

بررسی و تحلیل نظام مالیاتی و چالش‌های موجود در اجرای آن در ایران

امیرحسین کریمی^۱

چکیده

در تمام دنیا بحث مالیات وجود دارد و یکی از کلیدی‌ترین مباحث اقتصادی هر کشور محسوب می‌شود. اما در هر کشوری حتماً یک سلسله قوانین و اسناد بالادستی در مورد آن وجود دارد. درواقع بحث الزام و ملزم بودن دولت به دریافت مالیات برای اداره کشور در اینجا بسیار اهمیت دارد و برای این کار حتماً یک سری قوانین و مقررات وجود دارد. توان دولت‌ها در انجام وظایفشان به اندازه زیادی وابسته به وجود منابع مالی می‌باشد. یکی از مهم‌ترین و کاراترین منابع مالی در ادبیات اقتصادی و اقتصاد بخش عمومی، مالیات تعریف شده است. هدف پژوهش حاضر بررسی چالش‌های پرداخت مالیات در نظام مالیاتی کشور ایران است. یکی از بنیادی‌ترین اهداف اخذ مالیات، می‌توان به رعایت عدالت اجتماعی و اقتصادی اشاره نمود، با توجه به نزولی بودن مطلوبیت نهایی پول، با اخذ مالیات از فعالان اقتصادی به‌ویژه افراد با درآمد بالاتر و تزریق آن در جامعه و نهایتاً رسیدن آن به افراد کم درآمدتر و فقرا، رفاه اجتماعی افزایش می‌یابد که به عدالت نزدیک‌تر است. مواردی دیگر ازجمله، کاهش وابستگی دولت به درآمدهای نفتی می‌باشد که می‌توان با بررسی چالش‌ها و مشکلات سیاست‌های مالیاتی به این اهداف در کشور رسید. مالیات در جهان امروز نقش اصلی را ایفا می‌کند و توجه دولت به توان و انسجام نظام مالیاتی بیش از پیش نمایان گشته است. مالیات اصلی‌ترین منبع درآمد پایدار دولت محسوب می‌گردد و در حقیقت انگیزه‌ی اصلی وجود نظام مالیاتی در کشورهای گوناگون تأمین مالی اداره‌ی عمومی کشور و تدارک خدمات اقتصادی و اجتماعی است. در این میان با توجه به جایگاه پرداخت به‌موقع مالیات‌ها در بهبود شرایط اقتصادی و اجتماعی باید به چالش‌های پیشرو در زمینه پرداخت مالیات‌ها توجه شایانی داشت. این پژوهش به روش کتابخانه‌ای و با مرور مقاله‌ها و متون موجود در این زمینه نوشته شده است. نتایج پژوهش حاضر بیانگر این است که پرداخت مالیات در ایران با چالش‌های زیادی روبرو است که در ابتدا بایستی با یک شیوه مناسب شناسایی گردند و سپس سازمان امور مالیاتی درصدد رفع این چالش‌ها برآید. همچنین نتایج پژوهش نشان‌دهنده این است که نهادینه نشدن فرهنگ مالیات دهی، عدم اعتماد مؤدیان، فقدان بستر مناسب فناوری اطلاعات، عدم پشتیبانی و هماهنگی سایر دستگاه‌ها و نهادهای دولتی و خصوصی در رابطه با پرداخت مالیات، عدم انطباق قوانین و مقررات مالیاتی با ضرورت‌ها و الزامات قانون‌گذاری مناسب، کمبود نیروی انسانی متخصص، عدم کارشناسی دقیق مالیات در حوزه‌های مختلف و عدم خود اظهاری مالیاتی ازجمله چالش‌های اساسی در فرآیند پرداخت مالیات است.

کلیدواژه: مالیات، مالیات مستقیم، مالیات غیرمستقیم، ارزش افزوده.

^۱. کارشناس ارشد مدیریت، کارشناس دیوان محاسبات کشور.

بحث در مورد مالیات را با جمله‌ای معروف از آقای بنجامین فرانکلین که از وی به عنوان بنیان‌گذار ایالات متحده آمریکا نیز یاد می‌شود؛ آغاز می‌کنیم که می‌گوید هیچ چیز در این دنیا قطعی نیست، جزء مرگ و مالیات. مالیات ازجمله مباحثی است که تمام آحاد یک جامعه به‌نوعی با آن درگیر هستند. با این حال، معمولاً مدیران کسب‌وکارها، مدیران مالی، حسابداران، حسابرسان و صاحبان مشاغل مختلف بیشتر با آن روبرو هستند.

اما مالیات طبقه‌بندی‌ها و انواع مختلفی دارد و مودیان مالیاتی نیز بر حسب نوع فعالیت و همچنین حقوقی یا حقیقی بودن آنها؛ تکالیف مشخصی را در مورد انواع مالیات بر عهده دارند.

حالا بد نیست قبل از اینکه انواع مالیات را معرفی کرده و به تحقیق در مورد مالیات بپردازیم، کمی به فلسفه دریافت و پرداخت مالیات نیز توجه کنیم. چرا مالیات؟ نکته جالب اینجاست که چرایی انواع مالیات و فلسفه دریافت و پرداخت آن در هر کشور دنیا ممکن است متفاوت باشد. نحوه دریافت مالیات توسط حکومت‌ها و نرخ آن در جای جای کره زمین مشخص می‌کند که چرا مالیات دریافت می‌شود. با یک مثال قضیه طبقه‌بندی انواع مالیات روشن‌تر می‌شود:

به نظر شما فلسفه و علت دریافت مالیات در کشوری که قوانین آن بر روی دریافت مالیات سنگین از ثروتمندان تمرکز کرده با علت دریافت مالیات در کشوری که به‌طور یکسان از همه مردم مالیات دریافت می‌کند یکسان است؟ قطعاً خیر.

حتی اینکه مالیات در چه محلی مصرف شود نیز در علت دریافت آن و فلسفه دریافت مالیات تأثیر دارد. برای مثال فلسفه انواع مالیات‌ها قطعاً در کشوری که بیشتر مالیات دریافتی را در زمینه نظامی صرف می‌کند با فلسفه آن در کشوری که مالیات و انواع آن را صرف طرح‌های عمرانی یا آموزشی می‌کند متفاوت است. برای مالیات تعاریف زیادی وجود دارد. در یک تعریف آکادمیک و ساده می‌توان این‌طور گفت که مالیات یک نوع هزینه اجتماعی است که اشخاص حقیقی یا حقوقی و افراد یک ملت الزاماً و به‌اجبار باید به دولت پرداخت کنند تا برای هزینه‌های خود از آن استفاده کند.

در تمام دنیا بحث مالیات وجود دارد و یکی از کلیدی‌ترین مباحث اقتصادی هر کشور محسوب می‌شود؛ اما در هر کشوری حتماً یک سلسله قوانین و اسناد بالادستی در مورد آن وجود دارد. درواقع بحث الزام و ملزم بودن دولت به دریافت مالیات برای اداره کشور در اینجا بسیار اهمیت دارد و برای این کار حتماً یک سری قوانین و مقررات وجود دارد.

همان‌طور که ماده ۵۱ قانون اساسی کشور نیز به بحث مالیات اشاره کرده و بیان می‌کند که «هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به‌موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به‌موجب قانون مشخص می‌شود».

