

بررسی مقایسه‌ای نظام مالیاتی ایران با اصلاحات مالیاتی دهه ۱۹۹۰

با تأکید بر مالیات بر مجموع درآمد^۱

باقر درویشی^۲

فرشته محمدیان^۳

تاریخ دریافت: ۹۵/۱۱/۱۲، تاریخ پذیرش: ۹۶/۳/۳

چکیده

اقتصاد ایران همواره تحت فشار تامین منابع برای مخارج عمومی بوده و دارای سیستم مالیاتی است که موجب اخلاص در رفتار عاملان اقتصادی می‌شود، لذا انتظار می‌رود که با الگو گرفتن از اصلاحات جهانی مالیات، بتوان سیستم مالیاتی کشور را بهبود بخشید. مخالفان معتقدند که به دلیل فقدان نظام جامع اطلاعات مالیاتی، ظرفیت اجرایی پایین سازمان مالیاتی و مودیان، و ساختار اقتصادی متفاوت از کشورهای توسعه یافته انجام چنین اصلاحاتی در ایران امکان پذیر نیست. اما باید اذعان کرد که اقتصاد ایران در آینده نزدیک با سه چالش جدی در زمینه تامین اجتماعی، کاهش درآمدهای مالیاتی حاصل از تجارت و رقابت پذیری بین المللی مواجه خواهد شد. برای مقابله با این چالش ها چاره‌ای جز گسترش پایه‌های مالیاتی و کاهش نرخ‌های مالیات نخواهیم داشت و این مهم از طریق سیستم مالیات بر مجموع درآمد امکان پذیر است. لذا هدف اصلی این مقاله بررسی مقایسه‌ای سیستم مالیات بر مجموع درآمد و نسخه‌های تعدیل شده آن با سیستم مالیاتی ایران است. نتایج نشان می‌دهد که نظام مالیاتی ایران بسیار پیچیده بوده و در موارد متعددی اصول اهداف اصلاحات مالیاتی را نقض می‌کند. علاوه بر این فشار مالیاتی بالا بر شرکت‌ها، نرخ‌های بالای تامین اجتماعی و فرار مالیاتی گسترده در بخش مشاغل از ویژگی‌هایی است که نظام مالیاتی ایران را از سایر سیستم‌های مالیاتی معمول در جهان متمایز می‌سازد. بر اساس نتایج حاصل، بهترین راه برای اصلاح نظام مالیاتی کشور انجام رفرم اساسی بر اساس سیستم مالیات بر مجموع درآمد است، اما اگر به هر دلیلی (مثلاً فراهم نبودن پیش نیازهای لازم یا عدم اجماع سیاسی) چنین کاری مقدور نباشد می‌توان با انجام برخی اصلاحات (انجام اصلاحات بر اساس مخارج مالیاتی و منافع اقتصادی، ساده سازی سیستم مالیاتی، اصلاح تورش در شیوه تامین مالی شرکت‌ها و تعدیل مالیات مضاعف، تعیین آستانه معافیت بر اساس فقر نسبی، تعدیل آستانه‌های مالیاتی؛ استهلاک و کسورات بهره نسبت به تورم، تغییر سیستم اجرایی از ساختار مبتنی بر پایه محور به ساختار مبتنی بر مأموریت محور، بهبود ادراک عدالت مالیاتی، تغییر واحد مالیاتی از فرد به خانوار، ارائه سیستم مالیاتی بدون نیاز به ارائه اظهارنامه مالیاتی از طرف مودیان) سیستم موجود را بهبود بخشید.

واژه‌های کلیدی: نظام مالیاتی ایران، اصلاحات مالیاتی، سیستم‌های مالیات بر درآمد، اصول مالیات بهینه استان گلستان

۱. این مقاله بر گرفته از طرح پژوهشی "درس‌هایی از اصلاحات مالیاتی دهه ۱۹۹۰ با تأکید بر مالیات بر مجموع درآمد" است که در سال ۱۳۹۵ در معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل سازمان امور مالیاتی کشور توسط نگارندگان مقاله انجام شده است.

۲. استادیار گروه اقتصاد دانشکده ادبیات و علوم انسانی دانشگاه ایلام (نویسنده مسئول) Darvishi_b@yahoo.com

۳. دانشجوی دکتری اقتصاد دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی Mohamadyan_f@yahoo.com

۱- مقدمه

کشورهای در حال توسعه از جمله ایران همواره تحت فشار تامین منابع برای مخارج عمومی رو به رشد بوده و گرفتار سیستم‌های مالیاتی هستند که موجب اخلال در رفتار عاملان اقتصادی می‌شوند، لذا انتظار می‌رود با الگو گرفتن از اصلاحات جهانی مالیات، بتوان سیستم مالیاتی ایران را بهبود بخشید. مخالفان معتقدند که هم مودیان و هم سازمان مالیاتی از ظرفیت و توانایی مطلوبی برای اجرای قوانین پیچیده مالیاتی برخوردار نیستند، نظام جامع اطلاعات مودیان و سایر پیش‌نیازهای لازم برای اجرای اصلاحات مالیاتی در کشور شکل نگرفته و ساختار اقتصادی ایران متفاوت از کشورهای توسعه یافته است. بنا به دلایل فوق عدم توافق قابل توجهی در مورد بکارگیری اصلاحات مبتنی بر مالیات بهینه در کشور وجود دارد که به عنوان یک نمونه می‌توان به نحوه برخورد با سیستم مالیات بر مجموع درآمد اشاره کرد. این در حالی است که بسیاری از اصلاحات صورت گرفته از نظر اجرا و تمکین ساده‌تر از سیستم مالیات کنونی کشور هستند.

از طرف دیگر در ایران چالش‌های اقتصادی و اجتماعی متعددی وجود دارد از جمله موانع دست و پاگیر فراوان در مقابل عملکرد کارای بازار، توزیع نابرابرتر درآمدها و اندازه اقتصاد غیر رسمی که نسبت به کشورهای توسعه یافته بزرگتر است. با وجود این مشکلات، نیاز به تحرک‌پذیری منابع، تشویق پس‌انداز و سرمایه‌گذاری و جذب سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در کشور در حال توسعه‌ای مانند ایران مهم‌تر از کشورهای توسعه یافته است. مجموعه ویژگی‌های مذکور ایجاب می‌کند که گسترش پایه‌های مالیاتی و کاهش نرخ‌ها به عنوان یک ضرورت اجتناب‌ناپذیر در کشور دنبال شود. در عمل به دلیل برخورداری از درآمدهای سهل‌الوصول حاصل از منابع طبیعی و تضاد اصلاحات با منافع گروه‌های ذینفع در کشور، اجماع سیاسی گسترده‌ای برای اجرای رفرم‌های مالیاتی وجود ندارد.

یکی از اهداف اصلی این مقاله برقراری ارتباط بین رفرم‌های مالیاتی غرب و آمریکا با سیاست‌های مالیاتی ایران در زمینه سیستم مالیات بر درآمد شخصی است. اگرچه می‌توان ادعا کرد که اهداف برانگیزاننده اصلاحات مالیاتی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه بسیار به هم نزدیک هستند اما به دلیل واقعیت‌های اجرایی و اقتصادی اهمیت و وزن این اهداف برای کشورهای در حال توسعه متفاوت از کشورهای توسعه یافته است. علی‌رغم این تفاوت‌ها برخی سیاست‌های مالیاتی وجود دارند که کشورهای در حال توسعه می‌توانند با الگو گرفتن از کشورهای توسعه یافته آنها را اجرایی کنند. جهت تحقق هدف ذکر شده ساختار مقاله به این صورت سازمان یافته است، در بخش دوم مروری بر اصلاحات مالیاتی ارائه می‌شود، بخش سوم به بررسی مقایسه‌ای نظام مالیاتی ایران با اصلاحات مالیاتی می‌پردازد و نهایتاً در

بخش سوم نتیجه‌گیری و توصیه‌های سیاستی ارائه می‌شود.

۲- مروری بر اصلاحات مالیات بر درآمد اشخاص

در این بخش در ابتدا اصول و اهداف برانگیزاننده اصلاحات مالیاتی دهه ۱۹۹۰ در آمریکا، کشورهای OECD و کشورهای آسیای جنوب شرقی ارائه می‌شود، سپس به معرفی سیستم مالیات بر مجموع درآمد و نسخه‌های تعدیل شده بعدی آن یعنی مالیات بر درآمد دوگانه و مالیات یکنواخت می‌پردازیم.

اصول و اهداف برانگیزاننده اصلاحات مالیاتی

در طراحی هر موضوع مرتبط با سیاست‌گذاری اقتصادی، خصوصاً اصلاحات مالیاتی، شناخت معیارها و اصول راهنمای مربوطه ضروری است، زیرا وجود معیارهای مشخص و علمی از مجادله‌های سیاسی و عوام‌گرایی در طراحی اصلاحات مالیاتی جلوگیری می‌کند و باعث می‌شود به جای درگیر شدن در مجادلات بیهوده سیاسی و غیر علمی، سیاستگذار بتواند با ارزیابی سیستم‌های مختلف بر اساس این معیارها دست به انتخاب بزند که این کار به اجماع سیاسی در مورد اصلاحات کمک خواهد کرد. بنابراین در هر پروژه مربوط به اصلاحات مالیاتی قبل از انجام هر کاری لازم و ضروری است که به صورت شفاف اهداف و معیارهای راهنمای چنین اصلاحاتی مشخص شود. برای این منظور در جدول (۱) اصول و اهداف برانگیزاننده اصلاحات مالیاتی ارائه شده است.

تنها راه تامین همزمان اکثر اصول و اهداف ذکر شده در جدول (۱)، ساده سازی سیستم مالیاتی است. ساده سازی یعنی کاهش هزینه‌های اجرا و تمکین که با ساده سازی قوانین و اظهارنامه‌های مالیاتی مترادف است و زمانی محقق می‌شود که کسورات، معافیت‌ها، تخفیف‌ها و رفتارهای ترجیحی مالیاتی تا حد ممکن تعدیل شوند که با انجام این کار پایه مالیاتی گسترش یافته و امکان کاهش نرخ‌ها فراهم می‌شود و متعاقب آن به بقیه اهداف ذکر شده (چون عدالت، کارایی، کاهش فرار قانونی و غیر قانونی مالیاتی، بهبود تمکین مالیاتی و کاهش هزینه‌های اجرا) نیز دست خواهیم یافت. با این حال انجام چنین کاری در عمل دشوار است به همین دلیل گاهی اوقات اهداف ذکر شده در تضاد با یکدیگر هستند و ضروری است تا بین اهداف متضاد توازن برقرار شود. به عنوان مثال بسیاری از کسورات و اعتبارهای مالیاتی که با ساده سازی سیستم مالیاتی در تضاد هستند، با هدف جلوگیری از نابرابری، به صورت قانونی وضع و مورد حمایت قرار می‌گیرند، تقریباً هر فردی موافق است که مؤدیان باید اجازه داشته باشند تا معافیت‌هایی برای وابستگان درخواست کنند. اما بررسی صحت و سقم وجود وابستگان در پاره‌ای از موارد دشوار است و سیستم مالیاتی را پیچیده می‌کند. کسورات برای مخارج درمان غیرعادی در اندازه‌گیری توانایی پرداخت مالیات ضروری است اما

مستندسازی آن بسیار زمانبر است. تعدیل درآمد مشمول مالیات نسبت به تورم پیچیده و با ساده‌سازی در تضاد است، اما عدم تعدیل نسبت به تورم منجر به اخلال مالیاتی و نابرابری می‌شود. بنابراین در برخی موارد اصلاحات پیشنهادی که برای عدالت و خنثی بودن اقتصادی مالیات‌ها ضروری هستند با هدف اصلی که ساده‌سازی سیستم است در تضاد می‌باشند.

با توجه به گستردگی موضوعات مورد بحث در هنگام طراحی سیستم مالیات بر درآمد، سیاست مالیاتی در عمل شامل مجموعه‌ای از انتخاب‌های پیچیده بین اهداف مختلف است. این مباحث نشان می‌دهد که چرا اصلاحات مالیاتی از نظر سیاسی اغلب بحث برانگیز هستند. با وجود تفاوت‌های گسترده در دیدگاه‌ها در مورد چگونگی انتخاب بین اهداف سیاسی ذکر شده این انتخاب‌ها را می‌توان در چهار دسته اصلی جای داد، یکی نیازهای درآمدی دولت^۱، دوم توازن بین برابری و کارایی، سوم پیچیدگی سیستم مالیاتی و چهارم فشارهای ناشی از رقابت‌پذیری خارجی^۲ که سیستم مالیاتی را به چالش می‌کشند.

۱. دولت‌ها باید مشخص کنند که چه مقدار درآمد مالیاتی نیاز دارند و باز مالی آن چگونه در بین مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، مالیات بر شرکت‌ها و سایر منابع مالیاتی توزیع شود. این انتخاب تحت تأثیر فشارهای خارجی ناشی از افزایش مخارج (به دلیل پیر شدن جمعیت، رشد شهرنشینی، کاهش اشتغال و رقابت‌پذیری بین‌المللی) قرار می‌گیرد. زمانی که درآمدهای مالیاتی در نتیجه مخارج مالیاتی و رفتار آربیتراژ مالیاتی کاهش می‌یابند، تعریف یک پایه گسترده که فرصت‌های آربیتراژ مالیاتی را کاهش می‌دهد، دارای اثر مثبت بر درآمدهای مالیاتی است.

۲. هم اکنون رقابت‌های مالیاتی برای رقابت‌پذیرتر کردن کسب و کارهای داخلی و جذب سرمایه‌گذاری خارجی در جریان است. از طرف دیگر درآمد شرکت‌ها، درآمد سرمایه شخصی و درآمد حاصل از نیروی کار برای انواع خاصی از تخصص‌ها مثال‌هایی از پایه‌های مالیاتی هستند که از نظر جغرافیایی بسیار تحرک‌پذیرند. لذا در صورت عدم کاهش نرخ مالیات برای این پایه‌ها، درآمد مالیاتی کاهش خواهد یافت. به این دلیل که کاهش در درآمدهای مالیاتی در زمان عدم کاهش نرخ مالیات پایه‌های تحرک‌پذیر در مقایسه با کاهش در درآمد ناشی از کاهش نرخ مالیات این پایه‌ها، بیشتر خواهد بود. زیرا پایه‌های تحرک‌پذیر در پاسخ به عدم کاهش نرخ‌ها به خارج کشور مهاجرت خواهند کرد. اما اگر کاهش درآمد مالیاتی حاصل از تعدیل نرخ مالیات پایه‌های تحرک‌پذیر از طریق افزایش نرخ مالیات بر دیگر پایه‌های مالیاتی تأمین شود، نتیجه آن افزایش اخلال‌های مالیاتی خواهد بود. بنابراین تنها راه حل این چالش گسترش پایه‌های مالیاتی است که به تبع آن می‌توان کلیه نرخ‌های مالیاتی را نیز کاهش داد.

