مجله برنامه و بودجه، شمارهٔ ۶، ص. ۳۱-۷۱.

بررسی درآمدهای مالیاتی در ایران

(قسمت دوم)

نویسنده: محمد کردبچه*

بخش چهارم - بررسی اقلام عمده درآمدهای مالیاتی

۱. مالیات بر درآمد افراد

۱-۱. کلیات

نوشته‌های موجود در زمینه مالیات بر درآمد، شش شرط را برشمرده‌اند که با وجود آنها، این مالیات می‌تواند منبع عمده‌ای از درآمدهای دولت را تشکیل دهد: ۱) پذیرش پول به عنوان ابزار اصلی مبادلات داخلی کشور، ۲) درصد بالای سطح باسوادی، ۳) وجود نظام حسابداری مطمئن و قابل اعتماد، ۴) درصد بالای تمکین مالیاتی، ۵) نبود گروههای ثروتمند با قدرت سیاسی - اجتماعی مسلط بر نظام مالیاتی، ۶) کارایی در سطح بالای نظام اجرایی مالیات (Goode, 1984). اگرچه ارزیابی عینی شرایط فوق به سادگی امکانپذیر نیست، ولی به هر حال، نقش آنها در افزایش درآمدهای حاصل از مالیات بر افراد انکارناپذیر است.

مالیات بر درآمد افراد، به سه گروه تقسیم می‌شود: نظام نرخ واحد، نظام نرخ جدولی و نظام

* معاون دفتر اقتصاد کلان سازمان برنامه و بودجه

مختلط. در نظام نرخ واحد، درآمدهای حاصل از تمام منابع جمع می‌شود و بر تمام آنها نرخ مالیاتی واحدی اعمال می‌گردد. در نظام نرخ جدولی، هر یک از اقلام مشخص درآمدی (حقوق، سود سهام، اجاره) مشمول نرخ متفاوت مالیاتی می‌باشند. نظام مختلط، ترکیبی از خصوصیات دو نظام یاد شده را داراست.

در دنیای کنونی، نظامهای کامل نرخ واحد یا نرخ جدولی، چندان رایج نیستند. در نظامهای نرخ واحد موجود معمولاً نرخ مؤثر در مورد سود حاصل از سرمایه و درآمدهای حاصل از فعالیتهای شخصی افراد، کمتر از سایر اقلام اعمال می‌شود. نظامهای مختلط، در اصل، همان نظامهای نرخ جدولی هستند که به آن نرخهای مکملی اضافه شده است.

برخی از کشورهای صنعتی از نظام نرخ واحد استفاده می‌کنند. در بین کشورهای در حال توسعه، نظام نرخهای واحد در پاره‌ای از کشورهای تحت الحمایه سابق انگلیس مورد عمل است. در حالی که نظامهای جدولی و مختلط در غالب کشورهای فرانسه زبان آفریقا، مصر و برخی از کشورهای آمریکای لاتین، سوریه و لبنان و پرتغال مرسوم می‌باشد.

غالب مالیاتهای بر درآمد، براساس نظام جدولی هستند. یکی از مهمترین مزیتهای این نظام، اجرای نسبتاً آسان آن است. برخی از اقلام مالیاتی، از قبیل حقوق و سود سهام و اجاره‌بها در همان زمان ایجاد قابل دریافت هستند و احتیاج به اظهار مؤدی مالیاتی ندارد. در نظام مختلط، پیچیدگی بیشتری وجود دارد و در نظر گرفتن نرخهای خاصی به هر قلم درآمدی به سادگی امکانپذیر نیست. این نظام، در صورتی از نظر اجرایی کارایی بیشتری خواهد داشت که مالیاتهای تکمیلی تنها در مورد اقلیتی از مالیات دهندگان اعمال شود.

مزیت دیگری که برای نظامهای جدولی ذکر می‌نمایند، این است که در این نظام، نرخها را می‌توان در مقابل اظهار کمتر از واقع یا فرار مالیاتی مؤدیان تعدیل نمود. برای مثال، نرخها را ممکن است برای سود مؤسسه‌های تجاری و مالیات مشاغل، از مالیات حقوق بیشتر تعیین کرد. از سوی دیگر، پاره‌ای از مزایای منتسب به مالیاتهای بردرآمد (از جمله تصاعدی بودن) تنها در نظام نرخ واحد به طور کامل قابل حصول است.

در بیشتر کشورها، درآمد مؤثر از سطوح معاف شده معینی مشمول مالیات با نرخهای تصاعدی است. این نرخها بردرآمدهای واقع در گروههای درآمدی مشخص شده در قوانین مالیاتی که به قیمت جاری هستند، اعمال می‌شود. معافیتهای در نظر گرفته شده نیز به قیمتهای جاری می‌باشد. این ساخت قانونی، در صورت نبود فرار مالیاتی، دریافت مالیات بیشتر از درآمدهای بالاتر را

تضمین می‌نماید. خصوصیت مزبور از جنبه رعایت عدالت مالیاتی و همچنین تثبیت درآمدهای مالیاتی مطلوب می‌باشد. زیرا اولاً در جهت هدف توزیع مجدد درآمد است و با اصل توان پرداخت مطابقت دارد، ثانیاً صعودی بودن مالیات بر درآمد انعطاف درونی آن را افزایش می‌دهد، که این افزایش، موجب تعدیل نوسانهای دورانی خواهد گردید.

در شرایط تورمی وضعیت متفاوت است. در چنین شرایطی، خصوصیات یاد شده در مورد مالیات بر درآمد، موجب بروز مشکلاتی می‌شود. زیرا رشد درآمدهای اسمی در مورد اکثر مؤدیان مالیاتی از رشد درآمدهای واقعی فراتر خواهد رفت. حتی ممکن است وضعیتی پیش آید که به‌رغم افزایش درآمدهای اسمی، درآمدهای واقعی کاهش یابد. برخی از مؤدیان مالیاتی که قبلاً درآمدشان مشمول معافیت مالیاتی می‌گردید، ممکن است مشمول مالیات شوند، و مالیات گروههای دیگر درآمدی از افزایش چشمگیری برخوردار شود. اگر فشارهای تورمی ادامه یابد و دولت هیچ گونه اقدامی برای تصحیح این وضعیت به عمل نیاورد، افزایش حاصل در درآمدهای اسمی، ممکن است منجر به سطحی از درآمدهای مالیاتی شود که از دیدگاه عدالت، تخصیص منابع و تثبیت مطلوب نباشد.

در مطالعاتی که در این زمینه به عمل آمده است، چهار روش برای تعدیل اثر تورم بر مالیات بردرآمد افراد پیشنهاد شده است. این چهار روش، عبارتند از:

الف) کاهش نسبی یکسان نرخهای مالیاتی تمام گروههای درآمدی، به منظور حذف اثر افزایش درآمد ناشی از تورم. این روش، اگرچه از افزایش درآمدهای ناشی از مالیات بر درآمد جلوگیری می‌کند، لکن در ممانعت از توزیع مجدد ناخواسته بار مالیاتی به گروههای درآمدی مختلف نمی‌تواند مؤثر باشد. برای مثال، درآمد یک خانواده نسبتاً فقیر که به سبب تورم مشمول مالیات شده است، به رغم تغییر نرخ، هنوز هم مشمول مالیات خواهد بود.

ب) معاف نمودن آن قسمت از درآمد مشمول مالیات افراد که به دلیل تورم افزایش یافته است. انجام این امر از طریق حاصل ضرب درآمد ناخالص تعدیل شده مالیات دهنده در سال قبل، در نرخ تورم سال پرداخت مالیات محاسبه می‌گردد.

ج) محاسبه درآمد مشمول مالیات به قیمتهای سال پایه و ضرب کردن بدهی مالیاتی ذی ربط در نسبت شاخص قیمتها در سال پرداخت مالیات به شاخص قیمتها در سال پایه.

د) در این روش، نرخهای مالیاتی به جای درآمدهای اسمی بر درآمدهای واقعی اعمال می‌شوند. به بیان دیگر، تمام محدوده‌های درآمدی تعیین شده در ساختار مالیاتی و معافیتهای

مربوط به آن، به میزان نرخ تورم سالانه افزایش می‌یابند.

به طور کلی، روش چهارم، مقبولیت بیشتری دارد و بیشتر مورد استفاده قرار گرفته است.

نکته دیگری که در شرایط تورمی باید به آن توجه داشت، مسئله "تأخیر زمانی در جمع‌آوری مالیات" است. نتایج بررسیهای به عمل آمده در این زمینه (Tanzi, 1976) حاکی از این است که اگر کشش نظام مالیاتی نسبت تغییرات قیمتها کمتر یا مساوی یک باشد (که این امر عمدتاً در مورد مالیات بر درآمد افراد در کشورهای در حال توسعه صادق است)، با هر نرخ تورمی هر چه زمان تأخیر در گردآوری مالیات بیشتر باشد، خالص کاهش درآمدهای واقعی مالیاتی در اثر تورم بیشتر خواهد بود. از سوی دیگر، با فرض تأخیر زمانی معین در گردآوری درآمدهای مالیاتی، هر چه نرخ تورم بیشتر باشد، ارزش واقعی درآمدهای کسب شده کمتر خواهد بود. با توجه به این امر باید سیاستهایی اتخاذ گردد تا تأخیر زمانی قانونی برای گردآوری مالیاتها به حد مطلوبی کاهش یابد و تأخیر غیرقانونی در پرداخت مالیاتها تا حد امکان به صفر نزدیک شود.

نکته آخر در مقوله مالیات بر درآمد افراد، مسئله معافیتهای مالیاتی است. معافیت مالیاتی، علی‌الاصول تعداد افرادی که مشمول مالیات می‌شوند را مشخص می‌سازد. منطقی‌تر این است که نسبت بین سطح این معافیتها به درآمد سرانه در کشورهای در حال توسعه بیشتر از کشورهای صنعتی باشد، زیرا نظام اجرایی مالیاتی معمولاً در کشورهای در حال توسعه ضعیفتر است و افزایش سطح معافیتها در این کشورها موجب کاهش شمار افراد مشمول مالیات، و در نتیجه، کاهش هزینه اجرایی درآمدهای مالیاتی می‌شود.

۲-۱. مالیات بر درآمد افراد در ایران

مالیات بردرآمد افراد در ایران براساس قانون مالیاتهای مستقیم به سه دسته تقسیم می‌شود: مالیات بر حقوق، مالیات مشاغل و مالیات بر مستغلات و املاک.

پیدایش مالیات بر حقوق در قوانین مالیاتی ایران برای نخستین بار در سال ۱۳۰۹ بوده است، و از آن پس، بنابر مقتضای وقت، تغییراتی در حکم، نرخ یا نحوه وصول آن داده شده است. براساس قانون فعلی مالیاتهای مستقیم، درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگری (اعم از حقیقی و حقوقی) در مقابل تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران برحسب مدت کار انجام یافته به طور نقد و غیرنقد تحصیل می‌کند، مشمول مالیات بر درآمد حقوق است. درآمد مشمول مالیات بر حقوق نیز عبارت است از حقوق (مقرری، دستمزد یا حقوق اصلی) و مزایای

مربوط به شغل، اعم از مستمر یا غیرمستمر، قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیتهای مقرر در قانون مزبور. براساس تغییراتی که به تازگی در قانون مالیاتهای مستقیم به عمل آمده، میزان معافیت حقوق کارکنانی که حقوق آنها توسط وزارتخانه‌ها و سازمانها و مؤسسات و شرکتهای دولتی و شهرداریها یا از محل اعتبارات دولت پرداخت می‌گردد، در صورت داشتن افراد تحت تکفل از ۸۴۰,۰۰۰ ریال در سال به دو میلیون و یکصد و شصت هزار ریال افزایش یافته است. در مورد سایر افراد، براساس اصلاحات جدید تا میزان یک میلیون و هشتصد هزار ریال درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک تا چند منبع از پرداخت مالیات معاف شده است.

اما مالیات مشاغل، پیش از مشروطیت نیز در ایران سابقه داشته است. در دوران مشروطیت، طبق قانون الغای مالیاتهای صنفی و سرشماری، مصوب ۲۰ آذر ۱۳۰۵، تمام مالیاتهای صنفی لغو شد و بقایای آن نیز بخشوده گشت. سپس برای نخستین بار، به موجب قانون مالیات بر شرکتها و تجارت، مصوب ۱۲ فروردین ۱۳۰۹، اصناف مشمول مالیات قانونی شناخته شدند. براساس قانون فعلی مالیاتهای مستقیم، درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر در ایران تحصیل کند، پس از کسر معافیتها، مشمول مالیات بر درآمد مشاغل است. درآمد شرکتهای دولتی و همچنین درآمدهای ناشی از فعالیتهای مضاربه، در صورتی که عامل (یا مضارب) شخص حقیقی باشد، تابع مقررات این مالیات می‌باشد. درآمد مشمول مالیات مشاغل مؤدیانی که دارای دفاتر قانونی هستند، عبارت است از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای آنان که مشمول سایر مالیاتهای مستقیم قرار نگرفته، پس از کسر هزینه‌ها و استهلاکات تا میزان یک میلیون و پانصد هزار ریال از درآمد سالانه مشمول مالیات مشاغل از یک تا چند منبع، از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

اخذ مالیات مستغلات نیز در قدیم مرسوم بوده است. در دوران مشروطیت، قانون مصوب نهم سنبله ۱۲۹۴ شمسی، برای نخستین بار، مستغلات را مشمول مالیات شناخت، و از آن پس، این منبع درآمدی وجود داشته است. مستغلات مشمول مالیات، در ابتدا عبارت بود از: دکاکین، مغازه‌ها، خانه‌های اجاری، انبارها، کاروانسراها، مهمانخانه‌ها، یخچالها، قهوه‌خانه‌ها و میدانهای واقع در شهرها و قصبات عمده. بعداً بر مستغلات فوق، گاراژها، نمایشگاهها، حمامها و به طور کلی تمام ساختمانها یا بناها و محوطه‌هایی که محل کسب و کار مالک نباشد و مالک آن به طریق اجاری درآمدی از آن تحصیل نماید، افزوده شد. براساس قانون فعلی، درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌شود، عبارت است از کل مال الاجاره، اعم از نقدی و غیرنقدی، پس

ازکسر ۲۵ درصد بابت هزینه‌ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره، همچنین در مورد شخص حقیقی که هیچ گونه درآمدی ندارد، تا ۱۲۵۰۰۰ ریال، از درآمد مشمول مالیات ماهانه مستغلات، از مالیات معاف گردیده است.

سهم مالیات بردرآمد درکل درآمدهای مالیاتی دولت در سال ۱۳۵۰ معادل ۱۵/۷ درصد بود که با افزایش درآمد نفت در سالهای پس از ۱۳۵۳، به تدریج به ۱۱/۱ درصد در سال ۱۳۵۴ کاهش یافت. در سال ۱۳۵۸، بار دیگر نسبت مزبور به بالاترین سطح، یعنی ۱۹/۶ درصد رسید که با افزایش مجدد درآمدهای ارزی کشور در سال ۱۳۶۲، به ۱۱/۳ درصد تنزل کرد. این نسبت، در سال ۱۳۷۲ معادل ۱۸/۹ درصد بوده که در مقایسه با رقم سال پیش از آن، حاکی از شروع مجدد افزایش این نسبت می‌باشد.

در سالهای پیش از انقلاب اسلامی، مالیات حقوق، عمده‌ترین قلم مالیات بر درآمد را تشکیل می‌داد و بیش از ۶۲ درصد از مالیات بر درآمد به مالیات حقوق مربوط می‌شد. در سالهای پس از انقلاب، با تأکیدی که در مورد مالیات مشاغل به عمل آمد، سهم این قلم درآمدی نسبت به مالیات حقوق به تدریج افزایش یافت، به طوری که در سال ۱۳۶۹، حدود ۵۰ درصد از درآمد حاصل از مالیات بر درآمد، مربوط به مالیات مشاغل، و حدود ۴۰ درصد، مربوط به مالیات حقوق می‌گردید. در سال ۱۳۷۰، دوباره سهم مالیات حقوق نسبت به مشاغل کسب شده بیشتر بوده است. با تمهیداتی که در اصلاحیه جدید قانون مالیاتهای مستقیم آمد، از سال ۱۳۷۱، سهم مالیات مشاغل نسبت به حقوق افزایش یافت، به طوری که در سال ۱۳۷۳، سهم مالیات حقوق و مالیات مشاغل در مالیات بردرآمد، به ترتیب، به ۴۲/۷ و ۴۹/۸ درصد رسید. عملکرد قطعی سال ۱۳۷۴، حاکی از پیشی گرفتن مجدد سهم مالیات حقوق نسبت به مالیات مشاغل است. در سال مزبور، سهم این دو رقم مالیات بر درآمد، به ترتیب، ۴۸/۳ و ۴۵/۲ درصد بوده است.