همچنین اسناد بالادستی دیگر که مهم‌ترین آن‌ها قانون مالیات‌های مستقیم است؛ به بحث تکالیف مالیاتی مختلف و الزام اشخاص حقیقی و حقوقی برای ارسال اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر اشاره می‌کند. اما اقتصاددانان تعاریفی را از مالیات ارائه می‌دهند که بیشتر مبتنی بر آموزه‌های اقتصادی است. نقطه مشترک این تعریف را می‌توان انتقال اجباری منابع از بخش خصوصی به بخش دولتی دانست که طبق برگ خریده‌ای از قبل تعیین شده دریافت می‌شود.

آدام اسمیت اقتصاددان کلاسیک نیز در کتاب معروف خود ثروت ملل به بحث مالیات و چهار اصل مهم آن یعنی اصل عدالت و برابری، معین و مشخص بودن، سهولت و صرفه‌جویی اشاره کرده است. به هر حال می‌توان از جنبه‌های مختلف تعاریف متعددی از مالیات داشت؛ اما آنچه اهمیت دارد این است که به‌طور کلی برای تمامی افراد و در نگاه جزئی‌تر برای مدیران کسب‌وکارها، بنگاه‌های اقتصادی و به‌طور کل اشخاص حقیقی و حقوقی واجب است که درک کافی از مسائل مالی و مالیاتی و تغییرات آن داشته باشند. در غیر این صورت حتماً با مشکلات زیادی روبرو می‌شوند که نمونه بارز آن جرائم سنگین مالیاتی است.

مشمولان مالیات

حال که به سؤال مالیات چیست و مفهوم آن پاسخ دادیم بهتر است بدانیم چه کسانی مشمول پرداخت مالیات هستند. اشاره کردیم که به‌نوعی تمام آحاد جامعه با بحث مالیات در ارتباط هستند. برای نمونه در بحث مالیات بر ارزش افزوده به نحوی تمام افراد جامعه درگیر هستند.

همچنین حقوق و دستمزد نیروی کار شاغل در بخش‌های خصوصی و دولتی معمولاً مشمول مالیات است. البته در این مورد هرساله یک کف حقوق در نظر گرفته می‌شود. با این حال، قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴ چندین گروه را مشمول مالیات می‌داند.

ماده یک این قانون چندین گروه را مشمول مالیات دانسته و در عوض برخی گروه‌ها را نیز مشمول آن نمی‌داند. بر اساس این ماده قانونی گروه‌های زیر مشمول پرداخت مالیات هستند:

۱. کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران طبق مقررات باب دوم.
۲. هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران کسب می‌کند.
۳. هر شخصی حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران می‌کند.
۴. هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌کند.
۵. هر شخصی غیر ایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند.

همین ماده قانونی همچنین برخی از سازمان‌ها و گروه‌ها از جمله شهرداری‌ها و دهیاری‌ها، وزارت‌خانه‌ها و مؤسسات دولتی و دستگاه‌هایی که بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می‌شود را مشمول این قانون نمی‌داند.

معافیت مالیاتی

بر اساس قانون برخی از گروه‌ها نیز معاف از مالیات هستند که در بندهای مختلف قانون از جمله در مواد ۸۱، ۱۴۵، ۱۳۹ یا ۵۳ ق.م.م به آنها اشاره شده است. از جمله این گروه‌ها می‌توان به مؤسسات خیریه، فعالیت‌های داوطلبانه، فعالیت‌های مرتبط با کشاورزی و برخی موارد دیگر اشاره کرد. البته در مورد معافیت باید به مالیات با نرخ صفر نیز اشاره کنیم که معمولاً آن را با معافیت مالیاتی اشتباه می‌گیرند. ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم به بحث مالیات با نرخ صفر اشاره می‌کند.



عواقب عدم پرداخت مالیات و فرار مالیاتی

بر اساس قانون اشخاص حقیقی و حقوقی که مکلف به پرداخت مالیات هستند، وظیفه دارند تکالیف مالیاتی خود را طبق قانون در موعد مقرر انجام دهند. این افراد در صورت تخلف از این قوانین مشمول پرداخت جریمه‌های مالیاتی می‌شوند. مواد ۲۰۰ و ۱۹۹ قانون مالیات‌های مستقیم به بحث فرار مالیاتی و جرایم ناشی از آن اشاره کرده است. از جمله می‌توان به پرداخت جریمه معادل ۲۰ درصد مالیات پرداخت نشده و برخی موارد دیگر اشاره کرد.

انواع مالیات در ایران

طبقه‌بندی و دسته‌بندی انواع مالیات کمک می‌کند تا درک بهتری از هر نوع مالیات و تکلیف خود داشته باشیم که ما در ادامه به آن اشاره می‌کنیم. به طور کلی ما در ایران دو نوع مالیات داریم که هر کدام به چند بخش دیگر تقسیم می‌شوند؛ اما قبل از آن بهتر است تاریخچه‌ای از قانون مالیات‌های مستقیم در ایران داشته باشیم.

اولین قانون مدونی که در کشور ما در مورد مالیات تصویب شد در تاریخ ۲۱/۱۲/۱۳۴۵ بود که بعد از انقلاب در تاریخ‌های ۳۰/۱۱/۱۳۸۰ و ۳۱/۴/۱۳۹۴ سه بار مورد بازبینی و اصلاح مهم قرار گرفت. ضمن آنکه امسال (سال ۱۴۰۰) نیز احتمالاً شاهد یکی دیگر از این اصلاحیه‌ها مهم هستیم که مجلس شورای اسلامی تصویب می‌کند؛ بنابراین در این چند سال شاهد تغییرات زیادی در قوانین مالیاتی بودیم.

به‌طور کل تغییرات جزئی‌تری نیز در موارد مختلف انواع مالیات به‌مرور زمان رخ می‌دهد که نیاز است مؤدیان مالیاتی ضمن اشراف به آخرین تغییرات قوانین، از نسخه‌های آپدیت شده نرم‌افزار حسابداری و مالی استفاده کنند. اما ما در کشور با دو نوع مالیات روبرو هستیم که شامل مالیات‌های مستقیم و مالیات‌های غیرمستقیم است. مالیات مستقیم یعنی مالیاتی که مستقیماً از افراد دریافت می‌شود. برای نمونه فرض کنید که شما دارای یک سوپرمارکت هستید و مؤدی مالیاتی محسوب می‌شوید؛ بنابراین برگه تشخیص مالیات عملکرد مستقیم به اسم خود شما صادر می‌شود.

اما در مالیات غیرمستقیم دولت به شکل غیرمستقیم مالیات را از افراد دریافت می‌کند. برای نمونه هنگامی که شما به یک فروشگاه مراجعه می‌کنید کالایی را می‌خرید که بر روی آن عبارت «با احتساب مالیات بر ارزش افزوده» نوشته شده است. زمانی که شما این مبلغ ارزش افزوده را به فروشگاه پرداخت می‌کنید، این پول اصطلاحاً دست به دست می‌چرخد تا به خزانه دولت واریز شود.

مالیات و انواع آن در ایران به ۲ دسته کلی تقسیم می‌شوند. هر کدام از این ۲ دسته مالیات در ایران زیرمجموعه‌های خود را دارند:

۱. مالیات‌های مستقیم

۲. مالیات‌های غیرمستقیم

مالیات‌ها یا به‌طور مستقیم اعمال می‌شوند یا به‌صورت غیرمستقیم. در مالیات‌های مستقیم درآمد و دارایی در نظر گرفته می‌شود و در مالیات غیرمستقیم به موضوع مصرف و محدود کردن واردات بیشتر اشاره می‌شود.

