

پراکندگی قوانین مالیاتی

کد موضوعی: ۲۲۰

شماره مسلسل: ۱۲۶۴۹

آبان ماه ۱۳۹۱

به نام خدا

فهرست مطالب

۱	چکیده	۱
۲	مقدمه	۲
۵	۱. بررسی قوانین مالیاتی	۵
۵	۱-۱. قانون مالیات‌های مستقیم	۵
۷	۱-۲. قانون مالیات‌های غیرمستقیم	۷
۸	۲. احکام مالیاتی در برنامه‌های توسعه	۸
۹	۲-۱. برنامه اول توسعه	۹
۱۰	۲-۲. برنامه دوم توسعه	۱۰
۱۱	۲-۳. برنامه سوم توسعه	۱۱
۱۳	۲-۴. برنامه چهارم توسعه	۱۳
۱۴	۲-۵. برنامه پنجم توسعه	۱۴
۱۷	۳. سایر قوانین دارای احکام مالیاتی	۱۷
۱۹	۳-۱. قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت	۱۹
۱۹	۳-۲. قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به منظور تسهیل اجرای سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم	۱۹
۲۰	۳-۳. قانون هدفمند کردن یارانه‌ها	۲۰
۲۰	۳-۴. قانون محاسبات عمومی کشور	۲۰
۲۰	۳-۵. قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم	۲۰
۲۱	۳-۶. قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور	۲۱
۲۴	۴. آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی	۲۴

- ۴-۱. رأی شماره ۵۳ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری درخصوص ابطال بخشنامه شماره ۷۱۱۰ مورخ ۱۳۸۶/۲/۳ سازمان امور مالیاتی کشور شماره هـ/۸۶/۳۹۱..... ۲۵
- ۴-۲. رأی شماره ۱۹۱ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری درخصوص ابطال بخشنامه شماره ۱۱۰۸۳ مورخ ۱۳۸۶/۴/۳۱ اداره کل مالیاتی اصفهان شماره هـ/۸۶/۳۹۸..... ۲۶
- ۴-۳. رأی شماره ۷۳۶ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری درخصوص ابطال بخشنامه شماره ۱۸۸۷۱ مورخ ۱۳۸۴/۱۰/۲۶ سازمان امور مالیاتی کشور شماره هـ/۸۵/۵۹..... ۲۶
۵. عوامل پراکندگی و تورم قوانین ۲۷
- ۵-۱. عدم تنقیح قوانین..... ۲۷
- ۵-۲. نقایص ماهوی قوانین..... ۲۸
- ۵-۳. نقایص فنی قوانین..... ۲۸
- جمع‌بندی و نتیجه‌گیری..... ۲۹
- پیوست ۳۰
- منابع و مأخذ..... ۳۸



پراکندگی قوانین مالیاتی

چکیده

پیچیدگی، ابهام، پراکندگی و تغییرات قوانین و مقررات از جمله موضوعاتی است که هزینه فعالیت اقتصادی را در کشور افزایش می‌دهد و ضرورت دارد در هر زمینه تنقیح و ساده‌سازی قوانین و مقررات در دستور کار قرار گیرد. این امر، هم به نفع مجری قانون است و هم به نفع صاحبان کسب‌وکار.

یکی از حیطه‌های تقنینی که در ارتباط مستقیم با: ۱. منافع صاحبان کسب‌وکار و ۲. درآمدهای عمومی دولت می‌باشد حیطه قوانین و مقررات مالیاتی است.

مطابق نظریه، هرچه قانون مالیاتی ساده‌تر باشد و نیاز کمتری به بخشنامه و آیین‌نامه داشته باشد و هرچه پراکندگی قوانین مالیاتی و اصلاحات آن کمتر باشد، نظام قانونی هزینه مبادلاتی کمتری را بر فعالان اقتصادی تحمیل می‌کند و کار سازمان امور مالیاتی را در مالیات‌ستانی تسهیل می‌کند.

هدف از این گزارش ارزیابی وضعیت قانونگذاری و مقرراتگذاری در نظام مالیاتی کشور است. در این راستا به دو سؤال اساسی پاسخ داده می‌شود:

۱. فراوانی اصلاح قوانین مالیاتی چگونه است؟

۲. پراکندگی قانونگذاری در زمینه مالیات‌ستانی چه وضعی دارد؟

نتایج مطالعه نشان می‌دهد که اولاً قوانین مالیاتی (اعم از قانون مالیات‌های مستقیم و قوانین ناظر بر مالیات‌های غیرمستقیم) طی سالیان گذشته به کرات تغییر پیدا کرده است؛ ثانیاً اصلاحات قانونی منحصر به اصلاح قوانین مالیاتی نبوده است و قوانین مختلف کشور (شامل برنامه‌های توسعه، قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به منظور تسهیل اجرای سیاست‌های کلی اصل چهارم قانون اساسی، قانون هدفمندی یارانه‌ها، قانون محاسبات عمومی کشور، قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل چهارم قانون اساسی و قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور) متعرض قوانین مالیاتی گردیده‌اند؛ ثالثاً همپوشانی قوانین رفع نگریده و تنقیح نشده است؛ رابعاً انبوهی از بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های اجرایی جهت مالیات‌ستانی تنظیم گردیده است که بعضاً با قوانین بالادستی نیز در تعارض است و

مکانیسمی هم برای ارزیابی سازگاری آن با قوانین مادر وجود ندارد. پیشنهاد حداقلی این گزارش این است که هر اصلاح قانونی در نظام مالیاتی باید در قالب قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده وضع شود. هیچ قانونی اعم از قوانین برنامه و قوانین مالی و... نباید متعرض قوانین مالیاتی شوند و اگر اصلاحی در نظام مالیاتی ضرورت دارد باید در قالب اصلاح قوانین مالیاتی دنبال شود. ضمن اینکه در هر اصلاح قانونی باید همزمان مواد ناسازگار قانونی مشخص و حذف گردد.