با توجه به معافیتهای مالیاتی پیش بینی شده در قانون مالیاتهای مستقیم، نسبت معافیتهای سالانه به محصول ناخالص داخلی سرانه در ایران در سال ۱۳۷۳، حدود ۱ تا ۱/۴ برآورد می‌شود. از این نظر، ایران در زمره کشورهایی که این نسبت در آنها در سطح بالایی است (از جمله هند، پاکستان، سریلانکا و مالزی) قرار می‌گیرد. همان طور که در جدول ۸ می‌بینید، درکشورهای نسبتاً پیشرفته‌تر آسیا (از جمله کره جنوبی) نسبت مزبور حدود ۰/۳، و درکشورهای پیشرفته صنعتی دنیا، حدود ۰/۱ و کمتر می‌باشد.

جدول ۶. مقایسه بین‌المللی مالیات بر درآمد، ۱۹۹۰

نام کشور	نسبت مالیات بردرآمد به کل درآمد مالیاتی (درصد)	نسبت مالیات بردرآمد به مالیات مستقیم (درصد)	نسبت مالیات بردرآمد به‌محصول ناخالص‌داخلی (درصد)
آرژانتین	۴/۸	۲۲/۹	۰/۳
برزیل	۲۷/۷	۷۱/۲	۳/۳
مصر	۱۶/۶	۲۶/۲	۱/۴
هند	۹/۰	۴۶/۰	۱/۰
اندونزی	۵/۴	۸/۱	۱/۰
کویت	۰/۰	۰/۰	۰/۰
کره جنوبی	۲۳/۸	۵۷/۳	۳/۵
مالزی	۱۰/۹	۲۵/۶	۲/۲
مکزیک	۴۶/۴	۹۹/۹	۶/۹
مراکش	۱۳/۴	۵۲/۴	۲/۶
پاکستان	۴/۸	۳۳/۹	۰/۶
سریلانکا	۵/۲	۲۶/۷	۰/۹
تایلند	۱۱/۴	۳۷/۴	۲/۱
ترکیه	۲۱/۹	۸۲/۲	۶/۵
ونزوئلا	۷/۰	۸/۴	۷/۳
ایران	۱۸/۹	۲۹/۳	۰/۸
استرالیا	۵۵/۴	۷۶/۸	۱۳/۵
هلند	۴۴/۰	۷۲/۵	۱۲/۳
آلمان	۳۰/۳	۸۱/۱	۴/۰
سوئد	۲۰/۲	۶۴/۶	۶/۳
آمریکا	۷۳/۶	۸۱/۷	۸/۳
انگلستان	۳۷/۵	۶۱/۴	۱۰/۴

مأخذ: IMF, 1993.

جدول ۷. مالیات بردرآمد (۱۳۵۰-۱۳۷۵)

سال	میلیون ریال						سهم (درصد)	
	حقوق	مشاغل	مستغلات	متفرقه	جمع	نسبت به درآمدهای مالیاتی	نسبت به مالیات مستقیم
۱۳۵۰	۷۱۱۵	۳۲۵۹	۱۱۴۷	۱۳۸۴	۱۲۹۰۵	۱۵/۷	۴۰/۱
۱۳۵۱	۸۸۲۱	۳۹۰۴	۱۱۰۳	۱۸۵۸	۱۵۶۸۶	۱۵/۲	۳۷/۳
۱۳۵۲	۱۰۸۱۰	۵۰۹۸	۱۹۱۷	۷۵۳	۱۸۵۷۸	۱۴/۱	۳۵/۱
۱۳۵۳	۱۰۱۹۳	۶۶۴۴	۲۴۹۹	۱۰۳۱	۲۰۳۶۷	۱۲/۹	۲۸/۲
۱۳۵۴	۱۵۳۲۲	۹۵۶۲	۴۲۳۴	۱۰۹۱	۳۰۲۰۹	۱۱/۱	۱۹/۹
۱۳۵۵	۲۶۲۶۴	۱۴۲۳۱	۵۹۵۶	۱۴۳۳	۴۷۸۸۴	۱۳/۹	۲۵/۵
۱۳۵۶	۳۹۶۸۴	۱۱۱۸۳	۵۶۷۲	۹۱۱	۵۷۴۵۰	۱۲/۹	۲۴/۹
۱۳۵۷	۴۴۳۲۹	۸۶۶۶	۴۸۸۹	۵۰۷	۵۸۳۹۱	۱۲/۵	۲۱/۷
۱۳۵۸	۵۹۹۷۹	۷۹۲۳	۳۹۶۶	۴۵۹	۷۲۳۲۷	۱۹/۶	۳۱/۷
۱۳۵۹	۵۱۶۲۲	۸۹۴۱	۴۸۷۳	۴۳۱	۶۵۸۶۷	۱۹/۳	۵۱/۰
۱۳۶۰	۵۵۷۳۰	۱۶۸۴۷	۵۱۰۷	۵۶۵	۷۸۲۴۹	۱۴/۱	۲۴/۳
۱۳۶۱	۶۵۰۵۳	۲۱۵۴۵	۹۳۸۴	۸۳۷	۹۶۸۱۹	۱۵/۸	۳۲/۸
۱۳۶۲	۵۸۶۵۹	۲۲۰۵۴	۸۳۴۲	۱۲۹۲	۹۰۳۴۷	۱۱/۳	۲۷/۲
۱۳۶۳	۷۲۸۶۰	۲۴۴۴۷	۷۷۶۹	۸۳۱	۱۰۵۹۰۷	۱۱/۵	۲۶/۲
۱۳۶۴	۸۶۵۹۰	۳۶۲۱۴	۱۰۹۸۷	۲۴۳۷	۱۳۶۲۲۸	۱۲/۱	۲۵/۷
۱۳۶۵	۹۳۱۵۱	۵۴۸۸۴	۱۴۵۰۷	۹۷۸	۱۶۳۵۲۰	۱۵/۸	۲۸/۲
۱۳۶۶	۷۰۷۹۴	۷۹۸۷۳	۱۴۱۶۷	۱۵۹۸	۱۶۶۴۳۲	۱۶/۰	۲۷/۲
۱۳۶۷	۶۹۷۲۹	۸۶۴۳۹	۱۴۵۱۸	۹۹۳	۱۷۱۶۷۹	۱۷/۲	۲۶/۶
۱۳۶۸	۸۸۸۷۶	۱۱۳۴۸۰	۲۰۰۲۹	۱۰۰۳	۲۲۳۳۸۸	۱۷/۸	۳۳/۹
۱۳۶۹	۱۲۶۷۵۵	۱۵۴۷۰۳	۲۷۲۱۴	۵۱۵	۳۰۹۱۸۷	۱۷/۲	۳۳/۵
۱۳۷۰	۲۲۹۵۰۷	۲۱۹۳۱۰	۳۲۶۱۲	۱۳۴۶	۴۸۲۷۷۵	۱۶/۸	۳۴/۶
۱۳۷۱	۲۱۱۸۱۶	۲۹۳۵۳۸	۳۰۴۶۸	۸۷۶	۵۴۶۶۹۸	۱۳/۹	۲۷/۵
۱۳۷۲	۳۳۸۴۷۳	۳۷۱۷۲۲	۵۴۵۵۵	۱۲۱۴	۷۶۵۹۶۴	۱۶/۳	۲۹/۳
۱۳۷۳	۴۸۰۱۲۰	۵۶۰۴۵۱	۸۱۷۸۷	۲۵۷۵	۱۱۲۴۹۳۳	۱۶/۹	۲۹/۲
۱۳۷۴	۹۰۲۰۸۷	۸۴۵۳۳۹	۱۱۸۹۰۳	۲۸۹۶	۱۸۶۹۲۲۵	۱۸/۵	۳۳/۱
۱۳۷۵	۴۶۰۰۰۰	۱۰۵۰۰۰۰	۱۳۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۶۵۰۰۰۰	۸/۹	۲۵/۵

۱۳۷۵/۳/۱۶

جدول ۸. مقایسه نسبت معافیت مالیاتی به محصول ناخالص داخلی سرانه، ۱۹۹۰

نام کشور	نسبت معافیت مالیاتی به محصول سرانه	نام کشور	نسبت معافیت مالیاتی به محصول سرانه
هند	۶/۳	هنگ کنگ	۰/۶
نپال	۵/۹	تایلند	۰/۵
بنگلادش	۵/۷	فیجی	۰/۵
پاکستان	۴/۰	کره جنوبی	۰/۳
سریلانکا	۲/۵	استرالیا	۰/۲
گینه جدید پاپوا	۱/۷	سنگاپور	۰/۲
مالزی	۱/۴	ژاپن	۰/۱۴
جزایر سلیمان	۱/۱	زلاندنو	۰/۰۲
فیلیپین	۱/۱	ایران	۱/۲
اندونزی	۰/۶		

مأخذ: Bird and Oldman.

۲. مالیات بر ثروت

۲-۱. کلیات

۲-۱-۱. مالیات بر ثروت خالص

این نوع مالیات اگر به طور مطلوبی طرحریزی شود و تشکیلات اجرایی مناسبی داشته باشد، مکمل خوبی برای مالیات بر درآمد اشخاص بوده و عدالت مالیاتی را در سطح بالاتری تحقق می‌بخشد. مالیات بر ثروت خالص، ویژگیهایی دارد که در سایر اقلام مالیاتی وجود ندارد. از جمله، این مالیات مستقیماً متوجه ثروت جمع شده می‌گردد، بین درآمدهای کسب شده و کسب نشده فرق می‌گذارد، و وجه تصاعدی مالیاتها را، به ویژه در گروههای درآمدی بالا ارتقا می‌دهد. بنابراین، مالیات بر ثروت خالص همراه با مالیات بر درآمد، موجب توزیع بهتر مالیاتها با توجه به توان پرداخت افراد می‌شود. علاوه بر این، مالیات بر ثروت خالص از طریق توزیع مجدد ثروت،

جلوگیری از تکاثر آن و تشویق استفاده مؤثرتر از داراییها، می‌تواند به صورت ابزار مفیدی برای مقاصد اصلاحات اقتصادی و اجتماعی به کار رود.

کارایی مؤثر این مالیات، بستگی به کارکنان آزموده و هزینه اجرایی قابل توجهی دارد. اگر نیازهای مالی و اداری آن تأمین نشود، طبعاً هدفهای بالا قابل تحقق نیست، و در نتیجه، کاربرد آن، در واقع، به معنای وارد کردن عامل عدم تعادل جدید به نظام می‌باشد. بنابراین، به طور کلی، کاربرد این نوع مالیات برای کشورهایی که از تشکیلات مالیاتی کارآمدی برخوردار نیستند، توصیه نمی‌شود.

۲-۱-۲. مالیات بر افزایش ارزش سرمایه

اهمیت مالیات بر افزایش ارزش سرمایه، از جنبه اقتصادی و همچنین برقراری عدالت اجتماعی است. افزایش ارزش سرمایه توان پرداخت مالیات را افزایش می‌دهد. اگرچه ممکن است افزایش ارزش سرمایه تشخیص داده نشده سهم ناچیزی از کل درآمد را تشکیل دهد، ولی به هر حال، سهم آن در درآمد گروههای درآمدی بالا بیشتر از گروههای کم درآمد می‌باشد. بنابراین، برقراری مالیات بر افزایش ارزش سرمایه وجهی تصاعدی دارد و در کاهش تمرکز ثروت در دست گروه خاصی در کشورهای در حال توسعه مؤثر می‌باشد.

از وجوه مهم اقتصادی مالیات بر افزایش ارزش سرمایه، یکی نقش آن در محدود کردن فعالیتهای سوداگرانه، به ویژه فعالیتهای مربوط به خرید و فروش زمین و ساختمان است، دیگری تشویق سرمایه گذاریهایی است که کاربری اقتصادی دارد. فعالیتهای سوداگرانه در زمین و ساختمان عمدتاً ناشی از تورم، رشد جمعیت و روند شهرنشینی است که خصوصیت اصلی کشورهای درحال توسعه می‌باشد. به کار بردن این نوع مالیات در تغییر ترکیب سرمایه گذاری به سود فعالیتهای مورد نظر و همچنین ایجاد تحرک سرمایه در کشور نیز بسیار مؤثر است.

یکی از مهمترین دلایلی که همیشه در مخالفت با این نوع مالیات عنوان می‌شود، بار سنگین مالی اجرای آن است. برای اجرای چنین نظام مالیاتی اطلاعات دقیقی در خصوص میزان دارایی افراد، مدت زمان در اختیار داشتن این داراییها، هزینه تولید و قیمت فروش آنها می‌باشد.

۲-۱-۳. سایر اقلام مالیات بر ثروت

سایر اقلام مالیات بر ثروت را اقلامی چون مالیات بر نقل و انتقالات، مالیات بر ارث و مالیات اتفاقی تشکیل می‌دهد. این اقلام مالیاتی به عنوان عامل تصحیح کننده تمرکز ثروت در دست شمار اندکی از افراد جامعه حتی از سوی محافظه کارترین کارشناسان مالیاتی توصیه شده است. به همین جهت، در غالب کشورها به گونه‌های مختلف مورد عمل می‌باشد. البته معافیتهای معمولی و فرار مالیاتی که در برخی از کشورها وجود دارد، موجب شده است که درآمد حاصل از آن چندان زیاد نباشد. به همین سبب، پیش از آنکه به عنوان یک عامل کسب درآمد به شمار آید به منزله ابزاری در اعمال سیاستهای تعدیل اجتماعی به کار می‌رود.

۲-۲. مالیات بر ثروت در ایران

اقلام عمده مالیات بر ثروت در ایران، هم اکنون عبارتند از: مالیات بر زمینهای بایر، مالیات ارث، مالیات اتفاقی، مالیات نقل و انتقالات و سرقفلی، مالیات تعاون، مالیات سالانه املاک و مالیات بر مستغلات مسکونی خالی.

در تاریخ ۱۲ آذر ۱۳۳۱، به موجب لایحه قانونی مالیات اراضی برای نخستین بار مالیاتی به مأخذ ۳ درصد ارزش بر زمینها در ۳۲ شهرستان کشور وضع گردید. این مالیات بعداً لغو شد و سپس در سال ۱۳۳۷، به موجب قانون اصلاح مالیات بردرآمد، مالکان زمینها مکلف شدند هنگام فروش زمین مالیاتی معادل ۴ درصد ارزش مورد معامله طبق قیمت منطقه‌ای بپردازند. در سال ۱۳۴۱، نرخ مزبور از ۴ درصد به ۲ درصد کاهش یافت، و در سال ۱۳۴۵، طبق قانون مالیاتهای مستقیم، علاوه بر وضع مالیات سالانه بر زمینهای بایر، مالکان زمینها در موقع فروش مکلف به پرداخت مالیات متعلق به تفاوت ناشی از قیمت خرید و فروش شدند. براساس قانون فعلی مالیاتهای مستقیم، تمام زمینهای بایر واقع در محدوده شهرها که بدون عذر موجه بایر بماند، مشمول مالیات سالانه بدین شرح می‌باشند: زمینهایی که ۲ سال از تاریخ ۱۳۶۶ بایر نگه داشته شود معادل ۲ درصد ارزش آن به ازای هر سال، زمینهایی که تا ۴ سال از سال ۱۳۶۶ بایر نگه داشته شود معادل ۴ درصد ارزش آن به ازای هر سال، مازاد بر ۲ سال مذکور، زمینهایی که بیش از ۴ سال از سال ۱۳۶۶ بایر نگه داشته شود معادل ۵ درصد ارزش آن به ازای هر سال مازاد بر ۴ سال مذکور.