مالیات مستقیم

در مجموعه مقررات مالیاتی، مالیات‌های مستقیم به دو صورت مالیات بر درآمد و مالیات بر دارایی محاسبه می‌شوند. مالیات بر درآمد درواقع آن است که هنگام دریافت هر نوع درآمدی (شامل حقوق، املاک، کشاورزی و...) مبلغی به‌عنوان مالیات از آن کسر می‌شود و مبلغی که تحت عنوان درآمد به دست شما می‌رسد، با کسر مالیات است. مالیات بر دارایی مانند املاک و مستغلات، مالیات بر ارث، حق تمیر و نیز به‌صورت سالانه بر تمام دارایی‌های یک فرد وارد می‌شود.

مالیات غیرمستقیم

رایج‌ترین نوع مالیات غیرمستقیم مالیات بر مصرف است که هنگام خرید کالاها و محصولات آن را می‌پردازیم. از انواع دیگر و مثال برای مالیات غیرمستقیم مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های گمرکی است. برای محدود کردن واردات و تقویت تولید داخلی برخی مالیات‌های سنگین بر کالاهای گمرکی وارد می‌شود.

انواع مالیات مستقیم و زیر مجموعه آن‌ها

همان‌طور که اشاره کردیم در طبقه‌بندی انواع مالیات، انواع مالیات مستقیم به دو دسته مالیات بر دارایی و انواع مالیات بر درآمد تقسیم می‌شوند. در بحث مالیات بر دارایی، مبنای محاسبه مالیات، ثروتی است که مؤدی دارای آن است؛ اما در انواع مالیات بر درآمد، مبنای محاسبه مالیات، درآمد یک فرد یا شرکت است. همه این موارد با عنوان مالیات‌های مستقیم شناخته می‌شوند. در ادامه موارد انواع مالیات بر دارایی را بررسی می‌کنیم و سپس به سراغ موارد مالیات بر درآمد می‌رویم.

مالیات بر دارایی

دارایی همه حقوقی است که یک شخص حقیقی یا حقوقی نسبت به اشیاء، اموال، املاک و غیره دارد و به او اجازه تصرف مالکانه در این موارد را می‌دهد. مالیات بر دارایی خود به ۲ دسته تقسیم می‌شود:

- مالیات بر ارث
- حق تمبر

مالیات حق تمبر؛ زیر مجموعه انواع مالیات بر دارایی

یکی از انواع مالیات مستقیم که در دسته مالیات بر دارایی تعلق می‌گیرد مالیات حق تمبر است. این نوع مالیات از طریق الصاق و ابطال تمبر بر اسناد و مدارک از مؤدی دریافت می‌شود. مثال این مالیات‌های حق تمبر، حق تمبری است که روی برگ‌های چکه‌ای بانکی چاپ می‌شود.

مالیات بر درآمد

مالیات بر درآمد که یکی از انواع مالیات‌های مستقیم است به ۷ دسته تقسیم می‌شود. همه مواردی که در ادامه به آن‌ها اشاره می‌کنیم مالیات‌ها در ایران است که بر درآمد تعلق می‌گیرد. این ۷ دسته از انواع مالیات بر درآمد شامل موارد زیر هستند:

- مالیات بر درآمد املاک
- مالیات بر درآمد کشاورزی
- مالیات بر درآمد حقوق
- مالیات بر درآمد مشاغل
- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

- مالیات بر درآمد اتفاقی
- مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف درآمدی

انواع مالیات بر درآمد

منظور از درآمد املاک درآمدی است که از طریق دریافت اجاره کسب می‌شود. به این درآمد مالیات تعلق می‌گیرد و دارنده این ملک باید مالیات آن را بپردازد. درواقع درآمد اجاره ملک بعد از کسر شدن ۲۵ درصد از آن (بابت هزینه‌ها و استهلاک‌ها) برای تعلق گرفتن مالیات بر درآمد ایران مورد محاسبه قرار می‌گیرد. البته اگر اجاره یک ملک تنها راه درآمدی شخص حقیقی باشد تا میزان مشخصی از مبلغ که دولت در انواع مالیات بر درآمد حقوق از مالیات معاف کرده باشد نیازی به پرداخت مالیات بر درآمد املاک نخواهد بود. انواع مالیات بر درآمد املاک تنها شامل اجاره نیست و نقل و انتقال ملک نیز مشمول مالیات محسوب می‌شود.

درآمد کشاورزی نیز از مواردی است که مشمول مالیات‌ها است، البته در حال حاضر در کشور ما چنین نیست. طبق قانون انواع مالیات مستقیم هرگونه درآمد ناشی از فعالیت‌هایی مثل دامپروری، دامداری، پرورش ماهی، پرورش زنبورعسل، صیادی، ماهیگیری و موارد مشابه نیاز به پرداخت مالیات ندارند.

تعریف مالیات بر درآمد حقوق از مواردی است که دارای پیچیدگی‌های بسیاری است. به‌طور کلی اگر یک شخص حقیقی برای شخص حقوقی یا حقیقی دیگری کار کند و در مقابل پول دریافت کند، مشمول مالیات بر درآمد حقوق خواهد بود. پرداخت مالیات بر درآمد حقوق به عهده کارفرما است، اما این مبلغ در واقع از جیب کارکنان کسر می‌شود، به این معنی که قبل از واریز حقوق هر شخصی، مالیات حقوق او کسر می‌شود و به حساب دولت واریز می‌شود. مالیات بر درآمد مشاغل نیز به درآمدی تعلق می‌گیرد که شخص حقیقی با اشتغال به مشاغل تجاری مثل خدمات پزشکی به دست می‌آورد. درواقع باید از کل فروش کالا یا خدمات مشاغل، هزینه‌های آن کسر گردد و سپس مالیات آن محاسبه شود. این نوع مالیات بر درآمد به‌وسیله خود اظهاری تشخیص داده و توسط سازمان امور مالیاتی دریافت می‌شود.

هرگونه فعالیت انتفاعی که توسط شرکت‌های تجاری یا اشخاص حقوقی انجام می‌شود مطابق قانون شامل مالیات خواهند بود. از جمع درآمدهای مؤسسات و اشخاص حقوقی مالیات دریافت می‌شود که به آن مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی گفته می‌شود. حتی بر درآمدهایی مثل برنده شدن در جایزه‌ها یا اموال بخشیده شده به یک شخص نیز مالیات وضع می‌شود. تمام درآمدهایی که از این اتفاقات حاصل می‌شوند و ادامه‌دار هم نیستند مشمول مالیات هستند.

مهم‌ترین انواع مالیات غیرمستقیم و زیرمجموعه آن‌ها

مالیات غیرمستقیم نیز مالیات‌هایی هستند که به صورت غیرمستقیم دریافت می‌شوند. مهم‌ترین انواع مالیات‌های غیرمستقیم، نیز به ۳ دسته اصلی تقسیم می‌شوند:

- حقوق و عوارض گمرکی
- مالیات بر مصرف
- مالیات بر ارزش افزوده

حقوق و عوارض گمرکی (مالیات بر صادرات و واردات)

این نوع مالیات که مهم‌ترین مالیات غیرمستقیم بوده مالیات بر صادرات و واردات نیز گفته می‌شود، چرا که حقوق و عوارض گمرکی در واقع مالیات هر کشور برای صادرات و واردات کالای مختلف است. این مالیات با عنوان تعرفه‌های گمرکی مشهور است. حقوق و عوارض گمرکی از جمله انواع مهم‌ترین مالیات غیرمستقیم است که تابع سیستم‌های کلان اقتصادی هستند و تغییر در آن‌ها می‌تواند شرایط اقتصادی یک کشور را تغییر دهد. این نوع مالیات از مالیات غیرمستقیم تنها یک راه درآمدزایی بی‌نظیر برای دولت‌ها نیست، بلکه در بسیاری از موارد برای حمایت از صنایع داخلی استفاده می‌شود.

