسبت به هر سال تملک دارایی‌های مذکور مشمول مالیاتی به نرخ دو در هزار می‌شود.

منظور از ارزش موضوع این ماده ارزش روز دارایی‌ها در پایان هر سال است. اگر بخشی از دارایی‌های فرد مستقیماً در فرایند تولید اقتصادی به کار رود، با نرخ صفر مشمول مالیات می‌گردد و دارایی اشخاص زیر ۱۸ سال در حکم دارایی ولی تلقی می‌شود. با اجرای این ماده یک پایه جدید مالیاتی تعریف می‌شود و از این محل می‌توان تا حدی به تأمین مالی مخارج دولت کمک کرد. ضمن اینکه دولت ظاهراً قصد هدایت دارایی‌های افراد به سمت فعالیت‌های مولد اقتصادی را دارد. با وجود این، تصویب این ماده مایه نگرانی است چرا که اولاً از نظر اقتصادی پایه مالیات «جریان» کسب درآمد است؛ یعنی هر گاه کسی درآمدی کسب کرد هزینه استفاده از خدمات عمومی برای کسب آن درآمد را به دولت می‌پردازد.

وضع مالیات بر ثروت، وضع مالیات بر «انباشت» درآمدی است که مالیات آن پرداخت نشده است. وضع مالیات در دنیا سابقه دارد ولی به دلیل ضعف منطق اقتصادی این نوع مالیات از یک سو و فرار سرمایه‌ها از سوی دیگر، این نوع مالیات

کنار گذاشته شده است.<sup>۱</sup>

ثانیاً از آنجا که املاک و سایر دارایی‌ها می‌تواند منبع کسب عایدی باشد، در دنیا و در ادبیات اقتصادی مالیات نسبتاً جدیدی معرفی شده است به نام مالیات بر عایدی سرمایه. این مالیات دقیقاً بر جریان درآمدی دارایی‌ها وضع می‌شود نه بر ارزش موجودی دارایی‌ها. لذا چه هدف کسب درآمد برای دولت باشد، چه هدف مدیریت اقتصاد باشد، می‌توان از «مالیات بر عایدی سرمایه» بهره برد.

## ۲-۵. وضع مالیات بر نقل و انتقال مکرر

در ماده (۶۰) الحاقی (موضوع ماده (۹) لایحه) پیش‌بینی شده است که «نقل و انتقال قطعی املاک و انتقال حق واگذاری محل مازاد بر دو بار در سال توسط اشخاص حقیقی و حقوقی، به ازای هر بار مشمول مالیات اضافی معادل یک برابر نرخ ماده (۵۹) این قانون برای هر بار معامله و حداکثر تا نرخ ۵۰ درصد خواهد بود.» هدف از این ماده نیز کنترل سوداگری در بازار مسکن است. به چند دلیل نباید در جهت وضع چنین مالیاتی حرکت کرد:

اول اینکه، در ماده (۷۷) اصلاحی (موضوع ماده (۱۲) لایحه) مالیات بر نقل و انتقال واحدهای مسکونی نوساز تبدیل به مالیات علی‌الحساب شده است و در عوض در راستای وضع مالیات بر عملکرد اشخاص حرکت شده است: یعنی اگر کسی در اثر فعالیت‌های ساخت و فروش سودی کسب کرد با نرخ‌های مربوطه (موضوع ماده (۱۰۵) یا ماده (۱۳۱) مشمول مالیات می‌شود و اگر سودی به دست نیامد مشمول مالیات نمی‌شود.

این موضوع در خصوص معاملات مکرر نیز قابل تسری است: اگر کسی سود کسب کرد مشمول مالیات می‌شود و اگر زیاد سود کسب کرد مشمول نرخ‌های بالاتر می‌شود.