اخذ مالیات بر ارث برای نخستین بار به موجب قانون مالیات بر ارث و نقل و انتقالات بلاعوض مصوب ۲۵ آبانماه ۱۳۱۶ اجازه داده شد. درگذشته، مأخذ تعلق این مالیات سهم‌الارث وراث بود، ولی در قوانین جدید، علاوه بر سهم الارث، خود ماترک نیز جداگانه مشمول پرداخت مالیات شناخته شده است. براساس قانون فعلی مالیاتهای مستقیم، اموال مشمول مالیات بر ارث، عبارت است ازکلیه ماترک متوفی واقع در ایران یا خارج از ایران، اعم از منقول و غیرمنقول، و مطالبات قابل وصول و حقوق مالی، پس ازکسر هزینه کفن و دفن در حدود عرف و عادت و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی. مالیات مزبور به نسبت سهم‌الارث هر یک از وراث از اموال مزبور تعلق می‌گیرد. وراث به سه طبقه تقسیم می‌شوند: وراث طبقه اول، شامل پدر، مادر، زن، شوهر، اولاد و اولاد اولاد. وراث طبقه دوم، شامل اجداد، برادر، خواهر و اولاد آنها. وراث طبقه سوم، شامل عمو، عمه، دایی، خاله و اولاد آنها. در ضمن، از سهم‌الارث هر یک از وراث طبقه اول مبلغ ۲ میلیون ریال به عنوان معافیت کسر و مازاد به نرخ تعیین شده در قانون مشمول مالیات خواهد بود.

مالیات اتفاقی از سال ۱۳۱۷ در قوانین مالیاتی کشور منظور و به موقع اجرا گذارده شد و به تدریج به درآمدهای حاصل از شرط بندی، جایزه، حق السهم کاشفان قاچاق و سایر عواید غیرمستمر تعلق گرفت. براساس قانون فعلی مالیاتهای مستقیم، عواید نقدی یا غیرنقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض یا از طریق معاملات محاباتی یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگری از این قبیل تحصیل می‌نماید، مشمول مالیات اتفاقی می‌گردد.

برای نخستین بار، به موجب قانون مالیات بر ارث در سال ۱۳۱۶ "مالیات نقل و انتقالات" بلاعوض وضع و اجرا گردید. انتقالات انجام شده به صیغه صلح محاباتی، وقف، حبس، نذر، و وصیت، مشمول این مالیات بود. براساس آخرین تغییرات به عمل آمده در قانون مالیاتهای مستقیم، نقل و انتقالات قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ ارزش معاملات حق واگذاری محل در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق به طور مجزا یا توأماً به شرح زیر مشمول مالیات شده است: تا ۲۰ میلیون ریال به نرخ ۴ درصد، تا ۶۰ میلیون ریال نسبت به مازاد ۲۰ میلیون ریال به نرخ ۸ درصد، و نسبت به مازاد ۶۰

میلیون ریال به نرخ ۱۲ درصد.

مالیات تعاون ملی برای بازسازی، در تاریخ ۱۳۶۷/۱۲/۹ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. به موجب این قانون، اشخاص حقیقی نسبت به جمع ارزش داراییهای خود و افراد تحت ولایت خود که در تاریخ ۶۷/۷/۱ مالک آن بوده‌اند، برای یک بار مشمول مالیات موضوع این قانون شده‌اند. مقرر شده است که وجوه حاصل از اجرای این قانون، صرفاً در امور زیربنایی و سرمایه‌ای و به منظور بازسازی اقتصاد کشور به مصرف برسد. داراییهای موضوع این قانون، شامل املاک و حق واگذاری محل، اتومبیل شخصی سواری خارجی و ساخت یا مونتاژ داخل، سهام و سهم‌الشرکه شرکتهای تجاری می‌گردد. اعتبار قانون مزبور پنج سال تعیین شده است که در نتیجه، در پایان سال ۱۳۷۲ خاتمه یافته است. البته به موجب ماده ۱۴ قانون مزبور مالیات متعلقه پس از پایان زمان فوق به عنوان دین قابل وصول خواهد بود.

مالیات سالانه املاک، و مالیات بر مستغلات مسکونی خالی، اقلامی هستند که از اول سال ۱۳۶۶ به موجب قانون فعلی مالیاتهای مستقیم اجرا شده است. به موجب این قانون، همه اشخاص، اعم از حقیقی یا حقوقی، نسبت به مجموع ارزش املاک خود، و حسب مورد، املاک فرزندان تحت تکفل خود، اعم از مسکونی و سایر املاک واقع در محدوده خدماتی شهرها، مشمول مالیات سالانه املاک شده‌اند. همچنین هرگاه مستغلات مسکونی واقع در مراکز استانها و شهرهای با جمعیت بیش از ۱۰۰,۰۰۰ نفر آماده برای اجاره باشد و بدون داشتن موانع قانونی بیش از مدت شش ماه متوالی خالی و بدون استفاده نگه داشته شود، نسبت به بعد از شش ماه مذکور تا یک سال مشمول مالیاتی به میزان ۲ در هزار ارزش معاملاتی، و در صورت تجاوز از یک سال مشمول مالیاتی معادل ۴ در هزار ارزش معاملاتی مستغل به ازای هر ماه مازاد بر یک سال مزبور گردیده‌اند.

از سال ۱۳۳۵، براساس قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵، از تمام اوراق و اسناد تجاری و سهام شرکتها، حق تمبر دریافت می‌شود. قانون مزبور به موجب قوانین مالیاتهای مستقیم سالهای ۱۳۴۵ و ۱۳۶۶ مورد اصلاح و تجدید نظر قرار گرفته است. این مالیات یا به طور مقطوع دریافت می‌گردد یا به نرخ نسبی. تا سال ۱۳۴۶ این مالیات در ذیل مالیاتهای غیرمستقیم منظور شد که از

سال ۱۳۴۷ طبقه‌بندی آن به مالیاتهای غیرمستقیم تغییر یافت. از سال ۱۳۵۲، این درآمد از درآمدهای مالیاتی حذف و به درآمدهای متفرقه در بخش پنجم درآمدها انتقال یافت. از سال ۱۳۶۹، این درآمد بار دیگر در درآمدهای مالیاتی منظور می‌شود. طبق قانون موجود، از هر برگ چک بانکی در موقع چاپ ۲ ریال حق تمبر اخذ می‌شود. حق تمبر برات و سفته معادل ۵ در هزار، حق تمبر اسناد تجاری ۱۰۰ ریال، حق تمبر بارنامه زمینی ۴۰ ریال، حق تمبر قراردادهای بین بانکها و مشتریان ۵۰ ریال و حق تمبر سهام شرکتهای سهامی معادل ۲ در هزار می‌باشد.

مالیات بر ثروت، کمترین سهم را در درآمدهای مالیاتی در ایران دارد. سهم این مالیاتها در کل درآمدهای مالیاتی در سال ۱۳۵۱ حدود ۵/۸ درصد بوده که تا سال ۱۳۵۷ به تدریج به ۲/۴ درصد کاهش یافت. در سالهای پس از انقلاب، تغییراتی که در تعرفه‌های مصوب ایجاد شد، به ویژه در مورد مالیات بر نقل و انتقالات و سرقفلی، موجب شد که سهم این مالیات در درآمدهای مالیاتی افزوده شود، به طوری که در سال ۱۳۶۷، سهم مزبور به ۸/۳ درصد رسید. از سال ۱۳۶۷، روند سهم مالیات بر ثروت در درآمدهای مالیاتی دوباره نزولی شده و در سال ۱۳۷۴ حدود ۶/۶ درصد بوده است. مالیات نقل و انتقالات و سرقفلی با ۵۰ درصد، بالاترین سهم را در مالیات بر ثروت داشته که پس از آن حق تمبر با سهم حدود ۲۹ درصد قرار دارد.

ظرفیت درآمدی مالیات تعاون که در برآوردهای اولیه معادل ۲۰۰ تا ۳۰۰ میلیارد ریال برآورد شده بود، عملکردی بسیار ضعیف داشته، به طوری که پس از گذشت ۷ سال از اجرای آن، کمتر از ۸۰ میلیارد ریال درآمد حاصل شده است. ضمن اینکه بالا بودن هزینه‌های اجرای این مالیات که بالغ بر ۱۰ درصد درآمد حاصل از آن بوده، نشان می‌دهد که مالیات مزبور از توجیه کافی برای اجرا برخوردار نبوده است.

مالیات سالانه بر املاک و مالیات بر مستغلات مسکونی، خالی نیز در ۲ ساله اول اجرا، عملکردی بسیار نامطلوب داشته‌اند و بسیار کمتر از مبالغ پیش بینی شده حاصل گردیده است. میزان تحقق این دو قلم مالیاتی نسبت به درآمدهای برآورد شده طی دوره برنامه اول، حدود ۳ درصد بوده است.

جدول ۹. مقایسه بین‌المللی مالیات بر ثروت، ۱۹۹۰

نام کشور	نسبت مالیات برثروت به‌کل درآمد مالیاتی (درصد)	نسبت مالیات برثروت به مالیات مستقیم (درصد)	نسبت مالیات برثروت به‌تولید ناخالص داخلی (درصد)
آرژانتین	۱۲/۰	۵۷/۶	۰/۷
برزیل	۰/۰	۰/۱	۰/۰
مصر	۰/۹	۵/۴	۰/۳
هند	۰/۴	۲/۰	۰/۰
اندونزی	۲/۲	۳/۲	۰/۴
کویت	۰/۰	۰/۰	۰/۰
کره‌جنوبی	۱/۵	۳/۸	۰/۲
مالزی	۰/۱	۰/۹	۰/۱
مکزیک	۰/۰	۰/۰	۰/۰
مراکش	۳/۲	۱۲/۴	۰/۶
پاکستان	۰/۴	۳/۱	۰/۱
سریلانکا	۵/۲	۲۶/۷	۰/۹
تایلند	۲/۵	۸/۳	۰/۵
ترکیه	۰/۲	۰/۴	۰/۰
ونزوئلا	۰/۵	۰/۶	۱/۳
ایران	۷/۰	۱۲/۹	۰/۴
استرالیا	۰/۳	۰/۴	۰/۱
هلند	۴/۰	۶/۶	۱/۱
آلمان	۰/۱	۰/۶	۰/۰
سوئد	۶/۹	۱۷/۷	۱/۷
آمریکا	۱/۹	۲/۱	۰/۲
انگلستان	۹/۰	۱۴/۸	۲/۵

جدول ۱۰. مالیات بر ثروت (۱۳۵۰-۱۳۷۵)

سال	میلیون ریال											سهم (درصد)	
	اتفاقی	ارث	نقل و انتقالات	اراضی بایر	تعاون	سالانه املاک	مستغلات مسکونی خالی	حق تمبر	جمع	نسبت به درآمدهای مالیاتی	نسبت به مالیات مستقیم
۱۳۵۰	۱۹۷	۶۴۵	۳۱۱۸	۱۱۳	-	-	-	-	۴۰۷۳	۵/۰	۱۲/۶
۱۳۵۱	۲۳۲	۹۶۱	۴۲۸۵	۲۳۷	-	-	-	-	۵۷۱۵	۵/۵	۱۳/۶
۱۳۵۲	۱۵۰	۱۳۳۸	۳۶۸۷	۳۳۴	-	-	-	-	۵۵۰۹	۴/۲	۱۰/۴
۱۳۵۳	۹۲	۱۱۹۰	۵۰۸۰	۴۸۳	-	-	-	-	۶۸۴۵	۴/۳	۹/۵
۱۳۵۴	۳۱۴	۱۳۲۵	۶۲۴۵	۴۷۵	-	-	-	-	۸۳۵۹	۳/۱	۵/۵
۱۳۵۵	۴۳۹	۱۸۷۲	۷۹۹۳	۶۷۵	-	-	-	-	۱۰۹۷۹	۳/۲	۵/۸
۱۳۵۶	۴۸۲	۲۱۷۶	۹۴۶۱	۵۱۱	-	-	-	-	۱۲۶۳۰	۲/۸	۵/۵
۱۳۵۷	۲۵۴	۱۵۰۷	۸۸۹۱	۳۹۳	-	-	-	-	۱۱۰۴۵	۲/۴	۴/۱
۱۳۵۸	۲۹	۱۵۲۸	۱۱۰۱۰	۲۳۳	-	-	-	-	۱۲۸۰۰	۳/۵	۵/۶
۱۳۵۹	۱۵۱	۲۲۲۴	۱۴۷۸۰	۱۷۱	-	-	-	-	۱۷۳۲۶	۵/۱	۱۳/۴
۱۳۶۰	۲۹	۳۱۷۲	۱۲۷۷۶	۴۳	-	-	-	-	۱۶۰۲۰	۲/۹	۵/۰
۱۳۶۱	۷۰	۴۷۴۵	۱۹۸۶۶	۶۷	-	-	-	-	۲۴۷۴۸	۴/۰	۸/۴
۱۳۶۲	۵۰	۵۸۰۰	۲۷۳۴۳	۱۴۹	-	-	-	-	۳۳۳۴۲	۴/۲	۱۰/۰
۱۳۶۳	۸۵	۶۷۵۷	۳۴۰۷۱	۲۲۲	-	-	-	-	۴۱۱۳۵	۴/۵	۱۰/۲
۱۳۶۴	۱۷۳	۸۳۵۱	۲۶۸۸۹	۳۰۵	-	-	-	-	۳۵۷۱۸	۳/۲	۶/۷
۱۳۶۵	۳۹۲	۹۹۴۰	۳۲۲۶۷	۱۸۷	-	-	-	-	۴۲۷۸۶	۴/۱	۷/۴
۱۳۶۶	۶۳۳	۱۲۵۳۸	۵۸۰۳۷	۳۲۴	-	-	-	-	۷۱۵۳۲	۶/۹	۱۱/۷
۱۳۶۷	۶۴۹	۱۴۴۹۸	۶۶۲۸۲	۳۷۲	-	-	-	-	۸۱۸۰۱	۸/۲	۱۲/۷
۱۳۶۸	۷۴۴	۱۹۵۷۳	۶۵۲۶۴	۴۶۵	۱۰۲۰۶	-	-	-	۹۶۲۵۲	۷/۷	۱۴/۶
۱۳۶۹	۷۲۴	۲۳۴۰۳	۸۱۹۰۶	۵۴۸	۱۱۹۹۲	۲۲۳	۱۴	-	۱۱۸۸۱۰	۶/۶	۱۲/۹
۱۳۷۰	۴۳۲	۲۷۸۵۴	۹۳۹۶۵	۷۹۳	۱۳۶۸۳	۸۳۹	۶۰	-	۱۳۸۶۲۶	۴/۸	۹/۹
۱۳۷۱	۶۹۶	۳۱۵۶۸	۱۰۰۸۳۰	۱۳۸۶	۱۱۹۲۷	۷۵۳	۱۲۳	-	۱۴۷۲۹۳	۳/۷	۷/۴
۱۳۷۲	۸۱۰	۳۰۴۳۵	۱۱۱۴۹۲	۱۷۲۰	۱۱۶۲۴	۶۵۹	۷۳۸	۹۱۱۷۷	۲۴۸۶۶۵	۵/۳	۹/۵
۱۳۷۳	۵۵۹	۴۵۲۷۳	۱۶۸۱۹۴	۳۲۴۳	۱۱۸۶۳	۱۳۳۱	۱۱۰۱	۹۹۴۲۸	۳۳۰۹۹۲	۵/۰	۸/۶
۱۳۷۴	۳۱۰۴	۷۵۰۶۰	۲۳۴۸۰۰	۵۷۷۱	۱۰۱۱۷	۱۷۴۹	۱۵۲۰	۱۴۱۲۸۸	۴۸۳۴۰۹	۴/۸	۸/۶
۱۳۷۵	۲۰۰۰	۷۰۰۰۰	۲۷۵۰۰۰	۶۰۰۰	۴۰۰۰	۲۰۰۰	۴۰۰۰	۱۵۷۰۰۰	۵۲۰۰۰۰	۲/۸	۸/۰

مآخذ: قوانین بودجه کل کشور (۱۳۵۰-۱۳۷۴) و لایحه بودجه سال ۱۳۷۵.