مالیات بر مصرف

مالیات بر مصرف از انواع مالیات‌ها است که در طول روز بدون توجه به آن در حال پرداخت کردن آن هستیم. زمانی که کالای خاصی تهیه می‌کنید، در زمان خرید، مالیاتی به همراه قیمت کالا می‌پردازید. بدیهی است که این مالیات‌ها به هر کالایی صورت نمی‌گیرد و کسانی که این دست

کالاها را بیشتر مصرف کنند مالیات‌های بیشتری هم می‌پردازند. این نوع از انواع مالیات‌ها نیز با اینکه از جیب مصرف‌کنندگان نهایی پرداخت می‌شود، اما مسئولیت پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی به عهده تولیدکنندگان و فروشندگان است.

مالیات بر ارزش افزوده

برخلاف مالیات بر مصرف، مالیات بر ارزش افزوده از تمامی کالاها و خدمات دریافت می‌شوند و مصرف‌کنندگان نهایی باید این مالیات را به همراه قیمت کالا پرداخت کنند. مالیات بر ارزش افزوده (مهم‌ترین انواع مالیات‌های غیرمستقیم) در مراحل مختلف به یک محصول یا خدمت اضافه می‌شود.

چالش‌های نظام مالیاتی ایران

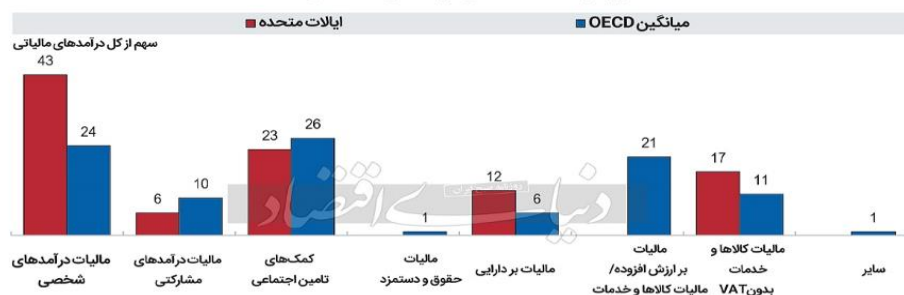
نظام مالیاتی ایران به‌رغم قدمت و تغییرات مکرر در دوران معاصر، همواره با چالش‌های متعددی همراه بوده که این امر دستیابی به وضعیت مطلوب را دشوار کرده است. عوامل متعددی در ایجاد و تکوین آسیب‌های موجود مداخله دارد، اما نتایج حاصل از مطالعات نگارنده نشان می‌دهد که از بین سه رکن تشکیل‌دهنده نظام مالیاتی (قوانین و مقررات مالیاتی، سازمان اجرایی و مؤدیان مالیاتی) قسمت عمده چالش‌های موجود به رکن اول یعنی قوانین و مقررات مالیاتی برمی‌گردد.

بنابراین برای مقابله با چالش‌های نظام مالیاتی کشور چاره‌ای جز اصلاحات ساختاری در قوانین مالیاتی وجود ندارد و در این زمینه دستیابی به وضعیت مطلوب تنها زمانی محقق می‌شود که کسورات، معافیت‌ها، تخفیف‌ها، استثنایها و به‌طور کلی رفتارهای ترجیحی مالیاتی تا حد ممکن تعدیل یا حذف شوند که با انجام این کار پایه مالیاتی گسترش‌یافته و امکان کاهش نرخ‌ها فراهم می‌شود و متعاقب آن به بقیه اهداف اقتصادی و اجتماعی (عدالت، کارآیی، کاهش فرار مالیاتی، بهبود تمکین مالیاتی و کاهش هزینه‌های اجرا و تمکین) نیز دست خواهیم یافت.

با این حال، ملاحظات عملی مانند وضعیت بودجه و سستی و سکون فرآیندهای سیاسی و فشار گروه‌های ذی‌نفع باعث شده است تا این مهم در عمل تحقق نیابد. فارغ از تحقق یافتن یا نیافتن

اصلاحات اساسی مالیاتی لازم است با سیستم‌های استاندارد مالیات بر درآمد اشخاص در سطح دنیا آشنا شویم، سپس مبتنی بر آنها به بررسی چالش‌های سیستم مالیاتی ایران بپردازیم.

سازوکار مالیات ستانی بر اساس میانگین OECD



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 شد؛ محیطی که سرمایه‌گذاری، ریسک‌پذیری و کارآفرینی را تشویق کرده و انگیزه مشارکت بیشتر در بازار کار را فراهم کند. هم‌زمان دولت‌ها به ضرورت ادراک عدالت (عادلانه تلقی شدن سیستم مالیاتی از جانب مؤدیان) پی بردند، به‌طوری‌که عدالت و سادگی به دو اصل کلیدی اصلاحات مالیاتی تبدیل شدند. در این زمینه، اکثر کشورهای OECD و حتی کشورهای در حال توسعه دارای سیستم‌های مالیاتی هستند که در اصل مبتنی بر سیستم مالیات بر مجموع درآمد است.

در این سیستم همه درآمدهای یک فرد، فارغ از منبع و روش کسب آنها، با هم تجمیع شده و پس از کسر هزینه‌های قابل قبول و معافیت‌ها (شامل معافیت پایه، شخصی و معافیت برای وابستگان) با نرخ‌های نهایی تصاعدی مشمول مالیات می‌شوند. 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 کسب‌وکارها (شرکتی و غیرشرکتی) را نتیجه می‌دهد. دوم، سیستم مالیات بر مجموع درآمد، بازتوزیع درآمدها را به شکل مؤثری 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 تدارک عدالت مالیاتی را تأمین می‌کند.

سوم، شناسایی فقرا و فسادهای مالی از طریق این سیستم مالیاتی راحت‌تر انجام می‌شود؛ 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 برنامه‌ریزی مالیاتی، فرار مالیاتی و پرهیز مالیاتی را در پی خواهد داشت که در نهایت به بهبود تمکین مالیاتی و کاهش هزینه‌های اجرایی مرتبط برای شناسایی و کنترل تخلفات مالیاتی منجر می‌شود.

بررسی اصلاحات مالیاتی نشان می‌دهد که وجود برخی مشکلات (بی‌توجهی به تحرک‌پذیری بین‌المللی سرمایه، تورش ناشی از اخلاص مالیاتی بر ضد سرمایه‌گذاری 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 به ارائه دو نسخه تعدیل یافته از این سیستم به نام‌های سیستم مالیات بر درآمد دوگانه و سیستم مالیات یکنواخت منجر شد. در نسخه محض سیستم مالیات بر درآمد دوگانه، درآمد سرمایه (شامل بهره، سود سهام، عایدی سرمایه، درآمد اجاره‌ای، حق تألیف، حق بهره‌برداری و حق امتیاز، درآمد شرکت‌ها و درآمد مشاغل) و درآمد کار (شامل حقوق و دستمزد، درآمد بازنشستگی، تأمین اجتماعی و مزایای جانبی شغلی) به صورت دو پایه مالیاتی مجزا مشمول مالیات می‌شوند. در این سیستم درآمد سرمایه در نرخ یکنواخت (برابر پایین‌ترین نرخ در براکت‌های مالیات بر درآمد کار) و درآمد کار در نرخ‌های تصاعدی مشمول مالیات می‌شود.

