

طراحی راهکاری مناسب جهت تعیین و محاسبه ضرایب مالیات بر مشاغل^(۱)

علی مقیمی نیا*

تاریخ دریافت: ۸۷/۶/۲

تاریخ پذیرش: ۸۷/۸/۱۳

چکیده:

در این مقاله ابتدا مباحث نظری و روش شناسی مالیات بر مشاغل مورد بررسی قرار گرفته و سپس در مورد چهار شغل طلافروشی، داروخانه، فعالیتهای پیمانکاری و مهندسان مشاور کار میدانی انجام گرفته و بر اساس یافته‌های پرسشنامه‌های تکمیل شده آزمونهای آماری انجام گرفته است. آنچه در انجام این کار میدانی مد نظر پژوهشگر بوده است، تمرکز بر شیوه‌هایی است که بتوان سهم سرمایه‌های انسانی و فیزیکی مشاغل را برآورد نمود. با برآورد سهم سرمایه‌های انسانی و فیزیکی می‌توان شرایطی را مشخص نمود که مشاغل مورد نظر در کدام طبقه از نرخهای مالیاتی قرار می‌گیرند.

واژه‌های کلیدی:

مالیات مشاغل، ضرایب مالیاتی

^۱ - این مقاله برگرفته از طرح تحقیقاتی «طراحی یک راهکار مناسب جهت تعیین و محاسبه ضرایب مالیات بر مشاغل» است که توسط پژوهشگر در سال‌های ۸۶-۱۳۸۴ در دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور صورت گرفته است.

*دکترای اقتصاد و کارشناس ارشد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

۱- مقدمه

مالیات‌ها یکی از عمده‌ترین ابزارهای سیاستی دولت‌ها و مهمترین منبع درآمدها و تامین هزینه‌های آنها می‌باشند. نظام‌های مالیاتی هر کشور در کلیه متغیرهای اقتصادی تاثیرگذارند و نقش مهمی در تصمیم‌گیری سیاست‌گذاران، سرمایه‌گذاران، تولیدکنندگان و مصرف‌کنندگان دارند. امروزه در بسیاری از کشورها، دولت‌ها با استفاده از سیاست مالیاتی (سیاست مالی) مناسب در تلاشند تا با تورم، رکود و بحران‌های اقتصادی مقابله نمایند. در بسیاری از کشورهای پیشرفته نیز بنگاه‌های اقتصادی و مصرف‌کنندگان، فرآیند تولید و مصرف و همچنین ترکیب و سبد دارایی‌های خود را براساس سیاست مالیاتی در حال اجرا شکل می‌دهند تا بتوانند بیشترین بهره‌وری و مطلوبیت را کسب نمایند.

در اغلب نظام‌های مالیاتی پایه‌های متعدد مالیاتی وجود دارد که عمدتاً شامل پایه‌های مالیات بر خویش‌فرمایی^۱، مالیات بر درآمد^۲، مالیات بر ارزش افزوده^۳ و مالیات بر مجموع درآمد یا مالیات بر درآمد شخصی^۴ می‌باشد. در مجموع، سیستم مالیاتی در دو پایه اصلی درآمد و هزینه غیر از پایه مالیات بر ثروت، مالیات بر مشاغل را می‌توان از زیر پایه‌های مالیات بر درآمد تلقی نمود.

در حقیقت، در نظام مالیاتی ایران مالیات بر اشخاص حقیقی یا خویش‌فرمایان که به صورت پایه مالیات بر مشاغل معرفی می‌شود، تصویری از مالیات بر درآمد ناخالص را نشان می‌دهد. در طول دهه‌های گذشته برقراری مالیات بر مشاغل در نظام مالیاتی ایران همواره با مشکلاتی روبرو بوده است. این مشکلات عمدتاً در تعیین ضرایب مالیاتی و جمع‌آوری مالیات بر مشاغل مطرح بود. به دلیل برخورداری از تنوع زیاد و مشکلات تعیین درآمد، هزینه و سود مشاغل، عملاً وضعیتی به وجود می‌آید که در تعیین ضرایب مالیاتی دقت و تمرکز کافی صورت نگیرد و در نتیجه، رسیدن به درآمدهای مالیاتی مطلوب در هاله‌ای از ابهام قرار گیرد.

^۱ - Selfemployed Tax، این اصطلاح در مجموعه مالیات‌های داخلی آمریکا به مفهوم پرداخت‌های اجباری تامین

اجتماعی بکار می‌رود

^۲ - Turnover Tax

^۳ - Value added Tax

^۴ - Personal Income Tax

۲- مروری بر ادبیات مالیات بر مشاغل

در بحث اقتصاد مالیات‌ها، مالیات بر درآمد یکی از مهمترین پایه‌های مالیاتی به شمار می‌رود. افراد از راه‌های مختلف به کسب درآمد می‌پردازند. عمومی‌ترین این درآمدها درآمدهای مربوط به حقوق و دستمزد است. عامل کار با عرضه اوقات فراغت خود در بازار کار، درآمدی را به دست می‌آورد که این درآمد در غالب نظام‌های مالیاتی تحت پایه مالیات بر حقوق و دستمزد مشمول مالیات می‌شود.

در کنار انواع فعالیت‌های اقتصادی و روش‌های کسب درآمد، فعالیت اقتصادی دیگری تحت عنوان «خویش‌فرمایی» وجود دارد می‌توان خویش‌فرمایان را با صاحبان مشاغل مترادف دانست. صاحبان مشاغل یا خویش‌فرمایان در استخدام کسی نیستند و فعالیت‌های اقتصادی آنان نیز شکل شرکت ندارد.

۲-۱- مالیات بر خویش‌فرمایان

در بررسی و تحلیل روش برقراری مالیات بر درآمد خویش‌فرمایان یا مشاغل، نخست این سؤال مطرح می‌شود که درآمد مشمول مالیات خویش‌فرمایان یا مشاغل را چگونه تعریف کنیم. تحلیل پایه مالیات بر دستمزد و حقوق و سود شرکت‌ها ساده‌تر از تحلیل مالیات بر مشاغل یا درآمد خویش‌فرمایان است. در مورد حقوق و دستمزد، فرد اوقات فراغت خود را عرضه نموده و درآمدی از تخصیص اوقات فراغت به کار به دست می‌آورد که این درآمد مشمول مالیات می‌شود. معمولاً براساس معیارهایی مانند حداقل دستمزد و حقوق یا معیارهایی از حداقل معیشت، معافیت‌هایی اعمال و دستمزد و حقوق فراتر از آن مشمول مالیات می‌شود. برای شرکت‌ها نیز درآمد مشمول مالیات با در نظر گرفتن هزینه‌هایی که در فرآیند تولید انجام گرفته است، محاسبه و تعیین می‌شود.

در مورد مشاغل یا خویش‌فرمایان می‌توان هم تشابه و هم تمایزی بین پایه‌های مالیات بر درآمد حاصل از عرضه کار (حقوق و دستمزد)، درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری (سود) و درآمد حاصل از یک شغل یا خویش‌فرمایی مشاهده نمود. خویش‌فرمایان بخش عمده‌ای از درآمد خود و گاه تقریباً تمامی درآمد خود را از حقوق و دستمزد ناشی از استخدام خود به دست می‌آورند. وکلا،

حسابداران و محققان مستقل از این جمله می‌باشند. در طیف دیگری از درآمد خویش‌فرمایان می‌توان نقش بسیار عمده سرمایه و دارایی‌های غیر ثروت انسانی را مشاهده کرد. به عنوان مثال، خویش‌فرمایی که به شغل طلافروشی اشتغال دارد سرمایه بسیار زیادی را در فروشگاه خود نگه‌داری می‌کند که بخش قابل ملاحظه‌ای از درآمد او ناشی از سرمایه است. در نتیجه، در چنین مواردی نقش عامل کار کم‌رنگ خواهد شد.

در اینجا برای برقراری مالیات بر درآمد مشاغل یا خویش‌فرمایان با مسئله جدی تعریف پایه مالیاتی مواجه هستیم. در ادبیات اقتصاد مالیات‌ها فصل مشخصی برای تحلیل مالیات بر مشاغل و یا خویش‌فرمایان مطرح نیست و در عمده نظام‌های مالیاتی، درآمد حاصل از مشاغل یا خویش‌فرمایان در چارچوب مالیات بر درآمد یا مجموع درآمد اشخاص حقیقی قرار می‌گیرد.

۲-۲- مالیات بر مشاغل در بازار کالاها و خدمات

بخش عمده‌ای از مشاغل شامل بنگاه‌های اقتصادی است که در آخرین مرحله توزیع قرار دارند و متقاضیان کالاها و خدمات عرضه شده از سوی آنها، مصرف‌کنندگان می‌باشند. این نوع پایه مالیاتی از دیدگاه نظریه‌های اقتصاد بخش عمومی تحت عنوان مالیات بر بازار کالاها و خدمات مصرفی تلقی می‌شود و تابع نظریه‌های اقتصادی مالیات بر بازار کالاها و خدمات مصرفی است.

۲-۲-۱- بازار رقابتی

توابع عرضه و تقاضا در بازار رقابتی به صورت توابع خطی زیر در نظر گرفته می‌شود:

$$D = a - bQ \quad S = c - dQ$$

$$D (= P \equiv AR) = S (= MC)$$

شرط تعادل عبارت است از:

در نتیجه خواهیم داشت:

$$P_e = \frac{ad + bc}{b + d}$$

$$Q_e = \frac{a - c}{b + d}$$

قیمت و مقدار بدست آمده، قیمت و مقدار تعادلی را در بازار رقابتی نشان می‌دهد.

هنگامی که مالیات در بازار رقابتی برقرار شود، از نظر قانون مالیات دیگر تفاوتی نخواهد داشت که مصرف‌کننده موظف به پرداخت مالیات باشد یا عرضه‌کننده. اگر دولت اعلام کند که

عرضه کنندگان کالا باید مالیات بپردازند، در آن صورت سهم مالیات مصرف کنندگان و عرضه کنندگان به کشش منحنی‌های عرضه و تقاضا بستگی خواهد داشت:

(۱) اگر عرضه، کاملاً کشش پذیر باشد (یعنی هزینه نهایی ثابت باشد)، در آن صورت منحنی عرضه موازی محور افقی خواهد بود. به عبارت دیگر، $S = c$ است، در نتیجه، $d = 0$ خواهد شد و لذا $\Delta P = u$ می شود یعنی کلیه مالیات توسط مصرف کننده پرداخت می شود.

