

چگونگی تسهیل پرداخت مالیات در ایران

علی نصیری اقدم^۱

مهدی موحدی بک نظر^۲

محمدجواد رضایی^۳

زینب مرتضوی فر^۴

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۱۱/۱۶

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۷/۲۳

چکیده

گروه کسب و کار بانک جهانی هر ساله ۱۸۵ کشور جهان را از حیث سهولت پرداخت مالیات مورد ارزیابی قرار می‌دهد. رتبه ایران در این ارزیابی در سال ۲۰۱۳، ۱۲۹ است. با توجه به اثری که سهولت پرداخت مالیات در درآمدهای مالیاتی، اندازه اقتصاد غیر رسمی و انگیزه‌های سرمایه‌گذاری دارد این پرسش مطرح است که چگونه می‌توان پرداخت مالیات در ایران را تسهیل نمود. این مقاله با ارزیابی روش شناسی بانک جهانی در سنجش شاخص پرداخت مالیات به این نتیجه می‌رسد که: (۱) با الکترونیکی کردن پرداخت مالیات حقوق و حق بیمه تأمین اجتماعی و همچنین مالیات بر ارزش افزوده می‌توان تعداد و زمان پرداخت مالیات را به نحو قابل توجهی کاهش داد؛ (۲) اگر ارتقاء رتبه یک هدف مهم باشد، با توسعه مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر جمع درآمد و در مقابل کاهش بار مالیات‌های مستقیم می‌توان رتبه ایران را بهبود بخشید؛ و (۳) با توجه به فروض «شرکت مؤدی»، زمان لازم برای پرداخت های تأمین اجتماعی و مالیات بر حقوق به طور معناداری کمتر از زمان مندرج در شاخص پرداخت مالیات ایران است.

واژه‌های کلیدی: شاخص پرداخت مالیات، نرخ کلی مالیات، محیط کسب و کار، پرداخت الکترونیک،

ایران

۱- عضو هیات علمی پژوهشکده مطالعات توسعه جهاد دانشگاهی و مدیر گروه اقتصاد بخش عمومی مرکز پژوهش‌های مجلس

شورای اسلامی (نویسنده مسئول) alinasiri110@gmail.com

۲- دانشجوی دکتری علوم اقتصادی، دانشگاه امام صادق علیه السلام Movahedi@isu.ac.ir

۳- دانشجوی دکتری از دانشگاه امام صادق علیه‌السلام J.Rezaei@isu.ac.ir

۴- پژوهشگر پژوهشکده مطالعات توسعه جهاد دانشگاهی zmf1362@yahoo.com

۱- مقدمه

برای توسعه بخش خصوصی دو راهبرد مکمل قابل تصور است. در راهبرد اول که ذیل عنوان «توسعه از بالا به پایین» نیز شناخته می‌شود، بخش خصوصی از طریق واگذاری شرکتهای دولتی و به نوعی با تغییر مالکیت شرکتهای کنونی فعال در اقتصاد، توسعه می‌یابد. در مقابل این رویکرد، «توسعه از پایین به بالا» مطرح است که توصیه می‌کند با لغو مجوزهای انحصاری و رفع سایر موانع فعالیت اقتصادی، اجازه داده شود مردم وارد بخش رسمی اقتصاد شوند و کسب و کار خود را راه بیندازند و آن را توسعه دهند (میدری و قودجانی، ۱۳۸۷).

از نظریه پردازان بزرگ رویکرد اخیر می‌توان به هرماندو دسوتو اشاره نمود. او در قالب دو کتاب «راه دیگر» به سال ۱۹۸۹ و «راز سرمایه» به سال ۲۰۰۰ این نکته کلیدی را مطرح می‌کند که مردم کشورهای فقیر فاقد دارایی نیستند بلکه فاقد نهادها و نظاماتی هستند که به آنها اجازه دهد دارایی‌های خود را به کار گیرند و از آن کسب بازدهی کنند و تا چنین امکانی در یک جامعه وجود نداشته باشد دارایی‌های مردم عقیم و غیر مولد باقی می‌ماند.

از نظر دسوتو (۲۰۰۰) «اکثر مردم فقیر این کشورها صاحب دارایی هستند اما فرآیندی ندارند که مالکیت آنها را نشان داده و سرمایه ایجاد کند. آنها خانه دارند ولی نه حق مالکیت، محصول دارند اما نه سند فروش، کسب و کار دارند اما نه شخصیت حقوقی. فراهم نبودن این نهادهای ضروری عاملی است که توضیح می‌دهد چرا مردمی که هرگونه اختراع غربی از گیره کاغذ تا راکتور اتمی را اقتباس کرده‌اند، نتوانسته‌اند سرمایه کافی تولید کنند و سرمایه‌های داخلی خود را به کار بیندازند.»

با توجه به اهمیت این دیدگاه‌ها در توسعه بخش خصوصی از یک سو و تولید ثروت از سوی دیگر، از سال ۲۰۰۰ بانک جهانی گروهی را با نام «انجام دادن کسب و کار»^۱ تأسیس نمود که مأموریتش سنجش و ارزیابی سهولت کسب و کار در اقتصادهای دنیا بود. این گروه ۱۰ شاخص مؤثر بر کسب و کار را شناسایی نموده و مورد ارزیابی قرار داده است. این شاخص‌ها مشخص می‌کنند که قوانین، مقررات و رویه‌های اجرایی در کشورهای مختلف چه تفاوت‌هایی با هم دارند و کدام دسته از نهادهای مذکور انجام مبادلات اقتصادی را با کمترین هزینه ممکن میسر می‌کند.

یکی از ده شاخص مذکور شاخص سهولت پرداخت مالیات است که «نرخ کلی مالیات»^۱، «تعداد پرداخت‌های مالیاتی» و «زمان پرداخت مالیات» را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. در گزارش سال ۲۰۱۳ بانک جهانی، رتبه ایران در این شاخص ۱۲۹ است و نسبت به گزارش سال ۲۰۱۲ سه پله نزول داشته است. لذا این پرسش مطرح است که چرا ایران جایگاهی بهتر از این در شاخص پرداخت مالیات به دست نیاورده است. به عبارت دیگر، چرا هزینه تمکین مالیاتی در ایران نسبتاً زیاد است. مطالعات مختلف با ارائه شواهد تجربی تلاش نموده‌اند اهمیت کاهش هزینه تمکین در برابر نظام مالیاتی را مورد تأکید قرار دهند:

- ۱۰ درصد افزایش در نرخ مؤثر مالیات بر شرکتها منجر به کاهش نسبت سرمایه گذاری به GDP تا حدود ۲ درصد می‌شود و نرخ تشکیل کسب و کارهای جدید حدود ۱ درصد کاهش می‌یابد (یانکوف و همکاران، ۲۰۱۰).
 - ۱ درصد افزایش در نرخ قانونی مالیات بر شرکت سود سرمایه گذاران کنونی را ۱.۳۱ درصد کاهش می‌دهد (هوزینگا و لاون، ۲۰۰۸).
 - ۱ درصد افزایش در نرخ قانونی مالیات بر شرکت، نسبت بدهی به دارایی را به طور متوسط ۱۸ درصد افزایش می‌دهد (این نکته تا حدی توضیح می‌دهد که چرا سود گزارش شده کمتر از واقع است) (هوزینگا، لاون و نیکودمه، ۲۰۰۸).
 - همچنین ۱ درصد افزایش در نرخ مؤثر مالیات بر شرکت، احتمال تأسیس واحدهای فرعی شرکتهای چند ملیتی در کشورهای میزبان را ۲.۹ درصد کاهش می‌دهد (نیکودمه، ۲۰۰۸).
- بنابراین، پرسش در خصوص بهبود رتبه تلویحاً به معنای پرسش در خصوص چگونگی کاهش هزینه مبادلات، افزایش انگیزه سرمایه‌گذاری، افزایش دامنه فعالیت در بخش رسمی اقتصاد، افزایش تولید ملی و افزایش پایه مالیاتی است.