مالیات یکنواخت به معنی یک نرخ نهایی ثابت برای درآمد افراد یا شرکت‌ها یا مالیات ارزش افزوده است. 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، بلکه ویژگی اصلی مالیات یکنواخت ارائه نرخ واحد برای اشخاص و کسب‌وکارها

در ترکیب با لغو اکثر معافیت‌ها و اعتبارهای مالیاتی است، اصل کلیدی مالیات یکنواخت این است که درآمد دقیقاً باید فقط یک‌بار 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. مالیات کسب و کارها یک مالیات گسترده به شکل کسر در مبدأ 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 پرداخت‌شده، 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. این امر به ساده‌سازی و بهبود قابل توجه سیستم منجر 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 کارفرمایان بخشی از دستمزد به حساب نمی‌آیند. 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 تأمین استاندارد متوسط زندگی یا 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.

هریک از سیستم‌های مالیاتی مذکور دارای نقاط قوت و ضعف مختص به خود هستند و تاکنون توافقی جامع در مورد اینکه سیستم مالیات بر درآمد شخصی ایده‌آل 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. با وجود سیستم‌های استاندارد مذکور، در مقابل، سیستم مالیاتی ایران از هیچ الگوی استاندارد جهانی پیروی نمی‌کند و به همین دلیل نه تنها قادر به تأمین منابع لازم برای مخارج رو به 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 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 به کارگیری اصلاحات مبتنی بر مالیات بهینه در کشور وجود دارد؛ اما باید اذعان کرد که اقتصاد ایران در آینده با چهار چالش جدی مواجه خواهد شد. چالش اول تأمین منابع تأمین اجتماعی است، زیرا افزایش نسبت افراد کهنسال در ترکیب جمعیت، وجود بیکاری بالا و گسترش مشاغل غیررسمی، منابع در دسترس سازمان تأمین اجتماعی را محدودتر خواهد کرد. برای مواجهه با این چالش بر اساس تجربه کشورها (از جمله ژاپن و کره جنوبی) باید نرخ مالیات ارزش افزوده یا سهم مشارکت‌های تأمین اجتماعی را افزایش داد که وجود بخش غیررسمی نسبتاً بزرگ در ایران اجازه افزایش بیش از حد نرخ مالیات ارزش افزوده را نمی‌دهد و از طرفی به دلیل محدود بودن تعداد شاغلان رسمی افزایش مشارکت‌های تأمین اجتماعی فشار مضاعفی بر حقوق‌بگیران موجود خواهد بود.

در زمینه چالش دوم در نتیجه گریزناپذیری 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 مالیات بر مصرف داخلی مانند (VAT) و مالیات‌های محیط‌زیستی، دو ابزار کلیدی برای جبران هرگونه 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 محیط‌زیستی در کشور ایجاد نشده است.

چالش سوم رقابت‌پذیری بین‌المللی و افزایش تحرک‌پذیری برخی پایه‌های مالیاتی است. هم‌اکنون رقابت‌های مالیاتی برای رقابت‌پذیرتر کردن کسب‌وکارهای داخلی و جذب سرمایه‌گذاری خارجی در جریان است و در ایران با توجه به وضعیت اقتصادی کشور این مسئله از اهمیتی دوچندان 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.

چالش چهارم، درآمدهای نفت و گاز و مسائل محیط‌زیستی کشور است. در حال حاضر ایران در حال تبدیل شدن به کشور واردکننده گاز است و درآمدهای نفتی نیز به دلیل فرسودگی تکنولوژی و اتمام عمر اقتصادی چاه‌های نفت موجود مثل گذشته دوام نخواهد آورد. از طرف دیگر نبود سرمایه‌گذاری در بخش تحقیق و توسعه صنعت و به‌خصوص خودروسازی و به‌روز نبودن تکنولوژی تولیدات صنعتی موجب مصرف بالای انرژی و به‌ویژه بنزین شده و به مشکلات محیط‌زیستی مرتبط با خود دامن زده است. 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 پیش‌نیازهای لازم یا عدم اجماع سیاسی) در کوتاه‌مدت انجام چنین کاری مقدور نباشد، عمل به توصیه‌های زیر می‌تواند به اصلاح سیستم مالیاتی کشور کمک کند. انجام اصلاحات در چارچوبی علمی: باید کلیه ترجیحات مالیاتی موجود بر اساس مقایسه مخارج مالیاتی مرتبط و منافع اقتصادی حاصله مورد ارزیابی مجدد قرار گیرد و مبتنی بر این در مورد حفظ یا حذف آنها تصمیم‌گیری شود.

۱. ساده‌سازی سیستم مالیاتی: در اصلاحات مالیاتی برای ساده‌سازی سیستم مالیاتی سه دلیل ارائه شده است: 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 مؤدیان 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.

۲. تعیین علمی و نه بخشنامه‌ای آستانه‌های مالیاتی: آستانه معافیت مالیاتی باید از حالت بخشنامه‌ای خارج شود و بر مبنای معیاری از فقر نسبی باشد و هر سال نسبت به بعد خانوار و تورم تعدیل شود. ۳. 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. این روش‌ها در شرایط تورم پایین و باثبات مناسب هستند، درحالی‌که در ایران به دلیل بالا بودن نرخ‌های تورم مسئله تعدیل نسبت به تورم جدی‌تر از کشورهای توسعه‌یافته است و بی‌توجهی به آن مشکلات زیر را ایجاد می‌کند:

۱. استهلاک مالیاتی و کسورات برای هزینه کالای فروخته‌شده 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 به‌مرور زمان تحلیل می‌روند و اهداف سیاستگذار را تأمین 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؛

۴. اصلاح سیستم اجرایی: سیستم اجرایی باید از ساختار تشکیلات اداری مبتنی بر پایه مالیاتی‌محور به تشکیلات اداری مبتنی بر مأموریت‌محور (ثبت، حسابداری، ارزیابی اطلاعات، ممیزی، جمع‌آوری، درخواست و...) تغییر یابد. این تغییر باعث تخصصی‌تر شدن، افزایش دقت، رفتار یکسان با مؤدیان در پایه‌های مالیاتی مختلف و در نهایت افزایش سرعت کارها خواهد شد.

۵. شیوه گذار از سیستم مالیاتی قدیم به جدید: به جای اجرای ناگهانی اصلاحات مالیاتی، برخی اجزای اصلاحات مالیاتی باید به‌تدریج اجرا شوند تا ضمن اینکه از عایدی‌ها و زیان‌های بادآورده و جابه‌جایی‌های شدید اقتصادی جلوگیری شود، به سازمان مالیاتی و مؤدیان نیز فرصت کافی برای آشنایی با شیوه اجرایی قوانین جدید داده شود. در این زمینه تاریخ‌های اجرا می‌توانند به تأخیر افتند



و اجرا فازبندی شود. به عنوان مثال مقررات جدید برای دارایی‌های جدیدی که خریداری می‌شوند به کار گرفته شوند.