(۲) اگر تقاضا کاملاً کشش پذیر باشد یعنی منحنی تقاضا بصورت خط افقی موازی محور مقدار باشد، در آن صورت $D = a$ و $b = 0$ خواهد بود. در این حالت، سهم مالیات مصرف کننده برابر $\Delta P \frac{0}{d} = 0$ است و لذا کلیه مالیات بوسیله عرضه کننده پرداخت می شود.

(۳) اگر عرضه کاملاً بدون کشش باشد، منحنی عرضه عمودی خواهد بود که این حالت در وضعیت خیلی کوتاه مدت رخ می دهد. کشش ناپذیری منحنی عرضه، سطح تولید را پس از مالیات بدون تغییر باقی می گذارد، اما از آنجا که قیمت برای مصرف کننده بدون تغییر می ماند، اثر تخصیصی مالیات صفر است.

(۴) اگر تقاضا، کاملاً بدون کشش باشد که نشان دهنده تقاضا برای برخی از کالاهای خیلی ضروری مانند انسولین برای بیمار مبتلا به دیابت یا برخی از داروهای اساسی است، در آن صورت منحنی تقاضا عمودی خواهد بود. در این حالت، تغییری در سطح تولید ایجاد نمی شود و کل پرداخت مالیات به عهده مصرف کنندگان است.

هرچند موارد بالا خاص و استثنایی هستند اما نشان دهنده سهم مالیاتی مصرف کنندگان و عرضه کنندگان و کشش نسبی منحنی‌های عرضه و تقاضا می باشند. شرایط بازار خرده فروشی کالاها عمدتاً شرایط نزدیک به رقابت را تجربه می کنند. در نتیجه، حسب کشش منحنی‌های عرضه و تقاضا چگونگی شکل گیری وقوع مالیاتی برای این گروه از مشاغل تطبیق دارد.

۲-۲-۲- بازار انحصاری

نمی توان کلیه فعالیت‌های اقتصادی در چارچوب مشاغل را نزدیک به شرایط رقابتی تلقی نمود به ویژه بعضی خدمات که به وسیله خرده بنگاه‌ها ارائه می شوند به خوبی از یکدیگر قابل تمیز هستند و می توان ادعا نمود که هر بنگاه با یک تابع تقاضا برای خود روبرو است که دارای شیب

منفی است و در مواردی کشش این توابع تقاضا بسیار کم نیز می‌باشد. در چنین حالتی، شرایط بازار شباهت بیشتری به انحصار کامل یا انحصار چندگانه دارد.

۲-۲-۱-۲-۲-۱ مالیات بر سود

مدل نظری مالیات بر مشاغلی که در شرایط انحصاری عرضه می‌شود در قالب مالیات در بازار انحصار مطرح می‌گردد که عمده‌تاً در ادبیات مالیاتی مورد بحث قرار می‌گیرد. این گروه از خرده‌بنگاه‌ها با توجه به مقدار کشش قیمتی تقاضا و درجه تفکیک متقاضیان مبادرت به اعمال قیمت‌های انحصاری می‌نمایند.

- مالیات بر واحد

اگر توابع تقاضا (درآمد متوسط) و هزینه نهایی را خطی در نظر بگیریم خواهیم داشت:

$$D = AR = a - bQ$$

برای بدست آوردن درآمد نهایی، ابتدا درآمد کل را محاسبه می‌کنیم:

$$TR = P.Q = AR.Q = aQ - bQ^2$$

$$MR = \frac{dTR}{dQ} = a - 2bQ$$

تعداد انحصارگر هنگامی حاصل می‌گردد که درآمد نهایی برابر هزینه نهایی

$$MR = MC \text{ باشد}$$

$$Q_m = \frac{a-c}{2b+d}, \quad P_m = a - b\left(\frac{a-c}{2b+d}\right)$$

در نتیجه، مقدار و قیمت تعادلی انحصارگر بدست می‌آید.

حال اگر مالیات بر واحد به میزان u برقرار گردد، در آن صورت درآمد متوسط خالص (AR_n) تغییر می‌یابد که این خود موجب تغییر درآمد نهایی خالص (MR_n) نیز می‌گردد:

$$AR_n = a - bQ - u$$

$$TR_n = AR_n.Q = (a-u)Q - bQ^2$$

$$Q^t_m = \frac{a-c-u}{2b+c}, \quad P^t_m = a - b\left(\frac{a-c-u}{2b+d}\right)$$

برای تعیین سهم مالیات مصرف کننده، تفاوت قیمت‌های قبل و بعد از برقراری مالیات محاسبه می شود:

$$\Delta P = P^t_m - P = b\left(\frac{u}{2b+d}\right) \quad \text{سهم مالیات مصرف کننده}$$

در شرایط انحصار، حتی اگر منحنی هزینه نهایی ثابت و کاملاً کشش پذیر باشد یعنی $d=0$ ، در آن صورت $\Delta P = \frac{1}{2}u$ خواهد بود و انحصارگر نمی‌تواند تمام مالیات را به مصرف کنندگان منتقل نماید. بنابراین، انحصارگر یا عرضه کننده باید سهمی از مالیات را خود بپردازد که در اینجا سهم مالیات عرضه کننده نصف مالیات بر واحد می‌باشد.

در بازار انحصاری نیز سهم مالیات مصرف کننده و انحصارگر و اضافه بار مالیات به کشش تقاضا و هزینه نهایی بستگی دارد. هر قدر شیب منحنی هزینه نهایی بیشتر شود (کم کشش تر باشد)، اضافه بار مالیاتی (کاهش خالص در رفاه) کمتر خواهد شد و سهم مالیات مصرف کننده و انحصارگر به طور متناسب کاهش خواهد یافت.

- مالیات بر قیمت

از آنجا که عمده مشاغلی که به شرایط انحصار نزدیک هستند در بخش خدمات فعالیت می‌نمایند، معمولاً مالیات بر واحد خدمات قابل اجرا نیست. در این شرایط، مالیات بر درآمد یا قیمت برقرار می شود. مدل انحصار با توجه به مالیات بر قیمت به صورت ساده به شکل زیر بیان می شود. پس از برقراری مالیات بر قیمت، تابع درآمد متوسط خالص به صورت زیر خواهد بود:

$$AR_n = (1-t)(a-bQ)$$

بنابراین، درآمد نهایی بدین شکل بدست می‌آید:

$$TR_n = P \cdot Q = AR_n \cdot Q = (1-t)(aQ - bQ^2)$$

$$MR_n = \frac{dTR_n}{dQ} = (1-t)(a - 2bQ)$$

تبادل هنگامی برقرار می‌گردد که $MR = MC$ باشد. لذا خواهیم داشت:

$$Q_t = \frac{(1-t)a - c}{2(1-t)b + d} \quad \text{مقدار تعادلی}$$

$$P_t = a - b \frac{(1-t)a - c}{2(1-t)b + d} \quad \text{قیمت تعادلی برای مصرف کننده}$$

حال اگر قیمت قبل از برقراری مالیات $\left[P_m = a - b \left(\frac{a-c}{2b+d} \right) \right]$ را از قیمت جدید (P_t) کم کنیم، سهم مالیات مصرف کننده بدست می‌آید:

$$\Delta P = P_t - P_m = a - b \frac{(1-t)a - c}{2(1-t)b + d} - a + b \left(\frac{a-c}{2b+d} \right)$$

$$\Delta P = b \left[\frac{a-c}{2b+d} - \frac{(1-t)a - c}{2(1-t)b + d} \right] \quad \text{سهم مالیات مصرف کننده:}$$

در اینجا نیز انحصارگر نمی‌تواند تمام بار مالیاتی را به مصرف کننده منتقل نماید بلکه مقداری از مالیات را خود باید بپردازد. هم‌چنان‌که در بحث مالیات بر واحد داشتیم، در مالیات بر قیمت در بازار انحصاری نیز اضافه بار مالیاتی به نسبت بیشتر از بازار رقابتی است.

۲-۲-۲ - مالیات بر حداکثر کننده درآمد

بازار حداکثر کننده درآمد که در زمره بازار انحصاری قرار می‌گیرد شامل عرضه کننده و تعداد کافی متقاضی است. در این بازار، برخی از بنگاه‌ها در جستجوی حداکثر سود نیستند بلکه درصدد هستند درآمد حاصل از فروش خود را حداکثر نمایند.

با توجه به تنوع تکنیک تولید و عرضه برای انواع مشاغل می‌توان شرایطی را در نظر گرفت که هزینه تولید یا عرضه خدمات عمدتاً شامل دستمزد یا هزینه عامل کار یا ثروت انسانی است. به عنوان مثال، مشاغلی از قبیل پزشکی، وکالت، خدمات بیمه و ... می‌توانند چنین شرایطی را تجربه کنند. در چنین حالتی، تابع سود تقریباً به صورت زیر مطرح می‌شود:

$$\pi(Q) = R(Q) - C(Q)$$

چون $C(Q) \rightarrow 0$ بنابراین $\pi(Q) \rightarrow R(Q)$ ، در نتیجه خواهیم داشت:

$$R(Q) \Rightarrow R'(Q) = MR = 0 \quad \text{حداکثر}$$

حال اگر توابع تقاضا و هزینه نهایی را بصورت زیر در نظر بگیریم:

$$D(=AR) = a - bQ$$

$$MC = c + dQ$$

در آن صورت خواهیم داشت:

$$TR = AR \cdot Q = aQ - bQ^2$$

$$MR = \frac{dR}{dQ} = a - 2bQ$$

$$MR = 0 \Rightarrow Q_r = \frac{a}{2b} \quad \text{مقدار تعادلی}$$

$$P_r = a - b\left(\frac{a}{2b}\right) \Rightarrow P_r = \frac{a}{2} \quad \text{قیمت تعادلی}$$

در زیر تاثیر مالیات بر حداکثر کننده درآمد مورد بررسی قرار می گیرد:

- مالیات بر واحد

برقراری مالیات بر واحد به میزان u ، تابع قیمت را به صورت زیر متاثر می کند:

$$AR_n = a - bQ - u$$

با توجه به درآمد متوسط خالص، می توان در آمد کل و درآمد نهایی را بدست آورد:

$$TR_n = AR_n \cdot Q = aQ - bQ^2 - uQ$$

$$MR_n = \frac{dTR_n}{dQ} = a - 2bQ - u$$

با توجه به مدل حداکثر کننده درآمد خواهیم داشت:

$$MR_n = 0$$

$$Q_t = \frac{a}{2b} - \frac{u}{2b} \quad \text{مقدار تولید تعادلی}$$

بنابراین، قیمت برای مصرف کنندگان برابر است با:

$$P_d = a - b\left(\frac{a}{2b} - \frac{u}{2b}\right) \Rightarrow P_d = \frac{a}{2} + \frac{u}{2}$$