جدول (۱) - اصول و اهداف برانگیزاننده اصلاحات مالیاتی دهه ۱۹۹۰ در آمریکا، کشورهای OECD و کشورهای آسیای جنوب شرقی

اصول	توضیحات	هدف
خنثی بودن از نظر اقتصادی	روش‌های کسب درآمد و روش‌های هزینه کردن آن تحت تاثیر مالیات نباشد.	
	انتخاب شکل قانونی یا سازماندهی کسب و کارها تحت تاثیر مالیات نباشد. انتخاب دارایی‌ها برای سرمایه گذاری تحت تاثیر مسئله استهلاک مالیاتی نباشد. رفتار مالیاتی با بدهی و سهام بر انتخاب شیوه تامین مالی توسط شرکت‌ها اثر نگذارد. ادغام و تملک سایر شرکت‌ها با انگیزه مالیاتی نباشد.	فعالیت‌های عاملان اقتصادی تحت تاثیر نظام مالیاتی قرار نگیرند.
نرخ پایین مالیات	در نرخ‌های پایین مالیات، فرار قانونی ^۱ و فرار غیر قانونی مالیاتی ^۲ ، لابی‌های مختلف برای معافیت‌ها، برنامه ریزی مالیاتی و اخلاف مالیاتی به شدت کاهش می‌یابند.	بهبود تمکین مالیاتی، کاهش اخلاف مالیاتی، کاهش هزینه‌های اجرایی مرتبط برای شناسایی و کنترل تخلفات مالیاتی
عدالت مالیاتی	عدالت افقی و عدالت عمودی ^۳ و اداراک عدالت ^۴	کاهش نابرابری، بهبود تمکین مالیاتی
ساده‌سازی سیستم مالیاتی	یعنی ساده‌سازی قانون مالیاتی و اظهارنامه‌های مالیاتی زمانی محقق می‌شود که کسورات، معافیت‌ها و رفتارهای ترجیحی مالیاتی تا حد ممکن تعدیل شوند.	کاهش هزینه‌های اجرا و تمکین، گسترش پایه‌های مالیاتی و کاهش نرخ‌های مالیات

تعدیل نسبت به تورم	معافیت‌های فردی، آستانه‌های مالیاتی، مخارج بهره ای به عنوان کسورات مالیاتی، درآمد بهره، عایدی سرمایه و همچنین هزینه‌های مجاز استهلاک باید نسبت به تورم تعدیل شوند	اخذ مالیات از درآمد حقیقی و نه اسمی
رشد اقتصادی	رفتارهای ترجیحی مالیاتی با سرمایه گذاری‌هایی که بدون این رفتارها توجیه اقتصادی ندارند باعث اتلاف منابع و کاهش رشد اقتصادی می شود.	تخصیص بهینه منابع
شیوه‌گذار (از سیستم مالیاتی قدیم به جدید)	به جای اجرای ناگهانی (با زمان اندک یا هیچ زمانی برای تعدیل)، برخی اجزای اصلاحات مالیاتی باید به تدریج اجرا شوند.	جلوگیری از عایدی‌ها و زیان‌های بادآورده اقتصادی و جابجایی‌های شدید اقتصادی
اجرای سوبسیدها از طریق مخارج مستقیم و نه سیستم مالیاتی	اجرای سوبسیدها (استثناها، تعدیل‌ها، تخفیف‌های مورد به مورد و اعتبارهای مالیاتی) از طریق سیستم مالیاتی پیچیدگی‌هایی را برای مودیان ایجاد می کند که به مودیان در شرایط یکسان اجازه می دهد مالیات‌های متفاوتی پرداخت کنند در نتیجه پابندی اخلاقی مودیان به سیستم مالیاتی را تضعیف می کند در حالی که مخارج مستقیم چنین نیستند.	کاهش هزینه‌های اجرا، جلوگیری از نقض عدالت افقی

۱. فرار قانونی مالیاتی (Tax Avoidance): دوری کردن از پرداخت مالیات با بکارگیری قوانین مالیاتی، روش‌هایی که در این مورد بکار می‌روند از نظر سازمان مالیاتی غیرقانونی نیستند. مثلاً با لحاظ کردن همه کسورات قانونی و با محافظت کردن از درآمد در مقابل مالیات با ایجاد برنامه‌های بازنشستگی کارکنان و دیگر ابزارهایی که همگی قانونی هستند.
۲. فرار غیر قانونی مالیاتی (Tax Evasion): عملی است غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات از طریق عدم گزارش درآمد، گزارش کردن هزینه‌هایی که از نظر قانونی مجاز نیستند یا پرداخت نکردن مالیات.
۳. در مورد عدالت افقی (رفتار برابر با افراد دارای توانایی پرداخت یکسان) در بین اقتصاد دانان اجماع وجود دارد اما در زمینه عدالت عمودی (اخذ مالیات بیشتر به نسبت درآمد از افراد با توانایی پرداخت بیشتر) اجماع وجود ندارد چون برخی اقتصاددانان آن را به نوعی تنبیه افراد مولد جامعه می‌دانند.
۴. ادراک عدالت تحت‌تاثیر شیوه هزینه کردن درآمدهای مالیاتی و تبعیض در اخذ مالیات است.

منبع: جمع‌بندی محققین

۳- معرفی سیستم‌های مالیات بر درآمد اشخاص

از اواسط دهه ۱۹۸۰ بسیاری از کشورها به‌ویژه کشورهای OECD به پیروی از اصلاحات مالیاتی ۱۹۸۴ انگلستان و ۱۹۸۶ آمریکا درگیر در اصلاحات اساسی مالیات بر درآمد شخصی شدند. این اصلاحات با هدف نیاز به فراهم کردن محیط اقتصادی رقابتی‌تر انجام شدند؛ یعنی محیطی که سرمایه‌گذاری، ریسک‌پذیری و کارآفرینی را تشویق نماید و انگیزه مشارکت بیشتر در بازار کار را فراهم کند. همزمان دولت‌ها به ضرورت ادراک عدالت (عادلانه تلقی شدن سیستم مالیاتی از جانب مودیان) پی بردند، به‌طوری که عدالت و سادگی تبدیل به دو اصل کلیدی اصلاحات مالیاتی شدند. اکثر کشورهای OECD و حتی کشورهای در حال توسعه دارای سیستم‌های مالیاتی هستند که در اصل مبتنی بر سیستم مالیات بر مجموع درآمد^۱ می‌باشند. نسخه محض مالیات بر مجموع درآمد (بر اساس تعریف SHS)^۲ دلالت بر یک پایه مالیاتی دارد که شامل ارزش بازاری مصرف به‌علاوه تغییرات در خالص ثروت بر اساس ارقام تعهدی است، اما به دلیل هزینه اجرایی و تمکین بالای روش تعهدی در عمل همه کشورها سیستم‌های مالیات بر مجموع درآمد مبتنی بر درآمد تحقق یافته را اجرا کردند.

بررسی اصلاحات مالیاتی نشان می‌دهد که وجود برخی مشکلات (عدم توجه به تحرک پذیری بین‌المللی سرمایه، تورش ناشی از اخلال مالیاتی بر ضد سرمایه‌گذاری در سرمایه‌فیزیکی در مقایسه با سرمایه انسانی و در نهایت عدم برقراری عدالت افقی و عمودی بر اساس درآمد طول عمر و تبعیض علیه درآمدهای متغیر در مقابل درآمدهای دائمی) در سیستم مالیات بر مجموع درآمد منجر به ارائه دو نسخه تعدیل یافته از این سیستم به نام‌های سیستم مالیات بر درآمد دوگانه^۳ و سیستم مالیات یکنواخت^۴ شد. هر کدام از سیستم‌های مالیاتی مذکور دارای نقاط قوت و ضعف مختص به خود می‌باشند و تاکنون توافقی جامع در مورد اینکه سیستم مالیات بر درآمد شخصی ایده آل کدام است حاصل نشده است. اما می‌توان ادعا کرد که همه اصلاحات مالیاتی پیشنهادی در سه دهه گذشته، سیستم‌های مالیات بر درآمد شخصی را پیشنهاد کرده‌اند که مشخصه اصلی آنها کاهش نرخ‌ها و گسترش پایه مالیاتی است. در ادامه با بررسی و مقایسه این سیستم‌های مالیاتی جزییات بیشتری در مورد آنها ارایه خواهد شد.

-
1. Comprehensive Income Tax System
 2. Schunz-Huig-Simons
 3. Dual Income Tax System
 4. Flat Tax System

سیستم مالیات بر مجموع درآمد^۱

در سال‌های اخیر درآمد جامع به‌عنوان بهترین معیار اقتصادی برای توانایی پرداخت، توجه سیاستگذاران را به خود جلب کرده به طوری که سیستم مالیات بر درآمد در بسیاری از کشورها از سیستم مالیات بر مجموع درآمد (CIT)^۲ پیروی می‌کنند. نسخه محض مالیات بر مجموع درآمد از تعریف SHS پیروی می‌کند که دلالت بر پایه مالیاتی شامل ارزش بازاری مصرف به‌علاوه تغییرات در خالص ثروت مبتنی بر زمان رخ دادن آنها (روش تعهدی)^۳ دارد. در نسخه محض این سیستم اصل بر این است که مجموع درآمدها (حقوق و دستمزد، سود، بهره، اجاره، عایدی سرمایه بر اساس زمان رخ دادن آن، مشارکت در صندوق‌های بازنشستگی، اجاره ضمنی مسکن شخصی، مزایای نقدی و غیر نقدی شغلی، پرداخت‌های انتقالی دولت، حق تالیف، حق بهره برداری و حق امتیاز، درآمد مشاغل) به شکلی یکسان و با نرخ‌های تصاعدی مشمول مالیات شود. در این سیستم بازدهی سرمایه و همه عایدی‌های ناشی از آن سرمایه (با لحاظ زیان‌های قابل کسر از پایه مالیاتی و تعدیل نسبت به تورم) باید به روش تعهدی مشمول مالیات شوند.

دلیل روی آوردن کشورهای OECD و بسیاری از کشورهای در حال توسعه به این سیستم مالیاتی مزایای قابل توجه این سیستم مالیاتی است که از جمله آنها می‌توان به موارد زیر اشاره کرد: اول، مزیت مهم مالیات بر مجموع درآمد رفتار یکسان این سیستم با درآمد حاصل از منابع مختلف درآمدی است که خنثی بودن مالیات نسبت به روش‌های مختلف کسب درآمد و روش‌های مختلف سازماندهی کسب و کارها (شرکتی و غیر شرکتی) را نتیجه می‌دهد. دوم، سیستم مالیات بر مجموع درآمد، بازتوزیع درآمدها را به شکل موثری از طریق نرخ‌های تصاعدی ساده می‌کند، چنین سیستمی دوری جستن از پرداخت مالیات از طریق انتقال درآمد از یک منبع درآمدی به منبع درآمدی دیگر را دشوار می‌سازد و همین امر عدالت افقی، عدالت عمودی و ادراک عدالت مالیاتی را تامین می‌کند. سوم، شناسایی فقرا و فسادهای مالی از طریق این سیستم مالیاتی راحت‌تر انجام می‌گیرد. بنابراین این سیستم به اجرای هدفمند سیاست‌های حمایتی کمک کرده و از مفاسد مالی پیشگیری می‌کند. چهارم، گسترش پایه مالیاتی و به تبع آن کاهش نرخ‌های مالیات، ویژگی اصلی این سیستم مالیاتی است که کاهش انگیزه‌های برنامه ریزی مالیاتی، فرار قانونی و غیر قانونی از پرداخت مالیات را در پی خواهد داشت که در نهایت منجر به بهبود تمکین مالیاتی و کاهش هزینه‌های اجرایی مرتبط برای شناسایی و کنترل تخلفات مالیاتی می‌شود. اما در کشورهایی که سیستم مالیات بر

۱. برای مطالعه جزئیات این سیستم مالیاتی به منابع زیر مراجعه نمایید:

The U.S. Treasury & Tax Reform Act of 1986, OECD Tax Policy Studies (2006)

2. Comprehensive Income Taxation

3. Accruals Basis

مجموع درآمد را اجرایی کرده‌اند به دلیل برخی ملاحظات کارایی، یا سادگی و یا در مواردی که تعریف درآمد و اندازه‌گیری آن دشوار باشد برخی معافیت‌ها و استثنایها مورد توجه قرار گرفته و همین امر باعث شده در اجرا از نسخه محض مذکور فاصله بگیرند. به همین دلیل در ادامه نسخه عملی این سیستم مالیاتی ارائه می‌شود. نمونه‌ای از نسخه اجرایی سیستم مالیات بر مجموع درآمد در جدول (۲) ارائه شده است.

جدول (۲) - نمونه‌ای از الگوی عملیاتی سیستم مالیات بر مجموع درآمد

موضوعات		توضیحات
شیوه محاسبه درآمد جامع بر اساس سه منبع عمده درآمد یک خانوار	جبران خدمات نیروی کار	شامل حقوق و دستمزد دریافتی به علاوه ارزش مزایای جانبی شغلی منهای مخارج ضروری مرتبط با شغل فرد است.
	پرداخت‌های انتقالی دولت	بدون توجه به دلیل برخورداری، کل پرداخت‌های انتقالی نقدی دولت در درآمد افراد لحاظ می‌شوند، اما نیازی به گزارش کردن ارزش کالاهای یارانه‌ای یا خدمات یارانه‌ای فراهم شده به وسیله دولت نیست.
	درآمد کسب و کار و سرمایه	بهره، اجاره، سود سهام، سودهای انباشته شرکت‌ها، سود حاصل از مشارکت‌ها (با مالکیت فردی یا خانوادگی)، عایدی‌های سرمایه و درآمد حاصل از مشاغل است.
تجمع مالیات بر درآمد افراد و شرکت‌ها	درآمد شرکت‌ها به سهامداران یا صاحبان آنها نسبت داده می‌شود و سودهای توزیع نشده فوراً مشمول مالیات بر درآمد شخصی می‌شوند. یکی از اهداف اصلی این ادغام، تعدیل مالیات مضاعف و رفتار متمایز مالیاتی با سودهای توزیع شده و انباشته است.	
عایدی سرمایه	سهام	عایدی ناشی از سود توزیع نشده به روش تعهدی و مابقی عایدی (تغییرات در قیمت سهام که منعکس کننده انتظارات مربوط به درآمدهای آتی و همچنین تغییرات در ارزش سایر دارایی‌ها مانند اوراق قرضه، کالاها و زمین) به روش تحقیقی مشمول مالیات می‌شود.
	دارایی‌های حقیقی	بعد از تعدیل نسبت به تورم و استهلاک دارایی به روش تحقیقی مشمول مالیات می‌شوند.