با هدف درک چگونگی تسهیل پرداخت مالیات در ایران، مقاله حاضر بدین ترتیب سازماندهی شده است: پس از مقدمه، روش شناسی سنجش شاخص پرداخت مالیات تشریح می‌گردد. این کار کمک می‌کند دلایل بالا بودن هزینه تمکین مالیاتی و عوامل اصلی مؤثر در شاخص پرداخت مالیات شناسایی شود. در قسمت سوم، اجمالاً مهمترین محورهای اصلاح نظام مالیاتی در سایر کشورها مورد

1. Total Tax Rate

بحث قرار می‌گیرد و دلالت‌های آن برای اقتصاد ایران استخراج می‌گردد. در قسمت چهارم ضمن جمع‌بندی مطالب، پیشنهادهای جهت بهبود شاخص پرداخت مالیات در ایران ارائه می‌گردد. پذیرش برخی از این پیشنهادات مستلزم گزینش سیاستی در توسعه نظام مالیاتی است.

۲- مبانی نظری

۲-۱- روش شناسی سنجش شاخص پرداخت مالیات

شاخص پرداخت مالیات تا جای ممکن بر مبنای قوانین ارزیابی می‌شود. این شاخص دارای سه زیر مجموعه است: (۱) نرخ کلی مالیات که با استناد به نرخ‌های قانونی محاسبه می‌شود؛ (۲) تعداد پرداخت‌های مالیاتی که مطابق قانون تعیین می‌گردد؛ و (۳) زمان لازم برای تمکین در برابر نظام مالیاتی که برآوردی از روال‌های اجرایی مربوطه است. بر خلاف پیمایش‌های مبتنی بر نظرسنجی (نظیر «پیمایش بنگاه»^۱ و «رقابت پذیری»^۲) که مشکلات نظام مالیاتی را بر اساس نظر و برداشت صاحبان کسب و کار ارزیابی می‌کند، شاخص پرداخت مالیات مبنای ارزیابی خود را نص قوانین و فرآیندهای اجرایی قرار داده و برای سنجش آنها از مستندات موجود و نظر خبرگان استفاده می‌کند. با توجه به قانون یعنی 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. واضح است که تکالیف مالیاتی بنگاه‌ها بسته به نوع فعالیت، اندازه بنگاه، محل فعالیت، ترکیب نیروی انسانی بنگاه و نظایر آن متفاوت است. مثلاً بنگاهی که سیگار تولید می‌کند نسبت به تولیدکننده سرامیک تکالیف مالیاتی متفاوتی دارد. لذا باید به نحوی از انحاء سایر عوامل از اثر قوانین و فرآیندهای اجرایی تفکیک شود. گروه کسب و کار بانک جهانی با استفاده از روش شناسی پرایس هاوس کوپرز (PWC)^۳، برای حذف اثر سایر عوامل، یک بنگاه نمونه یا «شرکت مؤدی» را تعریف می‌کند و برخورد قوانین و نظام‌های مالیاتی مختلف را با این شرکت خاص مورد ارزیابی قرار می‌دهد. این شرکت مؤدی به طور خلاصه دارای ویژگی‌های زیر است^۴:

1. Enterprise Survey
2. Competitiveness
3. Pricewaterhouse coopers

۴ - فروض مربوط به شرکت مؤدی در آدرس زیر تشریح شده است:

- 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 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 ۵ 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 است 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 تکنسین و ۴۸ کارگر معمولی است. در طول فعالیت بنگاه نه شخص جدیدی به استخدام بنگاه در می‌آید 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 ق.م.م.نقل و انتقال ملک به نرخ ۵ درصد به مأخذ ارزش معاملاتی مشمول مالیات است. علاوه بر این، این فرض می‌خواهد ببیند که آیا عایدی زمین در طول یک سال فعالیت بنگاه مشمول مالیات بر عایدی سرمایه^۱ 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 ق.م.م. اگر قسمتی از سود ابرازی شرکت صرف توسعه و بازسازی و نوسازی و ... شود آن قسمت از سود از پنجاه درصد مالیات بر سود شرکت معاف می‌شود. همچنین طبق ماده ۱۳۲ ق.م.م. سود

سرمایه‌گذاری‌های شرکت بسته به نوع فعالیت و منطقه فعالیت مشمول معافیتی معادل ۸۰ یا ۱۰۰ درصد سود و به مدت ۴ یا ۱۰ سال می‌شود. مطابق این ماده اصل سرمایه‌گذاری از درآمد مشمول مالیات کسر نمی‌شود.

● ماشین‌آلات بنگاه در گروه ماشین‌آلات سبک قرار می‌گیرد. بنگاه کامیونی دارد که برای حمل کالا از بنگاه تا محل عرضه محصول به مشتری مورد استفاده قرار می‌گیرد. این کامیون سالانه ۸۰۰۰۰ کیلومتر مسافت طی می‌کند. شرکت ۱۰ دستگاه رایانه و مجموعه‌ای 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 هزینه‌های قابل قبول مالیاتی است و شامل پرداختی‌های بازنشستگی، پیش‌بینی ذخیره و تعمیرات، زیان شرکت در سال اول، هزینه‌های عملیاتی و راه اندازی، هزینه تبلیغات، هزینه اجاره (اجاره یک کامیون در سال دوم)، بیمه درمانی کارکنان، بیمه ساختمان، هزینه‌های حسابداری، هزینه‌های حقوقی، هزینه‌های تعمیرات مربوط به ماشین‌آلات، هزینه‌های مربوط به ایاب و ذهاب کاری، هزینه‌های مربوط به مالکان شرکت، و حق امتیاز بابت استفاده از یک فرآیند صنعتی است. تمام این هزینه‌ها مطابق ماده ۱۴۸ ق.م.م به عنوان هزینه قابل قبول پذیرفته می‌شود.

● شرکت مؤدی درآمدهایی از محل سود سپرده بانکی و سهام سایر شرکتها به دست می‌آورد. این درآمدها در ایران معاف از مالیات است.