روشن است که قیمت برای مصرف کنندگان پس از برقراری مالیات بر واحد، به اندازه نصف مالیات بر واحد افزایش می یابد. در این حالت، تعادل بازار در جایی تعیین می شود که درآمد نهایی خالص صفر است

$$MR_n(Q) = 0 \quad \text{یعنی}$$

– مالیات بر قیمت

از آنجا که برای بسیاری از مشاغل از قبیل پزشکی، وکالت و ... مالیات بر درآمد یا قیمت برقرار می‌گردد، لذا بحث مالیات بر قیمت در ادبیات مالیات بر مشاغل مورد بررسی قرار می‌گیرد. این مشاغل همانند بازار حداکثر کننده درآمد عمل می‌کنند. برقراری مالیات بر قیمت، با نرخ t درآمد متوسط خالص را به صورت زیر تغییر می‌دهد:

$$AR_n = (1-t)(a - bQ)$$

بنابراین، درآمد کل و درآمد نهایی به صورت زیر بدست می‌آید:

$$TR_n = AR_n \cdot Q = (1-t)(a - bQ)Q = (1-t)(aQ - bQ^2)$$

$$MR_n = \frac{dTR_n}{dQ} = (1-t)(a - 2bQ)$$

برای بدست آوردن مقدار تعادلی، درآمد نهایی را مساوی صفر قرار می‌دهیم:

$$Q_r^t = \frac{a}{2b}$$

ملاحظه می‌شود که مالیات بر قیمت تاثیری در سطح تولید و عرضه ندارد. بنابراین، هنگامی که پس از مالیات مقدار عرضه یا تولید تغییر نکند، قیمت برای مصرف‌کنندگان یا متقاضیان نیز تغییر نخواهد کرد و مالیات به مصرف‌کنندگان منتقل نمی‌شود بلکه کل مالیات به وسیله انحصارگر (عرضه کننده) حداکثر کننده درآمد پرداخت می‌شود.

۳-۲- جایگاه مالیات بر مشاغل در سیستم مالیاتی

سیستم مالیاتی به دو پایه اصلی مالیات تقسیم می‌شود که شامل پایه‌های درآمد و هزینه می‌باشد. مالیات بر مشاغل را می‌توان زیر مجموعه مالیات بر درآمد تلقی نمود. از زیر مجموعه‌های مالیات بر درآمد می‌توان به مالیات بر درآمد اشخاص یا مالیات بر مجموع درآمد نام برد. هر چند پایه‌های مالیاتی متأثر از نظریه‌های مشخص اقتصاد مالیات‌ها هستند، لیکن از قوانین مختلف که در هر کشور حاکم بر نظام مالیاتی است نیز تاثیر می‌پذیرند. بنابراین، می‌توان تفاوت‌هایی در رابطه با درآمدهای مختلف در سیستم‌های مالیاتی مختلف مشاهده نمود. این تفاوت‌ها در رابطه با مالیات بر درآمد مشاغل نیز وجود دارد اما باید توجه داشت که علی‌رغم وجود این تفاوت‌ها، جایگاه درآمد مشاغل در پایه مالیات بر درآمد کمتر دچار نوسان گردیده است.

مجموعه فعالیت‌های اقتصادی تولیدی را می‌توان به سه بخش شرکت‌ها، اشخاص حقوقی غیر شرکت و مشاغل تقسیم کرد. در واقع، می‌توان گفت بنگاه‌های اقتصادی یا شخصیت حقوقی دارند یا حقیقی. بنگاه‌های دارای شخصیت حقوقی از نظر قانون تجاری یا به شکل شرکت هستند یا به صورت غیر سهامی اداره می‌شوند. بنابراین، غیر از بنگاه‌های اقتصادی که از نظر شخصیت حقوقی تحت عنوان شرکت ثبت شده‌اند، دیگر بنگاه‌های اقتصادی که در بخش‌های صنعت، کشاورزی و خدمات قرار دارند شرایط مشابهی ندارند. بعضی از این بنگاه‌ها دارای شخصیت حقوقی هستند و در بخش عمده‌ای از این بنگاه‌ها مالکیت متعلق به یک فرد حقیقی است و تحت بنگاه‌های اقتصادی یا فعالیت‌های اقتصادی شخص حقیقی ثبت می‌شوند.

۳- جنبه‌هایی از موارد کاربردی مالیات بر مشاغل: تجربه برخی کشورها

کشورهای مختلف جهان با توجه به ساختار مالیاتی خود پایه‌های مالیاتی مورد نظر را انتخاب می‌کنند. این کشورها با توجه به پایه‌های مالیاتی متعدد اقدام به اجرای پایه مالیات بر مشاغل می‌نمایند. در حقیقت، پایه‌های مالیاتی متعدد شرایط اجرای مالیات بر مشاغل را در تمام کشورها مشخص می‌نماید. این پایه‌های مالیاتی شامل مالیات بر خویش‌فرمایی، مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر مجموع درآمد (مالیات بر درآمد شخصی) می‌باشند. در واقع، معرفی مالیات بر درآمد فعالیت‌های شخصی بر اساس پایه‌های فوق در بین کشورهای مختلف مطرح می‌باشد. این نکته حائز اهمیت است که گرایش یک کشور به یک پایه مالیاتی خاص گاهی به منظور کسب درآمد برای دولت صورت می‌گیرد. به همین دلیل، ملاحظه می‌شود برخی از کشورها به خصوص کشورهای در حال توسعه اقدام به جایگزینی پایه مالیاتی جدید نسبت به سایر پایه‌های مالیاتی می‌نمایند تا از این طریق به درآمدهای مورد نظر خود دست یابند. با این حال، باید توجه داشت که در کشورهای پیشرفته صنعتی که از نظام مالیاتی نسبتاً پیشرفته‌ای نیز برخوردارند گرایش به پایه مالیاتی همواره در جهت کسب درآمد نیست بلکه کارایی و اثر توزیعی و تخصیصی آن پایه مالیاتی از اهمیت بیشتری برخوردار است. این موضوع به خصوص در مورد کشورهای اتحادیه اروپا مصداق دارد. در این کشورها استفاده از پایه مالیات بر ارزش افزوده و جایگزینی آن با دیگر پایه‌های مالیاتی به دلیل کارایی بیشتر این پایه مالیاتی است.

در کشور آلمان مالیات بر مشاغل از طریق پایه مالیات بر گردش درآمد به دست می‌آید. به طور کلی، در آلمان سه پایه مختلف برای مالیات بر مشاغل شناسایی شده است: مالیاتی که از فعالیت‌های اقتصادی شهروندان آلمانی اخذ می‌شود، مالیات بر واردات از کشورهای عضو اتحادیه اروپا و مالیات بر واردات از کشورهای غیر عضو اتحادیه اروپا. در آلمان سهم مالیات بر درآمد و سود در یک دوره تقریباً ۳۰ ساله علی‌رغم آنکه روند نزولی (هرچند اندک) دارد اما با این حال همواره بیشترین سهم را در کل درآمدهای مالیاتی داراست. هرچند که مالیات بر درآمد و سود مهمترین پایه مالیاتی در نظام مالیاتی آلمان می‌باشد، با این حال مالیات بر ارزش افزوده نیز به تدریج جایگاه ویژه‌ای در این نظام مالیاتی به دست می‌آورد. هم‌اکنون نیز مالیات بر ارزش افزوده جایگزین مناسبی برای برخی از مشاغلی است که قبلاً در پایه مالیات بر مشاغل قرار می‌گرفتند. نکته مهم و قابل توجه در نظام مالیاتی آلمان این است که مالیات بر مشاغل از طریق پایه مالیات بر گردش درآمد بدست می‌آید.

کشور لهستان همانند بسیاری از کشورهای اروپایی تا قبل از معرفی مالیات بر ارزش افزوده از پایه مالیات بر گردش درآمد برای اخذ مالیات از فعالیت‌های اقتصادی افراد استفاده می‌نمود. تحولات اقتصادی در کشورهای اروپای شرقی و در راس آنها کشور لهستان از اوایل دهه نود میلادی آغاز شد و به تدریج اصلاحات اقتصادی در کلیه ساختارهای اقتصادی این کشورها شکل گرفت. طبیعی است که نظام مالیاتی این کشورها نیز دست خوش این تغییرات بنیادی شده باشد. در کشور لهستان از سال ۱۹۹۴ پایه مالیات بر گردش درآمد لغو و به تدریج مالیات بر ارزش افزوده جایگزین این پایه مالیاتی شد.

کشور پرتغال تا قبل از سال ۱۹۸۹ مالیات بر درآمد فعالیت‌های اقتصادی را بر اساس پایه مالیات بر گردش درآمد اجرا می‌نمود. در این پایه مالیاتی، نرخ‌های مالیات متفاوت بود و با توجه به نوع فعالیت اقتصادی خانوارها و درآمدهای آنها برقرار می‌شد. از سال ۱۹۸۹ این پایه مالیات لغو شد و کلیه خانوارهایی که تحت این پایه مالیات پرداخت می‌نمودند، از طریق مالیات بر درآمد اشخاص و مالیات بر شرکت‌ها مشمول پرداخت مالیات می‌شدند.

ترکیه در دو دهه گذشته اقدام به اتخاذ تغییرات ساختاری در اقتصاد نمود و با به کارگیری تیم اقتصادی با تجربه از اقتصاددانان کشور، سیاست‌گذاری‌های اقتصادی جدیدی را آغاز نمود. از جمله این سیاست‌های اقتصادی، اصلاح نظام مالیاتی است. مالیات‌های اصلی در ترکیه شامل

مالیات بر شرکت‌ها، مالیات بر درآمد، مالیات تکلیفی، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر بانک‌ها و بیمه‌ها و مالیات حق تمبر است. در این مجموعه از پایه‌های مالیاتی، صاحبان درآمد حاصل از فعالیت‌های اقتصادی اشخاص در دو پایه مالیاتی می‌توانند قرار گیرند. این دو پایه مالیاتی عبارتند از مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده. بخش اصلی فعالیت‌های اقتصادی اشخاص براساس قانون مالیات بر ارزش افزوده تحت این پایه مالیات قرار دارد. درآمد خرده فروشی، فعالیت و کسب و کار جزئی، درآمد کشاورزان خرده پا، واردات و ... همگی مشمول پایه مالیات بر ارزش افزوده هستند.