موضوعات	توضیحات
اوراق بهادار دولتی	دریافتی سالانه یا بهره تعهدی بر تعهدات ملی یا محلی موجب افزایش در خالص ثروت افراد می شوند بنابراین این موارد باید جزء درآمد افراد لحاظ شوند.
اجاره ضمنی مسکن شخصی	مالیات باید بر خالص درآمد حاصل وضع شود یعنی بر اجاره منتسب منهای هزینه های استهلاک و تعمیرات و نگهداری و سایر مالیات های پرداختی وضع شود. اگر در عمل محاسبه اجاره ضمنی دشوار باشد توصیه می شود که بخشی از مصرف مسکن شخصی که قابل نسبت دادن به داشتن مسکن شخصی است از پایه مالیاتی مستثنی شود.
کالا های مصرفی بادوام	شیوه رفتار مالیاتی در مالیات بر مجموع درآمد با این دارایی ها به این صورت است که مشمول مالیات بر دارایی می شوند اما بهره مرتبط با وام های تامین مالی خرید این دارایی ها قابل کسر کردن است.
مخارج درمانی	به کسر مخارج درمانی یا حق بیمه های پرداختی اجازه نمی دهد و منافع حاصل از بیمه های درمانی در درآمد مشمول مالیات وارد نمی شود. این روش از نگهداری بیهوده رکوردها و اسناد توسط خانوارها جلوگیری کرده و ضرورت تشخیص مخارج واجد شرایط از مخارج غیر واجد شرایط که از نظر اجرایی دشوار است را حذف می کند. می توان یک اعتبار مالیاتی قابل بازپرداخت برای سهم مالیات مخارج درمانی بسیار بالا در نظر گرفت.
کمک های خیریه	سیستم مالیات بر مجموع درآمد قابلیت کسر کمک های خیریه توسط هدیه دهنده را اجازه نمی دهد و در مقابل منافع حاصل از چنین هدایایی در درآمد گیرنده آنها وارد نمی شود. اگر به دلایل مختلف قصد داشته باشیم این رفتار ترجیحی را حفظ کنیم برای جلوگیری از پیچیدگی می توان به آستانه به صورت درصدی از درآمد افراد، مشاغل یا شرکت ها را تعیین کرد و صرفا در صورتی که کمک ها بالاتر از این آستانه باشند قابلیت کسر داشته باشند.
زیان های حاصل از حوادث	به هیچ کسوراتی برای زیان های ناشی از حوادث به دارایی ها به جز در مورد دارایی کسب و کارها اجازه داده نخواهد شد. حق بیمه های حوادث برای دارایی خانوار قابل کسر نخواهد بود و منافع حاصل از بیمه در درآمد مشمول مالیات وارد نمی شود.

ادامه جدول (۲) - نمونه ای از الگوی عملیاتی سیستم مالیات بر مجموع درآمد

موضوعات	توضیحات
ملاحظات بین‌المللی	اصل مبدا یا اصل مقصد مالیات بر مجموع درآمد، سیستم مالیات بر مبنای اصل سکونت را پیشنهاد می‌کند.
	سهامداران خارجی معافیت سهامداران خارجی از مالیات‌ها در درون کشور تا زمانی که اصل سکونت هم در خارج و هم در درون کشور مورد مقبولیت عام سیاسی قرار نگیرد از نظر عملی امکان‌پذیر نیست. بنابراین در ابتدا سهامداران خارجی می‌توانند مشمول مالیات یا کسر مبدا شوند و بعد از آن مطابق با معاهده‌های بین‌المللی مالیاتی بین کشور محل فعالیت و کشور محل سکونت شان با آنها رفتار شود.
	مالیات‌های پرداخت شده در خارج کشور در نظر گرفتن اعتبار مالیاتی برای مالیات پرداختی در خارج به اندازه مالیات‌های با کسر در مبدا بر درآمد خارجی
	شرکت‌های خارجی یک اعتبار مالیاتی برای مالیات‌های پرداخت شده در خارج (برای مالیات بر درآمد شرکت در کشور خارجی و مالیات با کسر در مبدا) با اعمال یک محدودیت مثلاً ۳۰ درصدی مجاز شمرده می‌شود و مالیات‌های خارجی مازاد بر این محدودیت قابل کسر خواهند بود.
دیگر درآمدهای خارجی	درآمد شهروند داخلی از خارج که به شکل حقوق و دستمزد از خارج دریافت می‌شود بنا به درخواست وی به عنوان اعتبار مالیات خارجی و به میزان (محدود به) مالیات‌های با کسر در مبدا داخل که بر درآمدهای حاصل از حقوق شهروندان خارجی در داخل کشور وضع می‌شوند، در نظر گرفته می‌شوند.

سیستم مالیات بر مجموع درآمد خانواده را به عنوان واحد اصلی مالیاتی در نظر می گیرد و با نرخ های جدولی متفاوت برای سه نوع خانوار (افراد مجرد بدون فرد وابسته، افراد مجرد با افراد وابسته (سرپرست خانوار) و زوج های متاهل با و بدون وابستگان) مالیات را اعمال می کند.	سه نوع خانواده	واحد مشمول مالیات
واحد خانواده از زن، شوهر و فرزندان تشکیل می شود. البته بچه جزء خانواده محسوب می شود مگر اینکه یکی از شرایط زیر بوجود آید: ۱- فرزندان به سن ۱۸ سالگی برسند و بعد از آن به مدرسه نروند؛ یا ۲- مدرک دانشگاهی اخذ کنند؛ یا ۳- به سن ۲۶ سالگی برسند؛ یا ۴- ازدواج کنند.	تعریف خانواده	
درآمد شاغل دوم، هزینه های مراقبت از بچه و بعد خانوار	تعدیل های لازم	

منبع: یافته های تحقیق

بررسی اصلاحات مالیاتی نشان می دهد که وجود برخی مشکلات (عدم توجه به تحرک پذیری بین المللی سرمایه، تورش ناشی از اخلاص مالیاتی بر ضد سرمایه گذاری در سرمایه فیزیکی در مقایسه با سرمایه انسانی و در نهایت عدم برقراری عدالت افقی و عمودی بر اساس درآمد طول عمر و تبعیض علیه درآمدهای متغیر در مقابل درآمدهای دائمی) در سیستم مالیات بر مجموع درآمد منجر به ارائه دو سیستم مالیاتی جدید به نام های مالیات بر درآمد دوگانه و مالیات یکنواخت شد که در ادامه این دو سیستم را معرفی می کنیم.

سیستم مالیات بر درآمد دوگانه

وجود برخی مشکلات در سیستم مالیات بر مجموع درآمد باعث شد که در اوایل دهه ۱۹۹۰ کشورهای اسکاندیناوی اصلاحات مالیاتی را به اجرا درآوردند. هدف اصلی این اصلاحات، گسترش پایه مالیات بر درآمد سرمایه و خنثایی سیستم مالیاتی بود که در نهایت منجر به معرفی سیستم مالیات بر درآمد دوگانه شد. در نسخه محض این سیستم که اولین بار به وسیله سورنسن (۱۹۹۴)^۱ ارائه شد، درآمد سرمایه و کار

۱. سورنسن منشأ اصلی ایده مالیات بر درآمد دوگانه را به دانمارک ربط می دهد، اما مزایای داشتن یک مالیات یکنواخت مجزا بر درآمد سرمایه (یکی از مشخصه های اصلی سیستم مالیات بر درآمد دوگانه) قبلاً به وسیله کینگ (۱۹۷۷) ارائه شده بود. پایه های نظری چنین مالیاتی در اصل به وسیله قضیه جانسون سامویلسون ارائه شد. براساس این قضیه تحت شرایطی خاص، سین (۱۹۸۷) این شرایط را به صورت برابری استهلاک مالیاتی و استهلاک درست اقتصادی و قابل کسر بودن بهره بدهی تعریف می کند. ارزش فعلی بازدهی یک سرمایه گذاری تحت تاثیر نرخ یکنواختی که برای همه انواع درآمدهای سرمایه بکار می رود قرار نمی گیرد، بنابراین خنثی بودن مالیات نسبت به سرمایه گذاری به دست می آید.

به صورت دو پایه مالیاتی مجزا مشمول مالیات می‌شوند و نرخ مالیات بر درآمد سرمایه با نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها و نرخ نهایی مالیات بر درآمد کار در اولین طبقه درآمدی برابر است. در این سیستم مالیاتی درآمد به دو جزء درآمد سرمایه (شامل بهره، سود سهام، عایدی سرمایه، درآمد اجاره‌ای، حق تالیف، حق بهره‌برداری و حق امتیاز، بازدهی ضمنی منزل مسکونی شخصی، بازدهی متنسبت به سرمایه سرمایه‌گذاری شده در فعالیت‌های اقتصادی غیرشرکتی یعنی مشاغل) و درآمد کار (شامل حقوق و دستمزد، درآمد بازنشستگی، تأمین اجتماعی و مزایای جانبی شغلی) تفکیک می‌شود سپس درآمد سرمایه در نرخ تناسبی و درآمد کار در نرخ‌های تصاعدی مشمول مالیات می‌شود.

سیستم مالیات بر درآمد دوگانه اولین بار در دانمارک اجرا شد و سپس در اوایل دهه ۱۹۹۰ توسط کشورهای سوئد، نروژ و فنلاند دنبال شد. این سیستم مالیاتی همچنین در بلژیک و استرالیا اما در شکل نسبتاً ابتدایی اجرا شد (سورنسون، ۲۰۰۱). اما سایر کشورها هر چند این نسخه محض را اجرا نکردند، اما در زمینه وضع مالیاتی سبک‌تر بر آیت‌های سرمایه‌ای از این کشورها پیروی کردند.^۱ انگیزه اجرای چنین سیستم مالیاتی تمایل به حذف زمینه‌های آربیتراژ مالیاتی، تشویق پس‌اندازهای خصوصی، تعدیل اختلال‌های مالیاتی ایجاد شده به وسیله مالیات‌های تصاعدی بر درآمد سرمایه در دوره‌های تورمی و کاهش زیان‌های درآمد مالیاتی ناشی از امکان کسر نرخ‌های بهره اسمی در مقابل نرخ‌های نهایی بالای مالیات بر درآمد بود (نیلسون و سورنسون، ۱۹۹۷).

سیستم مالیات یکنواخت

مالیات یکنواخت به معنی یک نرخ نهایی ثابت برای درآمد افراد یا شرکت‌ها و یا مالیات بر ارزش افزوده است (کسنراسکرب، ۲۰۰۵). مالیات یکنواخت اکثراً با جایگزینی مالیات تناسبی به جای نرخ‌های نهایی مالیات تصاعدی بر درآمد افراد مرتبط است. اما در حقیقت هر سیستم با نرخ واحد ضرورتاً مالیات یکنواخت در فرم محض آن نیست. ایمس و کلمنز (۲۰۰۱) استدلال می‌کنند که ویژگی اصلی مالیات یکنواخت ارائه یک نرخ واحد برای اشخاص و کسب و کارها در ترکیب با لغو اکثر معافیت‌ها و اعتبارهای مالیاتی است، اصل کلیدی مالیات یکنواخت این است که درآمد دقیقاً باید فقط یک بار و تا آنجا که ممکن است نزدیک به مبدأ آن، مشمول مالیات شود.

مالیات یکنواخت دارای دو فرم مالیات جداگانه یکی برای درآمد کسب و کارها و دیگری برای حقوق و دستمزد است. در سیستم مالیات یکنواخت، مالیات بر کسب و کارها صرفاً جایگزینی برای مالیات بر درآمد شرکت‌ها نیست زیرا این مالیات نه فقط شرکت‌ها، بلکه همه کسب و کارها (چه شرکت و چه مشاغل) و

۱. برای جزئیات بیشتر در این مورد به (سورنسون، ۲۰۰۵: ۷۷۸) مراجعه شود.

درآمد بهره (که در نظام‌های مالیاتی کنونی تحت مالیات بر درآمد شخصی مشمول مالیات می‌شود) را نیز پوشش می‌دهد.

مالیات کسب و کارها یک مالیات گسترده به شکل کسر در مبدأ^۱ بر همه شکل‌های درآمد غیر از حقوق و دستمزد و مستمری‌های بازنشستگی است. به عبارت دیگر درآمد مشمول مالیات کسب و کارها، کل فروش آنها منهای هزینه‌های نیروی کار، هزینه کالاهای سرمایه‌ای و هزینه مواد اولیه است. مالیات کسب و کارها کسوراتی برای بهره‌های پرداخت شده، سود سهام، یا هر نوع دیگر از پرداخت به صاحبان کسب و کار را ندارد. در نتیجه، همه درآمدی که افراد از فعالیت‌های کسب و کار تحصیل می‌کنند از قبل مشمول مالیات شده و قبل از رسیدن به دست افراد مالیات آن پرداخت شده است. بنابراین نیازی نیست که سیستم مالیاتی نگران این باشد که برای بهره، سود سهام و عایدی سرمایه بعد از اینکه بنگاه را ترک نمودند چه اتفاقی می‌افتد. این امر منجر به ساده‌سازی و بهبود قابل توجه سیستم می‌شود. مالیات بر حقوق و دستمزد افراد یک هدف واحد دارد و آن وضع مالیات بر سهم بزرگی از کل درآمد است که کارفرمایان به صورت نقدی به کارکنان خود پرداخت می‌کنند.

پایه مالیات بر حقوق و دستمزد به صورت حاصل جمع حقوق، دستمزد و مستمری‌های بازنشستگی تعریف می‌شود، مشارکت‌های بازنشستگی و دیگر مزایای جانبی پرداختی بوسیله کارفرمایان به صورت بخشی از دستمزد به حساب نمی‌آیند. به عبارت دیگر، مالیات بر درآمد مستمری بازنشستگی زمانی که کارگر بازنشسته شود و در عمل مقرری بازنشستگی را دریافت کند پرداخت می‌شود نه زمانی که کارکن بخشی از درآمدش را برای پرداخت مقرری بازنشستگی کنار می‌گذارد. برای تصاعدی کردن سیستم مالیاتی فقط درآمد حاصل از کار مازاد بر معافیت‌های فردی و خانواده مشمول مالیات می‌شود. معافیت در سال اجرا می‌تواند برابر حداقل هزینه لازم برای تامین یک استاندارد متوسط زندگی یا یک خط فقر نسبی قرار داده شود که در سال‌های بعدی بر اساس هزینه زندگی افزایش می‌یابد.

مهم‌ترین مزیت مالیات یکنواخت حذف کدهای مالیاتی از اقتصاد یعنی عدم برتری برخی فعالیت‌های اقتصادی به دلایل مالیاتی است. در این سیستم، مالیات بر پس‌انداز و مالیات مضاعف بر سود سهام وجود ندارد و درآمد بهره به صورت بخشی از درآمد کسب و کارها مشمول مالیات می‌شود، به این دلایل مالیات یکنواخت نوعی مالیات بر مصرف است.^۲

1. Withholding Tax

۲. برای مطالعه بیشتر در مورد سیستم مالیات یکنواخت به مقالات زیر رجوع شود:

Emes and Clemens (2001), Hall- Rabushka (1983, 1985, 1995), Kesner-Skreb (2005).

۴- مقایسه سیستم مالیات بر مجموع درآمد و دو نسخه تعدیل شده آن

در زیربخش‌های قبل سیستم مالیات بر مجموع آمد و نسخه‌های بعدی آن (مالیات بر درآمد دوگانه و مالیات بر درآمد یکنواخت) مورد بررسی قرار گرفت، حال سؤال این است که اگر یک کشور بخواهد دست به انتخاب بزند و سیستم مالیات بر درآمد شخصی خویش را اصلاح کند آیا باید سیستم مالیات بر مجموع درآمد را برگزیند یا نسخه‌های تعدیل شده آن را انتخاب نماید؟ برای پاسخ به سؤال، ضروری است تا سیستم‌های ذکر شده مورد مقایسه قرار گیرند. به بیان دیگر در عمل انتخاب سیستم مالیات بر درآمد اشخاص توسط یک کشور بستگی به این دارد که مبادله بین اهداف مختلف (از جمله بین کارایی و برابری، سادگی سیستم، تمکین مالیاتی و افزایش درآمدهای مالیاتی در محیط رقابتی) چگونه ارزش گذاری شود. برای این منظور در جدول (۴) سه سیستم ذکر شده مورد مقایسه قرار گرفته‌اند.