مقدمه

قرن‌ها پیش، یکی از دانشمندان علم مالیه جهت رعایت سرمایه‌گذاران و مالیات‌دهندگان و همچنین وصول آسان و به‌موقع مالیات با هزینه کمتر چهار اصل را پیشنهاد کرد که یکی از آنها اصل ثبات در قوانین و مقررات مالیاتی بود. براساس این اصل، سرمایه‌گذار در بدو تصمیم‌گیری برای سرمایه‌گذاری به این موضوع فکر می‌کند که بازدهی سرمایه‌گذاری او چقدر است، اصل سرمایه در چند سال بازیافت می‌شود، سود خالص سرمایه‌گذاری پس از کسر مالیات چگونه است. سرمایه‌گذار پس از بررسی‌های اولیه اقدام به سرمایه‌گذاری می‌نماید. حال اگر در مدت کوتاهی پس از سرمایه‌گذاری نرخ مالیات افزایش یابد و یا تسهیلات، تخفیفات و معافیت‌های مالیاتی کمتر شود بدیهی است به‌علت کاهش سود خالص پس از کسر مالیات برنامه‌ریزی‌های او جهت بازدهی سرمایه عملی نخواهد شد و اگر این تغییرات ادامه یابد، سرمایه‌گذار از تصمیم به سرمایه‌گذاری یا سرمایه‌گذاری مجدد منصرف می‌شود و در نهایت ممکن است این امر از عوامل بازدارنده پیشرفت اقتصادی در کشور به‌خصوص در صنعت گردد.

براساس مطالعه بانک جهانی (۲۰۰۵) در مورد موانع سرمایه‌گذاری از نظر صاحبان کسب‌وکار معلوم شد که ۸۲ درصد از صاحبان بنگاه‌ها «عدم اطمینان نسبت به سیاست‌ها» را مهمترین مانع در ایجاد فضای مطلوب کسب‌وکار عنوان کرده‌اند. پس از آن ۷۹ درصد مالکان، «بی‌ثباتی اقتصادی کلان» را به‌عنوان مانع مهم کسب‌وکار ارزیابی کرده‌اند. عدم تناسب «نرخ‌های مالیاتی» از سوی ۷۵ درصد صاحبان مشاغل، به‌عنوان مهمترین چالش مطرح شده است. آمارهای بانک جهانی حاکی از آن است که ۶۲ درصد بنگاه‌ها نیز بر کاستی‌ها و نقایص موجود در «قوانین و مقررات مالیاتی» تأکید داشته‌اند.^۱ (World Bank, 2005)

1. World Bank, 2005, "A Better Investment Climate for Everyone".



جدول ۱. موانع کسب و کار در ۳۰ هزار بنگاه در کشورهای در حال توسعه

(ارقام به درصد)

ردیف	نوع مانع	درجه اهمیت عامل
۱	عدم اطمینان نسبت به سیاست‌ها	۸۲
۲	بی‌ثباتی اقتصاد کلان	۷۹
۳	نرخ مالیات	۷۵
۴	فساد	۷۲
۵	هزینه و سهولت دسترسی به منابع مالی	۷۰
۶	گسترده‌گی جرائم اجتماعی	۶۳
۷	مقررات مالیاتی	۶۲
۸	مهارت نیروی انسانی	۶۱
۹	نظام حقوقی و قضایی	۶۱
۱۰	برق	۵۷
۱۱	مقررات نیروی کار	۵۶
۱۲	حمل و نقل	۴۷
۱۳	دسترسی به زمین	۴۰
۱۴	مخابرات	۴۰

Source: World Bank, 2005, "A Better Investment Climate for Everyone", P.5.

همان‌طور که در جدول ۱ ملاحظه می‌شود ۳۰ هزار بنگاه حاضر در فعالیت‌های سرمایه‌گذاری، نامشخص بودن راهبردها و سیاست‌های کشور، بازدارنده بودن نرخ‌های مالیاتی و دست‌وپاگیر بودن قوانین و مقررات مالیاتی را از مهمترین دغدغه‌های خود قلمداد کرده‌اند.

یکی از پیامدهای نظام قانونی پیچیده و پراکنده مالیاتی افزایش شکاف مالیاتی است. اندازه شکاف مالیاتی هر کشور به‌عنوان معیار مهمی در اثربخشی دستگاه مالیاتی شناخته می‌شود. شکاف مالیاتی عبارت است از: تفاوت بین مالیات وصول شده و آنچه طبق قانون باید وصول گردد. ساده‌سازی نظام مالیاتی از یکسو درک نظام مالیاتی را برای مؤدیان ساده می‌کند و از سوی دیگر کار نظام سازمان امور مالیاتی در جمع‌آوری مالیات را تسهیل می‌کند و بدین طریق باعث کاهش شکاف مالیاتی می‌گردد.