نظام مالیاتی کره جنوبی در مقایسه با کشورهای پیشرفته در آخرین رده‌های کارایی سهم مالیاتی از تولید ناخالص ملی قرار دارد. جهت‌گیری عمده نظام مالیاتی کره جنوبی برای اصلاح مالیاتی شامل مالیات بر درآمد، مالیات بر شرکت‌ها و به خصوص مالیات بر ارزش افزوده است. نظام مالیاتی کره جنوبی تا قبل از سال ۱۹۷۶ که سال معرفی سیستم مالیات بر ارزش افزوده است، از طریق پایه مالیات بر کسب و کار نقش مربوط به مالیات بر مشاغل را انجام می‌داد. پس از معرفی مالیات بر ارزش افزوده عمده پایه‌های دیگر مالیات از جمله مالیات بر کسب و کار لغو و مالیات بر ارزش افزوده جایگزین آن شد. با این حال، مالیات بر تلفن و تمبر و مالیات بر مشروبات الکلی ادامه یافت. مالیات‌های حذف شده غیر از مالیات بر کسب و کار عبارتند از مالیات بر کالاهای، مالیات بر تولیدات در بخش منسوجات، مالیات بر تولیدات در بخش پتروشیمی، مالیات بر برق، مالیات بر گاز، مالیات بر مسافرت و مالیات بر مواد غذایی.

۴- بررسی و تجزیه و تحلیل وضعیت مالیات بر مشاغل در ایران

در سیستم مالیاتی و در دو پایه اصلی درآمد و هزینه غیر از پایه مالیات بر ثروت، مالیات بر مشاغل را می‌توان از زیرمجموعه‌های مالیات بر درآمد تلقی نمود. مالیات بر مشاغل در زیرمجموعه پایه‌های مالیات بر درآمد در پایه مالیاتی درآمد اشخاص یا مالیات بر مجموع درآمد قرار می‌گیرد. از آنجا که پایه‌های مالیاتی هرچند متأثر از نظریه‌های مشخص و مستند اقتصاد مالیات‌ها است، اما از طریق قوانین مختلف که در هر کشور حاکم بر نظام مالیاتی است تعیین می‌شود. لذا تفاوت‌هایی در نحوه برخورد با درآمد مشاغل وجود دارد. با این حال، این تفاوت‌ها

کمتر جایگاه این نوع درآمد را در چارچوب مالیاتهای بر درآمد متاثر می‌کند. به عبارت دیگر چه درآمد مشاغل یا درآمد حاصل از خویش‌فرمایی در یک پایه مالیاتی مجزا عنوان شود یا در پایه مالیات بر مجموع درآمد یا مالیات بر اشخاص ادغام شود، مالیات بر مشاغل از زیر مجموعه‌های مالیات‌های بر درآمد تلقی خواهد شد.

در نظام مالیاتی غالب کشورهای جهان پایه مالیات بر شرکت‌ها وجود دارد که یکی از پایه‌ها و منابع اصلی مالیات‌ها را تشکیل می‌دهند. در نظام مالیاتی نحوه برخورد با دیگر بنگاه‌های اقتصادی چه به شکل شخصیت حقوقی و چه شخصیت حقیقی تفاوت‌هایی وجود دارد. در بعضی از نظام‌های مالیاتی، بخش بنگاه‌های اقتصادی که شکل شخصیت حقوقی غیر شرکتی را دارند تحت پایه مالیات بر گردش درآمد، بعضی درآمد ناخالص را پایه مالیات قرار می‌دهند و بعضی از نظام‌ها تقریباً مشابه پایه مالیات بر شرکت‌ها با آن مواجه می‌شوند.

در واقع شاید یکی از مهم‌ترین مزیت‌های سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده که به علت تکنیکی بودن کمتر برجسته شده است، این است که این سیستم مالیاتی می‌تواند کلیه بنگاه‌های اقتصادی را در همه بخش‌ها و به صورت‌های مختلف تحت پوشش قرار دهد. در نظام مالیاتی ایران، مالیات بر اشخاص حقیقی یا خویش‌فرمایان به صورت پایه مالیات بر مشاغل معرفی شده است. این پایه مالیاتی که تصویری از مالیات بر درآمد ناخالص را منعکس می‌کند، مشکلات اجرایی در جمع‌آوری درآمد مالیاتی ایجاد کرده است. به نظر می‌رسد که راه‌حل این مشکلات در دو راه کار قابل بررسی می‌باشد. اول معرفی مجدد پایه مالیات بر مجموع درآمد و قراردادن پایه درآمد مشاغل در مجموع درآمدها و دوم معرفی و گسترش مالیات بر ارزش‌افزوده تا آخرین حلقه فرآیند تولید و عرضه کالاها و خدمات.

پس از تصویب قانون مالیات‌های مستقیم در تاریخ ۲۸ اسفند ۱۳۴۵ مجموع پایه‌های مالیات‌های مستقیم از شکل کلی تقریباً متناسب با نظریه‌های مالیاتی برخوردار شد. فصل اول و ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم در چهار بند پایه مالیات بر درآمد یا مجموع درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی را معرفی می‌نماید. این ماده در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سوم اسفند سال ۱۳۶۶ نیز تقریباً با ساختاری مشابه و در پنج بند حفظ شده بود. باب دوم قوانین مالیاتی فوق پایه‌داری‌ها را مشمول مالیات نموده است. باب سوم پایه‌های مختلف مالیات بر درآمد را توضیح می‌دهد و جدول نرخ‌های تصاعدی برای مالیات بر درآمد را مطرح می‌نماید. باب چهارم به

معرفی مقررات مختلف بخصوص معافیت‌ها می‌پردازد و بالاخره باب پنجم سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی را معرفی می‌نماید.

علی‌رغم اینکه در باب اول و ماده ۱ در رابطه با پایه‌های مالیات بر درآمد بحث شده و نرخ‌های تصاعدی که برای عمده پایه‌های مالیات بر درآمد مطرح شده است، پایه‌های درآمد را به‌طور مجزا مشمول مالیات نموده است که ناشی از توجه قانون‌گذار به عدم امکان اجرای ماده یک قانون مالیات‌های مستقیم یعنی مالیات بر مجموع درآمد در کوتاه‌مدت است.

از آنجا که در عمده نظام‌های مالیاتی جهان و به خصوص کشورهای توسعه‌یافته بحث نقش مالیات در بهبود توزیع درآمد در چارچوب مالیات بر مجموع درآمد دیده می‌شود و صرفاً در مورد این پایه مالیاتی نرخ‌های تصاعدی و بالا برقرار می‌شود، لذا به نظر می‌رسد قانون‌گذار در سال ۱۳۶۶ به علت عدم امکان اجرای گسترده و کوتاه‌مدت مالیات بر مجموع درآمد (ماده ۱۲۹) نرخ‌های تصاعدی را برای پایه‌های متفاوت مالیات بر درآمدها به‌طور مجزا مدنظر قرار داده است. هرچند از نظر کارایی اقتصادی، نرخ‌های تصاعدی برای انواع درآمد که عمدتاً مربوط به درآمد حاصل از عرضه منافع تولیدی نظیر دستمزد و حقوق و سود شرکت‌ها است منجر به عدم کارایی خواهد شد.

برخلاف پایه‌های دیگر مالیات بر درآمد مانند مجموع درآمد، دستمزد و حقوق و سود شرکت‌ها که در غالب نظام‌های مالیاتی با عناوین مشابه حضور دارند، پایه مالیات بر مشاغل تحت عنوان پایه مستقل، کمتر در این نظام‌ها مشاهده می‌شود. به عبارت دیگر، آنچه تحت عنوان مالیات بر مشاغل در نظام مالیاتی ایران شناخته می‌شود در غالب نظام‌های مالیاتی تحت پایه‌های دیگر مالیات بر درآمد که عمدتاً پایه مالیات بر مجموع درآمد و پایه مالیات بر فروش یا درآمد ناخالص است ظاهر می‌شود. به‌طور کلی، پایه مالیات بر مشاغل از نظر فعالیت اقتصادی مشابه فعالیت‌های خویش‌فرمایی یا خرده‌بنگاهها تلقی می‌شود.

یکی از منابعی که دولت می‌تواند در فرآیند کسب درآمدهای خود به آن تکیه کند و در عین حال کمترین تبعات اقتصادی را در پی داشته باشد، درآمدهای مالیاتی است. اصولاً درآمدهای مالیاتی یکی از بهترین روش‌های جبران کسری بودجه است. استفاده از سیستم کارای مالیاتی ضمن اینکه به افزایش مالیات‌های دولت کمک می‌کند، می‌تواند بر کارایی و رشد شاخص‌های

توسعه اقتصادی نیز تاثیرگذار باشد. درآمدهای مالیاتی را می‌توان از طریق افزایش نرخ و ضرایب سیستم مالیاتی موجود و پوشش دادن تعداد بیشتری از مالیات‌دهندگان و پیش‌بینی انواع جدید مالیات‌ها افزایش داد. با این حال، باید به این نکته نیز توجه داشت که افزایش بیشتر نرخ‌های مالیاتی لزوماً نمی‌تواند کارساز باشد.

در ایران هرچند که تا قبل از اواسط دهه ۶۰، درصد درآمدهای مالیاتی در مقایسه با درآمدهای نفتی و کل درآمدهای دولت نسبتاً ناچیز بود اما پس از بحران نفتی سال‌های ۱۳۶۴ و ۱۳۶۵ که درآمدهای نفتی نیز به شدت افت نمود، درصد درآمدهای مالیاتی افزایش یافت و دولت به این نتیجه رسید که به درآمدهای مالیاتی توجه بیشتری نماید. از اولین سال‌های دهه هفتاد به بعد کل درآمدهای دولت افزایش یافت و سهم درآمدهای مالیاتی در کل درآمدها به رقم قابل‌توجهی رسید نکته قابل توجه این است که دولت به این باور رسیده است که باید سهم درآمدهای مالیاتی از کل درآمدها را افزایش دهد و طوری برنامه‌ریزی نماید که این سهم نسبتاً بالاها همواره استمرار داشته باشد.