بر اساس اطلاعات موجود در جدول (۴) سیاست‌گذار نگران سادگی، کارایی، عدالت افقی (بر اساس درآمد سالیانه)، کاهش هزینه‌های اجرایی و تمکین مالیاتی و در نهایت به دست آوردن درآمد مالیاتی کافی در یک محیط با رقابت‌های شدید بین‌المللی است. گزینه پیشنهادی، سیستم مالیات یکنواخت است. اگر هدف سیاست‌گذار کسب عدالت عمودی (بر اساس درآمد سالیانه)، عدالت افقی و عمودی بر اساس ترکیب درآمد و جلوگیری از رفتارهای آریترائز مالیاتی ناشی از انتقال درآمد بین منابع مختلف درآمدی است. سیستم مالیات بر مجموع درآمد بهترین گزینه است. برای کسب عدالت افقی و عمودی بر اساس درآمد طول عمر و حصول درآمد مالیاتی کافی در محیط اقتصادی امروزه سیستم مالیات بر درآمد دوگانه پیشنهاد می‌شود.

جدول (۳)- مقایسه سیستم مالیات بر مجموع درآمد و نسخه‌های تعدیل شده آن

اصول	سیستم‌هایی که این اصول را برآورده می‌سازند
سادگی	سیستم مالیات یکنواخت
کارایی	سیستم مالیات یکنواخت
عدالت عمودی	عدالت عمودی بر اساس درآمد طول عمر
	سیستم مالیات دوگانه
عدالت افقی	عدالت عمودی بر اساس درآمد سالیانه
	سیستم مالیات بر مجموع درآمد
عدالت افقی	عدالت افقی بر اساس درآمد طول عمر
	سیستم مالیات دوگانه
عدالت افقی و عمودی بر اساس ترکیب درآمد	سیستم مالیات یکنواخت
	سیستم مالیات بر مجموع درآمد
حصول درآمد کافی در یک محیط رقابت بین‌المللی	سیستم مالیات دوگانه
کاهش هزینه اجرایی	سیستم مالیات یکنواخت
کاهش هزینه تمکین مالیاتی	سیستم مالیات یکنواخت
جلوگیری از انتقال درآمد بین منابع مختلف	سیستم مالیات بر مجموع درآمد سیستم مالیات یکنواخت

منبع: یافته‌های تحقیق

۵- انجام برخی مقایسه‌ها

مقایسه نظام مالیاتی ایران با اصلاحات مالیاتی

در این بخش از مقاله نظام مالیاتی کشور با اصلاحات مالیاتی دهه ۱۹۹۰ مورد مقایسه قرار می‌گیرد. برای این منظور با هدف ارائه تصویری شفاف‌تر از نظام مالیاتی کشور در ابتدا تحولات ترکیب مالیات‌های مستقیم در ایران در مقایسه با کشور های مجری سیستم مجموع درآمد، مالیات بر درآمد دوگانه و مالیات یکنواخت در طی دوره ۲۰۱۳-۱۹۸۰ مورد بررسی قرار می‌گیرد. سپس در ادامه نقایص نظام مالیاتی ایران

بر اساس اصول و اهداف برانگیزاننده اصلاحات مالیاتی مشخص خواهد شد و در نهایت قانون مالیات‌های مستقیم کشور مصوب ۱۳۹۴ با سیستم مالیات بر مجموع درآمد مقایسه می‌شود.

مقایسه روند و ترکیب مالیات‌های مستقیم

در این بخش به بررسی مقایسه‌ای روند تحولات ساختار مالیاتی ایران در مقایسه با کشورهای دارای سیستم‌های مختلف مالیاتی (مالیات بر مجموع درآمد^۱، مالیات بر درآمد دوگانه^۲ و مالیات یکنواخت^۳) متوسط جهانی و کشورهای هم گروه درآمدی ایران در دوره زمانی ۲۰۱۳-۱۹۸۰ می‌پردازیم. برای این منظور تحولات ساختار مالیاتی ایران بر اساس شاخص‌های سهم مالیات‌های مستقیم، اجزای آن و نرخ‌های مالیاتی با گروه کشورهای ذکر شده بر اساس طبقه‌بندی استاندارد صندوق بین‌المللی پول (در مورد اجزاء مالیات‌ها) مورد مقایسه قرار می‌گیرد. داده‌های مورد نیاز این بخش از سه منبع بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول و ICTD^۴ تهیه شده‌اند. چارچوب انتخابی برای بررسی مالیات‌های مستقیم در نمودار (۱) ارائه شده است. در نمودار (۱) جزء مشارکت‌های تامین اجتماعی، مالیاتی است که هم بر کارفرمایان و هم بر شاغلین وضع می‌شود و هدف آن تامین مالی برنامه‌های تامین اجتماعی (بازنشستگی، از کار افتادگی و...) است. جزء مالیات بر حقوق و نیروی کار، مالیاتی است که به صورت درصدی از حقوق کارکنان و صاحبان مشاغل جمع‌آوری می‌شود. اگرچه در برخی کشورها به اشتباه مالیات‌های تامین اجتماعی در این زیر گروه گزارش می‌شوند، اما این مالیات اساساً با مالیات تامین اجتماعی تفاوت دارد. جزء دیگر، مالیات بر منابع است که عبارت از جزیی از مالیات بر درآمد، سود و عایدی‌های سرمایه است که بیشتر اوقات این جزء مالیات بر شرکت‌های فعال در بخش منابع طبیعی است. مالیات بر درآمد، سود و عایدی سرمایه نیز یا از شرکت‌ها و یا اشخاص (صاحبان مشاغل) جمع‌آوری می‌شود. در واقع این جزء شامل مالیات بر مشاغل و مالیات بر شرکت‌ها است.

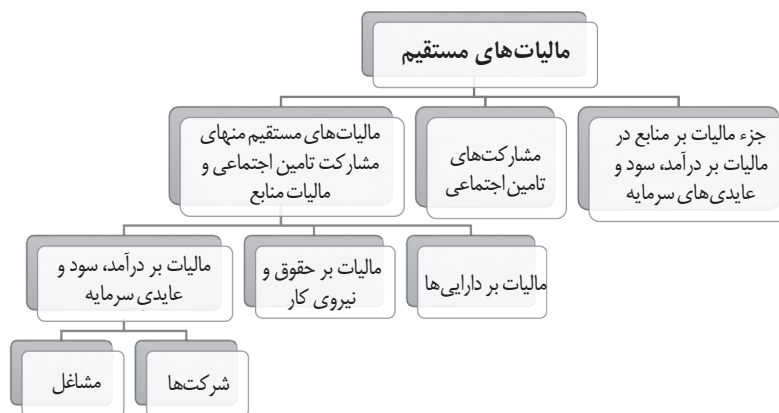
۱. این کشورها شامل آمریکا، کانادا، آلمان، هند، ایرلند، کره جنوبی، لوکزامبورگ، اسپانیا، سوئد، ترکیه و انگلستان است.

۲. این کشورها شامل دانمارک، نروژ، فنلاند و سوئد است.

۳. این کشورها شامل استونی، گرجستان، ایسلند، لاتویا، لیتوانی، رومانی، روسیه، جمهوری اسلواکی و اکراین است.

4. International Center for Tax and Development

نمودار (۱) - اجزای مالیات‌های مستقیم



منبع: ICTD, IMF and World Bank

متوسط سهم مالیات‌های مستقیم از کل درآمدهای مالیاتی در ایران و گروه کشورهای مختلف با لحاظ مالیات تامین اجتماعی و مالیات منابع و سپس با کسر این اجزاء در جدول (۵) ارائه شده است. بر اساس متوسط دوره ۲۰۱۳-۲۰۱۱ سهم مالیات‌های مستقیم (شامل مالیات تامین اجتماعی و مالیات منابع) در ایران ۶۸,۱۹ درصد است که نسبت به کشورهای هم گروه درآمدی ایران حدود ۱۱ درصد و نسبت به متوسط جهانی حدود دو درصد بالاتر است، اما در مقایسه با کشورهای دارای سیستم‌های مختلف مالیاتی در کمترین مقدار ۱۱ درصد و در بیشترین مقدار حدود ۲۰ درصد پایین‌تر است. از سال ۱۹۸۰ تا ۲۰۱۳ متوسط سهم این مالیات در کشورهای دارای سیستم‌های مالیات بر مجموع درآمد، مالیات بر درآمد دو گانه و مالیات یکنواخت به ترتیب به میزان ۱,۵- درصد، ۲,۵۶+ درصد و ۲۶,۷۶+ درصد تغییر کرده در حالی که در ایران ۴ درصد کاهش یافته است.

جدول (۴) - متوسط سهم مالیات‌های مستقیم از کل درآمدهای مالیاتی در ایران و گروه کشورهای مختلف (به درصد)

دوره زمانی	۱۹۹۰-۱۹۸۰	۲۰۰۰-۱۹۹۱	۲۰۱۳-۲۰۰۱	
متوسط جهانی	۷۴,۱۶	۶۳,۱۴	۶۵,۷۷	مالیات‌های مستقیم (شامل مالیات تامین اجتماعی و مالیات منابع)
کشورهای با درآمد بالاتر از متوسط	۵۷,۱۴	۵۶,۱۸	۵۷,۱۰	
کشورهای دارای سیستم مالیات بر مجموع درآمد	۸۸,۸۰	۸۵,۲۳	۸۷,۷۹	
کشورهای دارای سیستم مالیات بر درآمد دوگانه	۸۱,۲۷	۸۴,۹۳	۸۵,۲۸	
کشورهای دارای سیستم مالیات یکنواخت	۳۷,۸۹	۷۶,۷۰	۷۹,۳۷	
ایران	۷۲,۷۸	۷۹,۰۸	۶۸,۱۹	
متوسط جهانی	۴۷,۰۷	۳۹,۷۸	۴۰,۸۲	مالیات‌های مستقیم (با کسر مالیات تامین اجتماعی و مالیات منابع)

۳۳,۱۳	۳۳,۸۹	۳۶,۰۳	کشورهای با درآمد بالاتر از متوسط
۵۹,۳۹	۵۸,۹۰	۶۱,۷۸	مالیات بر مجموع درآمد
۶۱,۵۵	۵۸,۲۹	۵۷,۷۹	مالیات بر درآمد دوگانه
۴۱,۳۶	۴۵,۶۸	۳۵,۴۵	مالیات یکنواخت
۵۹,۹۲	۶۳,۵۳	۴۷,۴۰	ایران

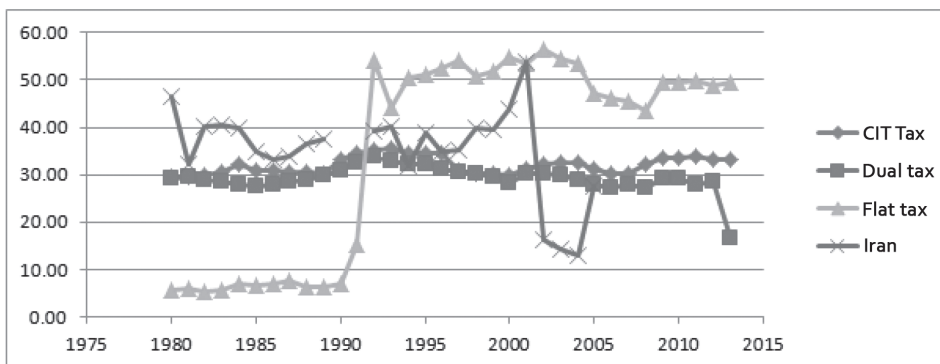
منبع: جمع‌بندی محققین بر اساس داده‌های ICTD, IMF and World Bank

ساختار مالیات‌های مستقیم همانطور که در نمودار (۱) نشان داده شد شامل سه جزء اصلی: مالیات بر سود، درآمد و عایدی سرمایه (مالیات بر مشاغل، مالیات بر شرکت‌ها، مالیات بر حقوق و دستمزد و نیروی کار و مالیات بر دارایی)؛ مالیات تامین اجتماعی؛ و مالیات بر منابع است. لذا بررسی صرف سهم کل مالیات مستقیم (هر سه جزء مذکور) از کل درآمد مالیاتی تصویر روشنی از میزان فشار مالیاتی بر شرکت‌ها، مشاغل و نیروی کار را در اختیار ما قرار نمی‌دهد. برای بررسی دقیق‌تر این موضوع در سطر دوم جدول (۵) سهم جزء اول یعنی مالیات‌های مستقیم بدون تامین اجتماعی و مالیات بر منابع را از کل درآمد مالیاتی محاسبه کردیم. نتایج نشان می‌دهند که بعد از حذف سهم تامین اجتماعی و مالیات بر منابع، سهم مالیات‌های مستقیم از کل درآمدهای مالیاتی در ایران با متوسط جهانی و کشورهای هم گروه درآمدی‌اش فاصله معنی‌داری پیدا می‌کند. به طوری که بر اساس متوسط دوره ۲۰۱۳-۲۰۰۱ سهم این مالیات در ایران نسبت به متوسط جهانی و کشورهای هم گروه درآمدی ایران به ترتیب به میزان ۱۹ و ۲۷ درصد بالاتر است. نکته جالب‌تر اینکه سهم این مالیات در ایران از کشورهای دارای سیستم مالیات یکنواخت به میزان ۱۸ درصد بالاتر است و بسیار نزدیک به کشورهای دارای سیستم مالیات بر مجموع درآمد است.

مشارکت‌های تامین اجتماعی یکی از اجزای مهم مالیات‌های مستقیم است به طوری که طی سه دهه گذشته متوسط جهانی سهم آنها از مالیات‌های مستقیم بین ۳۰ تا ۴۰ درصد نوسان کرده است. این نسبت در دوره مورد بررسی برای کشورهای با درآمد بالاتر از متوسط بین ۲۰ تا ۳۶ درصد و برای ایران در دامنه ۱۰ تا ۵۰ درصد نوسان داشته اما در اغلب سال‌ها بین ۳۰ تا ۴۰ درصد است. نمودار (۲) نسبت مالیات‌های تامین اجتماعی به کل مالیات‌های مستقیم (به درصد) را برای ایران و گروه کشورهای مختلف نشان می‌دهند. در کشورهای با ساختار مالیات یکنواخت این نسبت در دهه ۱۹۹۰ (سال‌های قبل از ارائه

مالیات یکنواخت) کمتر از ۱۰ درصد بوده اما با ارائه مالیات یکنواخت به حدود ۵۰ درصد و بالاتر رسیده است. در کشورهای با ساختارهای مالیات بر مجموع درآمد و مالیات بر درآمد دوگانه نسبت مشارکت‌های تامین اجتماعی به کل مالیات‌های مستقیم در کل دوره مورد بررسی در حدود ۳۰ درصد در نوسان بوده با این تفاوت که این نسبت برای کشورهای با ساختار مالیات بر درآمد دوگانه بین ۱ تا ۳ درصد بالاتر است.

نمودار (۲) - نسبت مشارکت‌های تامین اجتماعی به کل مالیات‌های مستقیم در ایران و کشورهای با سیستم‌های مختلف مالیاتی (به درصد)



منبع : جمع‌بندی محققین بر اساس داده‌های ICTD, IMF and World Bank

نرخ مشارکت‌های تامین اجتماعی (مالیات تامین اجتماعی) کارفرمایان و کارکنان برای ایران و کشورهای با سیستم مالیاتی متفاوت بر اساس آمار سال ۲۰۱۵ در جدول (۶) آمده است. نرخ مالیات تامین اجتماعی بر کارفرمایان و کارکنان در ایران به ترتیب برابر با ۳۳ و ۷ درصد است. نرخ مالیات تامین اجتماعی کارفرمایان در ایران از متوسط جهانی و کشورهای هم گروه درآمدی ایران و حتی کشورهای دارای سیستم مالیات بر مجموع درآمد بالاتر است و تنها در کشورهای دارای سیستم مالیات بر درآمد دوگانه و سیستم مالیات یکنواخت این نرخ برابر و بالاتر از ایران است.