۳. مالیات بر شرکتها

۳-۱. کلیات

در خصوص اخذ مالیات از شرکتها دو مکتب فکری وجود دارد:

۱) مالیات گرفتن از شرکتها مستقل از مالیات بردرآمد افرادی است که مالک شرکت هستند، زیرا شخصیتی حقوقی دارند که آنها را کاملاً از سهامداران متمایز می‌سازد.

۲) سود هر شرکت سهامی مانند درآمد سهامداران آن است و باید مانند سایر مالیاتهای بردرآمد از آن مالیات اخذ شود. به بیان دیگر، مکتب اخیر مالیات بر شرکتها را فقط به عنوان یک منبع درآمدی قبول دارد و آن را جایگزین اخذ مالیات از افرادی که مالک آن هستند، می‌داند.

منطق مورد نظر مکتب دوم فقط در نظامهایی که مالیاتها کاملاً متناسب با درآمد گرفته می‌شوند قابل دفاع است. با توجه به اینکه غالب نظامهای فعلی مالیاتی چنین ویژگی را ندارند، ناگزیر یا باید نظریه گروه اول را پذیرفت و از شرکتها به صورت یک شخصیت حقوقی مالیات گرفت یا مالیات بر شرکتها را به طور کلی از نظام مالیاتی حذف کرد. در اینجا ذکر این نکته ضروری است که هدف اصلی کشورهای کمتر توسعه یافته، تسریع در روند رشد اقتصادی است و این هدف تنها از طریق محدود کردن مصرف و تشویق به پس انداز قابل تحقق است. با اخذ مالیات کمتر از شرکتها نمی‌توان پس انداز را تشویق نمود. برای تبیین این مسئله، برای مثال، دو حالت متفاوت را در نظر می‌گیریم: در حالت اول فرض می‌کنیم که مالیات بر سود شرکتها بسیار بالاست، ولی مالیات بردرآمد افراد نسبتاً در سطحی پایین قرار دارد، و در حالت دوم فرض می‌نماییم که مالیات بر درآمد افراد بسیار سنگین است. برای سهولت نیز فرض می‌کنیم مالیات بر شرکتها، مالیات بر کل سود آنها (قبل از توزیع سود سهام) می‌باشد، و از سوی دیگر، درآمد مشمول مالیات سهامداران شامل سود سهام نیز هست.

در حالت اول، طبیعی است که سهامداران فشار زیادی به شرکت می‌آورند که سود سهام را پرداخت نماید، زیرا اگر شرکت این منابع را سرمایه گذاری کند، سود حاصل از چنین سرمایه گذاریهایی مشمول مالیاتی سنگین می‌گردد. از سوی دیگر، اگر سود سهام پرداخت شود، سهامداران مالیات سنگینی برای آن پرداخت ننموده و می‌توانند به هر طریق که برای آنها سودآورتر است آن را به کار گیرند. احتمال دارد قسمتی از آن را صرف خرید کالاهای تجملی نمایند یا در امر خرید زمین یا خانه‌سازی سرمایه گذاری کنند. بدیهی است اقدام به هیچ یک از این راهها، مشوقی برای پس انداز و سرمایه گذاری مولد نخواهد بود. اکنون حالت دوم را در نظر بگیریم. در اینجا فشار کمتری از سوی سهامداران برای توزیع سود سهام شرکتها وارد می‌شود. در

واقع، اگر شرکت به جای توزیع این سود آنها را دوباره سرمایه گذاری نماید، سود حاصل از این سرمایه گذاری مالیات سنگینی نخواهد داشت، و از سوی دیگر، اگر سود سهام پرداخت شود، سود مزبور جزء درآمد افراد به شمار می‌رود و مشمول مالیاتی نسبتاً سنگین می‌شود.

در اینجا این پرسش مطرح می‌شود که چه انگیزه‌ای برای افراد وجود دارد که سهام شرکتهایی را بخرند که سود سهام پرداخت نمی‌نماید. پاسخ این است که هدف افزایش ثروت به خودی خود به اندازه‌ای قوی است که افراد را علاقه‌مند به ادامه فعالیتهای اقتصادی خود می‌نماید، حتی اگر تغییری در مصرف آینده آنها قابل پیش بینی نباشد. در این حالت، ثروت سهامداران اضافه شده و مشمول مالیات کمتری نیز می‌گردد. البته در بلندمدت، منابع حاصل از سرمایه گذاری و ارزش سهام وابسته به یکدیگر هستند و کسب سود و سرمایه گذاری، موجب افزایش ارزش سهام می‌شود، و در نتیجه، سهامداران ثروتمندتر می‌شوند. در این حالت، همچنین پس انداز کل، و در نتیجه، سرمایه گذاری افزایش خواهد یافت.

بدین ترتیب، نظام مطلوب نظامی است که در آن مالیات بر درآمد افراد به شکل تصاعدی باشد و در مقابل مالیات بر شرکتها، به نسبت، در سطحی پایین باشد. چنین نظامی موجب افزایش پس‌انداز می‌گردد بدون آنکه تأثیری منفی بر سرمایه گذاری داشته باشد. سرمایه گذاری در شرکتهایی که درآمد سهامداران آن افزایش یافته تشویق می‌شود و انگیزه کافی برای متقاضیان جدید برای تبدیل داراییهای خود از وضع موجود به سهام شرکتها ایجاد می‌نماید. این نظام، همچنین منجر به گسترش صنایع موجود خواهد شد. زیرا یکی از عوامل محدود کننده رشد هر بنگاه، سرمایه لازم برای تأمین منابع داخلی آن است.

در اینجا یادآوری چند نکته ضروری است:

الف) در ارتباط با تحرک سرمایه در نظام مالیاتی فوق، باید توجه داشت که تنها شکلی از افزایش ارزش سرمایه مشمول مالیات نخواهد بود که تبدیل نشده باشد. به بیان دیگر، اگر سهامدار سهام خود را بفروشد و منافعی را حاصل کند، این منافع مشمول مالیات تصاعدی خواهد بود. اگرچه معافیتهایی را می‌توان برای سهامهایی که مدتی طولانی نگهداری شده‌اند در نظر گرفت. این خصوصیت نظام ممکن است تحرک سرمایه را در نظام محدود کند. برای حل این معضل می‌توان منابع حاصل از فروش سهام سهامداران را در صورتی که طی زمان معینی دوباره سرمایه گذاری شود، از پرداخت مالیات معاف کرد.

ب) برای تسهیل در امر انتقال سرمایه بین بنگاهها و افراد، شرکتهایی که رغبتی برای سرمایه گذاری مجدد داخلی نداشته باشند، باید مجاز به سرمایه گذاری در سایر شرکتها شوند. زیرا

در غیر این صورت، نظام مالیاتی از انتقال سرمایه به صنایع نوپا و در حال رشد ممانعت نموده و موجب تخصیص نامطلوب منابع می‌گردد.

ج) تا زمانی که نظام جدید جایگزین مالیات تصاعدی شرکتها شود، تبعیضی منفی که در مورد سرمایه گذاریهای مخاطره‌آمیز وجوددارد حذف می‌شود، زیرا در نظام تصاعدی مالیاتی، نرخ مالیات سرمایه گذاریهای مخاطره‌آمیز از تبعیضی منفی در مقایسه با سرمایه گذاریهای معمولی برخوردارند.

۳-۲. مالیات بر شرکتها در ایران

اخذ این مالیات نیز برای نخستین بار در سال ۱۳۰۹، به موجب قانون مالیات بر شرکتها و تجارت در ایران، مرسوم و متداول گشت، و به مرور بر دقت احکام مسائل مرتبط با تشخیص درآمد، تعیین مالیات و وصول آن افزوده شد، تا به شکل امروزی رسید. به موجب قانون فعلی مالیاتهای مستقیم، جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیتهای انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج تحصیل شود، پس از کسر ۱۰ درصد، به عنوان مالیات شرکت به شرح جدول تعیین شده در این قانون مشمول مالیاتی خواهد بود که ماهیتی تصاعدی دارد. در اصلاحاتی که به تازگی در قانون مالیاتهای مستقیم به عمل آمده، معافیتهای اعطایی به میزان چشمگیری افزایش یافته است، به طوری که درآمد واحدهای تولیدی و معدنی که پروانه بهره‌برداری آنها را وزارتخانه‌های صنایع، صنایع سنگین، معادن و فلزات و جهاد سازندگی صادر می‌کنند، از تاریخ بهره‌برداری از ۴ تا ۸ سال از پرداخت مالیات معاف شده‌اند که در صورتی که واحدهای مزبور در مناطق محروم باشند، معافیت مزبور به میزان ۵۰ درصد افزایش می‌یابد. همچنین مراکز فرهنگی و هنری که دارای پروانه فعالیت یا تأسیس از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی هستند، از تاریخ شروع فعالیت برای مدت ۵ سال (در صورت استقرار در مناطق محروم به مدت ۸ سال) از پرداخت مالیات معاف شده‌اند. ضمن اینکه صد در صد درآمد شرکتهای تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش آموزان و اتحادیه‌های آنها از پرداخت مالیات معاف گردیده‌اند.

درآمد حاصل از مالیات بر شرکتها در ایران همواره سهم مهمی از درآمدهای مالیاتی را تشکیل می‌داده است. سهم مزبور در سالهای اخیر حدود ۴۵ درصد کل درآمدهای مالیاتی و ۵۰ تا ۶۰ درصد درآمد مالیاتهای مستقیم بوده است. تا سال ۱۳۶۳، مالیات بر شرکتهای دولتی، سهم عمده را در مالیات بر شرکتها داشت که از سال مزبور با فعالتر شدن بخش غیردولتی، سهم مالیات بر شرکتهای غیردولتی بیشتر شد، به طوری که در سال ۱۳۷۴، بیش از ۶۸ درصد از کل مالیات بر شرکتها را مالیات بر شرکتهای غیردولتی تشکیل می‌داده است.

جدول ۱۱. مقایسه بین‌المللی مالیات بر شرکتها، ۱۹۹۰

نام کشور	نسبت مالیات بر شرکتها به کل درآمد مالیاتی (درصد)	نسبت مالیات بر شرکتها به مالیات مستقیم (درصد)	نسبت مالیات بر شرکتها به محصول ناخالص داخلی (درصد)
آرژانتین	۴/۱	۱۹/۵	۰/۲
برزیل	۱۱/۲	۲۸/۷	۱/۳
مصر	۲۳/۰	۶۸/۴	۳/۶
هند	۱۰/۲	۵۲/۰	۱/۱
اندونزی	۵۹/۹	۸۸/۷	۱۱/۰
کویت	۲۶/۶	۹۳/۵	۰/۵۰
کره جنوبی	۱۶/۲	۳۸/۹	۲/۴
مالزی	۳۱/۲	۷۳/۵	۶/۳
مکزیک	۰/۰	۰/۰	۰/۰
مراکش	۹/۰	۳۵/۳	۱/۸
پاکستان	-	-	-
سریلانکا	۹/۱	۴۶/۶	۱/۵
تایلند	۱۶/۵	۵۴/۳	۳/۱
ترکیه	۹/۰	۱۷/۴	۱/۴
ونزوئلا	۷۶/۰	۹۱/۰	۱۳/۴
ایران	۳۹/۴	۶۱/۲	۱/۷
استرالیا	۱۶/۵	۲۲/۹	۴/۰
هلند	۱۲/۷	۲۰/۹	۳/۶
آلمان	۶/۹	۱۸/۵	۰/۹
سوئد	۶/۹	۱۷/۷	۱/۷
آمریکا	۱۴/۷	۱۶/۳	۱/۶
انگلستان	۱۴/۵	۲۳/۸	۴/۰

مأخذ: IMF. 1993.

جدول ۱۲. مالیات بر شرکتها (۱۳۵۰-۱۳۷۵)

سال	میلیون ریال					سهم (درصد)	
	دولتی	غیردولتی	مراکز تهیه و توزیع کالا	جمع	نسبت به درآمدهای مالیاتی	نسبت به مالیات مستقیم
۱۳۵۰	۸۷۱۴	۶۵۲۶	-	۱۵۲۴۰	۱۸/۶	۴۷/۳
۱۳۵۱	۱۱۴۲۵	۹۰۸۱	-	۲۰۵۰۶	۱۹/۹	۴۸/۹
۱۳۵۲	۱۷۱۵۱	۱۱۶۸۶	-	۲۸۸۳۷	۲۲/۰	۵۴/۵
۱۳۵۳	۲۸۸۲۷	۱۶۰۹۰	-	۴۴۹۱۷	۲۸/۵	۶۲/۳
۱۳۵۴	۹۳۱۷۸	۲۰۱۲۷	-	۱۱۳۳۰۵	۴۱/۸	۷۴/۶
۱۳۵۵	۹۹۴۲۹	۲۹۵۴۶	-	۱۲۸۹۷۵	۳۷/۶	۶۸/۷
۱۳۵۶	۱۰۷۰۴۲	۵۳۱۵۰	-	۱۶۰۱۹۲	۳۶/۱	۶۹/۶
۱۳۵۷	۱۴۵۲۲۸	۵۴۸۶۹	-	۲۰۰۰۹۷	۴۲/۹	۷۴/۲
۱۳۵۸	۱۰۱۲۷۶	۴۱۷۰۱	-	۱۴۲۹۷۷	۳۸/۸	۶۲/۷
۱۳۵۹	۱۰۶۴۳	۳۵۳۳۲	-	۴۵۹۷۵	۱۳/۵	۳۵/۶
۱۳۶۰	۱۸۴۵۸۱	۴۳۰۲۶	-	۲۲۷۶۰۷	۴۱/۰	۷۰/۷
۱۳۶۱	۱۱۳۹۵۲	۵۹۹۲۵	-	۱۷۳۸۷۷	۲۸/۳	۵۸/۹
۱۳۶۲	۱۲۳۱۳۸	۸۵۱۲۴	-	۲۰۸۲۶۲	۲۶/۱	۶۲/۷
۱۳۶۳	۱۱۱۹۸۰	۱۳۲۵۲۱	۱۳۱۶۱	۲۵۷۶۶۲	۲۸/۰	۶۳/۷
۱۳۶۴	۱۶۲۰۵۱	۱۶۷۲۱۲	۲۸۴۱۶	۳۵۷۶۷۹	۳۱/۸	۶۷/۵
۱۳۶۵	۱۸۶۴۰۹	۱۶۸۱۵۸	۱۸۹۳۳	۳۷۳۵۰۰	۳۶/۰	۶۴/۴
۱۳۶۶	۱۷۹۳۰۶	۱۸۴۱۷۴	۱۰۹۲۹	۳۷۴۴۰۹	۳۶/۰	۶۱/۱
۱۳۶۷	۱۹۱۵۴۶	۱۹۴۴۷۵	۶۵۳۰	۳۹۲۵۵۱	۳۹/۳	۶۰/۸
۱۳۶۸	۱۱۹۴۲۴	۲۱۳۳۳۸	۷۳۳۳	۳۴۰۰۹۵	۲۷/۰	۵۱/۶
۱۳۶۹	۱۴۸۹۵۹	۳۳۳۳۲۵	۱۳۲۷۶	۴۹۵۵۶۰	۲۷/۶	۵۳/۷
۱۳۷۰	۲۲۲۳۳۷	۵۳۰۰۱۸	۲۲۲۷۱	۷۷۴۶۲۶	۲۷/۰	۵۵/۵
۱۳۷۱	۴۴۱۴۵۰	۸۳۳۰۹۸	۲۲۷۴۳	۱۲۹۷۲۹۱	۳۲/۹	۶۵/۱
۱۳۷۲	۴۵۰۹۰۰	۱۱۳۰۶۹۴	۱۹۴۶۲	۱۶۰۱۰۵۶	۳۴/۱	۶۱/۲
۱۳۷۳	۸۰۱۱۶۷	۱۵۶۹۸۰۰	۲۷۲۸۴	۲۳۹۸۲۵۱	۳۶/۱	۶۲/۲
۱۳۷۴	۱۰۴۵۳۷۳	۲۲۳۰۵۵۳	۲۰۱۹۹	۳۲۹۶۱۲۵	۳۲/۶	۵۸/۴
۱۳۷۵	۱۶۸۴۸۵۸	۲۵۹۳۰۰۰	۲۰۰۰۰	۴۲۹۷۸۵۸	۲۳/۲	۶۶/۴

۴. مالیات بر واردات

۱-۴. کلیات

مالیات بر واردات، یکی از اقلام مهم درآمدهای مالیاتی کشورها را تشکیل می‌دهد. اگرچه سهم این مالیات در درآمدهای کشورهای پیشرفته صنعتی کاهش یافته است، لکن در مورد کشورهای در حال توسعه، این قلم مالیاتی بیشترین سهم را در درآمدهای مالیاتی این کشورها دارد. مالیات بر واردات، از چند جنبه قابل بررسی است: الف) حمایت از محصولات داخلی، ب) جلوگیری از ورود کالاهای غیرضروری و تجملی، ج) کسب درآمد برای دولت، د) مسائل اداری و اجرایی.