۱. سهم مالیات بر ثروت (شامل مالیات بر ارث و نقل و انتقال ملک) در کل درآمدهای مالیاتی کشورهای عضو سازمان همکاری اقتصادی و توسعه حدود یک درصد است. در آلمان صفر است، در ایتالیا به‌طور متوسط زیر ۱ درصد است، در ایالات متحده آمریکا حدود ۲ درصد و در ایران بیش از ۴ درصد است (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۱).

بنابراین، وضع مالیات اضافه بر نقل و انتقال بیش از دو واحد در سال توسط یک شخص واحد برخلاف جهت گیری‌های دیگر لایحه مبنی بر وضع مالیات بر عملکرد است. دوم اینکه، اگر هدف از این ماده کنترل سوداگری است باید توضیح داده شود که ریشه سوداگری چیست و این مالیات چگونه بر آن ریشه می‌تازد. ریشه سوداگری در بازار مسکن سیاست‌های بی‌ثبات اقتصاد کلان و از جمله بی‌انضباطی مالی دولت و سیاست‌های پولی انبساطی است.

آیا منطقی است که چون نمی‌توانیم این ریشه را اصلاح کنیم، با ابزار مالیات با ظهور و بروز نامطلوب آن سیاست‌های غلط مبارزه کنیم. بدون تردید وضع مالیات ۵۰ درصدی بر نقل و انتقال یک ملک مانع از معامله آن می‌شود ولی چرا باید دولت (شامل قوه مجریه و مقننه) هزینه سیاست‌های نادرست خود را به ملت تحمیل کند.

سوم اینکه، باید این سؤال را مطرح کرد که از نظر طراحان این ماده منشأ تولید ثروت در یک جامعه چیست. از نظر مریکانتیلیست‌ها و سوداگران اقتصادی ثروتمند بودن به معنای برخورداری از طلا، نقره و سایر منابع است. اما علم اقتصاد این موضوع را رد می‌کند و پاسخ روشنی برای منشأ خلق ثروت دارد: مبادله، منشأ تولید ثروت و انتفاع دو جانبه است. لذا مهمترین توصیه اقتصاددانان برای تولید ثروت کاهش هزینه‌های مبادله در اقتصاد و تسهیل مبادلات است. اگر در کشور هر روز یک بازار جدید درست می‌شود در این راستا است. چرا بورس کالا، بورس اوراق بهادار، بورس انرژی، بورس فلزات و نظایر آن در کشور تأسیس می‌شود و توسعه پیدا می‌کند و شاخص بورس هر روز در اخبار گزارش می‌شود و نشانه‌ای از عملکرد مناسب یا نامناسب اقتصادی تلقی می‌گردد، پاسخ روشن است: تسهیل مبادله در این بازارها تولید ثروت را در جامعه تسهیل می‌کند. بنابراین، ایجاد مانع بر مبادلات در اقتصاد مانع خلق ثروت و خلاف اصول علم اقتصاد است.

چهارم اینکه، فرض کنید مبادلات در بازار مسکن متوقف یا کند شود. فعالان اقتصادی پول‌های خود را چه می‌کنند. آیا ذخیره می‌کنند و دیگر مبادله نمی‌کنند؟ خیر پول‌های خود را

از بازار مسکن به سایر بازارها منتقل می‌کنند و آنها را دچار زحمت می‌کنند.

### ۳-۵. وضع مالیات بر جمع درآمد

در رویکردهای سنتی مالیات‌ستانی که از آنها با عنوان نظام تفصیلی یاد می‌شود، از هر منبع کسب درآمد، یک مالیات با یک نرخ مشخص اخذ می‌شود. اگر این پایه‌های مالیاتی دارای معافیت باشند مؤدی از معافیت مربوط به همه آنها بهره‌مند می‌شود. اما در نظام جامع مالیات‌ستانی، فارغ از اینکه شخص از چه پایه‌ای درآمد کسب کرده است کل درآمدش مشمول مالیات می‌شود. در این سیستم محور شخص است و به همین دلیل از این نوع مالیات با عنوان «مالیات بر درآمد اشخاص»<sup>۱</sup> یاد می‌شود.