● شرکت مؤدی هر ماه ۲ تن زباله غیر سمی تولید می‌کند و لذا باید، در صورت لزوم، عوارضی بابت تولید زباله بپردازد.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود فروض فوق کاملاً در مالیات پرداختی و تکالیف مالیاتی شرکتها مؤثر است. از این رو، در تکمیل پرسشنامه توجه به فروض فوق حائز اهمیت است. مثلاً هنگامی که زمان لازم برای پرداخت مالیات بر حقوق و حق بیمه تأمین اجتماعی مورد پرسش قرار می‌گیرد، ضرورت دارد توجه شود که لیست از یک ماه به ماه دیگر تغییر نمی‌کند و مالیات مذکور تنها برای ۶۰ نفر کارکن است و نه بیشتر.

نکته قابل توجه بعدی در روش شناسی 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 استفاده از اتوبان 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 می‌گردد. 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.^۱

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:

• نرخ کلی مالیات

برای محاسبه نرخ کلی مالیات، سود تجاری^۲ ملاک محاسبه است. تفاوت سود تجاری از سود شرکت^۳ که مشمول مالیات بر درآمد می‌شود این است که هزینه‌هایی که شرکت بابت تمام پرداخت‌های مالیاتی (به جز مالیات بر درآمد شرکت) متحمل شده است به سود شرکت اضافه می‌شود تا کل سود حاصل از فعالیت شرکت به دست آید. آنگاه مجموع هزینه‌های مالیاتی و پرداخت‌های اجباری شرکت (شامل مالیات بر درآمد شرکت) با هم جمع می‌شوند و بر کل سود فعالیت تقسیم می‌شود. بدین ترتیب، نرخ کلی مالیات برای شرکت مؤدی محاسبه می‌شود. نرخ کلی که بدین ترتیب محاسبه می‌شود از نرخ قانونی مالیات‌های مختلف، متفاوت است.

در ایران نرخ کلی مالیات برای شرکت مؤدی ۴۴.۱٪ است که ۱۷.۸٪ آن مربوط به مالیات بر درآمد شرکت است، ۲۵.۹٪ از آن مربوط به پرداخت‌های تأمین اجتماعی به عنوان سهم کارفرما است

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، بر اساس کشش‌های عرضه و تقاضا، در نظر گرفته نشده است.

2. Commercial Profit

3. Before- tax Profit

و ۰.۴ درصد هم مربوط به نقل و انتقال ملک است. همان طور که ملاحظه می‌شود سهم کارفرما از حق بیمه تأمین اجتماعی، سهم مهمی در نرخ کلی مالیات در شرکت مؤدی دارد (گزارش کسب و کار بانک جهانی، ۲۰۱۳).

• تعداد پرداخت‌های مالیاتی

تعداد پرداخت‌های مالیاتی نه تنها شامل کل مالیات‌ها، بیمه‌ها و عوارضی می‌شود که بنگاه پرداخت می‌کند، بلکه شامل تعداد دفعات پرداخت هر کدام از آنها در یک سال نیز می‌شود. 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 می‌شوند.

در ایران بنگاه‌ها سالانه یک بار مالیات بر سود شرکت پرداخت می‌کنند، ۴ مرتبه مالیات بر ارزش افزوده را کسر و ایصال می‌نمایند، ۱۲ مرتبه مالیات بر حقوق و دستمزد و ۱۲ مرتبه حق بیمه تأمین اجتماعی را پرداخت می‌کنند، یک بار بابت نقل و انتقال ملک پرداخت مالیات دارند، پرداخت حق تمبر چک یک پرداخت حساب می‌شود و عوارض شهرداری بابت ساختمان شرکت نیز یک پرداخت محسوب می‌گردد. در مجموع، شرکت مؤدی طبق قوانین ۳۲ پرداخت در یک سال دارد (گزارش کسب و کار بانک جهانی، ۲۰۱۳).

چون پرداخت‌های حقوق و دستمزد و تأمین اجتماعی از یک پایه و به طور همزمان پرداخت 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 می‌گردد. بنابراین، فقط با الکترونیکی کردن فرآیند آماده سازی اطلاعات، تکمیل اظهارنامه و پرداخت مالیات می‌توان تعداد پرداخت‌های مالیاتی را به ۶ پرداخت کاهش داد (همان منبع).

• زمان لازم برای پرداخت‌های مالیاتی

زمان تمکین از مجموع زمان لازم برای سه مرحله «آماده سازی»، «تکمیل فرم» و «پرداخت مالیات» تشکیل می‌شود. منظور از زمان آماده سازی، زمان لازم برای استخراج اطلاعات و محاسبه مالیات شرکت است. در صورتی که دفاتر حسابداری جداگانه‌ای برای این منظور لازم باشد به زمان آماده سازی اضافه می‌شود. منظور از زمان تکمیل فرم، زمان لازم برای تکمیل و تسلیم اظهارنامه می‌باشد. منظور از پرداخت مالیات زمان لازم برای پرداخت برخط^۱ یا حضوری است. در صورتی که بتوان امور فوق را به صورت الکترونیک انجام داد، زمان لازم برای تمکین به طور 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 (همان منبع). وضعیت اجزای شاخص پرداخت مالیات در ایران در جدول زیر گزارش شده است.

جدول (۱) - اجزای شاخص پرداخت مالیات در ایران

نرخ کل مالیات	نرخ قانونی مالیات	زمان (ساعت)	تعداد پرداخت	انواع مالیات و کسورات
۲۵.۹	۲۳	۲۴۰	۱۲	پرداخت‌های نیروی کار
۱۷.۸	۲۵	۳۲	۱	مالیات بر درآمد شرکت
۰.۴۰	۲۵	-	۱	مالیات بر نقل و انتقال دارایی
۰	۲۰۰ ریال	-	۱	مالیات بر چک (حق تمبر)
-	۳	۷۲	۴	مالیات بر ارزش افزوده
-	نرخ‌های متفاوت	-	۱	مالیات بر دارایی
۴۴.۱	-	۳۴۴	۲۰	جمع

مأخذ: گزارش کسب و کار بانک جهانی، ۲۰۱۳

1 . Online Payment

۲- نرخ مالیات بر نقل و انتقال املاک بر اساس ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم ۵٪ به مأخذ ارزش معاملاتی است.

۲-۲- چگونگی شاخص پرداخت مالیات را بهبود بخشیم

حال سؤال این است که آیا می‌توان رتبه ایران را در شاخص پرداخت مالیات بهبود بخشید و تعداد پرداخت‌های مالیاتی را از ۲۰ پرداخت، زمان تمکین مالیاتی را از ۳۴۴ ساعت و نرخ کلی مالیات را از ۴۴.۱ درصد کمتر نمود و سؤال مهمتر این که آیا پیشنهادات اصلاحی با جهت گیری منطقی در نظام مالیاتی سازگار است یا خیر.