الف) حمایت از محصولات داخلی

کشورهایی که از طریق اعمال سیاستهای جایگزینی واردات به مرحله صنعتی شدن وارد شده‌اند، غالباً مالیات بر واردات را نه به عنوان کسب درآمد، بلکه به عنوان تشویق محصولات داخلی در مورد پاره‌ای از محصولات به کار گرفته‌اند. منطق اساسی حاکم بر اعمال این سیاست حمایت از صنایع نوپاست، و اینکه اگر کشوری در بعضی از صنایع مزیت نسبی داشته باشد، این صنایع را تأسیس و حمایت نماید تا اینکه به حد رقابت در صحنه بین‌المللی برسند.

اعمال تعرفه‌های سنگین در این مورد، اگرچه ممکن است حمایت را در سطحی بالا تأمین نماید، لکن اگر کشش تقاضا برای محصولات نسبت به قیمت زیاد شد، تعرفه اعمال شده موجب کاهش واردات می‌شود، و در نتیجه، درآمد دولت از این محل کاهش خواهد یافت. از سوی دیگر، اعمال تعرفه‌های پایین در جهت عکس عمل خواهد نمود. بنابراین نکته اساسی در اعمال این سیاست، انتخاب ترکیب مناسبی از درجه حمایت مورد نظر و درآمد مورد نیاز دولت می‌باشد.

ب) جلوگیری از واردات کالاهای غیرضروری

وضع حقوق گمرکی سنگین بر کالاهای تجملی و غیرضروری، بیشتر از جنبه اجرای عدالت و اصل توان پرداخت مالیات دهندگان توصیه شده است. در مراحل اولیه توسعه، این کالاها بیشتر توسط افرادی با درآمدهای نسبتاً بالا به مصرف می‌رسد، با توجه به اینکه در این مراحل معمولاً تواناییهای نظام درگردآوری مالیات با محدودیتهایی رو به روست. مالیات بر واردات ابزاری مفید و نسبتاً

ساده برای کسب درآمد خواهد بود، بدون آنکه خللی در تخصیص منابع داخلی ایجاد نماید.

البته در مراحل بعدی توسعه، زمانی که تکنولوژی پیچیده در کشور به کار گرفته شد و تولیدات صنعتی افزایش یافت، مالیات بر واردات نه به عنوان کسب درآمد، بلکه عاملی برای حمایت از محصولات داخلی درخواهد آمد.

ج) کسب درآمد برای دولت

دو عامل فوق اگرچه بیشتر از دیدگاه تخصیص منابع عنوان شدند، لکن وجوه درآمدی مالیات بر واردات نیز حایز اهمیت است و باید مورد توجه قرار گیرد. تعرفه گمرکی کالاهای غیرضروری معمولاً به مراتب بیشتر از تعرفه کالاهای ضروری، شامل کالاهای واسطه‌ای و سرمایه‌ای است. در چنین وضعیتی، اگر محصولات نهایی مشمول تعرفه‌های گمرکی بسیار بالا شوند، تحولات عمده‌ای ممکن است به وقوع بپیوندد. اولاً در ترکیب واردات تغییر ایجاد می‌شود و تعدادی از واردکنندگان کالا به طرف واردات کالاهای ضروری متمایل می‌شوند. این تغییر ترکیب، ناگزیر موجب کاهش درآمد دولت از محل مالیات بر واردات خواهد گردید. در ضمن، با توجه به اینکه منحنی تقاضا برای کالاهای خاص در بلندمدت از کشش بیشتری برخوردار است (به دلیل فرصت کافی برای تعدیل سلیقه افراد) این روند به مرور زمان تشدید خواهد شد. ثانیاً فشارهای فزاینده‌ای از سوی گروههای مختلف برای احراز معافیتهای مختلف به عمل خواهد آمد، به ویژه در مورد واردات مواد اولیه که از توجیه کافی نیز برخوردار می‌باشد. ثالثاً تا شروع فعالیتهای تولیدی صنایع داخلی تحت این سیاستهای حمایتی، درآمدهای حاصل از آن کاهش بیشتری خواهدیافت. در چنین وضعیتی، اگر نرخ تعرفه کالاهای مشمول مالیات افزایش یابد تا جبران کاهش درآمد را بنماید، تمایل به قاچاق افزایش می‌یابد.

تحولات یاد شده، موجب کاهش درآمدهای دولت می‌شود و اگر اقدامی از سوی دولت صورت نگیرد، وضعیت بودجه را با مشکلاتی روبه‌رو می‌سازد. یکی از راه‌حلهایی که برای مقابله با این وضعیت وجود دارد، جایگزینی مالیات بر واردات با نوعی مالیات بر اجناس داخلی است. به نحوی که اگر دولت بخواهد محدودیتی در مورد مصرف کالاهای غیرضروری اعمال نماید، بدون توجه به اینکه این کالاها وارداتی یا تولید داخلی است به اجرا درآید. بدین ترتیب، دولت نیز درآمد مالیاتی خود را در مجموع حفظ خواهد کرد.

د) مسائل اداری - اجرایی

معمولاً یکی از دلایلی که برای مقبولیت این قلم مالیاتی ذکر می‌شود، سهولت اجرای آن نسبت به سایر اقلام مالیاتی است. این نکته اگرچه با مقایسه مشکلات اجرایی در مقابل درآمدهای حاصل از آن، به طور نسبی درست است، ولی به هر حال، اجرای مالیات بر واردات با مشکلات اجرایی متعددی رو به روست که برای رفع آنها باید سیاستهای مناسبتی اتخاذ شود. این مشکلات، شامل مواردی چون کاربرد صحیح تعرفه‌ها، طبقه‌بندی کالاها (ضروری، غیرضروری، واسطه‌ای، مصرفی، سرمایه‌ای)، جلوگیری از قاچاق و تشخیص گران نمایی و ارزان نمایی در تعرفه‌ها می‌گردد.

۴-۲. *مالیات بر واردات در ایران*

مالیات بر واردات یکی از قدیمی‌ترین و متداولترین اقسام مالیات در ایران می‌باشد. در قرون اخیر و پیش از سال ۱۳۱۷ قمری، عایدات گمرک به اجاره واگذار می‌شد. در این سال، اداره گمرک زیرنظر مستشاران خارجی قرار گرفت. نخستین تعرفه مستقل گمرکی ایران که تقدیم مجلس گردید در ۱۳ اردیبهشت سال ۱۳۱۷ شمسی به تصویب رسید و در سنوات بعد به تدریج تغییراتی در آن به عمل آمد.

درآمد حاصل از مالیات بر واردات در بودجه عمومی فعلی دولت، شامل حقوق گمرکی، سود بازرگانی، عواید جایگزین دروازه‌ای، حق الثبت سفارش کالا و عوارض اتومبیلهای وارداتی می‌گردد.

براساس قانون امور گمرکی مصوب ۳۰ خرداد ۱۳۵۰، میزان حقوق گمرکی به موجب جدول تعرفه گمرکی مشخص شده در قانون مزبور تعیین و دریافت می‌شود، و سود بازرگانی وجهی است که براساس قانون انحصار تجارت خارجی به موجب تصویبنامه هیئت وزیران برقرار می‌گردد. با توجه به همین نکته است که جدول حقوق گمرکی برای مدتی طولانی بدون تغییر باقی مانده است، در حالی که تعرفه‌های سود بازرگانی همه ساله همراه مقررات صادرات و واردات مورد تجدیدنظر و اصلاحات لازم قرار می‌گیرد.

دریافت عواید جایگزین دروازه‌ای به استناد بند (الف) ماده ۳ قانون لغو عوارض دروازه‌ای است که به موجب آن براساس حقوق گمرکی و سود بازرگانی تمام واردات کشور که به وسیله گمرک وصول می‌شود، صدی شش اضافه دریافت می‌گردد که شش درصد آن به موجب تبصره ۴۰

(دایمی) قانون بودجه سال ۱۳۴۴ ضمن ردیف خاصی در بودجه منظور می‌شود.

درآمد حق الثبت سفارش کالا از سال ۱۳۴۶، به موجب تبصره ۱۶ قانون متمم بودجه سال مزبور به میزان ۲ درصد برقرار گردید. به موجب تبصره ۳۵ قانون بودجه سال ۱۳۶۵، رقم فوق به ۳ درصد افزایش یافت، که تعرفه جدید نیز براساس ماده ۵ قانون وصول مالیات مقطوع از بعضی کالاها و خدمات (مصوب ۱۳۶۶/۳/۲۶) به ۵ درصد و به موجب تبصره ۴۶ قانون بودجه سال ۱۳۶۸ به ۵ درصد برای کالاهای اساسی و ۱۵ درصد برای سایر کالاها تغییر یافت. از سال ۱۳۷۱، به موجب تبصره ۱۴ قانون بودجه، تعرفه مزبور به مأخذ ۵ ریال به ازای هر دلار برای کالاهای اساسی و ۲۰ ریال به ازای هر دلار برای سایر کالاها دریافت می‌شود.

عوارض آسفالت اتومبیلهای وارداتی، نخستین بار به موجب تصویبنامه ۲۰۶۰۲ مورخ ۱۳۲۵/۶/۲۰ وضع شد. طبق این تصویبنامه مقرر شده بود که هر کس یک وسیله نقلیه موتوری نو، خواه اتومبیل استیشن، باری، آمبولانس، موتورسیکلت و نظایر آن را از خارج وارد کشور نماید و یا به صورت مستقل از یکی از سفارتخانه‌های خارجی یا مؤسسات داخلی معاف از پرداخت مالیات و عوارض خریداری کند، باید معادل ۵ درصد بهای آن را به عنوان مالیات بپردازد. نرخ مزبور در قانون متمم بودجه سال ۱۳۴۶ به ۱۰ درصد، در تبصره ۶۲ قانون بودجه سال ۱۳۶۴ به ۲۰ درصد و در ماده (۶) قانون وصول مالیات مقطوع از بعضی کالا و خدمات به ۳۰ درصد افزایش یافت که ملاک عمل اخذ این درآمد است.

در گذشته، مالیات بر واردات همواره سهم چشمگیری از درآمدهای مالیاتی را به خود اختصاص می‌داده است. در سالهای پیش از انقلاب اسلامی، سهم مزبور بیش از ۴۰ درصد بوده که پس از انقلاب با توجه به کاهش درآمدهای ارزی و واردات کشور، سهم مزبور به تدریج کاهش یافت، به نحوی که در سال ۱۳۶۷ به کمترین سطح خود، یعنی ۱۴/۸ درصد رسید. طی دوره ۱۳۶۸-۱۳۷۲، روند مزبور بار دیگر صعودی شده، به طوری که عملکرد آن در سال ۱۳۷۲ حاکی از سهم حدود ۲۸ درصدی این مالیات می‌باشد. سهم مزبور در سال ۱۳۷۴ به حدود ۱۷/۱ درصد کاهش یافته است. سود بازرگانی با حدود ۶۳ درصد بالاترین سهم را در مالیات بر واردات داشته که پس از آن، به ترتیب، حق الثبت سفارش کالا (۳۲ درصد)، و عوارض اتومبیلهای وارداتی (۵ درصد) قرار داشته است.

جدول ۱۳. مقایسه بین‌المللی مالیات بر واردات، ۱۹۹۰

نام کشور	نسبت مالیات بر واردات به کل درآمد مالیاتی (درصد)	نسبت مالیات بر واردات به مالیات غیرمستقیم (درصد)	نسبت مالیات بر واردات به محصول ناخالص داخلی (درصد)
آرژانتین	۲۳/۶	۳۳/۸	۱/۴
برزیل	۴/۰	۸/۰	۰/۵
مصر	۲۸/۰	۵۴/۱	۴/۴
هند	۳۶/۰	۴۴/۸	۴/۰
اندونزی	۶/۸	۲۱/۲	۱/۲
کویت	۵۵/۰	۷۶/۹	۱/۰
کره جنوبی	۹/۹	۱۹/۰	۱/۵
مالزی	۲۵/۲	۴۶/۱	۵/۱
مکزیک	۵/۸	۷/۵	۰/۹
مراکش	۱۵/۰	۲۱/۶	۲/۹
پاکستان	۴۱/۵	۴۸/۴	۵/۱
سریلانکا	۲۹/۰	۳۶/۰	۴/۸
تایلند	۲۰/۷	۳۰/۵	۳/۹
ترکیه	۵/۸	۱۲/۸	۰/۹
ونزوئلا	۱۰/۳	۷۰/۵	۱/۹
ایران	۲۷/۷	۷۷/۷	۱/۲
استرالیا	۳/۶	۱۳/۸	۰/۹
هلند	۰/۰	۰/۰	۰/۰
آلمان	۰/۰	۰/۰	۰/۰
سوئد	۰/۹	۱/۷	۰/۲
آمریکا	۲/۷	۲۷/۰	۰/۳
انگلستان	۰/۱	۰/۲	۰/۰۲

مأخذ: IMF, 1993.

جدول ۱۴. مالیات واردات (۱۳۵۰-۱۳۷۵)