در ماده (۲۶) لایحه (ماده ۱۲۹ مکرر) تلاش شده است در جهت شخص محور شدن مالیات بر درآمد حرکت شود. در نظام طراحی شده، هر کس که درآمدی بیش از ۱۰۰ میلیون تومان در سال داشته باشد مشمول مالیات بر جمع درآمد می‌شود و باید اظهارنامه جمع درآمد را به سازمان امور مالیاتی تسلیم کند.

در اظهارنامه باید هم درآمدهای معاف از مالیات ذکر شود و هم درآمدهای غیرمعاف (شامل خالص درآمد دریافتی به علاوه مالیات پرداختی در پایه درآمدی مربوط). از مجموع درآمد ناخالص شخص، هزینه‌های اساسی کسر می‌شود، یک بار معافیت برای درآمدهای شخص در نظر گرفته می‌شود و مابقی درآمد شخص با نرخ‌های ماده (۱۳۱) مشمول مالیات می‌شود.<sup>۲</sup>

مایه نگرانی این است که درست یا نادرست در حال حاضر بسیاری از پایه‌های مالیاتی

1. Personal Income Tax

۲. مطابق ماده (۱۳۱) اصلاحی، اگر درآمدهای خالص از هزینه شخص کمتر از ۵۰ میلیون تومان در سال باشد با نرخ ۱۵ درصد، برای درآمدهای بیش از آن و کمتر از ۱۰۰ میلیون تومان با نرخ ۲۰ درصد و برای درآمدهای بیش از ۱۰۰ میلیون تومان با نرخ ۲۵ درصد مشمول مالیات می‌شود.

معاف از مالیات است؛ مثلاً سود سپرده بانکی مشمول مالیات نیست. در آمد صادرات معاف از مالیات است. حداقلی از حقوق مشمول معافیت است و مانند آن. این معافیت‌ها برای حمایت از یک فعالیت اقتصادی وضع شده است. منتها در نظام مجموع درآمد اگر درآمد شخص از یک سقف ۱۰۰ میلیون تومان در سال فراتر برود مشمول مالیات بر مجموع درآمد می‌شود و به جز یک حداقل معافیت پایه، همه منابع درآمدی فرد اعم از معاف و غیرمعاف مشمول مالیات می‌شود و تمام حمایت‌ها از میان برداشته می‌شود.

این منطقی درست نیست. اگر تشخیص سیاستگذار حذف معافیت‌هاست باید در هر پایه معافیت را اصلاح کند. اگر هدف سیاستگذار حفظ حمایت است و در عین حال می‌خواهد مجموع درآمد شخص را مشمول مالیات کند باید اعتبار پایه‌های معاف را برای اشخاص لحاظ کند. در لایحه هیچ یک از این دو گزینه رعایت نشده است و در عین حفظ معافیت پایه‌های مختلف، همه معافیت‌ها در جمع درآمد کأن لم یکن تلقی شده است.

علاوه بر این، برخی از پایه‌ها مشمول مالیات مضاعف شده است. مثلاً اگر شخصی در یک شرکت سهامدار باشد و در سال سهام او ۱۰۰ تومان سود بدهد، ۲۵ درصد (یا ۲۲/۵ درصد اگر بورسی باشد) مشمول مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، موضوع ماده (۱۰۵) می‌شود. اگر مابقی سود او مشمول مالیات بر جمع درآمد شود، یکبار دیگر هم باید به نرخ ۲۰ یا ۲۵ درصد مالیات بدهد و این یعنی مالیاتی بیش از ۴۰ درصد. به عبارت دیگر، بدون اصلاح ساختار نرخ‌های مالیاتی، وضع مالیات بر مجموع درآمد بسیار دشوار است. نقدهای بالانته در نفی حرکت به سمت وضع مالیات بر مجموع درآمد شخص است، نه در حمایت از حفظ معافیت‌ها. این نقد صرفاً ناظر بر منطقی کردن فرایند در راستای اجرای مالیات بر جمع درآمد شخصی است.