علاوه بر این، ساده‌سازی نظام مالیاتی و قوانین مرتبط با آن می‌تواند زمینه‌های سوءاستفاده مأموران فاسد از شرایط مذکور را نیز از بین ببرد. برخی از کشورها با تأسیس سازمان دولتی جدید با کارکنان بهره‌مند از حقوق مکفی و در عین حال برخوردار از اقتدار سیاسی و قضایی لازم برای اخذ مالیات‌ها، مدلی مناسب برای وصول مالیات‌ها ارائه کرده‌اند که پیشرفت‌ها و موفقیت‌های آنها در این زمینه چشمگیر بوده است.

دستگاه مالیاتی باید از دیدگاه مالیات‌دهنده نیز ساده باشد. فرم‌ها و رویه‌ها باید تا حدی ساده باشد که تمکین مالیاتی را تشویق کند. پیچیده کردن قوانین مالیاتی با بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها و احکام سالیانه در قوانین بودجه همگی در پیچیدگی نظام مالیاتی مؤثرند.

در نظام مالیاتی ایران بخشنامه‌ها و احکام متعدد مالیاتی در کنار قانون مالیات‌های مستقیم، بستر فعالیت برخی از دلالتان مالیاتی در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی را فراهم کرده به طوری که ارقام قطعی مالیاتی نسبت به ارقام مندرج در برگ‌های تشخیص بسیار ناچیز شده است. بسیاری از بخشنامه‌ها، آرای شورای عالی مالیاتی یا نظریات دفتر فنی با شکایات اشخاص (حقیقی و حقوقی) در دیوان عدالت اداری باطل اعلام شده‌اند. به عبارت دیگر بخشنامه‌ای که در یک دوره زمانی مبنای عمل مؤدیان و ممیزان بوده، برخلاف قانون تشخیص داده شده و ابطال شده است.

با این اوصاف، هدف از تنظیم این گزارش مطالعه میزان پراکندگی و تغییرات قوانین ناظر بر نظام مالیات‌ستانی است. در این چارچوب گزارش حاضر در پنج بخش تنظیم گردیده است. پس از مقدمه تغییرات قوانین مالیاتی کشور شامل مالیات‌های مستقیم و مالیات غیرمستقیم بررسی می‌شود. قانون مالیات‌های مستقیم طی چهار دهه گذشته مرور می‌شود. ویژگی برجسته این دوران چندین بار تغییر و اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم است ولی از آن مهمتر تعرض سایر قوانین به دامنه شمول قانون مالیات‌های مستقیم است که در قسمت‌های آتی گزارش مورد بحث قرار می‌گیرد. سپس تحولات قوانین مالیات‌های غیرمستقیم مرور می‌شود. نکته مهم در این خصوص تجمیع انواع عوارض و مالیات‌ها در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده و کاهش تنوع قوانین ناظر بر مالیات‌های غیرمستقیم است. با این حال، قانون مالیات بر ارزش‌افزوده نیز از تعرض سایر قوانین مبرا نبوده است.

در قسمت‌های دوم و سوم گزارش به ترتیب برنامه‌های توسعه و سایر قوانین کشور (شامل قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به منظور تسهیل اجرای سیاست‌های کلی اصل چهارم و چهارم قانون اساسی، قانون هدفمندی یارانه‌ها، قانون محاسبات عمومی کشور، قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل چهارم و چهارم قانون اساسی و قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور) از حیث میزان تعرض به قوانین مالیاتی مورد مطالعه قرار می‌گیرد. این قوانین نه تنها از حیث تعرض به قانون مالیات‌های مستقیم یا قانون مالیات بر ارزش‌افزوده حائز اهمیت هستند بلکه از این جهت که خود در معرض اصلاحات بعدی نیز قرار گرفته‌اند اهمیت دارند.

در قسمت چهارم مروری کوتاه به وضعیت بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های مالیاتی می‌شود. در این قسمت علاوه بر اینکه حجم زیاد آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی مورد سؤال قرار می‌گیرد،



تعارض آنها با قوانین مرجع و ابطال نوعی آنها در دیوان عدالت اداری نیز برجسته می‌گردد. در قسمت پنجم بحثی مختصر درخصوص دلایل پیچیده شدن نظام قانونی مالیات می‌شود و در انتها مطالب جمع‌بندی و نتیجه‌گیری می‌شود.

۱. بررسی قوانین مالیاتی

این بخش از گزارش به بررسی تحولات قوانین مالیاتی در سال‌های بعد از انقلاب اختصاص دارد. مالیات‌ها به دو دسته مالیات‌های مستقیم و مالیات‌های غیرمستقیم تقسیم می‌شود که در کل در حدود ۳۰ درصد منابع عمومی دولت را تشکیل می‌دهند. وصول مالیات در کشور در اصل براساس قوانین مالیاتی ناظر بر این دو نوع مالیات صورت می‌پذیرد. هرچه این قوانین از ثبات بیشتری برخوردار باشند علی‌القاعده کیفیت مالیات‌ستانی دولت را تحت‌الشعاع قرار می‌دهند. قوانین مالیاتی در کشور در سال‌های بعد از انقلاب بارها و بارها مورد بازبینی و اصلاح کلی و جزئی قرار گرفته است. در این بخش برخی از اصلاحات و تغییرات صورت گرفته در این قوانین مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۱-۱. قانون مالیات‌های مستقیم