جدول (۵) - نرخ مشارکت‌های تامین اجتماعی (مالیات تامین اجتماعی) کارفرمایان و کارکنان برای ایران و گروه کشورهای مختلف بر اساس آمار سال ۲۰۱۵ (به درصد)

کشور	سهم کار فرما	سهم کارکن	نرخ کل
متوسط جهانی	۱۶,۶۳	۹,۴۶	۲۶,۰۹
کشورهای با درآمد بالاتر از متوسط	۱۲,۷۹	۸,۴۷	۲۱,۲۷

کشور های دارای سیستم مالیات بر مجموع درآمد	۱۴,۵۶	۹,۳۹	۲۳,۹۵
کشور های دارای سیستم مالیات بر درآمد دوگانه	۲۲,۹۲	۷,۸۸	۳۰,۸۰
کشور های دارای سیستم مالیات یکنواخت	۲۹,۶۰	۷,۹۴	۳۷,۵۴
ایران	۲۳	۷	۳۰,۰۰

منبع: جمع‌بندی محققین بر اساس داده‌های ICTD, IMF and World Bank

در مورد نرخ مالیات تامین اجتماعی بر کارکنان، وضعیت ایران تقریباً مشابه بقیه کشورها است به طوری که برای بقیه کشورها این نرخ در دامنه ۶,۷۹ و ۹,۴۶ درصد در نوسان است و این نرخ در ایران برابر با ۷ درصد است، لذا تفاوت مالیات تامین اجتماعی در ایران و سایر گروه کشورها بیشتر ناشی از نرخ مالیات تامین اجتماعی بر کارفرمایان است که در ایران در حدود سه برابر نرخ مالیات بر کارکنان است در حالی که در کشورهای دارای سیستم مالیات بر مجموع درآمد این نرخ کمتر از دو برابر نرخ مالیات بر کارکنان است. برای متوسط جهانی و کشورهای هم گروه درآمدی ایران نیز این نسبت به طور مشخص از ۲ برابر کمتر است. نکته جالب اینکه شبیه‌ترین گروه کشورها به ایران از نظر نرخ مالیات تامین اجتماعی بر کارگر و کارفرما کشورهای دارای سیستم مالیات بر درآمد دوگانه (کشورهای اسکاندیناوی) می‌باشند که بالاترین سطح امکانات رفاهی را برای افراد جامعه در سطح دنیا ارائه می‌کنند.

جدول (۶) سهم مالیات بر حقوق و نیروی کار، مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد، سود و عایدی‌های سرمایه از مالیات‌های مستقیم (با کسر مالیات تامین اجتماعی و مالیات منابع) برای ایران و گروه کشورهای مختلف را نشان می‌دهد. متوسط سهم مالیات بر حقوق و نیروی کار در ایران در دوره ۱۹۸۰ تا ۲۰۱۳ برابر با ۱۸/۸ درصد است که بسیار بالاتر از رقم متناظر برای گروه کشورهای مختلف است. این رقم در کشورهای با ساختارهای مالیات بر مجموع درآمد، مالیات بر درآمد دوگانه و مالیات یکنواخت به ترتیب برابر با ۳,۰/۸۳ و ۳/۶۱ درصد است که در حداکثر مقدار خود کمتر از ۲۰ درصد رقم مربوط به ایران است. متوسط سهم مالیات بر حقوق و نیروی کار در جهان ۲/۷۱ درصد و در کشورهای هم گروه درآمدی ایران ۱,۸۶ درصد است. در زمینه مالیات بر دارایی‌ها متوسط جهانی و ایران به ترتیب برابر با ۱۰,۷۷ و ۱۰,۲۷ درصد است که در این زمینه تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین ایران و سایر کشورها وجود ندارد بجز در مورد کشورهای با ساختار مالیات بر مجموع درآمد و مالیات بر درآمد دوگانه که حدود ۱,۵ برابر رقم ذکر شده برای ایران است و کشورهای با ساختار مالیات یکنواخت که پنجاه درصد ایران می‌باشد. متوسط مالیات بر درآمد، سود و عایدی‌های سرمایه در دوره ۲۰۱۳-۱۹۸۰ برای ایران برابر با ۸۱,۳۱ درصد است. کمترین

مقدار در این زمینه مربوط به ایران و بیشترین مقدار مربوط به کشورهای با ساختار مالیات بر مجموع درآمد (۹۱,۲۲) درصد است.

پس می‌توان ادعا کرد که در مورد سهم مالیات بر حقوق و نیروی کار، مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد، سود و عایدی‌های سرمایه از مالیات‌های مستقیم، به‌جز در مورد مالیات بر حقوق و نیروی کار که در ایران به‌طور قابل توجهی بالاتر از بقیه کشورها است در زمینه دیگر اجزای ذکر شده تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین ایران و گروه کشورها وجود ندارد. اما در زمینه ترکیب جزء مالیات بر درآمد، سود و عایدی سرمایه (شامل دو جزء مالیات بر مشاغل و مالیات بر شرکت‌ها) که در جدول (۷) نشان داده شده، بین ایران و گروه کشورهای مورد بررسی تفاوت‌های آشکاری وجود دارد که نشان‌دهنده بار مالیاتی بسیار سنگین بر شرکت‌ها و بار مالیاتی بسیار سبک‌تری بر مشاغل در ایران در مقایسه با دیگر کشورها است. بر اساس جدول (۷) متوسط سهم مالیات بر شرکت‌ها از کل مالیات بر درآمد، سود و عایدی سرمایه در ایران برابر با ۸۴,۴۱ درصد است در حالی که متوسط جهانی ۳۷,۶۸ درصد است. بر اساس متوسط دوره ۲۰۱۳-۱۹۸۰ سهم مالیات بر شرکت‌ها در کشورهای با درآمد بالاتر از متوسط ۵۷,۶۶ درصد است که به میزان ۲۷ درصد کمتر از رقم ذکر شده برای ایران است. جالب اینکه حتی در کشورهای با سیستم‌های مختلف مالیاتی سهم مالیات بر شرکت‌ها حدود ۶۰ درصد کمتر از رقم ذکر شده برای ایران است. سهم مشاغل و شرکت‌ها از مالیات بر درآمد، سود و عایدی سرمایه در ایران به خوبی گویای مالیات‌های سنگین بر شرکت‌ها در ایران است. و این در حالی است که در کشورهای هم‌گروه درآمدی ایران این مالیات به‌طور منصفانه‌تری بین شرکت‌ها و مشاغل توزیع شده است.

جدول (۶) - سهم مالیات بر حقوق و نیروی کار، مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد، سود و عایدی‌های سرمایه از مالیات‌های مستقیم (با کسر مالیات تامین اجتماعی و مالیات منابع) برای ایران و گروه کشورهای مختلف (به درصد)

دوره زمانی		۱۹۸۰-۱۹۹۰	۱۹۹۱-۲۰۰۰	۲۰۰۱-۲۰۱۳	۱۹۸۰-۲۰۱۳
متوسط جهانی	مشاغل	۷۰,۱۲	۵۹,۴۰	۵۷,۹۶	۶۲,۳۲
	شرکت‌ها	۲۹,۸۸	۴۰,۶۰	۴۲,۰۴	۳۷,۶۸
کشورهای با درآمد بالاتر از متوسط		۴۳,۶۸	۴۳,۸۰	۴۰,۰۹	۴۲,۳۴

۵۷,۶۶	۵۹,۹۱	۵۶,۲۰	۵۶,۳۲	شرکت‌ها	
۷۷,۲۳	۷۴,۶۹	۷۷,۷۱	۷۹,۸۰	مشاغل	کشورهای دارای ساختار
۲۲,۷۷	۲۵,۳۱	۲۲,۲۹	۲۰,۲۰	شرکت‌ها	مالیات بر مجموع درآمد
۸۱,۷۶	۷۵,۶۹	۸۴,۸۵	۸۶,۱۴	مشاغل	کشورهای دارای ساختار
۱۸,۲۴	۲۴,۳۱	۱۵,۱۵	۱۳,۸۶	شرکت‌ها	مالیات بر درآمد دوگانه
۷۳,۷۵	۶۸,۳۱	۶۳,۵۹	۸۹,۴۰	مشاغل	کشورهای دارای ساختار
۲۶,۲۵	۳۱,۶۹	۳۶,۴۱	۱۰,۶۰	شرکت‌ها	مالیات یکنواخت
۱۵,۵۹	۱۵,۷۷	۱۶,۶۵	۱۴,۵۴	مشاغل	ایران
۸۴,۴۱	۸۴,۲۳	۸۳,۳۵	۸۵,۴۶	شرکت‌ها	

منبع: جمع‌بندی محققین بر اساس داده‌های ICTD, IMF and World Bank

بالاترین نرخ مالیات بر شرکت‌ها و اشخاص در ایران و گروه کشورهای مختلف در جدول (۸) ذکر شده است. در بین گروه کشورهای ذکر شده و کشورهای با سیستم‌های مالیاتی متفاوت بعد از کشورهای دارای ساختار مالیات بر مجموع درآمد، ایران دارای بالاترین نرخ مالیات بر شرکت‌ها است. در حالی که در زمینه نرخ مالیات بر اشخاص بجز در دو گروه کشور (کشورهای با درآمد بالاتر از متوسط و کشورهای دارای ساختار مالیات یکنواخت) نرخ مالیات در ایران از بقیه گروه کشورها پایین‌تر است.

جدول (۷) - سهم مالیات بر مشاغل و شرکت‌ها از مالیات بر درآمد، سود و عایدی‌های سرمایه در ایران و گروه کشورهای مختلف (به درصد)

دوره زمانی	۱۹۸۰-۱۹۹۰	۱۹۹۱-۲۰۰۰	۲۰۰۱-۲۰۱۳	۱۹۸۰-۲۰۱۳
متوسط جهانی	۷۰,۱۲	۵۹,۴۰	۵۷,۹۶	۶۲,۳۲
	۲۹,۸۸	۴۰,۶۰	۴۲,۰۴	۳۷,۶۸
کشورهای با درآمد بالاتر از متوسط	۴۳,۶۸	۴۳,۸۰	۴۰,۰۹	۴۲,۳۴
	۵۶,۳۲	۵۶,۲۰	۵۹,۹۱	۵۷,۶۶

دوره زمانی		۱۹۸۰-۱۹۹۰	۱۹۹۱-۲۰۰۰	۲۰۰۱-۲۰۱۳	۱۹۸۰-۲۰۱۳
کشورهای دارای ساختار مالیات بر مجموع درآمد	مشاغل	۷۹,۸۰	۷۷,۷۱	۷۴,۶۹	۷۷,۲۳
	شرکت‌ها	۲۰,۲۰	۲۲,۲۹	۲۵,۳۱	۲۲,۷۷
کشورهای دارای ساختار مالیات بر درآمد دوگانه	مشاغل	۸۶,۱۴	۸۴,۸۵	۷۵,۶۹	۸۱,۷۶
	شرکت‌ها	۱۳,۸۶	۱۵,۱۵	۲۴,۳۱	۱۸,۲۴
کشورهای دارای ساختار مالیات یکنواخت	مشاغل	۸۹,۴۰	۶۳,۵۹	۶۸,۳۱	۷۳,۷۵
	شرکت‌ها	۱۰,۶۰	۳۶,۴۱	۳۱,۶۹	۲۶,۲۵
ایران	مشاغل	۱۴,۵۴	۱۶,۶۵	۱۵,۷۷	۱۵,۵۹
	شرکت‌ها	۸۵,۴۶	۸۳,۳۵	۸۴,۲۳	۸۴,۴۱

منبع: جمع‌بندی محققین بر اساس داده‌های ICTD, IMF and World Bank

آمارهای فوق چه از نظر نرخ‌های مالیات و چه از نظر سهم از مالیات‌های مستقیم، بار مالیاتی بالا بر شرکت و بار مالیاتی بسیار سبکتر بر مشاغل را در ایران نمایان می‌سازد.

جدول (۸) - بالاترین نرخ‌های مالیات بر شرکت‌ها و اشخاص (مشاغل) برای ایران و گروه کشورهای مختلف بر اساس آمار سال ۲۰۱۵ (به درصد)

کشور	اشخاص	شرکت‌ها
متوسط جهانی	۳۰,۷۶	۲۳,۸۷
کشورهای با درآمد بالاتر از متوسط	۱۹,۵۴	۱۹,۱۵
کشورهای دارای سیستم مالیات بر مجموع درآمد	۴۰,۶۲	۲۵,۸۴
کشورهای دارای سیستم مالیات بر درآمد دوگانه	۵۲,۹۹	۲۳,۱۳
کشورهای دارای سیستم مالیات یکنواخت	۲۲,۹۱	۱۷,۸۹
ایران	۲۵	۲۵

منبع: جمع‌بندی محققین بر اساس داده‌های ICTD, IMF and World Bank

بررسی آمار مربوط به زمان صرف شده برای آماده سازی و پرداخت مالیات و نرخ کلی مالیات (به صورت درصدی از سود کسب و کارها که در جدول (۹) ذکر شده به خوبی گویای فشار مالیاتی (چه از نظر

هزینه‌های تمکین و چه از نظر میزان مالیات پرداختی) بسیار سنگین بر کسب و کارها در ایران در مقایسه با بقیه گروه کشورها و متوسط جهانی است. بر اساس این آمارها تعداد ساعاتی که یک کسب و کار در ایران طی سال صرف آماده سازی و پرداخت مالیات‌های مختلف می کند برابر ۳۴۴ ساعت است در حالی که متوسط جهانی این عدد ۲۶۱ ساعت و در کشورهای هم گروه درآمدی ایران به تعداد ۳۵ ساعت کمتر از ایران است. همچنین مقدار مالیات و سایر مشارکت‌های اجباری (بعد از کسر کسورات و هزینه‌های قابل قبول مالیاتی) به صورت درصدی از سود کسب و کارها در ایران برابر ۴۴,۱ درصد است که در این زمینه ایران بالاترین نرخ را نسبت به متوسط جهانی و گروه کشورهای مختلف دارد.

جدول (۹) - تعداد مالیات‌های یک کسب و کار، زمان صرف شده برای آماده سازی و پرداخت مالیات و نرخ کلی مالیات (به صورت درصدی از سود کسب و کارها) برای ایران و گروه کشورهای مختلف بر اساس آمار سال

کشور	تعداد مالیات‌های پرداختی در یک کسب و کار در سال	زمان صرف شده به ساعت طی سال برای آماده سازی و پرداخت مالیات‌ها ^۱	نرخ کلی مالیات (درصد از سود کسب و کارها) ^۲
متوسط جهانی	۲۶	۲۶۱	۴۰٫۸
کشورهای با درآمد بالاتر از متوسط	۲۲	۳۰۹	۳۹٫۳
کشورهای دارای سیستم مالیات بر مجموع درآمد	۱۴	۱۴۶	۳۷٫۲۱
کشورهای دارای سیستم مالیات بر درآمد دوگانه	۷	۱۰۷	۳۷٫۷۵
کشورهای دارای سیستم مالیات یکنواخت	۱۰	۲۰۱	۴۰٫۷۰
ایران	۲۰	۳۴۴	۴۴٫۱

۱. مدت زمان لازم برای آماده کردن، تکمیل فرم‌ها و پرداخت مالیات در سه نوع مالیات اصلی، مالیات بر شرکت‌ها، مالیات بر ارزش افزوده یا فروش و مالیات بر نیروی کار (حقوق و مشارکت‌های تامین اجتماعی) بر حسب ساعت در سال.
 ۲. مقدار مالیات و سایر مشارکت‌های اجباری بعد از کسر کسورات و هزینه‌های قابل قبول مالیاتی به صورت درصدی از سود کسب و کارها محاسبه شده است.