## ۶. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

هدف از این مقاله ارزیابی اثر تصویب لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم بر محیط کسب و کار است. برای اینکه بتوان این ارزیابی را با یک منطق مشخص انجام داد از



روش‌شناسی بانک جهانی در محاسبه «شاخص پرداخت مالیات» استفاده شد. این شاخص به طور مشخص هزینه‌هایی را اندازه می‌گیرد که مؤدی در صورت تمکین در برابر نظام مالیاتی (و سایر پرداخت‌های اجباری) متحمل می‌شود.

در این مقاله ابتدا به این موضوع توجه شده است که آیا تصویب لایحه تغییری مثبت یا منفی در شاخص پرداخت مالیات ایجاد می‌کند یا خیر.

با این حال، از آنجا که برای محاسبه شاخص پرداخت مالیات، اثر قوانین و رویه‌های اجرایی از ویژگی‌های خاص شرکت‌ها جدا شده است، برخی از عوامل مؤثر بر محیط کسب و کار با ارجاع به این شاخص قابل ارزیابی نیست.

لذا در حین ارزیابی، مواردی که بر محیط کسب و کار تأثیر دارد ولی شاخص را متأثر نمی‌کند، مورد توجه قرار گرفته است. در این چارچوب، نتایج بررسی حاکی از آن است که با تصویب لایحه:

- هزینه مالیاتی اشخاص حقوقی کاهش می‌یابد، زیرا نرخ‌های مالیاتی تغییری نکرده است و در عین حال، درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها کاهش داده شده است. تنها مشکل در این زمینه مربوط به اصلاح ماده (۶۴) قانون مالیات مستقیم است که همزمان با اصلاح ارزش معاملاتی املاک متناسب با قیمت‌های روز، نرخ‌های مالیاتی کاهش نیافته است.

- انتظار می‌رود تعداد پرداخت‌های مالیاتی و زمان تمکین تا حدی کاهش یابد. مواد (۱۹ و ۲۰) لایحه که ناظر بر حذف طبقه‌بندی مشاغل، رسیدگی سیستمی و مبتنی بر اطلاعات به اظهارنامه‌ها و پذیرش آنها به عنوان برگ تشخیص مالیاتی و محدود کردن رسیدگی‌های موردی به اظهارنامه‌های با ریسک بالا<sup>۱</sup>، اثر مهمی در این زمینه دارد. به این موضوع باید اضافه نمود ماده (۳۴) لایحه مبنی بر الزام به استفاده از سامانه صندوق‌های فروش اثر معناداری بر توسعه مالیات بر ارزش افزوده و کاهش محاسبات مربوط به آن دارد.

با وجود این آثار مثبت لایحه بر محیط کسب و کار، موادی در لایحه وجود دارد که منطبق

۱. منظور از مؤدی پرریسک مؤدی است که میان مالیاتی که ابراز می‌کند و مالیاتی که توسط سیستم طرح جامع مالیاتی برآورد شده، تفاوت فاحش وجود داشته باشد.

اقتصادی ضعیفی دارد و مایه نگرانی است. از آن جمله است وضع مالیات بر ثروت، وضع مالیات بر نقل و انتقال مکرر املاک، وضع مالیات بر مجموع درآمد اشخاص بدون در نظر گرفتن ارتباط آن با نرخ مالیات بر اشخاص حقوقی و همچنین ارتباط آن با طیف وسیعی از معافیت‌های موجود. آثار لایحه بر محیط کسب و کار محدود به مواردی نمی‌شود که در این مقاله مورد بحث قرار گرفت. در این مقاله در خصوص توسعه نظام‌های اطلاعات مالیاتی، توسعه ضمانت‌های اجرایی و از جمله تعریف جرم مالیاتی، اصلاح نظام مالیات بر ارث، حمایت از حقوق مؤدیان مالیاتی، وضع مالیات‌های سبز، اصلاح ساختار حمایت از اجاره واحدهای مسکونی و نظایر آن بحث نشد. این موارد نیاز به بحث در فرصت‌های بعدی دارد.