اصلاحات مالیاتی را در دو محور کلی می‌توان دنبال نمود: ۱. کاهش نرخ کلی مالیات؛ و ۲. ساده سازی نظام مالیاتی در جهت کاهش هزینه‌های تمکین مالیاتی.^۱ در ادامه این دو دسته اصلاحات و اثر آنها بر شاخص پرداخت مالیات مورد بررسی قرار می‌گیرد.

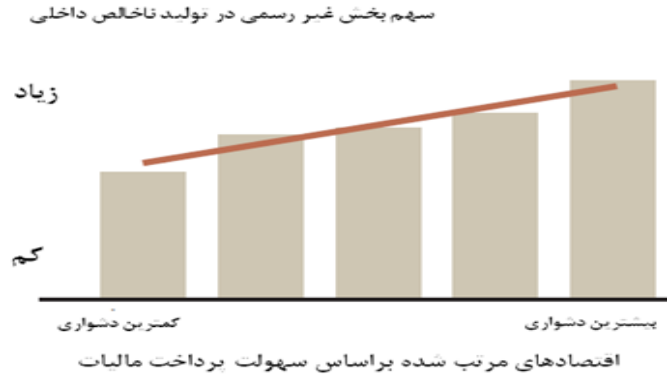
۲-۲-۱- کاهش نرخ کلی مالیات

کاهش نرخ کلی مالیات یکی از دامنه دارترین اصلاحات صورت گرفته در نظام‌های مالیاتی است. بدون تردید این نکته درست است که با کاهش درآمدهای مالیاتی توان دولت برای تأمین مالی کالاهای عمومی و ایجاد زیرساخت‌های لازم برای فعالیت اقتصادی کاهش می‌یابد و این در نهایت به زیان فعالان اقتصادی است، مخصوصاً اگر دولت برای جبران کسری بودجه دست به دامن انتشار پول پر قدرت شود. با این حال، لزوماً کاهش نرخ مالیاتی منجر به کاهش درآمدهای مالیاتی نمی‌شود، مخصوصاً زمانی که نرخ مالیاتی بالاست و پایه مالیاتی کوچک.

در این رابطه توجه به این نکته مهم است که هر چه پرداخت مالیات پرهزینه تر باشد، فعالیت‌های غیر رسمی رونق بیشتری پیدا می‌کند. این نکته را دسوتو (۱۹۸۹ و ۲۰۰۰) هم به لحاظ نظری و هم با شواهد تجربی مستند نموده است. گزارش ۲۰۱۲ بانک جهانی شواهد بیشتری در خصوص رابطه شاخص پرداخت مالیات و اندازه اقتصاد غیر رسمی ارائه نموده است (شکل ۱). نصیری اقدم و همکاران (۱۳۹۱) نیز در یک مطالعه مقطعی نشان داده‌اند که کاهش نرخ کلی مالیات هم در کشورهای توسعه یافته و هم در کشورهای حال توسعه باعث کاهش انگیزه برای فعالیت در بخش غیر رسمی می‌شود که نتیجه آن توسعه پایه مالیاتی است.

۱- یانکوف و مکلیش (۲۰۰۶)، میدری و قودجانی (۱۳۸۷)، زایر (۱۳۸۸) و سایر گزارش‌های سالانه کسب و کار بانک جهانی در این خصوص و اصلاحاتی که کشورهای مختلف در دستور کار قرار داده‌اند مباحث مستوفایی دارند.

شکل (۱) - همبستگی سهولت پرداخت مالیات و اندازه اقتصاد غیر رسمی



مأخذ: گزارش کسب و کار بانک جهانی، ۲۰۱۲، ص ۶۱

علاوه بر این، شواهد تجربی حاکی از آن است که افزایش نرخ مالیات لزوماً منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی نمی‌شود. در کشور چاد نرخ کلی مالیات بسیار بالاست ولی نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی بسیار پایین است و کیفیت خدمات عمومی و زیرساخت‌های اقتصادی در حد صفر است. در مقابل در کشورهایی نظیر کانادا و دانمارک پائین بودن نرخ کلی مالیات نه تنها منجر به کاهش درآمدهای مالیاتی نشده است، بلکه دولت با اتکا به همین درآمدها توانسته است خدمات عمومی با کیفیتی در اختیار آحاد جامعه و فعالان اقتصادی قرار دهد.

در عین حال، توجه به این نکته حائز اهمیت است که کاهش نرخ مالیات زمانی باعث توسعه پایه مالیاتی و افزایش درآمدهای مالیاتی می‌شود که نظام مالیاتی ساده و هزینه تمکین پائین باشد. در کشور ازبکستان درآمد مالیاتی در سال ۲۰۰۴، با وجود انجام اصلاحات، کاهش یافت زیرا که این کشور تنها به کاهش نرخ مالیات بر درآمد اقدام نمود بدون آنکه بهبودی در سیستم مالیات ستانی خود ایجاد کند (بانک جهانی، ۲۰۱۲).

دلالت این موضوع برای نظام مالیاتی ایران آن است که کاهش نرخ مالیات در صورتی می‌تواند منجر به توسعه پایه مالیاتی و درآمدهای مالیاتی شود که حداقل دو اتفاق بیفتد: یکی ساده سازی نظام مالیاتی که بعداً مورد توجه قرار گرفته است و دوم تقویت نظام اطلاعات مالیاتی برای پوشش مالیاتی تمام فعالان اقتصادی. شواهد مختلف حاکی از آن است که درآمدهای مالیاتی مستقیماً عمدتاً از محل مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و مالیات بر حقوق و دستمزد است و سهم مالیات بر مشاغل

با این حجم عظیم فعالیت در اقتصاد ایران حدود ۶ درصد درآمدهای مالیاتی دولت است (گزارش عملکرد مالی دولت در سال‌های مختلف). بنابراین، تعدیل نرخ، زمانی می‌تواند منجر به افزایش درآمد مالیاتی شود که مشاغل به خوبی ذیل چتر نظام مالیاتی جمع شوند. شایان ذکر است که نرخ‌های بالای مالیاتی همواره منجر به درآمد مالیاتی بالاتر و یا خدمات عمومی بهتر نمی‌شود.

حال اگر بپذیریم که کاهش نرخ کلی مالیات، با فرض ثبات سایر شرایط، می‌تواند اثر مثبتی در درآمدهای مالیاتی بگذارد، چگونه می‌توان در جهت کاهش نرخ کلی مالیات حرکت نمود. در این قسمت سه پیشنهاد زیر مطرح و بررسی می‌شود:

• تعدیل نرخ تأمین اجتماعی

در ایران سهم کارفرما از حق بیمه تأمین اجتماعی ۲۳ درصد به مأخذ حقوق و دستمزد پرداختی به کارکنان است. با توجه به فروض «شرکت مؤدی» و روش محاسبه نرخ کلی مالیات ملاحظه می‌شود که نرخ کلی پرداختی تأمین اجتماعی ۲۵.۹ درصد است و بیشترین سهم را در میان سایر اقلام مالیاتی دارد (گزارش کسب و کار بانک جهانی، ۲۰۱۳).