منبع: جمع‌بندی محققین بر اساس داده‌های ICTD, IMF and World Bank

مقایسه سیستم مالیاتی ایران با اصول و اهداف برانگیزاننده اصلاحات مالیاتی

در این بخش قانون مالیاتی ایران با اصول اصلاحات مالیاتی در زمینه‌های مختلف از جمله ساده سازی، گسترگی پایه مالیاتی، عدالت مالیاتی، اخلاص در کسب و کارها و ... مورد مقایسه قرار گرفته است.^۱ نتایج حاصل از این مقایسه در جدول (۱۰) نشان می‌دهد که در قانون مالیاتی ایران اصول راهنمایی اصلاحات

۱. اصول مورد بررسی در این بخش و هدف از آن‌ها از مطالعات زیر گرفته شده است:

The U.S. Treasury Department (1984). OECD Tax Policy Studies (2006), OECD (2010).

مالیاتی دهه ۱۹۹۰ مورد توجه قرار نگرفته است. از جمله می توان به موارد زیر اشاره کرد: رفتار یکسان مالیاتی با شکل های مختلف کسب و کارها (در ایران مشاغلی چون فعالیت های مضاربه ای، شرکت های مدنی و شرکت ها به دو شیوه متفاوت مشمول مالیات می شوند)، اصول عدالت مالیاتی (در ایران رفتارهای ترجیحی برای افراد و فعالیت های خاص وجود دارد، واحد مالیاتی فرد است، بار تکفل در آستانه های مالیاتی لحاظ نمی شود و آستانه مالیاتی به جای اینکه مبتنی بر شاخصی علمی از فقر نسبی یا مطلق باشد به صورت بخش نامه ای تعیین می شود)، نزدیک کردن استهلاک مالیاتی به استهلاک درست اقتصادی، تعدیل نسبت به تورم (در ایران آستانه های مالیاتی و ارزش دارایی ها به صورت خودکار و یا حداقل در دوره های تورمی بالا به صورت منظم نسبت به تورم تعدیل نمی شود)، ساده سازی سیستم مالیاتی (در ایران علاوه بر قانون پیچیده، تعداد آیین نامه ها در متن قانون و تعداد بخش نامه های تبیینی بسیار بالا است و سیستم حسابداری مالیاتی مبتنی بر سیستم مالی شرکت ها نیست)، مشمول مالیات کردن مزایای جانبی شغلی به عنوان یکی از مفرهای اصلی در سیستم مالیاتی (در سیستم مالیاتی ایران بسیاری از مزایای جانبی شغلی از مالیات معاف است که به سهولت می تواند مورد سوء استفاده مشاغل و مدیران ارشد شرکت ها قرار گیرد).

جدول (۱۰) - مقایسه قانون مالیاتی ایران با اصول اصلاحات مالیاتی

اصل مالیاتی	اخلال‌های موجود در سیستم مالیاتی کشور
خنثی بودن از نظر اقتصادی	• درآمد حاصل از پس‌اندازهای بانکی و بخش کشاورزی از مالیات معاف است. • به دلیل قابلیت کسر بهره مربوط به وام‌های بانکی و مالیات مضاعف بر سود سهام شرکت‌ها تامین مالی از طریق بدهی را بر سهام ترجیح می‌دهند. • به دلیل عدم انطباق استهلاک مالیاتی و استهلاک درست اقتصادی، سیستم مالیات بر شرکت می‌تواند از این طریق در انتخاب پروژه‌های سرمایه‌گذاری توسط بنگاه‌ها اخلال ایجاد کند. • سرمایه‌گذاری در مسکن شخصی و سفته‌بازی در این بخش به دلیل فقدان مالیات بر عایدی سرمایه نسبت به سایر دارایی‌ها دارای ترجیح مالیاتی است. • به دلیل ضعف سیستم اجرایی و فرار گسترده مالیاتی، شکل سازماندهی غیر شرکتی کسب و کارها (خصوصاً شرکت‌های محدود و مشاغل) بر شکل شرکتی ترجیح دارد.
عدالت مالیاتی	• عدم تعیین آستانه مالیاتی بر اساس معیاری استاندارد از فقر نسبی. • در نظر نگرفتن بعد خانوارها و بار تکفل شاغلان در تعیین آستانه مالیاتی و معافیت‌های پایه. • به دلیل نبود سیستم شناسایی مناسب بخش مشاغل مالیاتی متناسب با سهم‌اش در اقتصاد ملی پرداخت نمی‌کند. • معافیت کامل برخی شکل‌های درآمد سرمایه (درآمد بهره‌ای) و درآمد حاصل از فعالیت‌های کشاورزی در حالی که افراد دارای درآمد بسیار کمتر از سایر منابع مشمول مالیات می‌شوند.

اخلال‌های موجود در سیستم مالیاتی کشور	اصل مالیاتی
• وجود ۱۲ مورد آیین نامه اجرایی در قانون جدید مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ • بین سال‌های ۱۳۶۸ تا ۱۳۸۴، تعداد ۹۰۰ بخشنامه جهت شفاف‌سازی قانون مالیاتی صادر شده است (زایر، ۱۳۸۸). • مدل سازمانی بکار رفته به وسیله بخش اجرایی مالیات‌ها اساساً بر نوع مالیات‌ها متکی است که شامل دپارتمان‌های چند منظوره جداگانه برای هر مالیات است که تا حد زیادی خود بسنده و مستقل از یکدیگر می‌باشند. این الگو دارای نقایص عمده‌ای است از جمله تکرار عملیات، ایجاد مشکل برای مودیانی که با چندین مالیات سر و کار دارند، پیچیدگی مدیریت تمکین، تمایل به رفتار نامساوی و ناسازگار با مودیان مالیات‌های مختلف و استفاده کمتر از ظرفیت ستاد یا واحدهای مختلف. • عدم انطباق حسابداری مالیاتی با حسابداری مالی شرکت‌ها.	ساده‌سازی سیستم مالیاتی
• * اکثر مودیان مالیات بر مشاغل در ایران، سیستم مالیاتی را منصفانه نمی‌دانند (الماسی، ۱۳۹۳). دلیل این امر در نظر گرفتن معافیت‌ها، کسورات و نرخ‌های ترجیحی خاص و یا حتی نرخ صفر با اهداف اقتصادی، فرهنگی، مذهبی، سیاسی و اجتماعی جهت حمایت از برخی افراد، شرکت‌ها یا فعالیت‌های خاص اقتصادی است.	عدالت و انصاف ادراک شده
• عدم تعدیل منظم و خودکار آستانه‌های مالیاتی، کسورات بهره پرداختی شرکت‌ها و استهلاک مالیاتی نسبت به تورم.	تعدیل نسبت به تورم

اصل مالیاتی	اخلال‌های موجود در سیستم مالیاتی کشور
خنثی بودن نسبت به انتخاب شکل قانونی کسب و کارها	درآمد شرکت‌های مدنی (اعم از اختیاری یا قهری) و همچنین درآمدهای ناشی از فعالیت‌های مضاربه ای در صورتی که عامل (مضارب) یا صاحب سرمایه شخص حقیقی باشد تابع مقررات مالیات بر مشاغل است در حالی که در اکثر کشورها تابع مقررات مالیات بر شرکت‌ها است. از طرف دیگر رفتارهای ترجیحی بر اساس ساختار شرکت‌ها (تعاونی) یا نوع فعالیت آنها (فعالیت‌های ایرانگردی و جهانگردی و انتشارات و ...) باعث اخلال در انتخاب شکل قانونی یا انتخاب نوع شرکت‌ها می‌شود.
شیوه گذار	حداکثر فاصله زمانی بین تصویب تا اجرای قانون مالیات‌های مستقیم در ایران حدود ۷ ماه است در حالی که در اصلاحات کشورها این فاصله حداقل یک یا دو سال است ضمن اینکه تا چندین سال (دوره گذار) برخی مقررات قبلی حفظ می‌شوند.
اجرای سوبسیدها از طریق مخارج مستقیم و نه سیستم مالیاتی	حمایت از بخش‌های کشاورزی، مشارکت‌های خیریه، سرمایه‌گذاری در برخی فعالیت‌ها و مناطقی که بدون یک ارزیابی اقتصادی در زمینه مقایسه میزان مخارج مالیاتی و عواید حاصل از آنها انجام می‌شود^۱.

۱. به‌عنوان مثال فرهاد حکیمی (۱۳۹۳) نشان داده است که مشوق‌های مالیاتی سرمایه‌گذاری اثر معنی‌داری بر میزان سرمایه‌گذاری‌ها در مناطق محروم نداشته است.

منبع: جمع‌بندی محققین

مقایسه قانون مالیاتی ایران، لایحه پیشنهادی مالیات بر مجموع درآمد و مالیات بر مجموع درآمد

در این زیربخش قانون مالیات‌های مستقیم ایران مصوب ۱۳۹۴، لایحه پیشنهادی مالیات بر مجموع درآمد که توسط مجلس شورای اسلامی تصویب نشد و سیستم استاندارد مالیات بر مجموع درآمد مورد مقایسه قرار می‌گیرند. همانطور که بحث شد مالیات بر مجموع درآمد بر اساس تعریفی منطقی از توانایی پرداخت (یعنی مصرف به‌علاوه افزایش در خالص ثروت سالیانه) ارائه می‌شود. در این مدل اصل بر این است که همه درآمدها به شکلی یکسان مشمول مالیات شوند اما زمانی که ملاحظات کارایی و یا سادگی ایجاب کند و یا در مواردی که تعریف درآمد و اندازه‌گیری آن دشوار باشد ممکن است معافیت‌ها و برخی استثنایا مورد توجه قرار گیرند، یعنی در بحث معافیت‌ها و استثنایا معیار انتخاب سختی سنجش درآمد و اجرا است نه ملاحظات سیاسی، فرهنگی، اجتماعی و ... زیرا این ملاحظات را می‌توان از طریق مخارج مستقیم

پوشش داد.

در جدول (۱۱) به صورت خلاصه سیستم مالیاتی ایران، لایحه پیشنهادی مالیات بر مجموع درآمد و سیستم استاندارد مالیات بر مجموع درآمد مورد مقایسه قرار گرفته‌اند.^۱ مقایسه لایحه پیشنهادی با قانون مالیاتی ایران نشان می‌دهد که این دو سیستم مالیاتی فقط در سه مورد، یکی جمع درآمد ناشی از منابع مختلف، دوم معاملات مکرر (نقل و انتقال قطعی املاک و انتقال حق واگذاری محل مازاد بر دو بار در سال) و سوم مالیات بر مجموع ثروت (مجموع ارزش دارای‌های بیش از بیست میلیارد ریال) با یکدیگر تفاوت دارند به این صورت که سه مورد ذکر شده در قانون مالیاتی کشور وجود ندارند اما در لایحه پیشنهادی به قانون اضافه شده و مشمول مالیات شده‌اند. نکته جالب اینکه در بقیه موارد معافیت‌ها و کسورات قانونی با هم تفاوتی ندارند در حالی که هدف اصلی سیستم مالیات بر مجموع درآمد گسترش پایه مالیاتی است. از طرفی در قانون مالیاتی و لایحه پیشنهادی واحد مالیاتی افراد است و موضوع تجمیع مالیات بر درآمد شرکت‌ها و افراد مورد توجه قرار نگرفته در حالی که در سیستم مالیات بر مجموع درآمد واحد مالیاتی خانوار است و مالیات بر درآمد خانوارها و شرکت‌ها با هم تجمیع می‌شوند.

در سال‌های قبل هنگام بحث از سیستم مالیات بر مجموع درآمد بیشتر شفافیت و عدالت مالیاتی مورد تاکید قرار گرفته و به اصول مالیاتی که راهنمای اصلاحات مالیاتی در غرب و آمریکا است توجه نشده است و این تصور غلط که باید یارانه‌ها از طریق سیستم مالیاتی اجرا شوند هنوز در ایران وجود دارد. نمونه بارز آن را می‌توان در معافیت‌ها و کسورات قانونی گسترده در قانون مالیاتی ایران مشاهده کرد. در حالی که در اصلاحات اکثر کشورها تاکید بر این است که سیستم مالیاتی صرفاً باید برای شناسایی و شفافیت بکار گرفته شود و بهتر است یارانه‌ها از طریق مخارج مستقیم اجرا شوند. به همین دلیل است که در سیستم مالیات بر مجموع درآمد پرداخت‌های انتقالی دولت، بیمه بیکاری و مزایای انواع بیمه مشمول مالیات می‌شوند. نکته مهم دیگر اینکه نسخه محض سیستم مالیات بر مجموع درآمد بر اساس سیستم حسابداری تعهدی است، در حالی که در ایران هنوز این سیستم اجرایی نشده است. علاوه بر این مالیات بر عایدی سرمایه که یکی از پایه‌های مهم در سیستم مالیات بر مجموع درآمد و اکثر سیستم‌های مالیاتی است در سیستم مالیات بر درآمد ایران وجود ندارد و در ایران این کار از طریق مالیات بر نقل و انتقالات اجرا می‌شود که کاملاً ناعادلانه است زیرا حتی اگر قیمت فروش دارایی یا سهام کمتر از قیمت خرید اولیه باشد، باز

۱. بخش‌هایی از این جدول از مطالعه رضایی دوانی، خادمی و حاج محمدی (۱۳۹۱) با عنوان "بررسی تطبیقی مالیات بر مجموع درآمد و خمس" اقتباس شده است سپس با اضافه کردن برخی مواد قانونی دیگر و سیستم استاندارد مالیات بر مجموع درآمد خلاصه یافته‌ها در جدول (۱۱) ارائه شده است.

هم مشمول مالیات بر نقل و انتقال دارایی‌ها می‌شود و رفتارهای ترجیحی در بخش مسکن برای ساخت و ساز انبوه مفر مالیاتی عمده‌ای را ایجاد کرده است.