۶. استهلاك مالیاتی تجهیزات و ماشین‌آلات: اعتبار مالیاتی برای سرمایه‌گذاری و سیستم‌های بازایی سریع هزینه نسبت به یک سیستم خنثای مالیات بر درآمد، سرمایه‌گذاری در دارایی‌های استهلاك‌پذیر را بسیار سریع‌تر بازایی می‌کند. این رفتار سیستم مالیاتی، صنایعی را که سرمایه‌گذاری سنگینی در دارایی‌های استهلاك‌پذیر انجام می‌دهند، در مقایسه با صنایع با تکنولوژی بالا، صنایع خدماتی و بخش تجاری که با شدت بیشتری در موجودی انبار سرمایه‌گذاری می‌کنند، بیشتر منتفع می‌سازد. برای رفع این مشکل پیشنهاد می‌شود که اعتبار مالیاتی برای سرمایه‌گذاری منسوخ و پایه دارایی‌های استهلاك‌پذیر برای تورم شاخص شود؛ به این صورت که دارایی‌های مختلف بر اساس سرعت رشد تکنولوژی و نرخ مستهلک شدن آنها دسته‌بندی شوند، سپس نرخ استهلاك 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 استهلاك واقعی آنها بیشتر از استهلاك مالیاتی است، باید استهلاك مازاد آنها به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته شود.

۷. 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 تأثیر قرار می‌دهد، اما در ایران تصاعدی بودن سیستم مالیاتی به جای اینکه مبتنی بر ساختار نرخ‌ها باشد، بیشتر ناشی از وجود خود مالیات است؛ زیرا در ایران پایه مالیاتی بسیار محدود است و صرفاً عده کمی مالیات می‌پردازند که دو مشکل نقض عدالت عمودی و افقی را موجب می‌شود.

مسئله دیگر اینکه در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته فرار مالیاتی منبعی نسبتاً کم‌اهمیت از نابرابری است، در حالی که در کشورهای در حال توسعه فرار مالیاتی در مقایسه با ساختار ضعیف سیستم مالیاتی نقش پررنگ‌تری در نابرابری دارد؛ بنابراین توصیه می‌شود که در ایران بیشترین توجه به مسئله تمکین مالیاتی و بهبود سیستم اجرایی معطوف شود. البته در مواردی که تمکین و اجرا می‌تواند تحت تأثیر 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.

در پایان لازم است تأکید شود که منشأ بسیاری از سوءبرداشت‌ها در خصوص وظایف نظام مالیاتی موجب شده است تا با اعمال مقررات مالیاتی جدید به خصوص در سایر قوانین کشور یا تغییر مکرر قوانین مالیاتی روبه‌روز سیستم مالیاتی کشور را پیچیده‌تر کنیم. بر اساس ادبیات مربوطه و تجربه کشورهای پیشرفته، وظیفه اصلی یک نظام مالیاتی استاندارد، کسب درآمد کافی برای فعالیت‌های دولت با کمترین هزینه کارایی و اجرایی است و سیستم مالیاتی ایزاری برای حمایت از فعالیت‌های اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و... نیست، بلکه در بهترین حالت سیستم مالیاتی در این زمینه‌ها خنثی بوده و بیشتر یک ابزار شناسایی و شفافیت است. البته اگر سیستم مالیاتی کشور مبتنی بر سیستم‌های استاندارد مالیات بر درآمد اشخاص باشد، به دلیل گستردگی پایه و پایین بودن نرخ‌ها در این سیستم‌ها به‌طور خودکار فشار مالیاتی بر فعالیت‌های مولد اقتصادی و اخلاص‌های ناشی از مالیات در اقتصاد نیز به حداقل خواهد رسید.

دلایل اصلی ناکامی‌های سیاست مالیات ارزش افزوده

مرکز پژوهش‌های مجلس در مطالعه‌ای با عنوان «آسیب‌شناسی اجرای قانون مالیات ارزش افزوده»، به بررسی مسائل و چالش‌های سیاست مالیات ارزش افزوده پرداخته است. در این مطالعه چالش‌های این حوزه به سه دسته کلی «الگوی نامناسب حکمرانی در نظام مالیاتی کشور»، «چالش‌های قانونی» و «چالش‌های موجود در فرآیند اجرا» تقسیم شده‌اند. در این پژوهش آمده است اولین معضلی که به دنبال ضعف‌های حوزه اجرا به نظام مالیاتی ارزش وارد شده، «مسئله طولانی بودن استرداد اعتبار مالیاتی فعالان اقتصادی» است.

ضعف ناشی از دستگاه سیاست‌گذار دلایل اصلی ناکامی‌های سیاست مالیات ارزش افزوده

قانون مالیات ارزش افزوده از سال ۱۳۸۷ با اهدافی نظیر «گسترش پایه‌های مالیاتی»، «افزایش درآمدهای دولت»، «انتقال بار مالیاتی از تولید به مصرف» و «توسعه اطلاعات مالی و شفافیت» اجرا شده بود. البته بر اساس مفاد قانون مذکور قرار بود بعد از پنج سال اجرای آزمایشی و نمایان

شدن آسیب‌های آن، این قانون به یک قانون دائمی تبدیل شود؛ بنابراین این امر تاکنون حدود پنج سال به تعویق افتاده است. با کنکاش این قانون از زوایای مختلف، اکنون با گذشت حدود ۱۰ سال از آغاز این قانون می‌توان چالش‌های آن را به‌خوبی کشف و برطرف کرد.

بر اساس مطالعه مرکز پژوهش‌های مجلس یکی از دلایل اصلی ناکامی‌های سیاست مالیات ارزش‌افزوده در ۱۰ سال اخیر، عدم وجود یک نظام مناسب حکمرانی و ضعف ناشی از دستگاه سیاست‌گذار بوده است. اولین آسیبی که از جانب نظام سیاست‌گذاری و تنظیم‌گری بر اجرای قانون مالیات ارزش‌افزوده وارد شده، «عدم تعادل بین اهداف بالادستی و شرایط اقتصادی کشور» است. به‌عنوان مثال، از آنجا که نهادها و بنگاه‌های اقتصادی در شرایط تحریم و رکود عمیق، با مشکلات زیادی دست‌وپنجه نرم می‌کنند، سیاست‌های مالیاتی باید ضد چرخه‌ای عمل کرده و در دل این فشارها به کمک بنگاه‌ها بیایند. این در حالی است که در چارچوب قانون مذکور، نرخ مالیات ارزش‌افزوده تقریباً به‌صورت یکنواخت و همگن افزایش یافته است؛ به این معنی که تناسب و تعادل را در حوزه نرخ و مقدار لحاظ نکرده است.

مهم‌ترین اولویت مدیران سازمان امور مالیاتی افزایش وصول مالیات بدون توجه به شرایط کسب‌وکار است.

دومین آسیب جدی که از سمت‌وسوی نهاد تنظیم‌گری به نظام مالیات ارزش‌افزوده وارد شده، تسلط نگاه و برنامه‌ریزی کوتاه‌مدت بر چشم‌انداز بلندمدت برای برنامه‌ریزی است. با توجه به آنکه عمدتاً مدیران سازمان‌های مالیاتی برای مدت محدودی انتخاب می‌شوند، مهم‌ترین اولویت مدیران مربوطه در سازمان امور مالیاتی افزایش وصول مالیات بدون توجه به شرایط کسب‌وکار در کشور است که این امر شاید به افزایش درآمدهای مالیاتی کشور در کوتاه‌مدت کمک کند، ولی به‌طور حتم در بلندمدت منجر به کاهش درآمدهای پایدار مالیاتی خواهد شد. بر اساس مطالعه یاد شده، مهم‌ترین نسخه‌ای که می‌تواند ناکارآمدی‌های حوزه رگولاتوری را برطرف کند، وجود یک نهاد مستقل ناظر بر وزارت اقتصاد و سازمان امور مالیاتی است که مجاری سیاست‌گذاری را با شرایط بلندمدت اقتصاد و اهداف بالادستی همسو کند.