سال	میلیون ریال								سهم (درصد)	
	حقوق گمرکی	سود بازرگانی	حقوق و سود دستگاههای اجرائی	عواید جایگزین دروازه‌ای	۳۰٪ ارزش اتومبیل وارداتی	حق الثبت سفارش کالا	مالیات خودرو وارداتی	جمع	نسبت به درآمدهای مالیاتی	نسبت به مالیات غیرمستقیم
۱۳۵۰	۱۳۵۱۲	۹۷۲۳	۳۲۵۴	-	۲۵۴	۹۵۳۳	-	۳۶۲۸۸	۳۳/۲	۷۲/۷
۱۳۵۱	۱۷۳۱۲	۱۱۸۹۹	۳۹۷۴	-	۳۵۷	۱۱۸۲۳	-	۳۵۳۶۵	۳۳/۰	۷۳/۰
۱۳۵۲	۲۳۰۳۶	۱۵۸۳۶	۳۰۸۸	-	۷۵۰	۱۷۸۹۰	-	۶۰۶۲۰	۳۶/۲	۷۷/۳
۱۳۵۳	۳۳۹۶۹	۲۱۵۸۹	۵۵۵۷	-	۱۹۵۳	۲۸	-	۶۳۰۹۶	۳۰/۰	۷۳/۹
۱۳۵۴	۳۶۳۱۲	۳۱۲۳۳	۹۵۰۳	-	۵۵۶۱	-	-	۹۲۶۲۰	۳۳/۲	۷۷/۲
۱۳۵۵	۶۷۷۶۷	۳۶۹۵۰	۱۲۷۷۰	-	۵۰۹۳	-	-	۱۲۲۵۸۰	۳۵/۷	۷۸/۸
۱۳۵۶	۹۳۶۲۱	۵۱۳۶۸	۱۶۷۲۳	-	۶۳۵۱	-	-	۱۶۹۲۶۳	۳۸/۱	۷۹/۱
۱۳۵۷	۶۷۱۵۱	۳۶۲۸۹	۳۶۳۴۶	-	۳۹۶۳	-	-	۱۳۳۷۵۰	۳۰/۸	۷۳/۱
۱۳۵۸	۶۲۳۴۸	۳۳۳۱۰	۶۰۰	۳۲۳	۱۵۲۸	۲۷۳۲	-	۱۰۰۹۴۲	۲۷/۳	۷۱/۸
۱۳۵۹	۹۹۹۶۲	۵۲۱۳۳	۳۹۴	۷۹۶	۹۱۰	۷۱۰۱	-	۱۶۱۲۹۷	۳۷/۳	۷۶/۱
۱۳۶۰	۱۰۱۱۶۳	۵۳۳۸۳	۷۳۷۶	۴۰۰	۴۸۳	۵۸۳۵	-	۱۶۹۷۴۲	۳۰/۶	۷۲/۹
۱۳۶۱	۷۳۵۴۵	۸۰۶۷۲	۳۳۴۵۴	۷۳۰	۹۵۳	۲۷۱۷۹	-	۲۱۷۵۳۳	۳۵/۴	۶۸/۲
۱۳۶۲	۱۲۵۹۴۰	۱۳۲۵۰۳	۲۰۷۵۷	۱۳۴۲	۵۳۰۰	۵۰۳۳۲	-	۳۳۶۲۷۴	۴۳/۴	۷۳/۴
۱۳۶۳	۱۳۹۰۵۳	۱۳۶۵۲۴	۳۱۷۷۰	۲۶۱۲	۵۵۶۲	۳۰۱۹۶	-	۳۳۵۷۱۷	۳۷/۵	۶۷/۰
۱۳۶۴	۱۰۹۰۵۴	۱۱۵۲۶۸	۱۲۱۷۸	۲۹۴۱	۷۳۸۳	۲۶۹۵۸	-	۲۷۳۷۸۲	۲۳/۳	۴۶/۰
۱۳۶۵	۷۵۹۹۲	۱۱۸۹۶۲	۳۹۵۵	۱۷۷۷	۳۷۱۷	۲۰۳۶۹	-	۲۲۴۷۷۲	۲۱/۷	۴۹/۲
۱۳۶۶	۶۶۱۴۰	۸۶۷۵۵	۱۲۴۳	۴۸۳	۱۸۹۳	۴۴۶۸۷	-	۲۰۱۲۰۳	۱۹/۳	۴۷/۰
۱۳۶۷	۴۹۷۷۸	۵۷۳۷۸	۱۷۳۱	۳۹۶	۱۰۵۶	۳۵۴۱۶	-	۱۳۵۷۵۵	۱۳/۶	۳۱/۳
۱۳۶۸	۷۰۲۹۳	۹۰۶۲۹	۲۵۰۱	۵۹۹	۱۳۰۵	۱۸۳۲۷۳	-	۳۳۹۷۰۲	۲۷/۸	۵۸/۵
۱۳۶۹	۱۱۳۸۳۶	۱۶۱۳۲۹	۲۸۳۹	۹۱۷	۷۵۲۶	۲۱۳۸۰۷	-	۵۰۲۳۶۳	۲۸/۰	۵۷/۵
۱۳۷۰	۱۸۰۳۴۷	۳۸۸۷۳۴	۲۶۴۸	۲۰۶۱	۷۱۶۷۳	۳۰۶۲۳۷	-	۹۵۱۷۱۰	۳۳/۲	۶۳/۶
۱۳۷۱	۲۱۳۰۱۶	۳۸۹۱۳۵	۸۰۹۲	۳۱۳۸	۱۲۱۲۳۳	۳۰۹۷۳۹	-	۱۲۳۵۳۵۳	۳۱/۶	۶۳/۹
۱۳۷۲	۲۳۷۰۷۳	۴۱۶۹۰۳	۶۲۶۷	۵۵۳۸	۲۰۳۹۱۶	۲۵۲۷۳۹	-	۱۱۲۳۳۲۷	۲۳/۹	۵۳/۱
۱۳۷۳	۱۳۱۳۹۹	۵۸۹۵۳۶	-	-	۱۳۵۵۸۷	۳۹۱۲۷۱	۱۶۳۵۲	۱۲۸۳۲۳۵	۱۹/۳	۳۶/۱
۱۳۷۴	۲۶۶۶	۷۸۹۷۵۶	-	-	۳۳۷۳۵	۳۰۳۷۷۷	۸۹۳۱	۱۲۳۹۸۸۵	۱۲/۳	۲۸/۱
۱۳۷۵	-	۲۲۱۰۰۰۰	۱۶۰۰۰	-	۱۵۰۰۰۰	۱۲۳۳۰۰۰	۲۰۰۰۰	۳۶۳۰۰۰۰	۱۹/۷	۳۰/۲

مآخذ: قوانین بودجه کل کشور (۱۳۵۰-۱۳۷۴) و لایحه بودجه سال ۱۳۷۵.

۵. مالیات برمعاملات

۵-۱. کلیات

این مالیات معمولاً برتمام مراحل تولید و توزیع (به استثنای موارد دارای معافیت) اعمال می‌شود. ساده‌ترین شکل آن، اعمال نرخی واحد برای تمام معاملات مشمول مالیات است. اقسام متداول مالیات بر معاملات، عبارت است از: مالیات عمومی فروش، مالیات برواردکنندگان و صاحبان صنایع، مالیات برعمده فروشی، مالیات برخرده‌فروشی و مالیات برارزش افزوده.

اگرچه ماهیت عمومی و غیر تبعیضی این مالیات را می‌توان مزیتی برای آن به شمار آورد، ولی با توجه به اینکه به هرحال حالتی عمومی دارد و نقش اولویت‌گذاری در آن بسیار محدود است، مانند مالیات بر واردات نمی‌تواند برای مقاصدی غیر از کسب درآمد به کار رود. همچنین امکان در نظر گرفتن نرخهای متفاوت برای کالاهای مختلف بسیار محدود می‌باشد. در زیر، به طور خلاصه به ویژگیهای هریک از اقسام متداول مالیات برمعاملات اشاره می‌شود:

الف) مالیات عمومی فروش

این نوع مالیات، یکی از ساده‌ترین و قدیمی‌ترین انواع مالیات برفروش است. این مالیات معمولاً با نرخی یکسان برای فروشهای انجام شده در تمام مراحل تولید اخذ می‌شود. بنابراین، مهمترین مزیت این نوع مالیات سهل و آسان بودن آن است. از سوی دیگر، مهمترین اشکالی که به مالیات عمومی فروش وارد است، ماهیت تجمعی بودن آن است. به بیان دیگر، مالیات مزبور به طور جداگانه در مراحل متوالی تولید و توزیع اخذ می‌گردد و به دلیل اینکه تعداد مراحل تولید و توزیع کالاها یکسان نیست، میزان مالیات دریافتی ارتباطی به سیاست مالی خاصی ندارد و بستگی به تکنولوژی و روش تولید و توزیع کالاها دارد. در نتیجه، محصولات بنگاههایی که حالت یکپارچگی عمومی دارند و مراحل مختلف تولید و توزیع کالاها در یک بنگاه خاصی انجام می‌گیرد، مشمول مالیات کمتری نسبت به سایر محصولات می‌شود.

اشکال دیگر این نوع مالیات، در مورد بازرگانی خارجی است. واردات کالاهای نهایی مشمول مالیات کمتری نسبت به کالاهای تولید شده داخلی می‌شود. و به علت اینکه جمع منابع مالیات اخذ شده از هر محصول در مراحل مختلف به دقت قابل برآورد نیست، امکان تعدیل

مناسب نرخ مالیات برواردات و صادرات وجود ندارد.

ب) مالیات بر واردکنندگان و صاحبان صنایع

به منظور اجتناب از مشکل تجمع مالیاتی و تمرکز در مورد تعداد کمی از بنگاهها، بسیاری از کشورها از مالیاتهای فروش یک مرحله‌ای بر واردکنندگان و صاحبان صنایع استفاده می‌نمایند. این نوع مالیات، بخشهای اقتصادی در حال رشد را تشویق می‌نماید، و در عین حال، با حذف مالیات برتولید مواد غذایی و صنایع کوچک، از تحمیل بار مالیاتی برطبقات کم‌درآمد جلوگیری می‌شود.

روش معمولی در این نظام مالیاتی بدین‌ترتیب است که از واردکنندگان و صاحبان صنایع خواسته می‌شود که در سازمان وصول‌کننده مالیات ثبت‌نام نمایند. بدین‌ترتیب، از تجمع بار مالی مالیاتی از یکی از دو طریق زیر اجتناب می‌شود.

۱) مالیات برفروش صنایع و واردکنندگان ثبت‌نام نشده اخذ می‌گردد، ولی فروش واردکنندگان به صنایع ثبت شده یا فروش کالاهای نیمه ساخته یک صاحب صنعت به دیگری مشمول مالیات نمی‌شود.

۲) صنایع ثبت شده باید برای تمام محصولات فروخته شده خود مالیات پرداخت نمایند. ولی مجازند که از میزان فروش مشمول مالیات خود مبالغی را که بابت خرید از سایر صنایع ثبت شده پرداخته‌اند کسر نمایند، یا اینکه اعتباری معادل مالیاتی که برای خرید مزبور پرداخته‌اند دریافت دارند.

ج) مالیات بر عمده فروشی و خرده فروشی

مالیات برعمده فروشی، بر فروشهای انجام گرفته به خرده‌فروشان وضع می‌گردد. این مالیات اگرچه برای کشورهای در حال توسعه توصیه شده است، اما در عمل فقط درکشور پرتغال و چند کشور توسعه‌یافته از قبیل انگلستان، استرالیا و زلاندنو مورد استفاده قرار گرفته است. مزیتی که برای این مالیات ذکر کرده‌اند، این است که در مرحله عقب‌تری نسبت به مالیات واردکنندگان و صاحبان صنایع اخذ می‌شود و فقط عمده فروشان نهایی را شامل می‌گردد.

مالیات برخرده‌فروشی برآخرین مرحله نظام توزیع، یعنی برمصرف‌کنندگان وضع می‌شود، و در نتیجه، تمام ارزش افزوده مراحل متوالی تولید وتوزیع را شامل می‌شود و در آن تجمع وجود ندارد. این نوع مالیات سابقاً درکشورهای شبه جزیره اسکاندیناوی و ایسلند و همچنین کشورهای هند، هندوراس، کاستاریکا و پاراگوئه مورد استفاده قرار گرفته است.

د) مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان مهمترین نوآوری مالیاتی در نیمه دوم قرن بیستم به شمار آورد. اهمیت آن درکشورهای توسعه یافته تا به آن حد است که قبول آن به عنوان یکی از شرایط ورود به جامعه اقتصادی اروپا تعیین شده است. ضمن اینکه در بسیاری ازکشورهای در حال توسعه نیز به کارگرفته شده است (از جمله برزیل، اروگوئه، پرو، آرژانتین، شیلی، اکوادور، مکزیک، بولیوی، کاستاریکا، پاراگوئه، پاناما، کره جنوبی، ساحل عاج، سنگال و مراکش). به طورکلی، هم‌اکنون این مالیات در ۴۶ کشور جهان مورد عمل می‌باشد. مالیات برارزش افزوده (عواید فروش منهای هزینه خرید مواد اولیه و نهاده‌ها و خدمات خاص) در مراحل متوالی تولید و توزیع وضع می‌شود. از سوی دیگر، ارزش افزوده معادل است با جمع دستمزدها،اجاره بهره و سود. بنابراین، در اصل پایه این مالیات را می‌توان از دو طریق کسر خریدها از فروش یا جمع درآمد عوامل تولید محاسبه کرد. مالیات برارزش افزوده را می‌توان تا مرحله خرده فروشی گسترش داد. در این صورت، مشابه مالیات بر خرده‌فروشی کالا و خدمات می‌شود، با این تفاوت مهم که مالیات برارزش افزوده در هر مرحله به طور جداگانه اخذ می‌شود، در حالی که مالیات بر خرده فروشی در مرحله نهایی توزیع دریافت می‌گردد. مهمترین مسئله‌ای که در خصوص به کارگرفتن مالیات برارزش افزوده عنوان می‌شود، پر هزینه بودن و مشکلات اداری و تشکیلاتی اجرای آن است. این مسائل، عمدتاً شامل سه محور اساسی می‌گردد: ۱) کارکنان مورد نیاز نسبت به سایر اقلام مالیات برفروش، ۲) جنبه‌های محاسباتی، ۳) مشکلات و هزینه‌های ایجاد شده برای مؤدیان مالیاتی برای تهیه اظهارنامه مالیاتی.

در مورد مسئله کارکنان، به طورکلی تعداد افرادی که برای اجرای این مالیات لازم می‌باشند تابع چند عامل اساسی زیر است:

● حدود معافیت مالیاتی اعلام شده. طبیعی است، اگر سطح معافیت مالیاتی در حد پایینی قرار داده شود، تعداد مؤدیان مالیاتی ثبت شده بسیار زیاد خواهد بود، و در نتیجه، شمار زیادی از کارکنان مورد نیاز است، بدون آنکه درآمد قابل توجهی ایجاد شود. در مقابل، اگر حدود معافیت چنان قرار داده شود که فقط مؤدیان عمده را شامل گردد (همان طور که در کشور ژاپن مورد عمل است)، کارکنان موجود می‌توانند متمرکز به شمار اندکی از مؤدیان شوند، و در نتیجه، درآمد حاصل از آن نیز از کارایی بهتری برخوردار خواهد بود.

● کالاها و خدمات معاف شده. در این مورد، اگر زمینه‌هایی از کالا وخدمات از مالیات معاف شوند، نیاز به کارکنان نیزکاهش خواهد یافت. برای مثال، اگر خدمات حرفه‌ای حذف شود، یک گروه مشکل مالیاتی کنارگذاشته می‌شود، و در نتیجه، کارکنان کمتری برای گردآوری و رسیدگی به مالیاتها مورد نیاز خواهد بود.

● استفاده از کارکنان سایر مؤسسه‌ها برای امور مربوط به مالیات برارزش افزوده.

● استفاده از کارکنانی که قبلاً درزمینه اقلام مالیاتی حذف شده (به دلیل به کارگرفتن مالیات برارزش افزوده) مشغول به کار بوده‌اند.

● تواتر گردآوری مالیات. اگر گردآوری مالیات به طور ماهانه انجام گیرد، هزینه‌های آن سنگین خواهد بود، در حالی که گردآوری فصلی هزینه کمتری می‌برد. به طورکلی، گردآوری ماهانه برای کشورهایی که تورم بالایی دارند، مناسب می‌باشد.

● پیچیده بودن نرخهای مالیاتی. باید دقت شود که در مراحل اولیه به کارگرفتن این مالیات از نظامهای ساده و ترجیحاً نرخ واحد مالیاتی استفاده شود. در برخی از کشورها، قانونگذاران برای اینکه قصد خود را نسبت به برقراری عدالت مالیاتی در سطحی بالاتر نشان دهند، از نظامهای چندنرخی استفاده می‌کنند. تجربه نشان داده است که این گونه موارد غالباً نتیجه عکس در برداشته است و ناهماهنگی زیادی بین هزینه و درآمدهای نظام به وجود آمده است. کشورهایی که به تازگی این مالیات را به کارگرفته‌اند، از قبیل اندونزی، کره جنوبی، مکزیک، زلاند نو، اسپانیا، تایوان و ترکیه، از نرخهای محدودی استفاده کرده‌اند، و کشورهایی که در ابتدا از نظامهای با نرخهای متعدد استفاده می‌کردند، از قبیل بلژیک و ایتالیا، اقدام به کاهش تعداد نرخها نموده‌اند.

به هرحال، شکی نیست که کارکنان موردنیاز مالیات برارزش افزوده از سایر اقسام مالیاتی

بیشتر است. نسبت تعداد کارکنان و تعداد مؤدیان مالیاتی ثبت شده در کشورهای آفریقایی حدود $\frac{۱}{۳۱}$ در کشورهای پیشرفته تا $\frac{۱}{۱۰۰۰}$ بوده است. نکته اساسی، انتخاب ترکیبی مناسب بین تأمین درآمد و صرفه‌جویی در هزینه پرسنلی است. هزینه اجرای مالیات برارزش افزوده در کشورهایی که آن را به کار گرفته‌اند، به طور متوسط، حدود ۲ درصد درآمد حاصل از آن بوده است.

در خصوص مسئله محاسباتی، نکته‌ای که همواره عنوان می‌شده، این بوده است که امور محاسباتی و تأمین تجهیزات کامپیوتری موردنیاز اجرای مالیات برارزش افزوده بسیار پرهزینه است. البته در سالهای اخیر، با افزایش کارایی سیستمهای کامپیوتری نسبت به هزینه آنها از یک طرف و به بازار آمدن کامپیوترهای شخصی و نرم‌افزارهای متنوع از سوی دیگر، تحولی چشمگیر در کاهش این‌گونه هزینه‌ها رخ داده است، به طوری که هزینه‌های سیستم کامپیوتری برای کشورها برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده کاهش زیادی یافته است، و هزینه متوسط کل سیستم کامپیوتری، شامل اجزای سخت‌افزار ونرم‌افزارهای مورد نیاز حدود ۱۰۰,۰۰۰ دلار برآورد شده است.