جدول (۱۱) - مقایسه قانون مالیاتی ایران، لایحه پیشنهادی مالیات بر مجموع درآمد و سیستم مالیات بر مجموع درآمد

پایه مالیاتی	ماده قانونی	قانون مالیات‌های مستقیم	مالیات بر مجموع درآمد (لایحه پیشنهادی)	مالیات بر مجموع درآمد (اصلاحات مالیاتی آمریکا)
مالیات بر مجموع ثروت (مجموع ارزش دارایی‌های بیش از بیست میلیارد ریال)	لایحه ۵	---	مشمول مالیات	عموماً به روش مالیات بر عایدی سرمایه مشمول مالیات می‌شود.
مالیات سالانه املاک	۳-۹	حذف شد	---	بر عایدی سرمایه حاصل مالیات وضع می‌شود
مالیات مستغلات مسکونی خالی	۱۰-۱۱	حذف شد	--	اجاره ضمنی منتسب ملک و عایدی سرمایه آن مشمول مالیات است
مالیات بر اراضی بایر	۱۲-۱۶	حذف شد	--	مبتنی بر عایدی سرمایه مشمول مالیات می‌شود.
مالیات بر ارث ^۱	۱۷-۴۳	مشمول مالیات	مشمول مالیات	مشمول مالیات
مالیات بر درآمد اجاره املاک	۵۳	مشمول مالیات	مشمول مالیات	مشمول مالیات
نقل و انتقال قطعی املاک	۵۹	مشمول مالیات	مشمول مالیات	مشمول مالیات بر عایدی سرمایه
انتقال حق واگذاری محل	۵۹	مشمول مالیات	مشمول مالیات	مشمول مالیات

پایه مالیاتی	ماده قانونی	قانون مالیات‌های مستقیم	مالیات بر مجموع درآمد (لایحه پیشنهادی)	مالیات بر مجموع درآمد (اصلاحات مالیاتی آمریکا)
معاملات مکرر (نقل و انتقال قطعی املاک و انتقال حق و اجزای محل مازاد بر دو بار در سال)	لایحه ۷	---	مشمول مالیات	مشمول مالیات بر عایدی سرمایه
نقل و انتقال قطعی ساختمان‌های نوساز (درآمد حاصل از ساخت و فروش املاک)	۷۷	مشمول مالیات	مشمول مالیات	مشمول مالیات
مالیات بر درآمد کشاورزی	۸۱	معاف از مالیات	معاف از مالیات	مشمول مالیات
مالیات بر درآمد حقوق	۸۲	مشمول مالیات	مشمول مالیات	مشمول مالیات

پایه مالیاتی	ماده قانونی	قانون مالیات‌های مستقیم	مالیات بر مجموع درآمد (لایحه پیشنهادی)	مالیات بر مجموع درآمد (اصلاحات مالیاتی آمریکا)
مالیات بر درآمد مشاغل	۹۳	مالیات مشمول	مشمول مالیات	۱- باید مشاغل مختلف را دسته بندی و برای مخارج هر شغل آستانه‌ای تعیین کرد تا افراد نتوانند مخارج شخصی را مخارج شغلی جلوه دهند ۲- باید با شرکت‌های مدنی و فعالیت‌های مضاربه به عنوان شرکت رفتار شود نه به صورت مشاغل

پایه مالیاتی	ماده قانونی	قانون مالیات‌های مستقیم	مالیات بر مجموع درآمد (لایحه پیشنهادی)	مالیات بر مجموع درآمد (اصلاحات مالیاتی آمریکا)
درآمدهای ناشی از فعالیت‌های مضاربه در صورتی که عامل (مضارب) یا صاحب سرمایه شخص حقیقی باشد.	۹۳	مشمول مالیات	مشمول مالیات	در لایحه پیشنهادی بحث تجمیع مالیات بر درآمد افراد و شرکت‌ها دیده نمی‌شود. یکی از ویژگی‌های اصلی مالیات بر مجموع درآمد تجمیع مالیات بر درآمد افراد و شرکت‌ها است. البته در این مورد می‌توان بخشی از مالیات افراد را به صورت کسر در مبدأ شرکت وصول کرد که در پایان سال از تعهد مالیاتی وی کسر شده یا بعداً مسترد می‌شود.
مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی	۱۰۵	مشمول مالیات	مشمول مالیات	
سود سهام یا سهام الشرکه دریافتی	۱۰۵	معاف از مالیات	معاف از مالیات	
مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی که منحل می‌شوند.	۱۱۵	مشمول مالیات	مشمول مالیات	
مالیات درآمد اتفاقی ^۲	۱۱۹	مشمول مالیات	مشمول مالیات	مشمول مالیات
ج: جوایزی دولتی برای تشویق صادرات و تولید....	۱۲۷	از پرداخت معاف	از پرداخت معاف	مشمول مالیات
صادرات و تولید....		مالیات	مالیات	
جمع درآمد ناشی از منابع مختلف	لایحه ۲۴ و ۱۲۹	حذف شد	مشمول مالیات	مشمول مالیات

پایه مالیاتی	ماده قانونی	قانون مالیات‌های مستقیم	مالیات بر مجموع درآمد (لایحه پیشنهادی)	مالیات بر مجموع درآمد (اصلاحات مالیاتی آمریکا)
وجوه پرداختی بابت بیمه عمر از طرف مؤسسات بیمه	۱۳۶	معاف از پرداخت مالیات	معاف از پرداخت مالیات	حق بیمه پرداختی توسط کارفرمایان در درآمد مشمول مالیات کارکن وارد شده و مزایای حاصل از آن مشمول مالیات نمی‌شود.

۱. در اصلاحات مالیاتی ۱۳۹۴ مواد ۱۹، ۲۰، ۲۲، ۲۳، ۳۲-۳۷، ۳۵-۴۳ و ۴۰-۴۳ مربوط به این پایه مالیاتی حذف شدند.
۲. درآمد نقدی و یا غیر نقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌کند.

ادامه جدول (۱۱) - مقایسه قانون مالیاتی ایران، لایحه پیشنهادی مالیات بر مجموع درآمد و سیستم استاندارد مالیات بر مجموع درآمد

پایه مالیاتی	ماده قانونی	قانون مالیات‌های مستقیم	مالیات بر مجموع درآمد (لایحه پیشنهادی)	مالیات بر مجموع درآمد (اصلاحات مالیاتی آمریکا)
حق بیمه و حق بازنشستگی سهم کارکنان و کارفرما و مزایای آن	۱۳۹	معاف از پرداخت مالیات	---	مشارکت کار فرما در برنامه یا طرح بازنشستگی از پایه مالیات کارکن خارج و مشارکت‌های خود کارکن در سال پرداخت قابل کسر بوده و مزایای حاصل در زمان دریافت آنها مشمول مالیات خواهند شد.

پایه مالیاتی	ماده قانونی	قانون مالیات‌های مستقیم	مالیات بر مجموع درآمد (لایحه پیشنهادی)	مالیات بر مجموع درآمد (اصلاحات مالیاتی آمریکا)
سود متعلق به سپرده‌های مربوط به کسورات بازنشستگی	۱۴۵	معاف از پرداخت مالیات	---	وضع مالیات بر بازدهی‌های طرح در زمان رخ دادن آنها و وضع مالیات بر مزایای واقعی آن برای کارکن در زمان تحقق یافتن آن در آینده
منافع تامین اجتماعی	۱۴۸	وجوه پرداختی کارفرما جزء هزینه‌های مجاز مالیاتی است و منافع حاصل برای کارکن مشمول مالیات نیست، در مورد قابلیت کسر سهم کارکن نیز قانون مشخص نیست.	----	درآمد سهم پرداختی هر کدام (کارفرما / شاغل) در مقابل مالیات بر درآمد قابل کسر است. در مقابل مزایای تامین اجتماعی مشمول مالیات خواهند شد.
نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت‌ها و همچنین اوراق بهاداری که در بورس معامله می‌شوند	۱۴۳	مشمول مالیات	مشمول مالیات	بر اساس تجميع مالیات بر شرکت‌ها و افراد که در این گزارش توضیح داده شده رفتار خواهد شد.

پایه مالیاتی	ماده قانونی	قانون مالیات‌های مستقیم	مالیات بر مجموع درآمد (لایحه پیشنهادی)	مالیات بر مجموع درآمد (اصلاحات مالیاتی آمریکا)
پرداخت‌های انتقالی دولت	۱۲۷ و ۹۱	معاف از پرداخت مالیات	---	کل پرداخت‌های انتقالی دولت در درآمد افراد لحاظ می‌شود چه افراد بر اساس ارزیابی استطاعت مالی چه به روشی غیر از این واجد شرایط این پرداخت‌ها شده باشند.
زیان ناشی از حوادث	۱۶۵	جزء کسورات مالیاتی مشروط به عدم جبران از طریق وزارتخانه‌ها یا مؤسسات دولتی یا شهرداری‌ها یا سازمان‌های بیمه و یا مؤسسات عام المنفعه	----	در سیستم مالیات بر مجموع درآمد به هیچ کسوراتی برای زیان‌های ناشی از حوادث به دارایی‌ها بجز در مورد دارایی کسب و کارها اجازه داده نخواهد شد. حق بیمه‌های حوادث برای دارایی خانوار قابل کسر نخواهد بود و منافع حاصل از بیمه در درآمد مشمول مالیات وارد نمی‌شود.

پایه مالیاتی	ماده قانونی	قانون مالیات‌های مستقیم	مالیات بر مجموع درآمد (لایحه پیشنهادی)	مالیات بر مجموع درآمد (اصلاحات مالیاتی آمریکا)
کسورات مربوط به مخارج تفریح و سرگرمی و غذا در شرکت‌ها	۱۴۸	در اکثر موارد بدون سقف جزء هزینه‌های قابل قبول هستند.	----	برای تفریح و سرگرمی هیچ کسوراتی مجاز نیست و برای غذا نیز صرفاً کسورات برای غذای پخت شده در سطح شرکت و محدود به متوسط قیمت وعده‌های مختلف غذایی قابل کسر است.
انتقال درآمد به بچه‌ها	۳-۲	در صورتی که به قصد فرار مالیاتی باشد اسناد مربوطه باطل می‌شوند.	----	درآمد غیر کاری بچه‌های کمتر از ۱۴ سال مربوط به دارایی انتقال یافته از والدین‌شان، با نرخ مالیات بر والدین مشمول مالیات می‌شود
سود نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام	۱۴۳	مشمول مالیات	مشمول مالیات	بر اساس تجميع مالیات بر شرکت‌ها و افراد رفتار خواهد شد.

پایه مالیاتی	ماده قانونی	قانون مالیات‌های مستقیم	مالیات بر مجموع درآمد (لایحه پیشنهادی)	مالیات بر مجموع درآمد (اصلاحات مالیاتی آمریکا)
*سود و جوایز متعلق به اوراق مشارکت *سود یا جوایز متعلق به حساب‌های پس‌انداز و سپرده مختلف نزد بانک‌های ایرانی یا مؤسسات اعتباری مجاز *سود متعلق به سپرده‌های کسورات بازنشستگی و پس‌انداز کارمندان و کارگران نزد بانک‌های ایرانی در حدود مقررات استخدامی مربوطه	۱۴۵	معاف از مالیات	معاف از مالیات	مشمول مالیات

منبع: جمع‌بندی محققین

۶- نتیجه‌گیری و توصیه‌های سیاستی

سیستم مالیاتی کشور نه تنها قادر به تامین منابع لازم برای مخارج روبه رشد عمومی نیست، بلکه با رفتارهای ترجیحی متعدد و فرار گسترده مالیاتی، احساس بی‌عدالتی را تشدید و تمکین مالیاتی را تضعیف می‌کند. از این رو انتظار می‌رود با الگو گرفتن از اصلاحات جهانی مالیات، بتوان سیستم مالیاتی کشور را بهبود بخشید اما مخالفان معتقدند که به دلیل فقدان نظام جامع اطلاعات مالیاتی، ظرفیت اجرایی پایین و ساختار اقتصادی متفاوت از کشورهای توسعه یافته انجام چنین اصلاحاتی در ایران امکان‌پذیر نیست. به این دلایل عدم توافق قابل توجهی در مورد بکارگیری اصلاحات مبتنی بر مالیات بهینه در کشور وجود دارد، اما باید اذعان کرد که اقتصاد ایران در آینده با سه چالش جدی مواجه خواهد شد: چالش اول تامین منابع تامین اجتماعی است، زیرا افزایش نسبت افراد کهنسال در ترکیب جمعیت، وجود بیکاری بالا و گسترش مشاغل غیر رسمی، منابع در

دسترس سازمان تامین اجتماعی را محدودتر خواهد کرد. برای مواجهه با این چالش بر اساس تجربه کشورها (از جمله ژاپن و کره جنوبی) یا باید نرخ مالیات بر ارزش افزوده و یا سهم مشارکت‌های تامین اجتماعی را افزایش داد که وجود بخش غیر رسمی نسبتاً بزرگ در ایران اجازه افزایش بیش از حد نرخ مالیات بر ارزش افزوده را نمی‌دهد و از طرفی به دلیل محدود بودن تعداد شاغلان رسمی افزایش مشارکت‌های تامین اجتماعی فشار مضاعفی بر حقوق بگیران موجود خواهد بود.

در زمینه چالش دوم در نتیجه گریز ناپذیری کاهش تعرفه‌های تجاری در آینده اقتصاد ایران (به دلیل پیوستن به اتحادیه‌های تجاری منطقه‌ای یا سازمان تجارت جهانی) در بلندمدت کشور نیازمند اجرای مقرراتی برای جبران کاهش درآمدهای مالیات بر واردات است. در این زمینه مالیات‌های بر مصرف داخلی (مانند VAT) و مالیات‌های انتخابی دو ابزار کلیدی برای جبران هر گونه زیان درآمدی حاصل از کاهش تعرفه‌ها هستند. اما همانطور که ذکر شد در زمینه افزایش نرخ VAT مشکل داریم و هنوز ساختارهای اجرایی لازم برای اجرای کارآمد مالیات‌های محیط زیستی در کشور ایجاد نشده است.

چالش سوم رقابت‌پذیری بین‌المللی و افزایش تحرک پذیری برخی پایه‌های مالیاتی است. هم اکنون رقابت‌های مالیاتی برای رقابت‌پذیرتر کردن کسب و کارهای داخلی و جذب سرمایه‌گذاری خارجی در جریان است و در ایران با توجه به وضعیت اقتصادی کشور این مسئله از اهمیت دو چندان برخوردار است. از طرف دیگر درآمد شرکت‌ها، درآمد سرمایه شخصی و درآمد حاصل از نیروی کار برای انواع خاصی از تخصص‌ها پایه‌های مالیاتی هستند که از نظر جغرافیایی بسیار تحرک‌پذیرند. همچنین بخش زیادی از پایه‌های مالیات بر مصرف (به‌ویژه محصولات دیجیتال مانند موسیقی، فیلم و نرم‌افزارها) نیز اخیراً بسیار تحرک‌پذیر شده‌اند که ادامه فشار مالیاتی کنونی بر این بخش‌ها، موجب خروج آنها از کشور و از دست دادن بخش زیادی از درآمدهای مالیاتی خواهد شد. برای مقابله با چالش‌های مذکور چاره‌ای جز گسترش پایه‌های مالیاتی و کاهش نرخ‌های مالیات نخواهیم داشت و این مهم از طریق سیستم مالیات بر مجموع درآمد امکان‌پذیر است اما اگر به هر دلیل (مثلاً فراهم نبودن پیش نیازهای لازم یا عدم اجماع سیاسی) انجام چنین کاری مقدور نباشد عمل به توصیه‌های زیر می‌تواند به اصلاح سیستم مالیاتی کشور کمک نماید:

۱. انجام اصلاحات در چارچوبی علمی: باید کلیه ترجیحات مالیاتی (مانند: معافیت بخش کشاورزی، سپرده‌های بانکی و اوراق قرضه دولتی و سیاست‌های تشویقی برای سرمایه‌گذاری در برخی مناطق و کسورات برای امورات خیریه) و هر تغییری در قوانین مالیاتی بر اساس مقایسه مخارج مالیاتی مرتبط و منافع اقتصادی حاصله مورد ارزیابی قرار گیرند. اگر به این نتیجه رسیدیم که منافع اقتصادی بیشتر از مخارج مالیاتی است از میان گزینه‌های مختلف، گزینه با کمترین هزینه اجرایی (شامل هزینه تمکین

مالیاتی) انتخاب شود. این در حالی است که تغییرات در قانون مالیاتی ایران از یک قاعده علمی پیروی نمی‌کند لذا توصیه می‌شود برای جلوگیری از اثر لابی‌ها و استدلال‌های عوام پسندانه در نحوه نوشتن و تصویب قوانین مالیاتی کشور، اصلاحات قوانین بر اساس این الگو صورت پذیرد.