بر مبنای مطالعه مرکز پژوهش‌های مجلس، دومین محوری که باعث ایجاد ناکامی در اجرای کامل و بدون نقص قانون مالیات ارزش‌افزوده شده، محور قانونی و ناکارآمدی‌های این حوزه است. اگرچه

حدود ۱۰ سال از اجرای قانون آزمایشی مالیات ارزش افزوده می‌گذرد اما این قانون به لحاظ بنیادین و اصولی از چالش‌های متفاوتی رنج می‌برد.

اولین معضلی که از جانب چارچوب‌های قانونی به نظام مالیات ارزش افزوده وارد شده، اتکا به رویکرد ممیزمحوری و رواج شیوه علی‌الراس در تشخیص مالیات بوده که به‌عنوان یک رویکرد سنتی در بسیاری از کشورها کنار گذاشته شده است. در این رویکرد، در صورتی که مؤدیان مالیاتی از ارائه اسناد و مدارک خودداری کنند، مقدار مالیات آنها به شیوه برآوردی و علی‌الراس تخمین زده می‌شود که خود چالش‌های متعددی ایجاد می‌کند. ۷۰ درصد از درآمدهای مالیاتی پس از طی مراحل دادرسی مالیاتی وصول می‌شوند.

دومین مسئله چارچوب قانونی «فرآیند دادرسی مالیاتی نامناسب» است؛ بنا بر آمارهای اعلامی از سوی مسئولان نظام مالیاتی کشور، بالغ بر ۷۰ درصد از درآمدهای مالیاتی پس از طی مراحل دادرسی مالیاتی وصول می‌شود که این واقعیت خود نشان‌دهنده نامناسب بودن نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات و به‌تبع اعتراض فراوان مؤدیان مالیاتی نسبت به آن است.

سومین چالش قانونی نظام مالیات ارزش افزوده، قطع اخذ مالیات ارزش افزوده در زنجیره عرضه کالاها و خدمات بوده است. با قطع زنجیره‌های پرداخت مالیات در طول یک فرآیند از تولید تا مصرف نهایی، هدف اصلی نظام مالیات ارزش افزوده مبنی بر انتقال بار مالیاتی بر مصرف‌کننده نهایی محقق نخواهد شد و بخش زیادی از آن به تولیدکننده اصابت می‌کند.

بر اساس مطالعه مذکور، یکی از مهم‌ترین چالش‌هایی که از جانب مجاری قانونی، قانون مالیات ارزش افزوده را تضعیف کرده، حمایت از کالاهای وارداتی در مقابل کالاهای مشابه داخلی است. بر اساس قانون، تولیدکننده در هر مرحله از زنجیره عرضه، مالیات را از خریدار گرفته و به‌حساب سازمان امور مالیاتی واریز می‌کند؛ اما در صورتی که تولیدکننده‌ای که از نهادهای داخلی استفاده می‌کند، مشمول تخفیف مالیاتی شود، چون لاجرم باید مبلغ مالیات مراحل قبلی را در قیمت نهایی خود لحاظ کند، مجبور است کالا یا خدمت خود را با قیمت بالا عرضه کند.

این عامل باعث می‌شود تا تولیدکننده داخلی بخشی از بازار را به نفع کالاها و خدمات وارداتی از دست دهند؛ این فرآیند به‌ویژه برای کالاها و خدماتی که کشش قیمتی بالایی دارند صدق می‌کند. معضل بعدی که از زوایای قانونی، نظام مالیات ارزش افزوده را تهدید کرده است نبود موضوع «مرور

زمان» در نظام مذکور است. کمتر از ۲۰ درصد از اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان نظام مالیات ارزش‌افزوده رسیدگی و برگه قطعی صادر شده است

مرور زمان در ادبیات مالیات ستانی به معنای حداکثر مدت زمانی است که سازمان امور مالیاتی می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان را رسیدگی کند. پس از آن باید اظهارنامه‌های مذکور را قطعی تلقی کرده و فقط میزان مالیات ابرازی در اظهارنامه‌ها قابل مطالبه و وصول است. در قانون مالیات ارزش‌افزوده سخنی از مرور زمان مالیاتی نیامده است از این‌رو حجم عظیمی از اظهارنامه‌های مؤدیان نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در سالیان گذشته مورد رسیدگی قرار نگرفته است که این امر اعتراض مؤدیان و تضعیف فضای کسب‌وکار را به دلیل بلاتکلیفی آنان به دنبال داشته است.

بر اساس مطالعه مرکز پژوهش‌های مجلس، بررسی‌های میدانی نشان می‌دهد که کمتر از ۲۰ درصد از اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان نظام مالیات ارزش‌افزوده رسیدگی و برگه قطعی صادر شده است. معضل مهم دیگری که در دل مجاری قانونی سیاست مالیات ارزش‌افزوده ایجاد شده ماهیت مالیات ارزش‌افزوده بر طلا است. در قانون آزمایشی مالیات ارزش‌افزوده، طلا همانند سایر کالاها و خدمات مشمول نرخ عادی و استاندارد ۹ درصد است که این امر در طول اجرای قانون مذکور چالش‌های زیادی را به وجود آورد. برخی بر این باورند که ماهیت طلا و جواهر با سایر کالاها متفاوت است؛ به این معنا که طلا یک کالای مصرفی نیست که مشمول مالیات ارزش‌افزوده شود. ماهیت سرمایه‌ای این کالا در عین لحاظ مالیات ارزش‌افزوده باعث شده تا این کالا چندین بار در معرض مالیات قرار گرفته و بار مالیاتی آن عمدتاً بر دوش مصرف‌کنندگان باشد.

نبود وحدت رویه در نظام مالیاتی کشور

بر اساس مطالعه مالیاتی مرکز پژوهش‌های مجلس، علاوه بر ضعف‌ها و ابهام‌های موجود در مفاد قانون آزمایشی مالیات ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷، نحوه اجرای قانون نیز نقش قابل‌توجهی در بروز برخی از مشکلات داشته است. بخش عمده‌ای از فعالان اقتصادی بر این عقیده‌اند که در صورت اجرای مناسب و درست قانون مالیات ارزش‌افزوده، مشکلات بسیار کمتری برای مؤدیان پدید می‌آید. اولین معضلی که به دنبال ضعف‌های حوزه اجرا به نظام مالیاتی ارزش‌افزوده، «مسئله طولانی بودن استرداد اعتبار مالیاتی فعالان اقتصادی» است. طولانی بودن فرآیند استرداد مالیاتی به این معنا است که هم به لحاظ زمانی و هم به لحاظ هزینه‌ای تولیدکنندگان و صادرکنندگان با چالش‌هایی

در حوزه تأمین مالی مواجه می‌شوند. از جمله معضلات دیگری که قانون مالیات ارزش افزوده را در حیطه اجرا تهدید کرده‌اند می‌توان به «نبود وحدت رویه در نظام مالیاتی کشور»، «شیوع تأسیس شرکت‌های کاغذی»، «تعدد آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها» و «ضعف زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری» اشاره کرد.