این که پایه مالیات بر مشاغل چگونه در نظام مالیاتی تعریف می‌شود مسئله بسیار مهمی است و در جهت شناسایی مکان آن کمک می‌نماید. اما نکته مهمی که در اینجا وجود دارد این است که آثار این مالیات در اقتصاد رفاه چیست. به عبارت دیگر تحت تعاریف مختلف پایه مالیات بر مشاغل، چه تفاوت‌هایی از نظر آثار تخصیصی و توزیعی یعنی جانشینی و مکملی ایجاد می‌شود. از نظر آثار تخصیصی، مالیات‌ها می‌توانند آثار مشابه داشته باشند که می‌توان آنها را جانشین تخصیصی نامید در حالی که از نظر تخصیص منابع بحث مکمل‌بودن مفهوم روشنی ندارد. آثار تخصیصی یا در جهت بهبود کارایی است و یا در جهت تخریب آن. در نتیجه، مالیات‌ها یا آثار هم‌جهت دارند که همان مفهوم جانشینی است و یا اینکه می‌توانند آثار تخصیصی در جهت مخالف یکدیگر داشته باشند.

از نظر آثار توزیعی، مالیات‌ها منابع درآمدی را از بخش خصوصی به بخش دولتی منتقل می‌کنند. در این انتقال آثار توزیعی درون بخش خصوصی نیز مطرح است. این موضوع که چه گروهی از جامعه پرداخت‌کننده اصلی مالیات هستند حائز اهمیت است و در زمره آثار توزیعی مالیات تلقی می‌شود. اگر پرداخت‌کنندگان نهایی مالیات در دو پایه مالیاتی مشابه باشند، این مالیات‌ها جانشین توزیعی یکدیگر تلقی می‌شود. از طرف دیگر، مالیات‌هایی وجود دارند که

پرداخت کنندگان آن فصل مشترک عمده‌ای ندارند و مکمل یکدیگر در پوشش مالیاتی تلقی می‌شوند. هنگامی که پایه‌های مالیاتی جانشین توزیعی یکدیگر باشند، مالیات مضاعف برقرار می‌شود.

مالیات بر مشاغل که در ایران در پایه مالیاتی درآمد اشخاص یا مالیات بر مجموع درآمد قرار می‌گیرد، از جمله مالیات‌های بردرآمد است که کمتر مورد توجه قرار گرفته است. اصولاً مشکلاتی که در زمینه تعیین ضرایب مالیاتی و جمع‌آوری مالیات بر درآمد مشاغل وجود دارد موجب گردیده است قانون‌گذار توجه خود را به سمت مالیات بر شرکت‌ها و مالیات بر اشخاص متمرکز نماید و این حوزه از مالیات‌ها را کمتر در برنامه‌های خود مدنظر قرار دهد. به دلیل تنوع زیاد و مشکلات تعیین درآمد، هزینه و سود مشاغل، عملاً وضعیتی به وجود آمد که تعیین ضرایب مالیاتی از دقت و تمرکز کافی برخوردار نشود و بعضاً رسیدن به درآمدهای مالیاتی مطلوب دچار ابهام گردد.

سازمان امور مالیاتی با انتشار کتابچه ضرایب مالیاتی که حاصل توافق نمایندگان کمیسیون تعیین ضرایب مالیاتی است سعی می‌کند، قوانین مالیاتی را شفاف‌سازی نماید و به اطلاع عموم برساند. این کتابچه نشان می‌دهد که حجم و ضرایب مالیاتی مشاغل مختلف از پیچیدگی و گستردگی زیادی برخوردار است و اصولاً نحوه تعیین آن و روند تغییرات این ضرایب سؤالات بسیاری را ایجاد نموده است.

قبل از مشخص نمودن مبنای تعیین ضرایب مالیات بر مشاغل لازم است ابتدا ضرایب مالیاتی تعریف و مشخص شود. برای تعیین این ضرائب از چه ضوابطی استفاده می‌شود. ضرایب مالیاتی عبارت است از ارقام مشخصه‌ای که حاصل ضرب آنها در قرینه مالیاتی در موارد تشخیص علی‌الرأس، درآمد مشمول مالیات تلقی می‌گردد. طبق تبصره ماده ۱۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم، چنانچه به چند قرینه اعمال ضریب شود، معدلی که از نتایج اعمال ضرایب بدست می‌آید درآمد مشمول مالیات خواهد بود. قرائن مالیاتی نیز عبارت است از عواملی که در هر رشته از مشاغل با توجه به موقعیت شغلی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به طور علی‌الرأس به کار می‌رود.

در خصوص تعیین ضرایب مالیاتی هر یک از بخش‌های اقتصادی کمیسیونی مرکب از نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، شورای مرکزی اصناف در مورد اصناف، سازمان نظام پزشکی در مورد مشاغل وابسته به پزشکی، اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران، مجمع امور صنفی تولیدی خدمات فنی تهران و مجمع امور صنفی توزیعی و خدماتی تهران تشکیل می‌گردد.

۵- طراحی راه‌کار اقتصادی جهت تعیین مالیات بر مشاغل

با توجه به توضیحاتی که داده شد، آنچه در نظام مالیات ایران تحت پایه مالیات بر مشاغل تعریف می‌شود تحت دو پایه مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر مجموع درآمد قرار می‌گیرد و با توجه به روش مورد استفاده در هر مورد از پایه‌های دوگانه مالیاتی فوق مشمول مالیات می‌شوند. در نتیجه، چنانچه توضیح داده شد پایه مالیات بر مشاغل حذف و با تعریف پایه‌های مالیات بر مجموع درآمد و ارزش افزوده کلیه فعالیت‌های اقتصادی غیر شرکتی مشمول مالیات خواهند شد. این نوع طبقه‌بندی موجب می‌گردد آثار توزیعی و آثار تخصیصی مالیات بیشتر شود و در نتیجه کارایی سیستم مالیاتی افزایش یابد.

۵-۱- جایگزینی پایه‌های مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر مجموع درآمد

به دلیل نارسایی‌هایی که در روند اجرا و اخذ مالیات بر مشاغل در ایران وجود دارد، بهتر است پایه مالیات بر مشاغل به سمت دو پایه مالیاتی دیگر یعنی پایه‌های مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر مجموع درآمد سوق داده شود. مالیات بر ارزش افزوده همان نقش مالیات بر سود بنگاه‌ها را دارد که به شکل مالیات بر سود خالص و سود ناخالص تعریف می‌شود.

برقراری مالیات بر سود یا ارزش افزوده بنگاه‌های اقتصادی غیر از شرکت‌ها که بسیار زیاد هستند، به صورت مجزا و مستقل هزینه اجرایی و کنترلی قابل ملاحظه‌ای را به وجود می‌آورد که تقریباً اجرای آن را براساس رسیدگی دفاتر و حساب‌ها ناممکن می‌کند. به همین دلیل، برخی از کشورها در آغاز استفاده از مالیات بر ارزش افزوده این مالیات را در حلقه اول فرآیند تولید و مصرف قرار دادند و سپس آن را تا مراحل بالاتر و حلقه انتهایی فرآیند تولید تا مصرف تعمیم دادند. از آنجا که فرآیند تولید تا مصرف در حلقه آخر خود به بازار عرضه و تقاضای کالاها و

خدمات ختم می‌شود، این امکان نیز فراهم شد که این پایه مالیاتی تا سرحد مالیات بر مصرف و فروش یا مالیات بر بازارها نیز گسترش یابد. بدین ترتیب، مزایا و کارایی این پایه مالیاتی در نظام‌های مالیاتی روز به روز آشکارتر شد و با سرعت قابل توجه در کشورهای مختلف جهان مورد استفاده قرار گرفت.

در روند شکل‌گیری و جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای دیگر پایه‌های مالیاتی، گسترش پایه مالیات بر ارزش افزوده به سطح خرده فروشی یا بازار کالاها و خدمات مصرفی بسیار با اهمیت می‌باشد. گستردگی استفاده از مالیات بر ارزش افزوده نسبت به مالیات بر مصرف، واردات و سود شرکت‌ها، به مزایا و کارایی بیشتر این پایه مالیاتی بر می‌گردد. مزیت اول از دیدگاه نظری است که مالیات بر بازار (ارزش افزوده) نسبت به مالیات بر سود و درآمد دارد. در کنار این گسترش پایه مالیاتی، کاهش نرخ و فشار مالیاتی نیز مطرح می‌گردد. مزیت دوم از دیدگاه اجرایی است. مالیات بر ارزش افزوده امکان کنترل اجرایی و جلوگیری از فرار مالیاتی را فراهم می‌آورد. در هر صورت، جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات‌های دیگر یا به لحاظ جلوگیری از مالیات‌های تکراری است و یا برای افزایش کارایی اقتصادی نظام مالیاتی صورت می‌گیرد.

پایه مالیاتی دیگری که در رابطه با جایگزینی مالیات بر مشاغل مطرح می‌گردد، مالیات بر مجموع درآمد است. بنگاه‌های کوچکی که مالکیت شخصی دارند می‌توانند تحت پایه مالیات بر مجموع درآمد قرار گیرند و درآمد حاصل از فعالیت اقتصادی آنها نیز با دیگر درآمدها جمع می‌شود و پایه مالیات بر مجموع درآمد را تشکیل می‌دهد. به ویژه در مورد بنگاه‌های خدماتی که هزینه‌های سرمایه‌گذاری ثابت آنها نسبتاً کمتر است و همچنین مواد اولیه مورد استفاده آنها نیز دارای ارزش زیاد نیست، استفاده از پایه مالیات بر مجموع درآمد بسیار مناسب می‌باشد.

مالیات بر مجموع درآمد را شاید بتوان کانون نظام مالیاتی، به خصوص در رابطه با اجرای سیاست‌های توزیع درآمد و کاهش فقر تلقی نمود. به علاوه، این نوع مالیات ابزاری برای اجرای قانون مالی مبارزه با پولشویی قاچاق و فساد تلقی می‌گردد. به طور کلی، در مجموع پایه‌های عمده مالیاتی که ناشی از درآمد (یعنی جریان حاصل از ثروت)، مصرف یا هزینه است، مالیات بر مجموع درآمد برای اجرای نرخ‌های تصاعدی پایه مالیاتی مناسب تری است. اصولاً اجرای سیستم مالیات‌های تصاعدی به خصوص با نرخ‌های نهایی تصاعدی، برای پایه مالیات بر مصرف و هزینه قابل اجرا نیست.