اینکه ۵۸.۶٪ از کل پرداخت‌های اجباری یک بنگاه مربوط به سهم کارفرما از حق بیمه تأمین اجتماعی کارکنان باشد، بسیار تأمل برانگیز است. نگاهی به وضعیت سایر کشورها نشان می‌دهد که سهم پرداخت‌های تأمین اجتماعی در نرخ کلی مالیات در بسیاری از کشورها کمتر از ایران است (جدول ۲). در عین حال این نکته حائز اهمیت است که نرخ قانونی از نرخ کلی مالیات متفاوت است. اگر در نظر بگیریم که شرکت مؤدی در نمونه مورد بررسی بانک جهانی شرکتی است نسبتاً کاربر، آن وقت متوجه می‌شویم که بخشی از دلیل بالا بودن سهم پرداختی‌های تأمین اجتماعی در نرخ کلی مالیات به دلیل تعریف ما از شرکت مؤدی است. لذا پیش از قضاوت باید نرخ قانونی تأمین اجتماعی هم در نظر گرفته شود. واقعیت آن است که نرخ قانونی سهم کارفرما در پرداخت‌های تأمین اجتماعی هم در ایران نسبتاً زیاد است (جدول ۲)

جدول (۲) - سهم نرخ سود و تأمین اجتماعی در نرخ کلی مالیات در ۱۰ کشور برتر (درصد)

کشور	نرخ کلی	نرخ سود قانونی	نرخ قانونی تأمین اجتماعی	نرخ کلی سود	نرخ کلی تأمین اجتماعی
امارات	۱۴.۹	۰	۱۳	۰	۱۴.۱
قطر	۱۱.۳	۰	۱۰	۰	۱۱.۳
عربستان	۱۴.۵	۳ (زکات)	۱۱	۲.۱	۱۲.۴
هنگ کنگ	۲۳	۱۷	۵	۱۷.۶	۵.۳
سنگاپور	۲۷.۶	۱۷	۱۶-۱۵	۶	۱۷
ایرلند	۲۶.۴	۱۳	۱۱	۱۱.۹	۱۱.۶
بحرین	۱۳.۹	۰	۱۲	۰	۱۳.۶
کانادا	۲۶.۹	۱۱.۵+۱۱	۱۳	۸.۴	۱۲.۷
گریبائی	۳۱.۸	۳۵-۲۰	۸	۲۳.۴	۸.۵
عمان	۲۲	۱۲	۱۱	۱۰	۱۱.۸

مأخذ: www.doingbusiness.org

لذا یک پیشنهاد طبیعی برای کاهش نرخ کلی مالیات در ایران کاهش نرخ قانونی پرداخت‌های تأمین اجتماعی است. ممکن است در مواجهه با این پیشنهاد این مشکل مطرح شود که حتی با این نرخ‌های بالا هم منابع و مصارف تأمین اجتماعی توازن لازم را ندارد و نگرانی‌های عمیقی در خصوص پیشی گرفتن مصارف تأمین اجتماعی از منابع آن وجود دارد. این نکته درست است و نشان از ناکارآمدی در اداره نظام تأمین اجتماعی در ایران دارد. لذا الزام اساسی در بهبود شاخص پرداخت مالیات از طریق کاهش نرخ تأمین اجتماعی بازنگری در اداره نظام تأمین اجتماعی و از جمله احیای اصل اساسی سه جانبه گرایی در این نظام است. راه کوتاه مدتی که می‌توان برای کاهش نرخ بدان اندیشید کاهش سهم کارفرما از حق بیمه کارکنان است.

• توسعه نظام مالیات بر ارزش افزوده

راه دیگر کاهش نرخ کلی مالیات حرکت به سمت مالیات بر ارزش افزوده و کاهش بار مالیات-های مستقیم است. با این تفکر که مالیات بر ارزش افزوده مالیات بر مصرف است و مصرف کننده بار مالیاتی آن را تحمل می کند، نرخ مالیات بر ارزش افزوده اثری در نرخ کلی مالیات ندارد. لذا می توان نرخ مالیات بر ارزش افزوده را تا یک حد آستانه ای افزایش داد و ما به ازای آن را از نرخ مالیات بر سود شرکتها کاست.

این پیشنهاد شدنی است و با جهت گیری های نظام مالیاتی در ایران تطابق دارد، منتها مستلزم توجه به چند نکته مهم است: اول اینکه در نظام مالیات ستانی بهینه سقفی از درآمد مورد نیاز دولت تعریف می شود و محققان به دنبال ترکیبی از درآمدهای مالیاتی می گردند که با کمترین زیان رفاهی، درآمد مورد نظر را تأمین کند^۱. لذا اگر یک نظام مالیاتی به هر دلیل به این نتیجه برسد که مالیات بر ارزش افزوده نسبت به مالیات بر درآمد رجحان دارد، باید همزمان با توسعه آن، از بار مالیات های مستقیم بکاهد. در ایران چنین به نظر می رسد که درآمدهای مالیاتی متناسب با نیازهای هزینه ای دولت تعریف می شود، نه با منطق حاکم بر مالیات ستانی و لذا این خطر وجود دارد که با افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده تغییری در نرخ مالیات بر اشخاص حقوقی ایجاد نشود.

نکته دوم و البته مرتبط با نکته اول اینکه از نظر منطق حسابداری، پرداخت کننده مالیات بر ارزش افزوده مصرف کننده است ولی از نظر منطق اقتصادی هر مالیاتی بسته به کشش های عرضه و تقاضا بین مصرف کننده و تولید کننده توزیع می شود و این طور نیست که افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده هیچ اثری بر تولید کننده نداشته باشد. لذا توجه به توزان بین ساختار نرخ های مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد حائز اهمیت است.

• توسعه مالیات بر مجموع درآمد اشخاص^۲

توسعه مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حرکتی است از نظام مالیاتی تفصیلی و منبع-محور به سمت نظام مالیاتی جامع و شخص-محور. علاوه بر این، مالیات بر مجموع درآمد دقیقاً ساز و کاری است که نظام مالیاتی را با نظام تأمین اجتماعی پیوند می زند و آن را در خدمت اصلاح توزیع درآمد قرار می دهد. در این ساز و کار مجموع درآمد هر فرد از منابع درآمدی مختلف جمع می شود، هزینه-

۱- برای نمونه هندریکس و مایلز، ۲۰۰۶، فصل ۱۴ را ملاحظه کنید.

های قابل قبول زندگی از آن کسر می‌شود، سطحی برای معافیت در نظر گرفته می‌شود و بر مانده آن به صورت تصاعدی مالیات وضع می‌گردد. در این سیستم اگر مالیات‌های پرداختی یک فرد بیش از تکلیف مالیاتی او باشد، مالیات‌های پرداختی به وی مسترد می‌گردد.