در مورد اظهار مالیاتی، غالب صاحبان مشاغل آزاد هزینه نگهداری حسابها را به شکلی که دولت می‌خواهد به دقت محاسبه می‌کنند. آنها فقط می‌دانند که این امر هزینه‌ای در بردارد و آن را می‌پذیرند. البته در مقابل این هزینه‌ها منافعی هم وجود دارد. ترتیب نگهداری حسابهای بنگاههای کوچک بهبود می‌یابد. میزان مالیات دریافتی تجار از محل فروش آنها معمولاً بیشتر از پرداخت در مورد خریدهای آنهاست، و در نتیجه، جریان نقدینگی آنها بستگی به میزان نسبی خرید و فروش، مهلت خرید اقساطی، و متوسط پرداخت مالیات ارزش افزوده آنها طی سال دارد. برای مثال، یک خرده فروش عمده که فروشهای خود را نقدی انجام می‌دهد، لکن تعهدات مربوط به خریدهای خود را با مهلت سه ماهه پرداخت می‌نماید، از مزیتی نسبی در مقایسه با دیگران برخوردار می‌شود، ودیگران که فروش خود را به صورت اقساطی انجام می‌دهند و در مقابل تعهدات مربوط به خرید خود را در مهلت کمتری پرداخت می‌نمایند، از مزیت کمتری بهره می‌برند. مزایای فوق اگرچه واقعی هستند، لکن اندازه گیری دقیق آنها مشکل است. نتایج یکی از بررسیهایی که در این زمینه انجام شده، نشان می‌دهد که با در نظر گرفتن منافع حاصل از آن، هزینه‌های مؤدیان مالیاتی به نصف کاهش یافته است.

۵-۲. مالیات برمصرف و فروش در ایران

مالیات برمصرف و فروش در ایران شکلی کلی نداشته و همواره بنابر مقتضیات زمانی برکالاهایی خاص وضع شده است. اقلام عمده فعلی مالیات برمصرف و فروش، عبارت است از: مالیات فراورده‌های نفتی، مالیات برفروش فراورده‌های الکلی صنعتی، مالیات برفروش نوشابه‌های غیرالکلی، مالیات اتومبیل، صدی پانزده ارزش اتومبیلهای داخلی، مالیات بر نوار ضبط صوت و تصویر، مالیات بر فروش سیگار، مالیات نقل و انتقالات اتومبیل، مالیات حق اشتراک تلفنهای خودکار و مالیات برفروش خاویار.

برای نخستین بار، به موجب قانون مالیات بر بنزین و نفت و الغای قانون حق‌الثبت وسایط نقلیه، مصوب ۱۵ آذر ۱۳۱۳، مالیاتی بر بنزین و نفت لامپا و مواد سوختی مورد احتراق داخلی وضع شد. از آن تاریخ تا سال ۱۳۴۴، این قانون بارها مورداصلاح قرارگرفت که آخرین اصلاح به موجب مصوبه مورخ ۱۳۴۴/۳/۱۹ هیئت وزیران در آن صورت گرفته است. در مصوبه مزبور، بهای فروش هرفراورده نفتی به چند مورد تقسیم شده بود، مالیات مستقیم، عوارض شهرداری، عوارض مستمندان، عوارض به نفع سازمان شاهنشاهی سابق، اضافه بها و بهای ویژه شرکت نفت. از موارد مزبور،تنها مورد اول به درآمدهای عمومی واریز می‌شد. از سال فوق تا به حال بهای فراورده‌های نفتی (به ویژه بنزین) چندین برابر شده، در حالی که مبلغی که از فروش هرلیتر به خزانه واریز می‌شود در همان حد قانون اولیه ثابت باقی مانده است. برای مثال،در زمان تصویب قانون مزبور، قیمت فروش هر لیتر بنزین معمولی ۶ ریال بوده است که از آن ۲ ریال به عنوان مالیات غیرمستقیم به خزانه واریز می‌شده است. هم‌اکنون، قیمت بنزین به لیتری ۵۰ ریال افزایش یافته، ولی هنوز همان لیتری ۲ ریال واریز می‌گردد. مابه‌التفاوت حاصل کلاً عاید شرکت ملی نفت ایران شده است.

پرداخت مالیات مواد الکلی، برای نخستین بار در سال ۱۳۲۷ هجری قمری مرسوم گشت. در آغاز، مالیات مزبور، شامل نوشابه‌های الکلی نیز می‌گردید، ولی اکنون فقط فراورده‌های الکلی صنعتی و طبی را در برمی‌گیرد.

مالیات نوشابه‌های غیرالکلی، در سال ۱۳۳۹، به موجب ماده ۳۸ قانون بودجه کل کشور برقرار شد که درآمد حاصل از آن در حساب مخصوص مسلولین در خزانه متمرکز و به وزارت بهداری

پرداخت می‌گردید. در سال ۱۳۵۲، به موجب تبصره ۴۲ قانون بودجه، قانون فوق لغو و مالیات بر نوشابه‌های غیرالکلی براساس ماده ۴ قانون تأمین اعتبارات عمرانی و عمومی مصوب ۱۳۴۲/۹/۸ ابقا گردید (دریافت ۵۰ دینار از هربطری نوشابه غیرالکلی). به موجب تبصره ۸۵ قانون بودجه سال ۱۳۶۱، قانون فوق نیز ملغی گردید و مالیات نوشابه‌های غیرالکلی براساس اندازه گیری حجم از قرار هر لیتر ۱۴ ریال (هر بطری دست‌کم ۴ ریال) تعیین شد. بالأخره براساس تبصره ۳۰ قانون بودجه سال ۱۳۶۸، نرخ مالیات بر نوشابه‌های غیرالکلی به لیتری ۷۰ ریال (هر بطری دست‌کم ۲۰ ریال) افزایش یافت که اکنون نیز مورد عمل می‌باشد.

مالیات اتومبیل، برای نخستین بار، براساس قانون اخذ مالیات از اتومبیلهای سواری و صفحات گرامافون مصوب ۲۸ اسفند سال ۱۳۴۵ برقرار شد. قانون مزبور در سال ۱۳۵۹، به موجب لایحه قانونی اصلاح قانون اخذ مالیات از اتومبیل سواری و صفحات گرامافون، مصوب ۱۳۵۹/۳/۱ شورای انقلاب، مورد اصلاح قرار گرفت. آخرین مجوز قانون وصول این درآمد ماده ۳ قانون وصول مالیات مقطوع از بعضی کالاها و خدمات می‌باشد.

تحولات مربوط به مالیات صدی پانزده ارزش اتومبیلهای داخلی، مشابه عوارض آسفالت اتومبیلهای وارداتی است و مجوزهای قانونی یکسانی داشته است. آخرین مجوز قانونی وصول این مالیات، ماده ۳ قانون وصول مالیات مقطوع از بعضی کالاها و خدمات می‌باشد.

مالیات برنوار ضبط صوت و تصویر، از سال ۱۳۵۹، به موجب لایحه قانونی اخذ مالیات از نوارهای ضبط صوت و تصویر، مصوب اول خردادماه ۱۳۵۹ شورای انقلاب اخذ می‌گردد. براساس همین لایحه قانونی، نوارهای مزبور جزو اموال دولت به شمار می‌آید و جریمه قاچاق برای آن تعیین شده است.

ردیف درآمدی مالیات برفروش سیگار، از سال ۱۳۶۰، به‌موجب لایحه قانونی افزایش قیمت انواع سیگارهای تولیدی توسط شرکت دخانیات ایران، مصوب ۱۳۵۹/۳/۱ شورای انقلاب، در بودجه عمومی منظور شد. پس از آن، لایحه مزبور، به ترتیب، براساس تبصره ۷ قانون بودجه سال ۱۳۶۰، تبصره ۸۹ قانون بودجه سال ۱۳۶۲، تبصره ۵۵ قانون بودجه سال ۱۳۶۳، تبصره ۵۷ قانون بودجه سال ۱۳۶۴ و ماده (۹) قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد

معین، مورد اصلاح قرار گرفت.

مجوز قانونی اخذ مالیات نقل و انتقالات اتومبیل مربوط به ماده (۷) لایحه قانونی اصلاح بعضی از مواد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۲۵ تیرماه ۱۳۵۹ شورای انقلاب می‌گردد که براساس ماده یک قانون وصول مالیات از اتومبیلهای غیرسواری و اصلاح بعضی از مواد قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحیه‌های بعدی مصوب ۱۳۶۳/۱۰/۲۰ مجلس شورای اسلامی و همچنین ماده ۲ قانون وصول مالیات مقطوع از بعضی کالاها و خدمات مورد تکمیل و اصلاح قرار گرفته است.

مالیات غیرمستقیم برفروش خاویار، از سال ۱۳۶۳، به موجب تبصره ۶۲ قانون بودجه سال مزبور در درآمدهای دولت منظور شده است. میزان این مالیات معادل ۱۵ درصد قیمت فروش انواع خاویار بود که در تبصره ۵۶ قانون بودجه سال ۱۳۶۴ به ۲۰ درصد افزایش یافت.

مالیات حق اشتراک تلفنهای خودکار، برای نخستین بار، براساس تبصره ۲۶ قانون بودجه سال ۱۳۳۸ برقرار شد که به موجب تبصره ۲۲ قانون متمم بودجه سال ۱۳۴۶، تبصره ۸۴ قانون بودجه سال ۱۳۶۱، تبصره ۴۷ قانون بودجه سال ۱۳۶۸ و ماده ۲ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین، تغییراتی در آن صورت گرفت.

عوارض گذرنامه خروج از کشور، از سال ۱۳۷۲ در قسمت درآمدهای متفرقه (بخش پنجم درآمدها) منظور می‌شد که از سال ۱۳۷۲ به درآمدهای مالیاتی منتقل شده است.

سهم مالیات برمصرف و فروش در کل درآمدهای مالیاتی، در سال ۱۳۵۰ حدود ۱۷ درصد بوده که تا سال ۱۳۵۶ به تدریج به کمتر از ۱۰ درصد کاهش یافته است. در سالهای پس از انقلاب اسلامی، سهم مزبور دوباره روندی صعودی یافت، به طوری که در سال ۱۳۶۶ به ۲۱ درصد رسید. از سال ۱۳۶۸، به دلیل عدم تحقق چشمگیر پاره‌ای از اقلام، به خصوص مالیات برفروش سیگار، بار دیگر روند سهم مالیات بر مصرف و فروش در کل درآمدهای مالیاتی نزولی شد، به طوری که در سال ۱۳۷۴ به ۵/۷ درصد رسید. در بین اقلام متعدد این مالیات، حق اشتراک تلفنهای خودکار در سال ۱۳۷۴ بیشترین سهم را داشته که بعد از آن، به ترتیب، مالیات نوشابه‌های غیرالکلی، مالیات فراورده‌های نفتی و مالیات اتومبیل قرار داشته است.

جدول ۱۵. مقایسه بین‌المللی مالیات بر مصرف و فروش، ۱۹۹۰

نام کشور	نسبت مالیات برمصرف‌وفروش به کل درآمدهای مالیاتی (درصد)	نسبت مالیات برمصرف‌وفروش به مالیات غیرمستقیم (درصد)	نسبت مالیات برمصرف‌وفروش به‌محصول ناخالص‌داخلی (درصد)
آرژانتین	۴۶/۲	۶۶/۲	۲/۸
برزیل	۴۵/۹	۹۲/۰	۵/۴
مصر	۲۳/۸	۴۵/۹	۳/۷
هند	۴۴/۳	۵۵/۲	۵/۰
اندونزی	۲۵/۱	۷۸/۸	۴/۶
کویت	۱۶/۵	۲۳/۱	۰/۳
کره جنوبی	۴۲/۱	۸۱/۰	۶/۲
مالزی	۲۹/۴	۵۳/۹	۶/۰
مکزیک	۷۱/۱	۹۲/۵	۱۰/۵
مراکش	۵۴/۳	۷۸/۴	۱۰/۵
پاکستان	۴۴/۳	۵۱/۶	۵/۴
سریلانکا	۵۱/۶	۶۴/۰	۸/۶
تایلند	۴۷/۲	۶۹/۵	۸/۸
ترکیه	۳۹/۶	۸۷/۲	۶/۱
ونزوئلا	۴/۶	۲۹/۵	۰/۸
ایران	۷/۹	۲۲/۳	۰/۳
استرالیا	۲۲/۸	۸۶/۲	۵/۵
هلند	۳۸/۰	۱۰۰/۰	۱۰/۷
آلمان	۶۳/۹	۱۰۰/۰	۸/۵
سوئد	۵۱/۳	۹۸/۳	۱۲/۸
آمریکا	۷/۲	۷۳/۰	۰/۸
انگلستان	۳۸/۷	۹۹/۸	۱۰/۷۰

مأخذ: IMF, 1993.

جدول ۱۶. مالیات بر مصرف و فروش (۱۳۵۰-۱۳۷۵)