مالیات‌های عمومی در بهبود توزیع درآمد و کاهش فقر نقش مثبتی ایفا نمی‌کنند. از طرف دیگر، باید توجه داشت که مالیات بر درآمد به استثنای مالیات بر مجموع درآمد که عمدتاً شامل مالیات بر حقوق و دستمزد و مالیات بر سود شرکت‌ها است، مالیات در بازار نهاده‌ها تلقی می‌شود و غالباً موجب تخصیص ناصحیح و غیرمؤثر منابع می‌شود و کارایی اقتصادی را نیز به شدت تحت تأثیر قرار می‌دهد. این مالیات‌ها بازده خالص نهاده‌ها را کاهش خواهد داد و اگر با نرخ تصاعدی برقرار شود، آثار مخرب شدیدتری خواهد داشت.

آثار مالیات بر مجموع درآمد در انتخاب بین مصرف و پس انداز بروز می‌کند اما اثر مستقیم و زیادی بر نهاده‌های کار و سرمایه ندارد. مجموع درآمد نتیجه کلیه درآمدهای اشخاص از منابع مانند سرمایه، کار، اجاره و غیره است و منعکس‌کننده وضعیت کلی سطح رفاه و درآمد اشخاص است بنابراین، روشن است که اگر مالیات تصاعدی بر مجموع درآمد برقرار شود، در بهبود توزیع درآمد جامعه به خوبی مؤثر خواهد بود.

۵-۲- برآورد درآمد از طریق بازار

جهت برآورد درآمد از طریق بازار نظریه اقتصادی سود فعالیت‌های اقتصادی مدنظر است. مالیات بر چنین مشاغلی را می‌توان در زمره مالیات بر بازار حداکثرکننده درآمد مورد بررسی قرار داد. در این بازار یک عرضه‌کننده و تعداد کافی متقاضی وجود دارد اما عرضه‌کننده به جای اینکه حداکثر کننده سود باشد، در جستجوی حداکثر درآمد یا تولید است. براساس این نظریه برخی از بنگاه‌ها در جستجوی حداکثر سود نیستند بلکه درآمد حاصل از فروش را حداکثر می‌کنند. معمولاً حداکثر کردن درآمد، محدود به حفظ سطح قابل قبول و حداقل از سود می‌باشد.

درشرایطی که درآمد با تخمین زیرین قابل تبدیل به سود است، مسئله به تعیین و برآورد درآمد خلاصه می‌شود. برای هرگونه برآورد درآمد از طریق بازار، دو شرط اساسی باید برقرار باشد. شرط اول این است که بازار رقابتی باشد و شرط دوم اینکه بازار همگن باشد. هنگامی که بازار رقابتی باشد، بنگاه‌های موجود در جایی تولید می‌کنند که حداکثر سود را به‌دست خواهند آورد و لذا تولید در نقطه بهینه صورت خواهد گرفت. مصرف‌کنندگان نیز در بازار رقابتی به شکلی عمل می‌کنند که حداکثر مطلوبیت را کسب کنند. همگن بودن بازار به این معنی است که بنگاه‌های تولیدکننده از اندازه‌های تولیدی تقریباً یکسانی برخوردار و تکنیک تولید یکنواختی

داشته باشند. این یکنواختی در اندازه و تکنیک تولید موجب می‌گردد که بتوان درآمد بنگاه‌ها را به درستی تخمین زد.

براساس شرایط بازار رقابتی، به راحتی می‌توان سود را به دست آورد مشروط بر اینکه اطلاعات کاملی از درآمد و هزینه بنگاه داشته باشیم. درحقیقت سود، مابه‌التفاوت درآمد و هزینه بنگاه است که در صورت وجود اطلاعات دقیق قابل دستیابی است. اما توجه به این نکته حائز اهمیت است که این مسئله هنگامی اتفاق می‌افتد که بازار رقابتی و اطلاعات مورد نیاز از درآمد و هزینه بنگاه قابل دستیابی باشد. اما نکته مهم این است که بازار غالباً در شرایط رقابتی نیست.

۵-۳- برآورد هزینه و سود بر اساس اطلاع از درآمد

این امکان وجود دارد که در صورت وجود اطلاعات کافی در مورد فروش مشاغل در بانک اطلاعات سازمان مالیاتی و کنترل جریان وجوه، برآورد نزدیکی از درآمد یک شغل یا گروه مشاغل موجود باشد. در این صورت برآورد هزینه فرآیند تولید و عرضه نقش کلیدی خواهد داشت. در جهت تهیه برآورد مناسب از هزینه، وقتی اسناد و اطلاعات و آمار مثبت از رقم هزینه واقعی وجود ندارد، تخمین سرمایه می‌تواند مفید و مؤثر باشد.

برآورد و حتی تعیین دقیق سرمایه فیزیکی دشوار نیست و در بیشتر موارد به سادگی قابل حصول است. اما جهت برآورد سرمایه انسانی طراحی مدل اقتصادی ضروری است. بهترین روش‌شناسی جهت برآورد سرمایه انسانی را می‌توان در چارچوب نظریه سرمایه انسانی گری^۱ بکر یافت.

۵-۳-۱- مدل سرمایه انسانی گری بکر

گری بکر مدل سرمایه انسانی را در چارچوب نظریه جدید رفتار مصرف‌کننده و تخصیص زمان مطرح می‌نماید. او تخصیص زمان و کالاها را در طول یک دوره زمانی را بین سه بخش اصلی مصرف، سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی و مشارکت در نیروی کار مورد بحث قرار می‌دهد. در

^۱ Becker/ Gargas. (1976) The Economic Approach to Human Behavior. The university of chicago press
- Gary S. Becker

این نظریه، تخصیص صرفاً در یک لحظه از زمان بین انواع مختلف مصرف و استفاده‌های مختلف از زمان مورد بررسی قرار گرفته است. بنابراین، نظریه به تجزیه و تحلیل تصمیمات اتخاذ شده در طول زمان و سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی می‌پردازد.

برآورد و تعیین سرمایه فیزیکی تقریباً همیشه قابل دسترس است، اما در غالب موارد سرمایه انسانی را نمی‌توان برآورد نمود. به همین دلیل استفاده از روش سرمایه انسانی گری بکر ما را قادر می‌سازد تا بتوانیم نسبتاً دقیق سرمایه انسانی مشاغل را برآورد نماییم. پس از برآورد سرمایه انسانی و با استفاده از نرخ سود یا بازده سرمایه می‌توان هزینه عامل اقتصادی یا هزینه عرضه را برآورد نمود. بازده سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی، ناشی از افزایش بهره‌وری کار است. بنابراین سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی، هزینه‌های مستقیم و درآمدهای از دست رفته، هزینه‌های سرمایه‌گذاری و مقدار افزایش بهره‌وری کار، بازده سرمایه‌گذاری را شکل می‌دهند. نرخ بازده سرمایه‌گذاری را می‌توان از برابر کردن ارزش‌های حال جریان‌های درآمدی که از آموزش و بدون آن کسب می‌شود، به دست آورد. بدین لحاظ اگر بازده سرمایه از نرخ بهره بازار آزاد بیشتر باشد، سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی قابل توجیه می‌باشد.

پس از برآورد سرمایه فیزیکی یا سرمایه انسانی و در برخی موارد هر دو سرمایه، گام بعدی انتخاب بهترین نرخ بازده سرمایه است که بتواند هزینه عامل اقتصادی یا هزینه عرضه را برآورد نماید. از آنجا که نرخ سود یا بازده سرمایه را نمی‌توان به راحتی به دست آورد، می‌توان از جایگزین‌های مناسب آنها مانند نرخ بهره بانکی، نرخ سود اوراق مشارکت، نرخ بهره بازار، رشد برخی شاخص‌ها و سرقفلی استفاده نمود.

مرحله بعدی تعیین میزان نوع سرمایه (فیزیکی یا انسانی) در مشاغل است. در برخی از مشاغل، هزینه فیزیکی نقش اصلی را دارد و در مواردی سرمایه انسانی است که عمده‌ترین بخش سرمایه را تشکیل می‌دهد و البته در مواردی نیز ترکیبی از این دو نوع مشاهده می‌شود. جواهر فروشی، عرضه‌کننده کالاهای بادوام خانگی، فروشنده مبل و ... مثال‌هایی از مورد اول (سرمایه فیزیکی) هستند، درحالی که حقوق‌دان، پزشک متخصص داخلی و ... می‌توانند مثال‌هایی از سرمایه انسانی باشند. مشاغلی نیز هستند که ترکیب نزدیکی از دو نوع سرمایه فیزیکی و انسانی را دارند که در این مورد می‌توان به متخصص رادیولوژی یا دندان‌پزشک اشاره نمود که

علاوه بر سرمایه انسانی قابل توجهی که دارند باید سرمایه فیزیکی زیادی نیز برای شغل خود فراهم نمایند.

آنچه در اینجا قابل تأمل و بررسی است این است که برای هر سه مورد فوق نمی‌توان صرفاً یک نرخ مالیاتی ثابت مشخص نمود. بدیهی است مشاغلی که در آنها سرمایه انسانی نقش غالب را دارد (پزشک و حقوق‌دان) به دلیل سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی و لذا بهره‌وری بالا باید مالیات کمتری نسبت به مشاغلی بپردازد که صرفاً سرمایه فیزیکی بالایی دارد (جواهر فروشی، عرضه کننده کالاهای بادوام خانگی و فروشنده مبل).

۶- تجزیه و تحلیل ضرایب مالیاتی مشاغل طلافروشی، داروخانه، مهندسان مشاور و فعالیت پیمانکاری مطالعه موردی

پس از تبیین مبانی نظری مالیات بر مشاغل، اکنون می‌توان با استفاده از داده‌های موجود و کار میدانی به نرخ یا نرخ‌های مالیاتی خاصی رسید که در وهله اول بیانگر میزان سود واقعی هر شغل باشد. زیرا آنچه در حال حاضر انجام می‌پذیرد اعمال نرخ مالیات بر مشاغل، بر میزان درآمد برآوردی شغل است که چندان قابل دفاع نمی‌باشد. برخی از مشاغلی که درآمد بالایی دارند چنانچه از سرمایه فیزیکی بیشتری استفاده نمایند به دلیل میزان بالای هزینه احتمالاً سود کمتری را نشان می‌دهند و چنانچه از سرمایه فیزیکی کمتری برخوردار باشند یعنی دارای هزینه پایین‌تری باشند، نرخ سود بالاتری را تجربه می‌کنند. بدین لحاظ اعمال نرخ یکسان مالیات بر مشاغل برای شغل‌هایی که درآمد بالایی دارند اما از هزینه‌های متفاوتی برخوردار هستند، از منظر صحیح اقتصادی تبعیت نمی‌کند، زیرا این مشاغل نرخ سود برابری را نشان نمی‌دهند. برای اجتناب از این مسئله ۴ شغل از مشاغل مربوط به مالیات بر مشاغل انتخاب و صرفاً در مورد نرخ‌های مالیاتی این ۴ شغل بررسی‌های خاصی صورت می‌گیرد. با این حال این توضیح ضروری است که بررسی‌های انجام شده در مورد این ۴ در مقیاس کوچک و آزمایشی است و بررسی‌های همه‌جانبه در این زمینه و برای سایر مشاغل نیاز به کار تحقیقی جامع‌تر با فرصت زمانی بیشتر و هزینه‌های تحقیقی بالاتر نیاز خواهد داشت.