نکته مربوط به بحث حاضر این است که یکی از منابع درآمدی اشخاص حقیقی، سود اکتسابی آنها از سهام شرکت است. اگر بتوان در قالب مالیات بر مجموع درآمد بر سود سهام مالیات وضع نمود می‌توان مالیات بر سود شرکت‌ها را کاهش داد. یکی از دلایل اینکه نرخ مالیات بر سود شرکت در بعضی کشورها چندان بالا نیست و این موضوع خللی در درآمدهای مالیاتی ایشان ایجاد نکرده است، وجود مالیات بر مجموع درآمد اشخاص است. این نکته دارای منطقی اقتصادی نیرومندی است که در قوش و قوش (۲۰۰۸، ص ۲۲۲-۲۲۴ و ۱۸۱-۲۱۵) تبیین شده است، اگر چه برخی افراد مالیات بر سود شرکت را امری متمایز از مالیات بر سود سهام تلقی می‌کنند.

پیش از پایان دادن به این قسمت تأکید بر این موضوع لازم است که وقتی صحبت از کاهش نرخ مالیات می‌شود منظور رساندن آن به صفر نیست چرا که این امر تبعات ناگواری دارد. به همین دلیل در سال ۲۰۱۳ بانک جهانی بهترین نرخ‌های مالیاتی را حدود ۲۷.۵ درصد معرفی کرده است و کشورهایی که نرخ‌هایی کمتر از آن دارند (مثل کشورهای نفتی)، در مرز اصلاحات قرار می‌گیرند و لو اینکه در رتبه‌بندی جایگاه بالاتری داشته باشند.

۲-۲-۲- ساده سازی نظام مالیاتی

آنچه مسلم است ضرورت ساده سازی نظام مالیاتی است. در صورتی که نظام مالیاتی ساده و قابل فهم باشد، نه تنها هزینه‌های مؤدی برای تمکین در مقابل نظام مالیاتی کاهش می‌یابد، بلکه هزینه‌های نظام مالیاتی برای جمع‌آوری مالیات نیز کاهش می‌یابد. علاوه بر این، مقدمه لازم کاهش نرخ کلی مالیات، ساده سازی نظام مالیاتی است. برای روشن شدن اهمیت سادگی در نظام مالیات، دو کشور نروژ و فیلیپین را در نظر بگیرید:

■ در کشور نروژ ۶۰ درصد سود ناخالص شرکتها با استفاده از ۳ نوع مالیات جمع‌آوری می‌گردد و تشکیل پرونده آنها به صورت الکترونیکی انجام می‌شود.

■ (پایگاه داده‌های کسب و کار بانک جهانی، ۲۰۱۳، www.doingbusiness.org)

■ در فیلیپین ۱۴ نوع مالیات و ۶۲ تعامل با مقامات مالیاتی لازم است تا تنها ۴۶ درصد سود ناخالص شرکت‌ها به عنوان مالیات جمع‌آوری شود (همان منبع).

برای ساده نمودن نظام مالیاتی در کشورهای مختلف چهار اقدام تعیین کننده بوده است:

- حذف معافیت های مالیاتی
- یکی کردن مالیات های با پایه مالیاتی یکسان
- ساده سازی فرم های مالیاتی و
- تکمیل فرم ها و پرداخت مالیات به صورت الکترونیکی

وجود معافیت های وسیع مالیاتی چند آسیب جدی را موجب می شود. اول اینکه بخش مهمی از پایه مالیاتی را از شمول مالیات خارج می کند به نحوی که حتی با نرخ های بالای مالیاتی نمی توان درآمد مالیاتی مناسب را کسب کرد که این امر به نوبه خود بیشترین زیان را به مؤدیانی وارد می کند که ثبت شده، مشاهده پذیر و تمکین کننده اند.

در اقتصاد ایران نرخ کلی مالیات ۴۴.۱ درصد از سود ناخالص بنگاه است در حالی که نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی با احتساب پرداخت های تأمین اجتماعی از ۱۲ درصد فراتر نمی رود. این موضوع ریشه در پائین بودن نرخ مالیات ندارد، بلکه ریشه در گسترده بودن معافیت های مالیاتی دارد. در نظر بگیرید که درآمد سهام و سود سپرده، درآمد کشاورزی (ماده ۸۱ ق.م.م)، درآمد اجاره برای واحدهای مسکونی زیر ۱۵۰ متر مربع در تهران و زیر ۲۰۰ متر مربع در سایر نقاط کشور (تبصره ۱۱ ماده ۵۴ ق.م.م)، درآمد حاصل از صادرات (ماده ۱۴۱ ق.م.م)، درآمد حاصل از سرمایه گذاری در مناطق کمتر توسعه یافته (مواد ۱۳۲ و ۱۳۸ ق.م.م) و همچنین درآمد برخی فعالیت های فرهنگی معاف از مالیات است. بخش خدمات هم که در قالب مشاغل عملاً مالیات چندانی پرداخت نمی کند. این یعنی بخش مهمی از تولید ناخالص داخلی از دایره پرداخت مالیات خارج است.

دوم اینکه وقتی معافیت های مالیاتی زیاد است نمی توان نرخ کلی مالیات را کاهش داد چرا که در عمل امکان محدودی برای توسعه پایه مالیاتی وجود دارد. سوم اینکه تشخیص فعالیت های معاف و غیر معاف دائماً یک مسأله است. مثلاً وقتی که قانون فعالیت اقتصادی نگه داری از افراد کند ذهن را معاف از مالیات می کند، مؤسسات نگه داری از سالمندان نیز با این توجیه که سالمندان هم بخش مهمی از توانایی ذهنی خود را از دست داده اند، خواهان برخورداری از معافیت می شوند و نمونه هایی از این دست پیش می آید. چهارم اینکه شفافیت نظام مالیاتی از بین می رود و در عمل امکان محاسبه مخارج مالیاتی^۱ دولت جهت حمایت از فعالیت های اقتصادی مختلف به وجود نمی آید.

1. Tax Expenditure

دومین اقدام جهت ساده سازی مالیات تجمیع مالیات‌هایی است که پایه مالیاتی یکسانی دارند. در سال‌های اخیر در ایران اقدام بسیار مناسبی در این جهت انجام شده است. برای مثال انواع عوارض و پرداختی‌های شرکتها در قالب قانون تجمیع عوارض سازمان‌دهی شد و بعد مالیات بر ارزش افزوده جانشین بخش عمده‌ای از آنها شد. مثال دیگر این است که مالیات بر ارزش افزوده با نسبت مشخصی بین دولت و شهرداری‌ها توزیع می‌شود ولی مؤدی به آنها پرداخت‌های جداگانه‌ای انجام نمی‌دهد. در حال حاضر تعداد مالیات‌های پرداختی در ایران وضع نسبتاً مناسبی دارد که با دو ساده سازی به حد بهینه خود می‌رسد.