مالیات‌های مستقیم در ایران شامل مالیات بر درآمد، مالیات اشخاص حقوقی و مالیات بر ثروت می‌باشد که سهمی نزدیک به ۶۰ درصد از کل مالیات‌ها را تشکیل می‌دهد.^۱ تدوین قانون مالیات‌ها و اعمال آن از دو نظر مهم می‌باشد، از یکسو نقش مهمی در تأمین منابع مالی دولت دارد و از سوی دیگر در تنظیم امور اقتصادی کشور مؤثر است. بنابراین قوانین مالیاتی نه تنها باید متضمن ایجاد درآمدهایی برای دولت باشند، بلکه باید به نحوی وضع گردند که موجب رشد و توسعه اقتصادی کشور شوند. از اهداف دیگری که قوانین مالیاتی باید آنها را دنبال کنند، تحقق عدالت اجتماعی و توزیع برابر درآمد و ثروت در جامعه می‌باشد.

قانون جامع مالیات‌ها در سال ۱۳۴۵ تصویب گردیده است. این قانون به‌علت وجود اشکالات متعدد در سال‌های پس از انقلاب مورد اصلاح و بازنگری قرار گرفت و در سال ۱۳۶۶ به‌طور کلی قانون دیگری جایگزین قانون قبلی مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۴۵ گردید. این قانون نیز از اصلاحات و تغییرات بعدی در امان نماند. با این وجود علیرغم اصلاحات به‌عمل آمده، قانون مذکور نتوانست از نابسامانی نظام مالیاتی بکاهد. بنابراین در سال ۱۳۷۹ اصلاحیه جدید قانون مالیات‌های

۱. گزارش بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۹۱ کل کشور، مالیات‌ها، مرکز پژوهش‌های مجلس، ۱۳۹۰.

مستقیم با فراخوانی از طرف مجلس، با اتفاق نظر کمیسیون اقتصادی مجلس، کارشناسان مرکز پژوهش‌های مجلس و کارشناسان مستقل و نمایندگان بخش خصوصی و مسئولان مالیاتی کشور، در تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مورد تأیید نمایندگان مجلس قرار گرفت و از ابتدای سال ۱۳۸۱ مبنای وصول مالیات‌های مستقیم قرار گرفت. بعد از این اصلاحیه نیز بارها در احکام برنامه‌های توسعه و همچنین احکام مالیاتی بودجه‌های سالیانه این اصلاحیه نیز مورد اصلاحات بعدی قرار گرفت. جدول ۲ برخی از تغییرات در قوانین ناظر بر مالیات‌های مستقیم را در سال‌های بعد از انقلاب نشان می‌دهد.

جدول ۲. برخی از تغییرات در قوانین ناظر بر مالیات‌های مستقیم

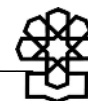
ردیف	نام قانون	تاریخ تصویب	مرجع تصویب
۱	قانون تأدیه و تسویه بدهی مالیاتی	۱۳۵۷/۱۲/۲۹	شورای انقلاب
۲	متمم قانون تأدیه و تسویه بدهی مالیاتی	۱۳۵۸/۴/۲۱	شورای انقلاب اسلامی
۳	قانون اصلاح پاره‌ای از مواد قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۵۹/۳/۳	شورای انقلاب
۴	قانون اصلاح بعضی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم	تیرماه ۱۳۵۹	شورای انقلاب
۵	اصلاح بعضی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۶۰/۸/۷	مجلس شورای اسلامی
۶	اصلاح قسمتی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۶۱/۷/۲۹	مجلس شورای اسلامی
۷	اصلاح ماده (۲۵۵) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۶۲/۳/۲۴	مجلس شورای اسلامی
۸	اصلاح ماده (۱۰۹) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۶۳/۱/۲۹	مجلس شورای اسلامی
۹	نحوه وصول مالیات مشاغل	۱۳۶۳/۱۱/۹	مجلس شورای اسلامی
۱۰	تعدیل مالیات حقوق	۱۳۶۶/۳/۲۶	مجلس شورای اسلامی
۱۱	وصول مالیات مقطوع از بعضی کالا و خدمات	۱۳۶۶/۳/۲۶	مجلس شورای اسلامی
۱۲	قانون مالیات تعاون ملی برای بازسازی	۱۳۶۷/۱۲/۹	مجلس شورای اسلامی
۱۳	قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۶۶/۱۲/۳	مجلس شورای اسلامی
۱۴	اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶	اردیبهشت ۱۳۷۱	مجلس شورای اسلامی
۱۵	اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶	۱۳۸۰/۱۱/۲۷	مجلس شورای اسلامی

مأخذ: لوح حق، مجموعه قوانین و مقررات کشور، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، نسخه بهار ۱۳۸۹.

قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ که به‌عنوان قانونی با اصلاحات اساسی و نو به مردم معرفی شد علاوه بر ابهام و اشکال در اجرا حتی از تعریف ساده تعدادی از واژه‌ها و مفاهیم نیز عاجز است.

برای مثال واژه «درآمد» در این قانون گاه به معنای فروش و گاهی هم به‌عنوان سود ناویژه یا ویژه تعریف شده است.