نتیجه‌گیری

مالیات‌ها به‌عنوان یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت محسوب می‌گردند. وصول سریع، کم‌هزینه و ثبات این قبیل از درآمدها، سبب روی آوردن بسیاری از کشورها به این‌گونه از درآمدها به‌عنوان درآمد اصلی و پایدار خود بوده است. نظام مالیاتی در ایران نیز در دوران معاصر و در راستای اجرای این سیاست و تبدیل مالیات به‌عنوان اصلی‌ترین منبع درآمدی خود و محدود کردن نقش نفت به‌عنوان مهم‌ترین منبع درآمدزای دولت گام‌های مؤثری برداشته است. به‌رغم تلاش‌های مؤثر در این خصوص، نظام مالیاتی ایران دچار چالش‌ها و آسیب‌های متعددی است که می‌بایست ضمن شناسایی آسیب‌ها از یک‌سو به تعیین عوامل مرتبط با آن از سوی دیگر پرداخت. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که: نابسامانی قانونی به‌عنوان اولین و مهم‌ترین آسیب وارده بر نظام مالیاتی محسوب می‌گردد. ابهام، عدم ثبات و تورم منابع فراقانونی (بخشنامه‌های مالیاتی) در کنار سیاست کیفری نامتناسب و غیرمنطقی از جمله آسیب‌های قانونی در نظام مالیاتی ایران به شمار می‌آیند. از سوی دیگر فقدان تمکین مؤدیان مالیاتی یا تمکین ناقص و نامناسب آنها از دیگر صدمات و چالش‌های موجود در نظام مالیاتی ایران می‌باشد. در ایجاد این‌گونه از آسیب‌ها عوامل متعددی از جمله: عدم توجه قانون‌گذار و سیاست‌گذاران قانونی به‌ضرورت تدوین قانون منسجم و رفع ایرادات قانونی، سیاست کیفری غیر مؤثر و ناکارآمد، فقدان زیرساخت مناسب در جهت پیشگیری از قانون‌گریزی مالیاتی در قالب عدم تمکین مالیاتی، نابسامانی فرهنگ مالیاتی و وجود چالش‌های اقتصادی دخالت دارند. نخستین و مهم‌ترین چالش نظام مالیاتی کشور، ضعف نظام داده یا بانک اطلاعات است که نه‌تنها تعریف مالیات و معافیت‌های مالیاتی را با تأخیر مواجه کرده است؛ بلکه منجر به چالش‌هایی در دقت مالیات‌ها و معافیت‌ها شده است. زیر سایه نبود بانک اطلاعاتی جامع، نظام مالیاتی در ایران عادلانه نیست؛ بنابراین برای اصلاح نظام مالیاتی، باید در گام نخست اطلاعات کافی و جامع از درآمدهای عموم مردم داشت. هنوز هم از روش‌های سنتی برای بررسی میزان درآمد

افراد و مشاغل استفاده می شود که با گسترش دولت الکترونیک، ایجاد بانک اطلاعاتی، می توان نظام مالیاتی را عادلانه کرد.

یکی از راه های اصلاح سیاست های مالیاتی، اعمال پایه های جدید مانند مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی است. برای عادلانه تر کردن وضعیت مالیاتی در کشور باید شفافیت بیشتری در بخش درآمدی شهروندان و فعالان اقتصادی حاکم و به این ترتیب کار برای دولت و سازمان امور مالیاتی تسهیل شود.

منابع:

- آذرمنند، حمید، «ارزیابی اقتصاد پنهان در ایران»، فصلنامه حساب های اقتصادی ایران، شماره ۳، ۱۳۸۶.
- الوند کرمی، محمد، «ترفند مالیاتی یا گریز مالیاتی»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۴۰، ۱۳۸۵.
- امیری، هادی، «درآمدی بر نقش هنجارها در تمکین مالیاتی»، مجموعه مقالات همایش مبانی فقهی و اقتصادی مالیات های اسلامی، مرکز مطالعات اقتصادی، قم، ۱۳۸۷.
- پژویان، جمشید، «چالش های نظام مالیاتی در اقتصاد ایران»، نشریه مجلس و پژوهش، شماره ۴۵، ۱۳۸۳.
- خلیلی، عبدالامیر، اثر نااطمینانی سیاست های اقتصادی دولت با تکیه بر درآمدهای مالیاتی بر رشد اقتصادی، مجموعه مقالات چهارمین همایش سیاست های مالی و مالیاتی ایران، جلد دوم، نشر مرکز تحقیقات اقتصادی دانشگاه شیراز، انتشارات تخت جمشید، ۱۳۸۹.
- دعایی، محمدعلی، «توزیع بار مالیاتی در ایران»، ماهنامه حسابداری، شماره ۱۱۵، ۱۳۸۵.
- رستمی، ولی، «حقوق مؤدیان مالیاتی»، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۳۹، ۱۳۸۸.
- رسولی شمیرانی، رضا، «ارتباط بین مالیات های متعارف و مالیات های دینی با تأکید بر وجوه مشترک»، مجموعه مقالات سومین همایش مالیات های اسلامی، مرکز مطالعات اقتصادی دانشگاه مفید، ۱۳۹۰.
- زارع، علی؛ و جعفر جمالی، «تعهد بانک ها به حفظ اسرار مشتریان»، عملیات تبدیل دارایی به اوراق بهادار، فصلنامه راهبرد، سال بیستم، شماره ۵۸، ۱۳۹۰.
- زارعی، محمدحسین، «حکمرانی خوب، حاکمیت و حکومت در ایران»، مجله تحقیقات حقوقی، شماره ۴۰، ۱۳۸۴.
- زایر، آیت، «جایگاه ساده سازی در برنامه های اصلاح مالیاتی، تجربه جهانی و چالش های نظام مالیاتی ایران»، فصلنامه مالیات، شماره ۷، ۱۳۸۸.
- صمدی، علی حسین؛ و رضیه تابنده، فرار مالیاتی در ایران (بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن)، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۹، ۱۳۹۲.
- عبادی، جعفر، مباحثی در اقتصاد خرد، انتشارات سمت، تهران، ۱۳۷۹.
- عرب مازار، علی اکبر، «تجربه سه کشور در زمینه ساده سازی قوانین مالیاتی؛ بخش دوم»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۱، ۱۳۷۷.



محمودزاده، محمود؛ و محمد حسن زاده، «مالیات بر تجارت الکترونیک، مقدمه‌ای بر تدوین قانون مالیات بر تجارت الکترونیک در ایران»، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، شماره ۳۷ و ۳۸، ۱۳۸۵.

مرادی، مهدی؛ و امین رستمی، «بررسی عوامل مؤثر بر فرار از پرداخت مالیات با تأکید بر عوامل فرهنگی»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۸، ۱۳۹۲.

نادران، الیاس، «بررسی اثر مالیات‌ها و اجزای آن بر حجم اقتصاد زیر زمینی در ایران»، مجله تحقیقات اقتصادی، شماره ۸۵، ۱۳۸۷.

نجفی ابرندآبادی، علی حسین، حقوق کیفری اقتصادی، تقریرات درس جرم‌شناسی، دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۸۷.

- Maclaren, John, "The distinction between tax avoidance and tax evasion has become blurred in australia: why has it happened?", Journal of the Australasian Tax Association, vol. ۳, no. ۲, ۲۰۰۸.