در انتها لازم است بر این نکته تأکید شود که اصلاح شاخص پرداخت مالیات تنها در گرو اصلاح نظام مالیاتی نیست. به طور مشخص پرداخت‌های مربوط به تأمین اجتماعی نیز تأثیر بسزایی در شاخص پرداخت مالیات دارد به نحوی که ۲۵/۹ درصد از نرخ کلی مالیات (که ۴۴/۱ درصد است)<sup>۱</sup>، ۱۲ پرداخت از ۲۰ پرداخت<sup>۲</sup> و ۲۴۰ ساعت از ۳۴۴ ساعت زمان پرداخت مربوط به پرداخت‌های تأمین اجتماعی است.<sup>۳</sup>

لذا طبیعی است که برای بهبود شاخص پرداخت مالیات باید اصلاحات مهمی در قوانین و فرایندهای تأمین اجتماعی به وجود آید.

۱. اگر بنگاه سرمایه‌بری بیشتری نسبت به «شرکت مؤدی» داشته باشد، سهم تأمین اجتماعی از نرخ کلی مالیات کاهش می‌یابد. بالا بودن سهم تأمین اجتماعی تا حد زیادی مربوط به فروض در نظر گرفته شده برای «شرکت مؤدی» است.

۲. به‌طور کل ۱۲ پرداخت مربوط به پرداخت‌های نیروی کار است که هم شامل مالیات بر حقوق می‌شود و هم شامل پرداخت‌های تأمین اجتماعی است. هر کدام از پرداخت‌های فوق در سال ۱۲ بار انجام می‌شود که چون پایه آنها یکسان است، پرداخت‌های نیروی کار کلاً ۱۲ بار در نظر گرفته می‌شود. به هر حال، کاهش این پرداخت‌ها از ۱۲ به یک منوط به آن است که هم سیستم مالیات بر حقوق الکترونیکی شود، هم سیستم تأمین اجتماعی.

۳. همان‌طور که پیش‌تر عنوان شد، زمان پرداخت‌های نیروی کار دچار بیش برآورد معناداری است و به نظر نمی‌رسد زمان لازم برای پرداخت‌های نیروی کار بیش از ۴۸ ساعت در سال باشد.

## منابع و مآخذ

۱. «لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن»؛ تقدیمی به مجلس شورای اسلامی در تاریخ ۱۳۹۱/۸/۱.
۲. پناهی، محمد قاسم (۱۳۸۹). «قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحات مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷...»، تهران، بلاغ دانش.
۳. سازمان امور مالیاتی (۱۳۹۱). «ظرفیت‌های مالیاتی اقتصاد ایران، چالش‌ها و راهکارهای توسعه آن»، معاونت پژوهش برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل، دفتر پژوهش و بهبود فرایندها.
۴. میدری، احمد و اصلان قودجانی (۱۳۸۷). «سنجش و بهبود محیط کسب و کار»، تهران، جهاد دانشگاهی.
۵. نصیری اقدم، علی (۱۳۹۱). «اظهارنظر کارشناسی درباره «لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحات بعدی آن»، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۱۲۷۸۶.
۶. یانکوف، سایمن و کارالی مک لیش (۱۳۸۶). «فضای کسب و کار در سال ۲۰۰۶»، ترجمه دکتر جعفر خیرخواهان، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
7. World Bank (2013). "Doing Business 2013: Smarter Regulations for Small and Medium-size Enterprises", A Co-publication of the World Bank and the International Finance Corporation.
8. World Bank and PWC (2012). "Paying Taxes 2012: the Global Picture", [www.pwc.com/payingtaxes](http://www.pwc.com/payingtaxes).
9. ——— (2013). "Paying Taxes 2013: the Global Picture", [www.pwc.com/payingtaxes](http://www.pwc.com/payingtaxes).