درآمد مشمول مالیات که در کلیه فصول و منابع مالیاتی قانون از آن اسم برده شده است در هر فصل یا هر منبع دارای تعریف مختلف و خاص است. بی‌توجهی و بی‌دقتی مراجع قانونگذاری در



موقع تدوین و وضع قوانین و ابهام و وجود اشکال در تعریف‌ها و مفهوم‌های بعضی از واژه‌های به‌کار رفته در قانون، مشکلات بسیاری در اجرای قانون ایجاد می‌کنند و باعث درگیری و کشمکش مجریان قانون و مردم و صرف هزینه‌های گزاف و اتلاف وقت خواهد شد. در کل تغییرات مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و عدم تنقیح قوانین باعث ایجاد سردرگمی در مؤدیان مالیاتی و همچنین سازمان امور مالیاتی و نهادهای نظارتی و... در این حوزه شده است.

۲-۱. قانون مالیات‌های غیرمستقیم

مالیات‌های غیرمستقیم آن دسته از مالیات‌ها هستند که پرداخت‌کننده آنها الزاماً همان کسی نیست که در اثر پرداخت مالیات تغییری در وضع قدرت خرید او ایجاد شده باشد. به‌عبارت دیگر اثر واقعی پرداخت مالیات متوجه شخص دیگری که عموماً مصرف‌کننده نهایی است می‌گردد. در نظام مالیاتی ایران و براساس طبقه‌بندی بودجه‌ای مالیات‌های غیرمستقیم شامل دو بخش مالیات بر تولید و واردات و مالیات بر مصرف و فروش می‌باشد.^۱ مالیات‌های غیرمستقیم سهمی نزدیک به ۴۰ درصد در کل درآمدهای مالیاتی کشور دارد.^۲

ماهیت مالیات‌های غیرمستقیم به‌صورت حقوق گمرکی، سود بازرگانی، درصدی از ارزش واردات، حق‌الثبت سفارش کالا، مالیات بر فروش و... می‌باشد. از دیرباز تاکنون قوانین متعددی جهت دریافت مالیات غیرمستقیم در کشور وجود داشته است. پس از انقلاب تاکنون نیز تغییرات گسترده‌ای در قانون مالیات‌های غیرمستقیم اعمال شده است. جدول ۳ برخی از تغییرات در قوانین ناظر بر مالیات‌های غیرمستقیم را در سال‌های بعد از انقلاب نشان می‌دهد.

جدول ۳. برخی از تغییرات در قوانین ناظر بر مالیات‌های مستقیم

ردیف	نام قانون	تاریخ تصویب	مرجع تصویب
۱	لایحه اصلاح قانون وصول مالیات از اتومبیل‌های سواری برای بهبود امر....	۱۳۵۸/۶/۱۳	شورای انقلاب اسلامی
۲	قانون وصول مالیات مقطوع از بعضی از کالاها و خدمات	۱۳۶۶/۳/۲۶	مجلس شورای اسلامی
۳	قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین	۱۳۶۹/۸/۲۰	مجلس شورای اسلامی
۴	قانون چگونگی محاسبه و وصول حقوق گمرکی، سود بازرگانی و مالیات انواع خودرو و	۱۳۷۱/۱۰/۲	مجلس شورای اسلامی
۵	قانون اجازه وصول مالیات غیرمستقیم از برخی کالاها و خدمات	۱۳۷۴/۷/۱۶	مجلس شورای اسلامی

۱. محمدرضا عبیدی و همکاران، مجموعه قوانین و مقررات مالیات‌های غیرمستقیم، سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۸.

۲. گزارش بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۹۱ کل کشور، مالیات‌ها، مرکز پژوهش‌های مجلس، ۱۳۹۰.

ردیف	نام قانون	تاریخ تصویب	مرجع تصویب
۶	قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه و چگونگی برقراری و وصول عوارض و	۱۳۸۱/۱۰/۲۵	مجلس شورای اسلامی
۷	قانون اصلاح ماده (۲) قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه و چگونگی برقراری و وصول عوارض و	۱۳۸۳/۱/۱۹	مجلس شورای اسلامی
۶	قانون مالیات بر ارزش افزوده	۱۳۸۶/۱۱/۹	مجلس شورای اسلامی
۷	قوانین بودجه سالیانه	هر سال	مجلس شورای اسلامی

مأخذ: لوح حق، مجموعه قوانین و مقررات کشور، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، نسخه بهار ۱۳۸۹.

عوارض و حقوق گمرکی و معافیت‌های مالیاتی در برخی کالاها و... تقریباً هرساله در قوانین متعدد و همچنین در احکام بودجه‌های سنواتی دچار تغییراتی می‌شود و این تغییرات غالباً برنامه‌ریزی فعالین اقتصادی را دچار مشکل می‌نماید. بعضاً مشاهده می‌شود اندکی پس از تصویب یک قانون مصوبه‌ای مبنی بر اصلاح قانون در مجلس تصویب می‌شود و هنوز یک سال از این مصوبه نگذشته قانون اصلاح موادی از اصلاحیه قبلی نیز به تصویب می‌رسد و متأسفانه این موارد که در قوانین داخلی کم نیستند موجب سردرگمی مؤدیان و فعالین اقتصادی و... می‌گردد. برای مثال برنامه سوم توسعه در تاریخ ۱۳۷۹/۱/۱۷ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. بعد از دو سال از تصویب این قانون لایحه اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه و چگونگی برقراری و وصول عوارض و... در تاریخ ۱۳۸۱/۱۰/۲۵ به تصویب مجلس رسید و مجدداً پس از یک سال لایحه اصلاح ماده (۲) قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه و چگونگی برقراری و وصول عوارض و... در تاریخ ۱۳۸۳/۱/۱۹ به تصویب مجلس رسید و در هرکدام از این قوانین احکام مالیاتی دچار تغییر شده است. در کل بی‌ثباتی در قوانین مالیاتی خصوصاً قوانین ناظر بر مالیات‌های غیرمستقیم مشکلات عدیده‌ای برای فعالین اقتصادی ایجاد نموده است.