۲. ساده‌سازی سیستم مالیاتی: در اصلاحات مالیاتی برای ساده‌سازی سیستم مالیاتی سه دلیل ارائه شده: یکی تسهیل تمکین مالیاتی، دوم ساده‌سازی تصمیمات اقتصادی و سوم کاهش برنامه‌ریزی‌های مالیاتی که فرار قانونی از مالیات و احساس ناعادلانه بودن سیستم مالیاتی را شکل می‌دهند. اما در کشورهای در حال توسعه علاوه بر موارد مذکور، وجود موانع متعدد بر سر راه فعالیت کسب و کارها و سطح پایین مهارت‌های حسابداری و حقوقی مودیان و سازمان مالیاتی ایجاب می‌کند که قوانین مالیاتی تا حد ممکن ساده شوند. در ایران صدور بخش‌نامه‌های فراوان جهت شفاف‌سازی قانون مالیاتی و تعداد زیاد آیین‌نامه‌هایی که باید قبل از اجرای قانون جدید نوشته شوند، از مصادیق بارز پیچیدگی سیستم مالیاتی هستند.

۳. تورش مالیاتی به نفع بدهی در مقابل سهام در شیوه تامین مالی شرکت‌ها و وجود مالیات مضاعف: آمارهای مربوط به ترکیب تامین مالی شرکت‌ها در کشور به‌خوبی تورش در شیوه مالیاتی (به نفع تامین مالی از طریق بدهی و به ضرر تامین مالی از طریق سهام) را نشان می‌دهد. این مسئله شرکت‌های بزرگ را به میزان بیشتری در معرض ورشکستگی قرار می‌دهد و تبعیضی علیه شرکت‌های کوچک و تازه تأسیس است که وضعیت نامطلوب‌تری برای تامین مالی از طریق بدهی دارند. مسئله دوم وضع مالیات مضاعف بر شرکت‌ها است که نوع تامین مالی آنها (ترجیح بدهی بر سهام و ترجیح انباشت سود به جای توزیع آن) و شکل سازماندهی قانونی کسب و کارها (به ضرر ساختار شرکتی) را تحت تاثیر قرار می‌دهد که راه حل این مشکلات یکی تعدیل یا حذف مالیات مضاعف و دیگری رفتار مالیاتی یکسان با شرکت‌ها و مشارکت‌های محدود است.

۴. تعیین علمی نه بخشنامه‌ای آستانه‌های مالیاتی: آستانه معافیت مالیاتی باید از حالت بخشنامه‌ای خارج و بر اساس معیاری از فقر نسبی مبتنی شود و هر ساله نسبت به بعد خانوار و تورم تعدیل شود.

۵. تعدیل نسبت به تورم: در برخی کشورها به جای تعدیل نسبت به تورم از روش‌های دیگری مانند: استهلاک سریع دارایی‌ها، روش حسابداری LIFO برای موجودی انبار و رفتار ترجیحی با عایدی سرمایه بلندمدت استفاده می‌شود اما این روش‌ها در شرایط تورم پایین و باثبات مناسب هستند در حالی که در ایران به دلیل بالا بودن نرخ‌های تورم، مسئله تعدیل نسبت به تورم جدی‌تر از کشورهای توسعه یافته است و عدم توجه به آن مشکلات زیر را ایجاد می‌کند: ۱. استهلاک مالیاتی و کسورات برای هزینه کالای فروخته شده از موجودی انبار اگر مبتنی بر هزینه‌های تاریخی باشند معمولاً کافی نخواهند بود. ۲. در دوران تورمی، کسر کامل مخارج بهره‌ای اسمی موجب کمتر از حد واقعی برآورد شدن درآمد مشمول مالیات می‌شود. ۳.

آستانه‌های مالیاتی به مرور زمان تحلیل می‌روند و اهداف سیاست‌گذار را تامین نمی‌کنند. ۴. وضع مالیات بر بازدهی اسمی سرمایه (شامل اضافه ارزش ناشی از تورم) باعث می‌شود که اشکال زیادی از درآمد سرمایه مشمول مالیات‌های سنگینی شوند.

۶. اصلاح سیستم اجرایی: سیستم اجرایی باید از ساختار تشکیلات اداری مبتنی بر پایه مالیاتی محور به تشکیلات اداری مبتنی بر مأموریت محور (ثبت، حسابداری، ارزیابی اطلاعات، ممیزی، جمع‌آوری، درخواست و...) تغییر یابد. این تغییر باعث تخصصی‌تر شدن، افزایش دقت، رفتار یکسان با مودیان در پایه‌های مالیاتی مختلف و در نهایت افزایش سرعت کارها خواهد شد. پیشنهاد دیگر بر اساس تجربه کشورها سازماندهی عملیات اجرایی بر اساس بخش‌های مالیات‌دهندگان (شامل کسب و کارهای بزرگ، کوچک و متوسط) است زیرا هر گروه از مودیان ویژگی‌های متمایز و رفتارهای تمکین متفاوتی دارند در نتیجه ریسک‌های متفاوتی برای درآمدهای مالیاتی ایجاد می‌کنند.

۷. شیوه‌گذار از سیستم مالیاتی قدیم به جدید: به جای اجرای ناگهانی اصلاحات مالیاتی، برخی اجزای اصلاحات مالیاتی باید به تدریج اجرا شوند تا ضمن اینکه از عایدی‌ها و زیان‌های بادآورده و جابجایی‌های شدید اقتصادی جلوگیری شود، به سازمان مالیاتی و مودیان نیز فرصت کافی برای آشنایی با شیوه اجرایی قوانین جدید داده شود. در این زمینه تاریخ‌های اجرا می‌توانند به تأخیر افتد و اجرا فاز بندی شود، به عنوان مثال مقررات جدید برای دارایی‌های جدیدی که خریداری می‌شوند نه برای دارایی‌های قدیمی به کار گرفته شوند.

۸. سیستم بدون نیاز به اظهارنامه مالیاتی: برای کاهش هزینه‌های تمکین، سازمان مالیاتی می‌تواند به انتخاب خود مؤدیان و بر اساس مالیات تکلیفی (مالیات‌های پرداختی مودی در مبدأ) و سایر اطلاعات گزارش شده، بدهی مالیاتی اکثر مودیان را محاسبه و برای آنها اظهارنامه مالیاتی صادر کند.

۹. استهلاک مالیاتی: اعتبار مالیاتی برای سرمایه‌گذاری و سیستم بازایی سریع هزینه نسبت به یک سیستم خنثی مالیات بر درآمد، سرمایه‌گذاری در دارایی‌های استهلاک‌پذیر را بسیار سریع‌تر بازایی می‌کند. این رفتار سیستم مالیاتی، صنایعی که سرمایه‌گذاری سنگین در دارایی‌های استهلاک‌پذیر انجام می‌دهند. در مقایسه با صنایع با تکنولوژی بالا، صنایع خدماتی و بخش تجاری که با شدت بیشتری در موجودی انبار سرمایه‌گذاری می‌کند را بیشتر منتفع می‌سازد. برای رفع این مشکل پیشنهاد می‌شود که اعتبار مالیاتی برای سرمایه‌گذاری منسوخ و پایه دارایی‌های استهلاک‌پذیر برای تورم شاخص‌گذاری شود. به این صورت که دارایی‌های مختلف بر اساس سرعت رشد تکنولوژی و نرخ مستهلک شدن آنها دسته‌بندی شوند و سپس نرخ استهلاک جداگانه به هر دسته از دارایی‌ها اختصاص داده شود. این نرخ‌ها باید در میان مدت تعدیل شوند و اگر شرکت‌ها بر اساس اسناد مثبت اثبات کردند که استهلاک واقعی آنها بیشتر از استهلاک مالیاتی

است، باید استهلاک مازاد آنها به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته شود.

۱۰. ادراک عدالت مالیاتی: عدالت افقی و ترمیم ادراک ناعادلانه بودن سیستم مالیاتی در مقایسه با عدالت عمودی بیشتر مورد توجه بوده زیرا مورد اول تمکین مالیاتی را به شدت تحت تاثیر قرار می‌دهد، اما در کشورهای در حال توسعه تصاعدی بودن سیستم مالیاتی به جای اینکه مبتنی بر ساختار نرخ‌ها باشد بیشتر ناشی از وجود خود مالیات است زیرا در این کشورها پایه مالیاتی بسیار محدود و صرفاً عده محدودی مالیات می‌پردازند که دو مشکل نقض عدالت عمودی و افقی را موجب می‌شود. مسئله دیگر اینکه در بسیاری از کشورهای توسعه یافته، فرار غیر قانونی از مالیات منبعی نسبتاً بی‌اهمیت از نابرابری است در حالی که در کشورهای در حال توسعه فرار غیر قانونی از مالیات در مقایسه با ساختار ضعیف سیستم مالیاتی نقش پررنگ‌تری در نابرابری دارد. بنابراین توصیه می‌شود که در ایران بیشترین توجه معطوف مسئله تمکین مالیاتی و بهبود سیستم اجرایی شود. البته در مواردی که تمکین و اجرا می‌تواند تحت تاثیر ساختار نظام مالیاتی قرار گیرد باید ساختار نظام مالیاتی نیز اصلاح شود. در این زمینه نباید از بازنگری در رفتارهای ترجیحی، معافیت‌ها و کسورات متعدد مالیاتی غافل بود.

۱۱. رفتار ترجیحی مالیاتی با مسکن شخصی: در ایران درآمد اجاره ضمنی مسکن شخصی و عایدی سرمایه حاصل از آن هر دو از مالیات معاف‌اند. اگرچه مالیات بر دارایی‌ها تا حدی می‌تواند این معافیت مالیاتی را جبران کند، اما برای گریز از پرداخت این مالیات نیز راه‌های زیادی (مبادلات غیر رسمی و انتقال دارایی به صورت هدیه یا ارث به سایر اعضا خانواده) وجود دارد. این مزیت مالیاتی باعث شده تا افراد قسمت اعظم دارایی‌های خود را در مسکن شخصی سرمایه‌گذاری کنند و نسبت به کسانی که این وجوه را در سایر دارایی‌های حقیقی سرمایه‌گذاری می‌کنند مالیاتی اندک و گاهی هیچ مالیاتی پرداخت نکنند. یک روش برای حل مشکل ذکر شده به شکل خنثی اما پیچیده‌تر، عبارت از نسبت دادن یک ارزش اجاره‌ای به مسکن شخصی و وضع مالیات بر این ارزش اجاره‌ای و بر عایدی سرمایه حاصل از مسکن شخصی در نرخ برابر با نرخ مالیات بر دیگر شکل‌های سرمایه فردی است. در این راستا تدوین بسته جامعی برای برقراری مالیات بر عایدی سرمایه ضروری به نظر می‌رسد.

فهرست منابع

۱. زایر، آیت (۱۳۸۸). "جایگاه ساده سازی در برنامه های اصلاح مالیاتی: تجربه جهانی و چالش های نظام مالیاتی ایران"، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره ششم (مسلسل ۵۴)، پاییز ۱۳۸۰.
۲. الماسی، حسن و همکاران (۱۳۹۳). "بررسی طرز تلقی مؤدیان نسبت به انصاف نظام مالیاتی و تاثیر آن بر رفتار تمکین مالیاتی"، پژوهشنامه مالیات، شماره بیست و دوم (مسلسل ۷۰)، تابستان ۱۳۹۳.
۳. حکیمی فرهاد (۱۳۹۳). "بررسی تاثیر اصلاح قانون مالیات های مستقیم بر سرمایه گذاری در مناطق مختلف کشور"، پژوهشنامه مالیات شماره ۷۱، ص ۱۵۸-۱۳۳.
۴. رضایی دوانی مجید، علی اکبر خادمی جامخانه، فرشته حاج محمدی (۱۳۹۱). "بررسی تطبیقی مالیات بر مجموع درآمد و خمس"، پژوهشنامه مالیات، سال بیستم، شماره ۱۶، ص ۹۳-۱۲۵.
5. Andersson, K., V. Kanninen, J. Sodersten and P.B. Sorensen (1998). Corporate Tax Policy in the Nordic Countries, ch. 3 in P.B. Sorensen (ed.), Tax Policy in the Nordic Countries, Macmillan Press.
6. Cnossen, S. (2000). Taxing Capital Income in the Nordic Countries: a Model for the European Union? In S. Cnossen (ed.), Taxing Capital Income in the European Union – Issues and Options for Reform, Oxford University Press.
7. Emes, J., Clemens, J. (2001). Flat Tax – Principles and Issues; Frazer Institute.
8. Hall, Robert E., and Alvin Rabushka, (1983). Low Tax, Simple Tax, Flat Tax (New York: Mc Graw Hill).
9. Hall, Robert E., and Alvin Rabushka (1985). The Flat Tax (Stanford: Hoover Institution Press).
10. Hall, Robert E., and Alvin Rabushka (1995). The flat Tax in 1995, Hoover Institution, Stanford University.
11. Kesner Skreb, M. (2005). Proportional Tax; Institute of Public Finance.
12. King, M. A. (1980). "Savings and Taxation." In G.A. Hughes and G.M. Heal (eds.), Public Policy and the Tax System. Allen and Unwin, London.
13. Nielsen, S.B. and P.B. Sorensen (1997). On the Optimality of the Nordic System

- of Dual Income Taxation. *Journal of Public Economics* 63, 311-329.
- 14.OECD (2010). Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation, OECD Tax Policy Studies, No. 19, OECD Publishing.
- 15.OECD Tax Policy Studies (2006). Fundamental Reforms of Personal Income Tax-NO.13 –ISBN 92-64-402577-4-OECD.
- 16.OECD Tax Policy Studies (2006). Fundamental Reforms of Corporate Income Tax-NO.13 –ISBN 92-64-402577-4-OECD
- 17.Sorensen, P.B. (2005), Neutral Taxation of Shareholder Income, *International Tax and Public Finance* 12, 777-801.)
- 18.Sorensen, P. B. (2001). OECD TAX—A Model of Tax Policy in the OECD Economy. Technical Working Paper, Economic Policy Research Unit, University of Copenhagen.
- 19.Sorensen, P.B. (1994). From the Global Income Tax to the Dual Income Tax: Recent Tax Reforms in the Nordic Countries, *International Tax and Public Finance* 1, 57-80.
- 20.Sinn, H. W. (1987). Capital Income Taxation and Resource Allocation, Amsterdam: North-Holland.
- 21.Sorensen, P. B. (1998). “Recent Innovations in Nordic Tax Policy: From Global Income Tax to the Dual Income Tax”, in P. B. Sorensen (ed.), *Tax Policy in the Nordic Countries*, Macmillan, London.
- 22.Sorensen, P.B. (2005). Neutral Taxation of Shareholder Income, *International Tax and Public Finance* 12, 777-801.)
- 23.The US Tax Reform Act of 1986. Office of the Secretary Department of the Treasury.
- 24.The US Treasury Department (1984). Tax Reform for Fairness, Simplicity and Economic Growth, Office of the Secretary Department of the Treasury, November.

25. Tikka, K.S. (1993). "A 25 % Flat Tax on Capital Income: The Finnish Reaction to International Tax Competition", in Tax Reform in the Nordic Countries - 1973-1993 Jubilee Publication, Nordic Council for Tax Research, Iustus Forlag, Gothenburg.
26. www.ictd.ac/sites/default/files/ictd.