سال	میلیون ریال															سهم (درصد)	
	فرآورده نفتی	فرآورده الکلی	نوشابه غیر-الکلی	اتومبیل	۱۵٪ ارزش اتومبیل داخلی	نوارهای ضبط صوت وتصویر	فروش سیگار	نقل و انتقالات اتومبیل	حق اشتراک تلفنهای خودکار	فروش خاویار	حق تمبر	عوارض خروج ازکشور	نقل و انتقال شناورها	متفرقه	جمع	نسبت به درآمدهای مالیاتی	نسبت به مالیات غیرمستقیم
۱۳۵۰	۹۵۳۶	۱۵۱۰	۱۴۵	۹۰۶	۶۵۲	۳۲	-	-	-	-	-	-	-	۸۵۴	۱۳۶۴۵	۱۶/۶	۲۷/۳
۱۳۵۱	۱۰۱۵۸	۱۷۴۵	۱۸۸	۱۱۳۶	۹۱۶	۵۶	-	-	-	-	-	-	-	۱۰۹۱	۱۵۲۹۰	۱۴/۸	۲۴/۹
۱۳۵۲	۱۲۳۹۹	۲۱۲۱	۲۸۸	۱۱۰۴	۱۲۶۰	۴۶	-	-	۳۱	-	-	-	-	۳۲۳	۱۷۵۷۲	۱۳/۴	۲۲/۴
۱۳۵۳	۱۵۰۱۷	۲۳۲۹	۳۸۶	۱۶۹۶	۲۰۳۱	۲۵	-	-	۳۶	-	-	-	-	۳۹۹	۲۲۰۱۹	۱۴/۰	۲۵/۸
۱۳۵۴	۱۷۷۳۶	۲۵۷۰	۴۶۵	۱۹۹۴	۳۰۹۸	۶	-	-	۳۴	-	-	-	-	۳۲۰	۲۶۳۳۳	۹/۷	۲۲/۱
۱۳۵۵	۲۱۶۷۰	۳۱۰۰	۷۳۱	۲۳۱۶	۴۱۱۲	۲	-	-	۵۷	-	-	-	-	۵۰۰	۳۲۴۸۸	۹/۵	۲۰/۹
۱۳۵۶	۳۲۰۰۹	۳۱۸۳	۱۰۳۴	۲۷۹۰	۴۳۴۱	۳	-	-	۸۱	-	-	-	-	۵۱۰	۴۴۰۵۱	۹/۹	۲۰/۶
۱۳۵۷	۴۲۸۷۹	۱۹۳۱	۹۰۹	۲۶۷۱	۳۸۱۶	-	-	-	۱۱۱	-	-	-	-	۳۳۹	۵۲۶۶۶	۱۱/۳	۲۶/۸
۱۳۵۸	۳۳۱۷۲	۲۳۹	۱۰۳۱	۱۸۸۵	۲۲۷۶	۲	-	-	۳۷	-	-	-	-	۶۴۵	۳۹۲۹۷	۱۰/۷	۲۷/۹
۱۳۵۹	۲۸۵۷۷	۱۳۴	۱۰۵۵	۶۹۱۹	۳۵۸۶	۶۳۴	۷۹۰۰	۶۴۸	۳۸	-	-	-	-	۴۵۳	۳۹۹۶۴	۱۴/۶	۲۳/۶
۱۳۶۰	۲۵۰۷۱	۱۹۹	۱۲۵۸	۷۱۲۶	۳۳۲۳	۳۲۲	۱۶۰۰۰	۸۳۳۶	۲۰۷	-	-	-	-	۵۳۲	۶۲۴۸۴	۱۱/۳	۲۶/۸
۱۳۶۱	۲۷۳۳۲	۲۹۲	۷۲۱۳	۸۳۷۹	۵۲۳۱	۲۹۲	۳۱۷۱۸	۹۲۰۲	۷۰۶	-	-	-	-	۶۶۰	۱۰۰۹۲۵	۱۶/۴	۳۱/۶
۱۳۶۲	۲۵۲۰۶	۳۴۵	۱۰۰۰۴	۱۱۴۱۴	۶۷۳۷	۳۶۲	۳۳۴۰۰	۱۳۷۸۱	۴۲۴۶	-	-	-	-	۷۵۹	۱۱۸۲۵۴	۱۴/۸	۲۵/۴
۱۳۶۳	۴۳۵۱۵	۶۶۳	۹۷۱۸	۱۱۴۶۵	۷۹۲۳	۷۶۵	۵۳۱۰۰	۱۳۱۴۹	۵۱۷۴	۵۰۰	-	-	-	۲۳۳۲	۱۴۸۳۰۴	۱۶/۱	۲۸/۷
۱۳۶۴	۵۵۷۲۳	۷۳۸	۱۱۱۸۱	۸۱۱۱	۱۴۵۸۹	۶۲۷	۱۱۹۲۰۰	۱۱۲۳۳	۷۳۵۱	۵۰۲	-	-	-	۹۲۶	۲۳۰۲۸۱	۲۰/۵	۳۸/۷
۱۳۶۵	۳۸۹۶۹	۸۶۷	۸۵۶۷	۴۰۹۳	۱۳۳۴۸	۶۲۸	۱۳۵۶۰۰	۱۳۵۲۷	۳۳۴۸	۷۰۰	-	-	-	۳۶۲	۲۲۰۰۰۹	۲۱/۲	۴۸/۲
۱۳۶۶	۴۸۲۲۰	۳۷۱	۱۹۹۴۸	۵۳۳۱	۹۷۰۴	۲۰۴	۱۰۹۰۰۰	۱۷۶۲۱	۵۳۱۱	۵۷۸	-	-	-	۲۶۵	۲۱۶۶۶۳	۲۰/۸	۵۰/۶
۱۳۶۷	۳۴۶۸۸	۱۲۶۲	۲۹۱۲۳	۶۳۴۴	۸۳۰۰	۹۷	۹۲۸۰۰	۱۲۲۲۳	۸۷۲۴	۳۴۰	-	-	-	۷۴۱	۱۹۳۷۴۲	۱۹/۵	۵۵/۲
۱۳۶۸	۳۹۲۹۹	۱۵۳۸	۲۹۱۸۰	۵۳۹۷	۷۲۱۱	۲۶	۷۱۳۴۰	۱۰۸۷۷	۱۲۵۳۹	۱۰۰۳	-	-	-	-	۱۷۸۳۲۰	۱۴/۲	۲۹/۸
۱۳۶۹	۵۳۶۸۷	۲۸۹۱	۳۶۰۱۷	۱۶۶۷۶	۲۰۱۹۷	۹۰	۱۱۹۶۷۰	۱۰۵۵۸	۸۰۸۳	۹۰۱	-	-	-	۲۷۹	۲۶۹۰۳۹	۱۵/۰	۳۰/۸
۱۳۷۰	۳۳۲۶۶	۳۶۰۹	۴۱۳۹۱	۶۷۵۹۱	۶۰۲۰۰	۱۷۸۷	۱۲۲۳۳۷	۱۳۵۶۴	۱۳۷۱۷	۱۳۸۵	۴۵۶۷۸	-	-	۶۷۵	۴۱۷۲۹۰	۱۴/۵	۲۸/۳
۱۳۷۱	۳۹۵۳۱	۳۳۲۶	۳۸۷۳۸	۱۲۸۲۱۷	۱۲۹۵۲۳	۲۳۱۱	۷۶۱۳۲	۱۷۳۷۸	۱۹۶۰۳	۲۶۰۰	۶۹۳۲۴	-	-	۱۰۶۸	۵۳۸۸۷۲	۱۳/۷	۲۷/۶
۱۳۷۲	۶۰۸۳۰	۲۸۹۴	۳۹۱۶۲	۵۷۳۹۱	-	۱۴۰۰	۳۶۰۷۹	۱۹۳۶۴	۵۰۰۰۰	۹۶۳	-	۳۳۳۷۹	-	۷۵۴	۳۲۲۲۲۶	۶/۹	۱۵/۵
۱۳۷۳	۷۰۵۶۴	۳۳۲۴	۵۳۳۳۷	۵۲۸۳۳	-	۱۰۸۲	۳۶۳۷۸	۲۱۳۹۲	۵۸۲۳۸	۶۳۵۲	-	۳۵۹۰۷	-	۱۸۰۸	۳۵۲۳۱۴	۵/۳	۱۲/۷
۱۳۷۴	۶۰۲۵۰	۲۲۸۱	۷۳۱۱۳	۵۹۶۳۰	-	۱۳۱	۳۷۶۰۰	۲۰۸۹۳	۸۶۴۵۶	۱۲۲۶۷	-	۵۸۵۳۰	-	۱۹۹۸	۴۱۳۳۳۹	۴/۱	۹/۳
۱۳۷۵	۶۵۹۳۳	۶۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	-	۲۰۰۰	۱۰۱۲۳۳	۴۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	۲۵۸۳۴	-	۶۰۰۰۰	۲۰۰۰	۳۰۰۰	۶۳۶۰۰۰	۳/۴	۵/۳

مآخذ: قوانین مالیاتی کل کشور (۱۳۵۰-۱۳۷۴) و لایحه بودجه سال ۱۳۷۵.

بخش پنجم - نتیجه گیری و پیشنهادها

۱. نتایج بررسیهای عمل آمده نشان می‌دهد که از ظرفیت موجود مالیاتی کشور استفاده مطلوبی به عمل نیامده است. اگرچه حجم مالیاتهای وصول شده، خاصه در سالهای اخیر رشد چشمگیری داشته است، لکن میزان نسبی آن (که معمولاً با شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به محصول ناخالص داخلی اندازه گیری می‌شود) نه تنها تحول عمده‌ای نیافته، بلکه روند گذشته آن نزولی بوده است. یکی از دلایل عمده پایین بودن نسبت مالیاتی در ایران، وجود سطح وسیع معافیتهای مالیاتی است. این معافیتها هم در مورد مالیاتهای مستقیم (مالیات بردرآمد افراد و شرکتها) و هم در مورد مالیاتهای غیرمستقیم(مالیات برواردات) قابل مشاهده است. اگرچه در برنامه‌های اول و دوم توسعه تأکیدهای فراوانی نسبت به حذف این‌گونه معافیتها به عمل آمده است، لکن تاکنون به هیچ‌گونه اقدام جدی در این زمینه منجر نگردیده است.

روش منطقی برای تعیین این معافیتها این است که در کشورهای در حال توسعه اختلاف سطح معافیتها نسبت به درآمد سرانه بیشتر از کشورهای پیشرفته صنعتی باشد، زیرا کشورهای در حال توسعه از نظام اجرایی ضعیفتری برخوردار هستند. در برخی موارد نیز از معافیتهای مالیاتی به منظور ایجاد انگیزه در بخشهای اقتصادی، به ویژه بخش صنعت، استفاده می‌شود. در این زمینه باید توجه داشت که استفاده از معافیتها نمی‌تواند جبران نبود انگیزه لازم برای سرمایه گذاری را بنماید و جایگزین آن شود. البته اگر طراحی آن به درستی انجام گیرد، می‌تواند در جذب سرمایه‌های داخلی و هدایت آن در جهت هدفهای مورد نظر مؤثر باشد. در مورد معافیتهای مربوط به سود بازرگانی نیز حذف کامل آن ضرورت تام دارد. در موارد ضروری، می‌توان از محل اعتبارات بودجه عمومی مبالغی را برای جبران آن در نظر گرفت.

یکی دیگر از دلایل پایین بودن کوشش مالیاتی در کشور، مشکلات مربوط به مدیریت نظام مالیاتی و مسائل اداری و تشکیلاتی وصول درآمدهای مالیاتی است. البته از سال ۱۳۶۸، اقداماتی در جهت اختصاص منابع مالی برای تأمین نیازهای تجهیزاتی و پرسنلی نظام مالیاتی به عمل آمده که تا حدودی (دست‌کم در تثبیت وضعیت موجود) مؤثر بوده است. موفقیت کامل در این زمینه، محتاج تلاش بیشتری در زمینه تدوین روشهای جدید تشخیص و وصول درآمدهای

مالیاتی است.

اتکا به روشها و اقلام سنتی مالیاتی نیز یکی دیگر از دلایل پایین بودن نسبت مالیاتی در کشور است. همان‌طور که در قسمت قبل اشاره شد، پاره‌ای از قوانین مالیاتی مربوط به سالهای پیش می‌گردد و با روندها و شاخصهای فعلی هیچ‌گونه تناسبی ندارد. در اقلام مالیاتی نیز سالهاست که هیچ‌گونه تحولی ایجاد نشده است (به ویژه در مورد مالیاتهای مستقیم). در این موارد، اصلاح قوانین موجود و تدوین قوانین جدید همراه با استفاده از مالیاتهای بردرآمد جدیدی، از قبیل مالیات برخالص ثروت یا مالیات برافزایش ارزش سرمایه و همچنین کاربرد مالیات عمومی فروش یا مالیات برارزش افزوده می‌تواند مؤثر باشد.

۲. به طوری که در بخش سوم این بررسی اشاره گردید، درآمدهای مالیاتی در ایران نسبت به تغییرات درآمدی انعطاف کافی را نداشته و کشش درآمدهای مالیاتی نسبت به محصول ناخالص داخلی کمتراز یک می‌باشد. با توجه به اینکه معمولاً هزینه‌های دولتی رشدی سریعتر از درآمد ملی دارند، داشتن یک نظام با کشش مالیاتی از اهمیت خاصی برخوردار است. نظامی که در آن درآمدهای مالیاتی سریعتر از درآمد ملی افزایش یابد، بدون اینکه نیاز به وضع قوانین جدید مالیاتی باشد. پاره‌ای از ویژگیهای چنین نظامی را در زیر برمی‌شماریم.

- اخذ مالیات از بخشهای اقتصادی که از رشد بالاتری برخوردار هستند.
- تأکید براخذ مالیات از درآمد و سود.
- اخذ مالیات از آن دسته از کالاهای مصرفی که از کشش درآمدی و تقاضایی بالاتری برخوردار است.
- وضع نرخهای مالیاتی براساس ارزش کالا (ونه براساس حجم آن).

۳. تأخیر در گردآوری مالیات درکشور، یکی از عوامل مهم کاهش رقم واقعی درآمدهای مالیاتی (به قیمتهای ثابت) بوده است. این پدیده، به ویژه در مورد مالیات مشاغل و مالیات شرکتهای دولتی قابل ملاحظه می‌باشد. در این زمینه باید سیاستهایی اتخاذ گردد تا تأخیر زمان قانونی برای گردآوری مالیاتها را به حد مطلوبی کاهش دهد و تأخیر غیرقانونی در پرداخت مالیاتها را تا حد امکان به صفر نزدیک نماید. تأخیر غیرقانونی در پرداخت مالیاتها را می‌توان با برقراری جرایم سنگین و با افزایش نرخ مالیاتها براساس تغییر سطح قیمتها از میان برد. البته تجربه بسیاری

از کشورها بیانگر این مطلب است که برقراری جرایم به تنهایی برای این منظور کافی نیست، زیرا جریمه‌ای که با نرخهای تورم پایین قابل توجه به نظر می‌رسد، ممکن است در وضعیت تورمی شدید اصولاً غیرقابل وصول گردد.

۴. یکی از نکات اساسی در بحث درآمدهای مالیاتی، حمایت از نظام مالیاتی در مقابل افزایش قیمتهاست. براثر افزایش قیمتها، مالیات‌دهندگانی که به سبب درآمد کم خود قبلاً از پرداخت مالیات معاف بودند، مشمول مالیات می‌شوند و مالیات‌دهندگان دیگر مشمول نرخهای بالاتر مالیاتی می‌گردند، و اگر فشارهای تورمی ادامه یابد و دولت اقدام خاصی در زمینه اصلاح روند به عمل نیاورد، افزایش درآمدهای رسمی موجب افزایش درآمدهای مالیاتی به نحوی می‌شود که از دیدگاه عدالت مالیاتی و تخصیص بهینه منابع قابل توجیه نیست. در کشورهای مختلف از روشهای متفاوتی در این گونه موارد استفاده می‌شود. در برخی کشورها، تعدیل کامل را به‌طور سالانه انجام می‌دهند. در برخی دیگر، فقط وقتی نرخ تورم در هر سال از سطح خاصی فراتر رفت، متوسل به تعدیل می‌شوند. بالأخره در بعضی کشورها، زمانی که افزایش تجمعی شاخص قیمتها به سطح خاصی رسید، سیاستهای تعدیل را اجرا می‌نمایند. از حالات فوق، فقط مورد اول است که در آن ساختار اولیه نظام مالیاتی حفظ می‌گردد، اگرچه زمانی که نرخ تورم به سطوح بسیار بالایی رسید، تفاوت بین روشهای یاد شده از میان خواهد رفت.

روشهای خاصی را که برای تعدیل درآمدهای مالیاتی در مقابل تورم می‌توان به کار برد، به چهار دسته زیر می‌توان تقسیم نمود:

- کاهش نرخهای مالیاتی به نسبت مساوی به منظور حذف درآمدهای مالیاتی اضافه شده به واسطه تورم.
- اعطای معافیت مالیاتی به آن قسمت از درآمد افراد که ناشی از افزایش قیمتهاست.
- تعدیل درآمد ناخالص به نسبت افزایش قیمتها.
- کاربرد شاخص قیمتها در تمام ساختار مالیاتی، به نحوی که همه گروههای درآمدی مشخص شده در جدولهای مالیاتی ومیزان معافیتهای سالانه به میزان نرخ تورم افزایش یابند.

درایران، تعدیل نظام مالیاتی در مقابل افزایش قیمتها متداول نبوده و اصلاحات انجام شده در نظام نیز عمدتاً موردی است و به منظورهای خاص انجام گرفته است.

منابع

پیرنیا، حسین (۱۳۴۸). *مالیه عمومی، مالیاتها و بودجه*. تهران: ابن‌سینا.

زندحقیقی، منوچهر. *مالیه عمومی، بودجه و خزانه*. تهران: آذر.

شاپوریان، عنایت‌الله (۱۳۵۰). *بیست و پنج سده مالیات*.

صراف، فریدون. *بودجه‌نویسی دولتی و نظام بودجه‌ای ایران*.

کردبچه، محمد(۱۳۶۴). *نسبت مالیاتی، ظرفیت مالیاتی و کوشش مالیاتی*. سازمان برنامه و بودجه.

کردبچه، محمد؛ طلائی،محسن(۱۳۶۳). *تورم، تأخیر در جمع‌آوری و ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی*. سازمان برنامه و بودجه.

Bird, R.M. & Oldman O. *Reading On Taxation in Developing Countries.* Third Edition. John Hopkins University Press.

Chelliah, R.J. (1971). *Trends in Taxation in Developing Countries.*IMF.

Goode, R. (1984). *Government Finance in developing Countries.* The Brookigs Institution.

International Monetary Fund (1993). *Government Finance Statistics.*

Lent, G.E.; Casanegra, M.; and Guerard, M. *Administrative Aspects of Value-Added Taxes.*

Tait, A.; Gratz L.M.; and Eichengreen, B.J. *International Comparison of Taxation for Selected Developing Countries.*

Tanzi V.(1976a). *Inflation and The Indexation of Personal Income Taxes in Theory and Practice.*

Tanzi V.(1976b). *Inflation, Real Tax Revenue, and The Case for Inflationary Finance:* Theory and Application to Argentina. IMF Staff Papers.