قوانین سالیانه بودجه نیز از قوانینی هستند که در آنها هرساله تعدادی احکام مالیاتی وجود دارد و این احکام مالیاتی نیز ممکن است عوارض جدیدی بر برخی کالاها اعمال نمایند و یا نرخ‌های مالیاتی را دچار تغییر کنند و یا معافیت‌های جدیدی را وضع نمایند، لذا قوانین بودجه نیز یکی از عوامل مهم در پراکندگی قوانین مالیاتی می‌باشند.

۲. احکام مالیاتی در برنامه‌های توسعه

برنامه‌های توسعه پس از انقلاب در ایران از سال ۱۳۶۸ به بعد هر پنج سال یک بار تدوین گردیدند و تاکنون پنج برنامه توسعه تصویب گردیده و به اجرا درآمده است. این بخش از گزارش به



بررسی احکام مالیاتی موجود در این پنج برنامه اختصاص دارد.

۱-۲. برنامه اول توسعه

اولین برنامه پس از انقلاب در سال ۱۳۶۸ به تصویب رسید یعنی بعد از گذشت ده سال از پیروزی انقلاب و این در حالی است که قانون برنامه در سال ۱۳۶۰ به تصویب رسیده و در این فاصله سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی نیز سه برنامه را تنظیم می‌کند که هیچکدام اجرا نمی‌شود، پس تصمیم‌گیرندگان کشور در لزوم و نیاز برنامه‌ریزی به اتفاق نظر رسیده‌اند، اما به‌خاطر شرایط خاص و بحرانی کشور و جنگ، این امر میسر نبوده است. پس از پایان جنگ برنامه اول توسعه برای سال‌های (۱۳۶۸ تا ۱۳۷۲) با محوریت راه‌اندازی چرخ‌های تولید و بازسازی نظام اقتصادی با اولویت بخش کشاورزی نوشته می‌شود که به اقتضای شرایط بین‌الملل و نیز تحولات سیاسی داخلی تغییر جهت کلی در روح سیاست‌های این برنامه مبنی بر استفاده بیشتر از مکانیسم‌های بازار، محدود کردن دخالت‌های دولت و کوشش برای استفاده از منابع خارجی در آن به چشم می‌خورد که البته تضادها و تناقض‌های موجود در سیاست‌ها و تبصره‌ها نشان از ناسازگاری و ناهماهنگی نظام تصمیم‌گیری در این دوران دارد. کاهش کسری بودجه از طریق کاهش هزینه‌ها، افزایش درآمدها و جلب مشارکت مردم از طریق فروش اوراق قرضه و... مهم‌ترین سیاست‌های مالی برنامه می‌باشد. در این میان مالیات‌ها نیز نقش مهمی را بر دوش داشتند.

در تبصره «۷» قانون برنامه اول توسعه دولت مکلف شد ظرف شش ماه از تصویب این قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم را به‌منظور جلب سرمایه‌گذاری و تأمین سودآوری بیشتر فعالیت‌های کشاورزی، صنعتی و معدنی و امور تحقیقاتی، آموزشی و فرهنگی و خدمات درمانی و جلوگیری از تمرکز سرمایه‌گذاری در بخش‌های غیرتولیدی تهیه و به مجلس شورای اسلامی ارائه نماید. این اصلاحیه در اردیبهشت ۱۳۷۱ به تصویب مجلس رسید.

در تبصره «۳۲» برنامه نیز مقرر گردیده بود «به‌منظور بهبود مدیریت، تعیین میزان قطعی اموال و دارایی‌ها و سهام دولت در شرکت‌های دولتی و همچنین مشخص نمودن حداقل سوددهی شرکت‌های دولتی به تفکیک بخش‌های مختلف، دولت مکلف است کمیسیونی تحت نظر ریاست جمهوری و با عضویت وزیر امور اقتصادی و دارایی، رئیس سازمان برنامه و بودجه، بالاترین مقام دستگاه اجرایی ذیربط حسب مورد و دو نفر نماینده مجلس شورای اسلامی به انتخاب مجلس تشکیل داده و امور فوق را به نحوی سامان دهد که تا پایان برنامه اول ضمن لغو کلیه معافیت‌های مالیاتی، گمرکی شرکت‌های دولتی، عملیات انتفاعی آنها از عملیات اجتماعی و حمایت دولت تفکیک و

قابل ارزیابی شوند». در این تبصره نیز قرار بر این بود که کلیه معافیت‌های مالیاتی لغو گردد ولی در عمل این تبصره نیز به اجرا در نیامد و هم‌اکنون نیز در قانون با انبوهی از معافیت‌های مالیاتی روبرو هستیم.