اقدام سوم و چهارم مربوط به ساده کردن فرم‌های مالیاتی و امکان پذیر کردن تکمیل الکترونیکی فرم‌ها و پرداخت‌های الکترونیکی است. فناوری اطلاعات این امکان را فراهم می‌آورد که مؤدیان بتوانند:

- به طور خودکار از حسابهای مالی، مالیات متعلق را حساب کنند

- اظهارنامه را به صورت الکترونیک تکمیل و تسلیم کنند و

- مالیات را از طریق اینترنت پرداخت نمایند

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 می‌گردد. 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 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 می‌-

شود (مثل ترکیه)، چرا که پرداخت‌ها الکترونیکی است ولی در ایران چهار پرداخت ثبت می‌شود چرا که این چهار پرداخت هنوز به طور کامل الکترونیکی نشده است.

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 نیز می‌باشد. تا زمانی که شرکتها مکلف به نگرانی 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.

در انتهای این قسمت امعان نظر به زمان لازم برای پرداخت‌های تأمین اجتماعی و مالیات بر حقوق و دستمزد ضرورت دارد. زمان لازم برای امور فوق در سامانه بانک جهانی ۲۴۰ ساعت ثبت شده است که این به نظر درست نمی‌آید. توجه باید داشت که شرکت مؤدی:

▪ دارای ۶۰ نفر کارکن است

▪ در طول دوره فعالیتش نیروی جدیدی استخدام نکرده است و

▪ در طول دوره فعالیتش کسی شرکت را ترک نکرده است.

در نتیجه لیست کارکنان و مالیات حقوق و بیمه تأمین اجتماعی در تمام ماه‌های سال ثابت است و تغییری نمی‌کند. بنابراین بعد از ماه اول زمانی برای آماده‌سازی و تکمیل فرم لازم نیست. فقط ارسال اسامی و پرداخت مالیات زمانبر است. با این اوصاف، برآورد این است که برای پرداخت مالیات بر حقوق و حق بیمه تأمین اجتماعی، با این لیست ثابت نهایتاً ۴۸ ساعت در سال زمان لازم است. احتمال می‌رود مشاوران ایرانی بانک جهانی در تکمیل پرسشنامه به فروض «شرکت مؤدی» کم توجهی کرده باشند. اگر این اصلاح را بپذیریم، زمان پرداخت مالیات در ایران از ۳۴۴ ساعت به ۱۵۲ ساعت کاهش می‌یابد.

اثر اصلاحات پیشنهادی بر شاخص پرداخت مالیات

آن طور که گذشت به نظر می‌رسد چند اصلاح در کوتاه مدت و میان مدت شدنی است:

▪ واقعی کردن زمان لازم برای پرداخت‌های تأمین اجتماعی و مالیات بر حقوق در پرسشنامه

بانک جهانی از ۲۴۰ ساعت به ۴۸ ساعت

- توسعه نظام الکترونیک برای تکمیل اظهارنامه و پرداخت مالیات در زمینه (۱) مالیات بر حقوق و دستمزد (شامل تأمین اجتماعی) و (۲) مالیات بر ارزش افزوده، که این امر باعث کاهش تعداد پرداخت‌های مذکور از ۱۲ و ۴ پرداخت به ۱ و ۱ پرداخت می‌شود.
- کاهش تدریجی نرخ مالیات بر سود شرکت، همزمان با افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده در صورتی که این اصلاحات انجام شود و کشورهای دیگر اصلاحات جدیدی انجام ندهند انتظار می‌رود، رتبه ایران به ترتیبی که در جدول (۳) گزارش شده است بهبود یابد. مطابق شبیه سازی انجام شده،
- اگر پرداخت‌های نیروی کار (تأمین اجتماعی و حقوق و دستمزد) الکترونیکی شود، کل تعداد پرداخت‌ها از ۲۰ پرداخت به ۹ پرداخت کاهش می‌یابد. با همین یک اقدام که به سادگی امکان پذیر است و به دشواری مسأله در مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر شرکت نیست، رتبه ایران در شاخص پرداخت مالیات از ۱۲۹ به ۱۰۶ بهبود می‌یابد.
- اگر زمان پرداخت‌های نیروی کار واقعی شود، و زمان تمکین از ۳۴۴ ساعت به ۱۵۲ ساعت برسد، رتبه ایران از ۱۲۹ به ۷۱ بهبود می‌یابد.
- اگر زمان و تعداد پرداخت‌های نیروی کار همزمان اصلاح شود رتبه ایران از ۱۲۹ به ۴۸ می‌رسد. این دو اصلاح به راحتی در کوتاه مدت امکان پذیر است.
- اگر همزمان با افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده از ۳ درصد تا ۸ درصد در طول برنامه پنجم توسعه، نرخ قانونی مالیات بر شرکت حدود ۳ درصد کاهش یابد، به نحوی که نرخ کلی سایر پرداخت‌های مالیاتی از ۱۸.۲ درصد به ۱۶.۲ درصد کاهش یابد رتبه ایران از ۱۲۹ به ۱۲۶ بهبود می‌یابد.
- اگر سه اصلاح پیش گفته در تعداد، زمان و نرخ کلی مالیات همزمان انجام شود، رتبه ایران از ۱۲۹ به ۴۱ بهبود می‌یابد.

جدول(۳)- اثر اصلاح نرخ، تعداد و زمان پرداخت مالیات بر شاخص سهولت پرداخت مالیات

شرح	در وضع فعلی			پس از اصلاحات			
	نرخ کلی مالیات	تعداد	زمان	مالیات نرخ کلی	تعداد	زمان	تعداد، زمان و نرخ
پرداختهای تأمین اجتماعی	۲۵.۹	۱۲	۲۴۰	۲۵.۹	۱	۴۸	۱، ۴۸ و ۲۵.۹
سایر پرداختها	۱۸.۲	۸	۱۰۴	۱۶.۲	۸	۱۰۴	۸، ۱۰۴ و ۱۶.۲
رتبه در سهولت پرداخت مالیات	۱۲۹		۱۲۶	۱۰۶	۷۱	۴۸	۴۱
رتبه کل	۱۴۵		۱۴۵	۱۴۲	۱۳۸	۱۳۷	۱۳۴

مأخذ: محاسبات انجام شده با استفاده از شبیه ساز بانک جهانی

۳- جمع بندی و ملاحظات پایانی

اگر بهبود رتبه ایران در شاخص پرداخت مالیات مطمح نظر باشد، دو اقدام در کوتاه مدت اثر بخش است: یکی اصلاح زمان لازم برای پرداختهای نیروی کار (شامل تأمین اجتماعی و مالیات بر حقوق) و دیگری کاهش تعداد پرداختهای نیروی کار از ۱۲ به ۱، با امکان پذیر نمودن پرداخت الکترونیکی. با همین دو اقدام رتبه ایران به ۴۸ بهبود می یابد. با این حال، اقدامات اساسی تر که اثر اساسی تری بر کسب و کار داشته باشد، و لو اینکه چندان منجر به بهبود رتبه نشود، مستلزم تلاش-های بیشتری است. مثلاً الکترونیکی کردن مالیات بر ارزش افزوده، تعداد پرداختهای این مالیات را از ۴ به یک کاهش می دهد اما فرآیند آن دشوار است. با اینکه اقدامات خوبی در جهت امکان پذیر کردن پرداخت الکترونیکی مالیات بر ارزش افزوده انجام شده است، اما تا پوشش همه مشاغل، نصب و استفاده از سامانه صندوق فروش و متصل نمودن محاسبات ارزش افزوده به فروش شرکت راه دشواری در پیش است. الکترونیکی کردن مالیات بر شرکت مستلزم بازنگری اساسی در بحث دفاتر و رسیدگی به آنها است. تا زمانی که تشخیص مالیات مستلزم رسیدگی مورد به مورد ممیز به دفاتر مالیاتی است عملاً نه فناوری اطلاعات سودمند است و نه مشکلی از مشکلات مؤدی حل خواهد شد.