جهت شروع کار ابتدا پرسشنامه ای طراحی شد و از آنجایی که در پژوهش های میدانی یکی از مهم ترین بخش های کار تعیین حجم نمونه است، مرحله بعدی پژوهش بر تعیین حجم نمونه متمرکز گردید. برای تعیین حجم نمونه به گونه ای عمل شد که برآورد میانگین جامعه از روی میانگین نمونه دارای کمترین خطا باشد. برای تعیین تعداد نمونه از قضیه حد مرکزی، فاصله اطمینان بین میانگین های جامعه و نمونه، اشتباه استاندارد توزیع میانگین ها و خطای استاندارد برای فاصله اطمینان استفاده شد. هرچند در تعیین حجم نمونه، باید نمونه را طوری در نظر گرفت که به دقت مورد نیاز برسد، اما معمولاً در پژوهش های میدانی محدود، تعیین تعداد نمونه ها به یکی از دو پارامتر برآورد میانگین جامعه « μ » و برآورد نسبت صفت متغیر در جامعه « P » بستگی دارد. برای پارامتر μ اگر حجم نمونه بهینه باشد، امکان دستیابی به دقت معین در برآورد μ را ممکن می سازد و برای پارامتر P ، اگر P را مساوی $\frac{1}{2}$ در نظر بگیریم، آنگاه مقدار واریانس به حداکثر خود یعنی 0.25 ($p \times q = 0.5 \times 0.5 = 0.25$) خواهد رسید که در آن صورت تعداد مورد نیاز نمونه به دست خواهد آمد. برای این پژوهش میدانی نیز حجم نمونه بر اساس روش کوکران^۱ محاسبه گردید:

$$n = \frac{Nt^2 pq}{Nd^2 + t^2 pq}$$

که در آن

N : جمعیت آماری

t : مقدار t در جدول توزیع t در سطح احتمال ۹۵٪ ($t = ۱/۹۶$)

p : نسبت وجود صفت در جامعه آماری ($p = ۰/۵$)

q : نسبت عدم وجود صفت در جامعه آماری ($q = ۰/۵$)

d : سطح خطا (دقت احتمالی مطلوب) ($d = ۰/۱$)

بدین ترتیب حجم نمونه برای طلافروشی $n=92$ ، برای داروخانه $n=91$ ، برای مهندسان مشاور $n=86$ و برای فعالیت پیمانکاری $n=91$ به دست آمد. روش نمونه گیری نیز بر اساس روش نمونه گیری طبقه ای متناسب با حجم نمونه بود و پرسشگران با حضور در محل و با کمک شاغلان مورد نظر نسبت به تکمیل پرسشنامه اقدام نمودند.

¹ Chocran

پس از تکمیل پرسشنامه‌ها، مراحل بعدی کار شامل بازبینی، کدبندی و ورود اطلاعات و کار ویرایش و پردازش اطلاعات توسط نرم‌افزار SPSS انجام گرفت. پردازش اطلاعات به دو صورت آمار توصیفی و آزمون فرضیه‌ها به عمل آمد.

نتایج حاصل از تکمیل پرسشنامه هرچند که بیانگر برخی ناهمگونی‌ها در پاسخ‌ها و ناپایداری در نوع نگرش شاغلان بود، با این حال تا حدود زیادی ما را در چگونگی تعیین و محاسبه نرخ‌های مالیات بر مشاغل یاری خواهد نمود. هدف اولیه از طراحی این پرسشنامه‌ها در این خلاصه می‌شود که دریابیم میزان هزینه ثابت، هزینه جاری، سهم سرمایه‌های فیزیکی و انسانی و نرخ سود مورد انتظار شاغلان هر شغل چه قدر می‌باشد. جلسات هماهنگی با کارشناسان سازمان امور مالیاتی تا حدودی جهت‌گیری طرح سوالات را تغییر داد. با این حال در صورت ارائه پاسخ‌های صحیح، می‌توانستیم نسبت به برآورد نسبی نرخ‌های مالیاتی امیدوار باشیم. به نظر می‌رسد نوع نگرش پرسش‌شوندگان، میزان تحصیلات، شرایط اقتصادی کشور، دغدغه‌های کاری آنها و اهمیتی که آن‌ها به چگونگی پاسخ‌گویی به سوالات داشتند کاملاً در تکمیل پرسشنامه دخیل بود و گاهی نیز برخی از شاغلان اطلاعات نادرستی در تکمیل پرسشنامه گنجانده‌اند. بنابراین با قاطعیت نمی‌توان نسبت به درستی نتایج حاصل از پرسشنامه‌ها و تجزیه و تحلیل آنها اظهارنظر نمود، لیکن می‌توان نتایج قابل طرح و قابل تاملی را به شرح ذیل کشف و مطرح نمود:

۱- برای دستیابی به هزینه فیزیکی شغل موردنظر، سرمایه مورد نیاز جهت ایجاد شغل زمینه مطلوبی را جهت برآورد آن فراهم می‌نماید که با استفاده از ارزش آپارتمان قابل خریداری می‌توان آن را آزمون نمود. شاغلان طلافروشی و پیمانکاری سعی کردند میزان سرمایه مورد نیاز را کمتر از حد برآورد نمایند که در این میان طلافروشان با ارائه رقم بسیار پایین، نادرستی اطلاعات ارائه شده را بیشتر مورد تایید قرار دادند. قاعدتاً آزمون شاخص تست هزینه ثابت باید پاسخ‌های اولیه را تایید کند، اما متراژ آپارتمان‌های ارائه شده، بیشتر بیانگر سهم بالای سرمایه فیزیکی در دو شغل طلافروشی و پیمانکاری و سهم بالای نیروی انسانی در دو شغل داروخانه و مهندسان مشاور است. به نظر می‌رسد تکیه بر این معیار (متراژ آپارتمان) می‌تواند تا حدود زیادی برآورد نسبتاً صحیحی از سهم سرمایه‌های فیزیکی و انسانی این ۴ شغل ارائه دهد.

۲- علی‌رغم آنچه واقعیت دارد و در رفتارهای طلافروشان نیز به وضوح دیده می‌شود، شرایط بازار کار در این شغل بسیار رقابتی است، درحالی‌که نتایج حاصل از تکمیل پرسشنامه شرایط رقابتی این شغل را از ۳ شغل دیگر کمتر نشان می‌دهد. به نظر می‌رسد طلافروشان به دلیل نوع کاری که انجام می‌دهند، زمانی که برای پاسخ دادن به سوالات صرف کردند، میزان تحصیلات و... نسبت به پاسخ‌های صحیح با سختی و انعطاف‌ناپذیری زیاد برخورد کرده‌اند.

۳- هر چند که در میزان نرخ سود مورد انتظار در تمامی شغل‌ها تا حدود زیادی تورش وجود دارد، در رابطه با شغل طلافروشی به نظر می‌رسد پاسخ‌دهندگان آگاهانه به نرخ اشاره کرده‌اند که جای هیچ‌گونه توجیه و دفاعی را باقی نمی‌گذارد. اگر دقت کنیم می‌بینیم این نرخ سود مورد انتظار حتی از نرخ تورم نیز پایین‌تر است. اگر به شاخص‌های هزینه ثابت و متراژ آپارتمان در شغل طلافروشی نگاه کنیم می‌بینیم که این ناهمگونی در این ارقام نیز به چشم می‌خورد. با این حال سایر شاخص‌ها نشان می‌دهد که نرخ سود مورد انتظار این شغل به مراتب بیشتر از رقمی است که آنها اظهار داشته‌اند.

۴- آنچه حائز اهمیت است این است که مالیات (نرخ مالیاتی) از درآمد شاغلان اخذ می‌شود نه از سود شغل مورد نظر. آنچه باید مورد توجه قرار گیرد این است که در صورت داشتن نرخ سود، می‌توان نسبت به اخذ نرخ مالیات بر مشاغل بحث نمود. در حال حاضر نرخ‌های مالیاتی بر درآمد شاغلان اخذ می‌شود که با توجه به عدم اطلاع از هزینه‌ها (سهم سرمایه‌ها یا هزینه‌های فیزیکی و انسانی) نمی‌تواند چندان قابل توجیه باشد.

۵- اگر این شاخص‌های چهارگانه را ملاک عمل قرار دهیم به‌ویژه شاخص متراژ آپارتمان که به‌نظر می‌رسد واقعی‌تر باشد و سهم سرمایه‌های فیزیکی و انسانی مشاغل را به خوبی نشان می‌دهد، می‌توان برای دو شغل مهندسان مشاور و داورخانه که سهم سرمایه انسانی بالاتر و در مقابل سرمایه فیزیکی پایین‌تری دارند، حداقل نرخ مالیاتی را پیشنهاد داد. بدین منظور برای شغل مهندسان مشاور با نرخ مالیاتی حداقل A آغاز می‌کنیم و شغل داروخانه دارای نرخ معادل A ۱/۲ خواهد بود. برای دو شغل طلافروشی و فعالیت پیمانکاری که دارای سهم سرمایه فیزیکی بالاتر و سرمایه انسانی پایین‌تر هستند، این نرخ‌های مالیاتی بیشتر خواهد بود. براساس شاخص‌های حاصل از طلافروشی با نرخ معادل A ۱/۸ و فعالیت پیمانکاری با نرخ معادل

۲A در طبقه شغل‌هایی قرار می‌گیرند که به دلیل بالا بودن سهم سرمایه فیزیکی نرخ‌های مالیاتی بالاتری را تجربه خواهند کرد.