در تبصره «۵۰» نیز به دولت اجازه داده شده بود در طول اجرای این برنامه به هنگام وصول مالیات منابع باب دوم قانون مالیات‌های مستقیم واقع در حوزه شهری بجز مالیات بر ارث و همچنین منابع مالیات موضوع باب سوم قانون به استثنای مالیات بر درآمد کشاورزی و حقوق، عوارضی به میزان سه درصد درآمد مشمول مالیات قطعی شده به نفع شهرداری وصول و در اختیار وزارت کشور (سازمان شهرداری‌های کشور) قرار دهد تا براساس دستورالعمل وزارت کشور بین شهرداری‌ها تقسیم گردد.

در کل احکام مالیاتی برنامه اول توسعه به این سه مورد خلاصه می‌شدند که در جدول ۴ قابل مشاهده می‌باشد.

جدول ۴. احکام مالیاتی موجود در برنامه اول توسعه

ردیف	تبصره قانونی	حکم قانونی
۱	«۷»	اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم
۲	«۳۲»	لغو کلیه معافیت‌های مالیاتی، گمرکی شرکت‌های دولتی
۳	«۵۰»	وصول سه درصد درآمد مشمول مالیات قطعی شده به نفع شهرداری

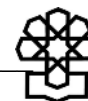
مأخذ: قانون برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۶۸-۱۳۷۲.

۲-۲. برنامه دوم توسعه

قانون برنامه دوم توسعه در تاریخ ۱۳۷۳/۹/۲۰ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و برای سال‌های ۱۳۷۴ تا ۱۳۷۸ مبنای عمل سیاست‌های اقتصادی کشور گردید. در این برنامه تنها حکم مشخص مالیاتی تبصره «۷۱» برنامه می‌باشد که در آن صدور اولین سند توسط ادارات ثبت درخصوص اسناد مالکیت روستایی از مالیات معاف شده بودند.

در پیوست‌های برنامه نیز در بخش سیاست‌های درآمدی نیز دولت را ملزم به اعمال سیاست‌هایی نموده است که سهم مالیات‌های مستقیم در درآمدهای مالیاتی را افزایش دهد، معافیت‌های مالیاتی را به تدریج حذف نماید، جهت برقراری تعرفه‌های مالیاتی غیرمستقیم به صورت مطلوب، قوانین مالیاتی را تصحیح و تکمیل نماید، روش‌های جدیدی در نظام مالیاتی متناسب با درآمدها برقرار نماید و نرخ‌های مالیات مستقیم را کاهش دهد.

همانگونه که مشاهده شد انبوهی از الزامات برای دولت در جهت بهبود نظام مالیاتی در برنامه



دوم توسعه وضع شد که در نهایت نیز به اهداف مدنظر نرسید. جدول ۵ احکام مالیاتی موجود در برنامه دوم توسعه را نشان می‌دهد.

جدول ۵. احکام مالیاتی موجود در برنامه دوم توسعه

ردیف	تبصره قانونی	حکم قانونی
۱	«۷۱»	معافیت مالیاتی صدور اولین سند مالکیت روستایی

مأخذ: قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۷۴-۱۳۷۸.

۲-۳. برنامه سوم توسعه

برنامه سوم توسعه در تاریخ ۱۳۷۹/۱/۱۷ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. این برنامه یکی از مهمترین برنامه‌های توسعه بعد از انقلاب در حوزه قوانین و احکام مالیاتی می‌باشد. براساس این برنامه اصلاح نظام مالیاتی و تأسیس سازمان امور مالیاتی در دستور کار دولت قرار گرفت. در مواد (۴) و (۲۶) این قانون نقل و انتقال سهام در ارتباط با اجرای این مواد قانون (ناشی از انحلال، ادغام و تجدید سازمان) از پرداخت مالیات معاف گردید.

در ماده (۵۸) این قانون مقرر گردید از سال ۱۳۷۹ کلیه تخفیف‌ها، ترجیحات و معافیت‌های مالیاتی و حقوق گمرکی کلیه دستگاه‌های موضوع ماده (۱۱) این قانون، مؤسسات، نهادهای انقلابی و عمومی غیردولتی جز در مورد بخش‌های فرهنگی و به غیر از معافیت‌های برقرار شده براساس کنوانسیون‌های بین‌المللی تجاری و واردات کاغذ برای تهیه کتب درسی آموزش و پرورش، لغو می‌گردد.

در ماده (۵۹) به دولت اجازه داده شد به منظور افزایش کارایی نظام مالیاتی و رفع موانع سازمانی موجود و همچنین تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات، «سازمان امور مالیاتی کشور» را به صورت یک مؤسسه دولتی و زیر نظر وزیر امور اقتصادی و دارایی ایجاد کند. همچنین وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف شد طی سه سال اول برنامه سوم توسعه، نسبت به طراحی و راه‌اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور اقدام کند.

سازمان امور مالیاتی در طول دوران برنامه سوم تأسیس شد و هم‌اکنون متولی اصلی حوزه مالیاتی کشور می‌باشد اما نظام جامع مالیاتی هنوز در دستور کار دولت می‌باشد و همچنان بلا تکلیف باقی مانده است.

در ماده (۱۱۳) کالاها و خدماتی که صادر می‌شوند از پرداخت مالیات و عوارض معاف گردیدند. براساس ماده (۱۲۲) نقل و انتقال سهام شرکت‌های توزیع نیروی برق به برق منطقه‌ای و سازمان آب و برق خوزستان از مالیات نقل و انتقال معاف شدند.

در ماده (۱۳۸) سازندگان خصوصی و تعاونی واحدهای مسکونی از پرداخت مالیات اولین نقل و انتقال قطعی املاک معاف شدند.