برای امکان پذیر شدن کاهش نرخ کلی مالیات چند حرکت به طور همزمان لازم است:

- بازنگری در نرخ تأمین اجتماعی و سهم کارفرما از آن که این موضوع خود مستلزم رعایت اصل سه جانبه گرایی و ارتقای کارآمدی در اداره نظام تأمین اجتماعی است؛
- توسعه نظام مالیات بر ارزش افزوده و همزمان با آن کاهش بار مالیات بر اشخاص حقوقی و مشاغل که این امر مستلزم یک انتخاب سیاستی نه چندان آسان است: آیا مالیات بر ارزش افزوده کارآمدتر و عادلانه تر از مالیات بر درآمد است؟^۱
- توسعه منطقی مالیات بر مجموع درآمد اشخاص می تواند زمینه کاهش نرخ مالیات بر سود شرکت را فراهم کند؛

■ توسعه نظام اطلاعات مالیاتی برای پوشش مالیاتی همه مؤدیان، مخصوصاً مشاغل؛

■ تعدیل معافیت‌های مالیاتی برای امکان پذیر شدن کاهش نرخ کلی مالیات؛

با این حال، لازم به ذکر است که بهبود رتبه کشورها در شاخص پرداخت مالیات لزوماً مطلوب نیست. برای مثال، ما در ایران مالیات بر عایدی سرمایه^۲ نداریم. این امر، هم باعث شده است یک پرداخت از تعداد پرداخت‌های مالیاتی کاسته شود و هم مانع از افزایش بیشتر نرخ کلی مالیات شده است. آیا با هدف حفظ رتبه ایران نباید این مالیات را در آینده وضع کنیم. پاسخ به وضوح منفی است. لازم است هر نوع مالیاتی که دارای منطق اقتصادی روشن است وضع شود و در مقابل سایر انواع مالیات حذف گردد. برخی از بهترین کشورها از نظر شاخص پرداخت مالیات، از شرکتها مالیاتی اخذ نمی‌کنند و همین امر رتبه آنها را افزایش داده است. عموماً کشورهای نفتی نظیر امارات، قطر و بحرین چنین ویژگی‌هایی دارند (بانک داده‌های گروه کسب و کار بانک جهانی، ۲۰۱۳). روشن است که اتکا به نفت به جای مالیات چندان مطلوب نیست و به همین دلیل هم در یکی دو سال اخیر بانک جهانی هدف اصلاحات در نرخ را چیزی حدود ۲۷.۵ درصد در نظر گرفته است. لذا وقتی صحبت از کاهش نرخ می‌شود کاهش شوک گونه و زیاد آن مطمئن نظر نیست.

۱- مالیات بر ارزش افزوده یک مالیات تنازلی محسوب می‌شود و در عمل به زیان اقشار کم درآمد است. از این رو، منافع توسعه مالیات بر ارزش افزوده باید در برابر هزینه‌های آن مورد ارزیابی قرار گیرد.

2. Capital Gain Tax (CGT)

فهرست منابع

- ۱- دسوتو، هرناندو (۱۹۸۹)، «راه دیگر»؛ ترجمه جعفر خیرخواهان، تهران، نشر نی، ۱۳۹۰.
- ۲- دسوتو، هرناندو (۲۰۰۰)، «راز سرمایه، چرا سرمایه‌داری در غرب موفق می‌شود و در جاهای دیگر شکست می‌خورد؟»؛ ترجمه فریدون تفضلی، تهران: نشرنی، ۱۳۸۵.
- ۳- زایر، آیت (۱۳۸۸)، جایگاه ساده سازی در برنامه‌های اصلاح مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران»، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره ۶، پاییز، ص ۱۵۷-۱۸۴.
- ۴- میدری، احمد و قودجانی، اصلان (۱۳۸۷)، «سنجش و بهبود محیط کسب و کار»، تهران، جهاد دانشگاهی.
- ۵- نصیری اقدم، علی و همکاران (۱۳۹۱)، «اصلاح سیستم مالیاتی با رویکرد بهبود محیط کسب و کار»، طرح پژوهشی به کارفرمایی سازمان امور مالیاتی.
- ۶- نصیری اقدم، علی؛ نوری، مهدی و کاکاوندی؛ محمد مهدی (۱۳۹۱)، «عوامل مؤثر بر اندازه اقتصاد غیر رسمی: مقایسه اثر نرخ‌های مالیات و تعرفه با اثر متغیرهای نهادی»، پژوهشنامه مالیات، تابستان، شماره ۶۲، ص ۲۰۵-۲۲۸.
- ۷- یانکوف، سایمن و مک لیش، کارالی (۲۰۰۶)، «فضای کسب و کار در سال ۲۰۰۶»، ترجمه دکتر جعفر خیر خواهان، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
8. Che Azmi, Anna, and Yusniza Kamarulzaman (2010), "Adoption of Tax E-filing: A Conceptual Paper"; African Journal of Business Management 4 (5):599-603.
9. Djankov, Simeon, Tim Ganser, Caralee McLiesh, Rita Ramalho and Andrei Shleifer (2010), "The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship"; American Economic Journal Macroeconomics.
10. Ghosh, Ambar and Ghosh, Chandana (2008), "Economics of the Public Sector"; PHI Learning Pvt. Ltd., 347 pages.
11. Hindriks, Jean and Myles, Gareth D. (2005), "Intermediate Public Economics"; Cambridge: MIT Press.

12. Huizinga, Harry, and Luc Laeven (2008), "International Profit Shifting within Multinationals: A Multi-Country Perspective"; *Journal of Public Economics*, 92: 1164–82.
13. Huizinga, Harry, Luc Laeven and Gaëtan Nicodème (2008), "Capital Structure and International Debt Shifting." *Journal of Financial Economics*, 88: 80–118.
14. James, Sebastian (2009), "A Handbook for Tax Simplification"; Washington, DC: International Finance Corporation, Available at <http://ssrn.com/abstract=1535499>.
15. Nicodème, Gaëtan (2008), "Corporate Income Tax and Economic Distortions"; CESifo Working Paper 2477, CESifo Group, Munich.
16. 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.
17. World Bank and Pwc (2012), "Paying Taxes 2012: the Global Picture"; www.pwc.com/payingtaxes.
18. World Bank and Pwc (2013), "Paying Taxes 2013: the Global Picture"; www.pwc.com/payingtaxes.
19. www.doingbusiness.org.