۷- نتیجه‌گیری

اجرای مالیات بر مشاغل در هر نظام مالیاتی از طریق استفاده از یک یا چند پایه مالیاتی به اجرا در می‌آید. تجزیه و تحلیل مالیات بر مشاغل و نقش آن در سیستم مالیاتی و اقتصاد ایران این نتیجه را در پی دارد که اصولاً سهم مالیات بر مشاغل در کل درآمدهای مالیاتی قابل توجه نبود و از ثبات لازم نیز برخوردار نمی‌باشد. اگر مالیات بر مشاغل به هر شکلی برقرار شود باید به تأثیر آن بر تخصیص منابع (آثار تخصیصی مالیات) توجه شود. از آنجا که مالیات می‌تواند بازده فعالیت شغلی را تحت تأثیر قرار دهد، تغییر در نرخ نسبی مالیات بر مشاغل مختلف می‌تواند موجب تغییر در شغل شود. به عبارت دیگر اگر نرخ‌های نسبی مالیات، در درآمد مشاغل متفاوت باشد، موجب تغییر شغل بر خلاف بازده واقعی فعالیت اقتصادی می‌شود. به عنوان مثال اگر شرایط اقتصادی بازار که ناشی از برخورد عرضه و تقاضا در یک شغل است و متاثر از وضعیت واقعی اقتصادی است بازده بالاتری را برای این شغل ایجاد نماید با نرخ مالیاتی بالاتر، بازده خالص کاهش می‌یابد و در شرایطی که نیاز به این نوع تغییر شغل بیشتر است فعالان این فعالیت اقتصادی به شغل دیگری با بازده اقتصادی پایین‌تر اما بازده خالص بالاتر تغییر شغل خواهند داد. این وضعیت می‌تواند به تخصیص غیر مؤثر و ناکارآمد منابع منجر شود.

علاوه بر این آثار توزیعی مالیات نیز همواره بخشی از ادبیات مالیات بر مشاغل را به خود اختصاص می‌دهد. این نکته که چه گروهی از جامعه پرداخت کننده اصلی مالیات هستند و مالیات بر مشاغل ممکن است یک گروه خاص یا نهاد را هدف قرار دهد از مهم ترین مباحث آثار توزیعی مالیات بر مشاغل تلقی می‌گردند.

هر چند که در غالب کشورهای در حال توسعه جایگزینی یک پایه مالیاتی جدید به جای دیگر پایه‌های مالیاتی عمدتاً به دلیل کسب درآمد بیشتر بود، لیکن در بیشتر کشورهای صنعتی و تعداد معدودی از کشورهای در حال توسعه به کارگیری پایه مالیاتی همواره در جهت کسب درآمد بیشتر نیست بلکه کارایی و اثرات تخصیصی و توزیعی آن پایه‌های مالیاتی از عمده‌ترین دلایل

انتخاب پایه مالیاتی به شمار می‌رود. کشورهای مختلف با توجه به ساختار مالیاتی خود، پایه‌های مالیاتی مورد نظر را بر می‌گزینند. در حقیقت این پایه‌های مالیاتی هستند که چگونگی به کارگیری مالیات بر مشاغل را مشخص می‌نمایند. آنچه ادبیات مالیات بر مشاغل بیان می‌کند و تجارب کشورهای مختلف بر آن تأکید می‌نماید هم چنانکه قبلاً نیز اشاره شد این است که این پایه‌های مالیاتی شامل مالیات بر خویشتن فرمایی، مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر مجموع درآمد می‌باشد که هر کشور با توجه به ساختار مالیاتی خود و اهداف مالیاتی به یک یا چند پایه مالیاتی متوسل می‌شود.

از آنجا که در اقتصاد ایران تقریباً آخرین حلقه توزیع کالاها و خدمات در بخش خویش فرمایان یا مشاغل انجام گرفته است و حتی خویش فرمایان در حلقه‌های غیر انتهایی نیز قرار دارند، به نظر می‌رسد بخش قابل توجهی از ارزش افزوده جامعه و یا چرخش درآمد در این بخش صورت می‌پذیرد. بنابراین انتظار بر این است که سهم مالیات بر مشاغل در کل درآمدهای مالیاتی و یا مالیات بر درآمد قابل توجه باشد، در حالی که در عمل چنین چیزی مشاهده نمی‌شود. مناسب‌ترین و بهترین روش اجرای مالیات بر درآمد مشاغل و یا فعالیت‌های اقتصادی غیر شرکتی، معرفی و اجرای پایه مالیات بر ارزش افزوده و تسری آن تا آخرین حلقه فروش یعنی خرده فروشی و به همراه آن اجرای مالیات بر مجموع درآمد است. بدون شک این روش که منطبق با روش مورد اجرای نظام‌های مالیاتی پیشرفته در کشورهای توسعه یافته است، می‌تواند مشکلات مربوط به مالیات بر مشاغل در ایران و به طور کلی بخش عمده مسایل مالیاتی را حل نماید.

مشاغل در ایران به دلیل برخورداری از تنوع زیاد و مشکلات تعیین درآمد، هزینه و سود مشاغل عملاً وضعیتی را تجربه می‌کنند که تعیین ضرایب مالیاتی از دقت و تمرکز کافی برخوردار نیست و بعضاً رسیدن به درآمدهای مالیاتی مطلوب را دچار ابهام می‌نماید. آنچه در ابتدای برقراری مالیات بر مشاغل جلب توجه می‌نماید، تشخیص و برآورد درآمد یا درآمد مشمول مالیات می‌باشد. بدین لحاظ باید به شکلی عمل نمود که بهترین برآورد را از درآمد مشمول مالیات فعالیت‌های اقتصادی فردی یا مشاغل بدست آورد. برای دست یابی به چنین برآوردی دو روش توصیه می‌گردد، اول برآورد از طریق بازار و دوم برآورد از طریق سرمایه و بازده آن.

مکانیسم بازار و اطلاعات و آمار آن، در برخی موارد می‌تواند کمکی باشد تا درآمد بنگاه را مشخص نمود. در یک مدل بازار - منظور بازاری است که شرایط حاکم بر آن می‌تواند به هر شکلی باشد - مجموع درآمد عرضه کننده یا عرضه کنندگان قابل برآورد است. زیرا به هر حال قیمت بازار موجود و در دسترس می‌باشد.

استفاده از روش سرمایه در جهت برآورد هزینه عملیات عرضه، نوع سرمایه یا ترکیب آن را روشن می‌سازد و مشخص می‌نماید آیا سرمایه فیزیکی نقش اصلی را در هزینه‌های مشاغل خواهد داشت و یا سرمایه انسانی. برآورد و تعیین سرمایه فیزیکی تقریباً همیشه قابل دسترس است، اما در غالب موارد سرمایه انسانی را نمی‌توان برآورد نمود. به همین دلیل استفاده از روش سرمایه انسانی «گری بکر» ما را قادر می‌سازد تا بتوانیم برآورد نسبتاً دقیقی از سرمایه انسانی مشاغل انجام دهیم. پس از برآورد سرمایه انسانی و با استفاده از نرخ سود یا بازده سرمایه می‌توان هزینه عامل اقتصادی یا هزینه عرضه را برآورد نمود.

اجرای پژوهش میدانی جهت دستیابی به راه‌کاری برای تعیین ضرایب مالیاتی از چهار شغل طلافروشی، داروخانه، مهندسان مشاور و فعالیت پیمانکاری بیانگر این نکته است که تمایز میان سرمایه فیزیکی و سرمایه انسانی در مشاغل بسیار ظریف، پیچیده و در عین حال ضروری است. زیرا در حال حاضر نرخ‌های مالیاتی، بر درآمد شاغلان اخذ می‌شود که با توجه به عدم اطلاع از هزینه‌ها یعنی سهم سرمایه‌ها یا هزینه‌های فیزیکی و انسانی چندان قابل توجیه نمی‌باشد.

علی‌رغم طراحی پرسشنامه قابل قبول و استفاده از روش‌های علمی و آماری متداول در تبیین و پیش‌بینی درآمدها، هزینه‌ها و تفکیک بین سرمایه‌های فیزیکی و انسانی، نتایج با کمی تورش همراه است. با این حال در جمع‌بندی کلی می‌توان گفت سهم سرمایه انسانی در دو شغل مهندسان مشاور و داروخانه بالاتر است و در مقابل دو شغل طلافروشی و فعالیت پیمانکاری سرمایه فیزیکی بیشتری را به خود اختصاص می‌دهند. بنابراین از آنجا که مهندسان مشاور و داروخانه از سرمایه انسانی بیشتری برخوردارند باید نرخ مالیات بر مشاغل کمتری را تجربه نمایند و مشاغل طلافروشی و فعالیت پیمانکاری به دلیل برخورداری از سهم بالاتر سرمایه فیزیکی، باید نرخ مالیات بر مشاغل بیشتری را به خود اختصاص دهند.

منابع

- ۱- باتاچاریا، گوری و جانسون، ریچارد (۱۳۶۴). مفاهیم و روش های آماری - جلد اول، ترجمه: ابن شهر آشوب، مرتضی و میکائیلی، فتاح، مرکز نشر دانشگاهی
- ۲- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۸۵)، مروری بر ابعاد اقتصادی آزادسازی واردات و صادرات طلا، گزارش داخلی
- ۳- بنی احمد، مرتضی (۱۳۸۴)، عوامل توانمندی و ناتوانی شرکت های پیمانکاری و راهکار استفاده از حداکثر توان آنها، نشریه توسعه، شماره ۹
- ۴- بنی احمد، مرتضی (۱۳۷۹)، مشکلات شرکت پیمانکاری خصوصی، نشریه توسعه، شماره ۴۲
- ۵- تامسن، جیمز، (۱۳۷۵) هزینه های مشاوران و پیمانکاران، ترجمه توکلی، امیرحسین، نشریه فراز، شماره های ۳ و ۴
- ۶- شیرانی، پرویز (۱۳۶۴)، نظریه نمونه گیری، مرکز نشر دانشگاهی
- ۷- کبریایی زاده و دیگران (۱۳۸۱)، ارزیابی وضعیت اقتصادی داروخانه های کشور، نشریه رازی، شماره ۱۱
- ۸- مهندسان مشاور بندآب (۱۳۷۹)، ملاحظات در مورد حق الزحمه مهندسان مشاور ایرانی و بقای آنها
- ۹- محمدزاده، مهدی و دیگران (۱۳۸۴)، ارزیابی وضعیت اقتصادی داروخانه در سال ۱۳۸۴، معاونت فنی سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور
- ۱۰- نشریه توسعه (۱۳۷۷)، تنگناهای مالی و مدیریت کهنه و سنتی، شماره ۳۰