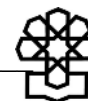
در ماده (۱۳۹) به منظور حمایت از متقاضیان مسکن مقرر شد اقساط ماهیانه تسهیلات اعتباری مسکن از بانکها از درآمد مشمول مالیات دریافت کنندگان تسهیلات کسر و مانده درآمد مکتسبه در شمول محاسبات مالیاتی قرار گیرد.

در ماده (۱۴۰) خانواده‌های تحت پوشش کمیته امداد امام خمینی (ره) و سازمان بهزیستی از پرداخت هزینه عوارض و مالیات و هرگونه هزینه دیگر مسکن روستایی معاف شدند.

در ماده (۱۴۴) هزینه‌هایی که اشخاص حقیقی و حقوقی غیردولتی برای احداث، توسعه، تکمیل و تجهیز فضاهای آموزشی، پرورشی و ورزشی و خوابگاه و سالن‌های غذاخوری و کتابخانه‌ها و خوابگاه‌های دانش‌آموزی و دانشجویی وابسته به وزارت آموزش و پرورش و دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی در چارچوب مصوبات شورای برنامه‌ریزی و توسعه استان و در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی در چارچوب طرح جامع و یا طرح توسعه آنها می‌دادند، به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی مورد محاسبه قرار گرفت و همچنین اشخاص حقیقی و حقوقی غیردولتی که اموال خود را مانند ساختمان، منازل مسکونی، باغ، زمین، سهم‌الارث به آموزش و پرورش، دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و نیروی مقاومت بسیج (شامل رده‌ها) و حوزه‌های علمیه و دانشگاه آزاد اسلامی و مراکز تحقیقاتی وابسته به دانشگاه‌ها و سازمان تربیت بدنی انتقال می‌دهند از پرداخت هرگونه عوارض و مالیات نقل و انتقال معاف شدند.

و در نهایت در ماده (۱۷۵) هزینه‌هایی که توسط اشخاص حقیقی و حقوقی غیردولتی صرف تقویت و توسعه پاسگاه‌های نیروی انتظامی و رده‌های مقاومت ارتش بیست میلیونی به‌ویژه احداث و تکمیل پایگاه‌های مقاومت بسیج می‌شوند، به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی شدند.

همانطور که در متن آمواد قانون برنامه سوم توسعه دارای احکام متعدد معافیت و بخشودگی مالیاتی می‌باشد که خود یکی از عوامل پیچیدگی و تعدد احکام مالیاتی در کشور می‌باشد. در جدول ۶ احکام مالیاتی موجود در برنامه سوم توسعه آمده است.



جدول ۶. احکام مالیاتی موجود در برنامه سوم توسعه

ردیف	ماده قانونی	حکم قانونی
۱	(۴) و (۲۶)	معافیت نقل و انتقال سهام ناشی از انحلال، ادغام و تجدید سازمان شرکت‌های دولتی
۲	(۵۸)	لغو تخفیف‌ها، ترجیحات و معافیت‌های مالیاتی و حقوق گمرکی کلیه دستگاه‌های موضوع ماده (۱۱) این قانون و نهادهای غیردولتی و عمومی انقلابی
۳	(۵۹)	تأسیس سازمان امور مالیاتی
۴	(۱۱۳)	معافیت کالاها و خدمات صادراتی
۵	(۱۲۲)	معافیت نقل و انتقال سهام شرکت‌های توزیع نیروی برق به برق منطقه‌ای و سازمان آب و برق خوزستان
۶	(۱۳۸)	معافیت سازندگان خصوصی و تعاونی واحدهای مسکونی از پرداخت مالیات اولین نقل و انتقال قطعی
۷	(۱۳۹)	کسر اقساط ماهیانه تسهیلات اعتباری مسکن از درآمد مشمول مالیات دریافت‌کنندگان تسهیلات
۸	(۱۴۰)	معافیت خانواده‌های تحت پوشش کمیته امداد امام خمینی (ره) و سازمان بهزیستی از مالیات مسکن روستایی
۹	(۱۴۴)	احتساب هزینه‌هایی که اشخاص حقیقی و حقوقی غیردولتی برای احداث، توسعه، تکمیل و تجهیز فضاهای آموزشی، پرورشی و... به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی
۱۰	(۱۷۵)	احتساب هزینه‌هایی که توسط اشخاص حقیقی و حقوقی غیردولتی صرف تقویت و توسعه پاسگاه‌های نیروی انتظامی و رده‌های مقاومت ارتش بیست میلیون به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی

مأخذ: قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۷۹-۱۳۸۳.

۴-۲. برنامه چهارم توسعه

برنامه چهارم توسعه در تاریخ ۱۳۸۳/۶/۱۱ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و ملاک عملکرد دولت در سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۹ گردید. در این قانون نیز احکام متعدد مالیاتی که غالباً اعمال تخفیف یا معافیت مالیاتی بود وجود داشت.

در ماده (۴) این قانون برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت از پرداخت مالیات (اعم از مستقیم یا غیرمستقیم) و حقوق ورودی علاوه بر آنچه در قوانین مربوطه تصویب شده است برای اشخاص حقیقی و حقوقی از جمله دستگاه‌های موضوع ماده (۱۶۰) این قانون در طی سال‌های این برنامه ممنوع شد.

در ماده (۷) نقل و انتقال سهام در ارتباط با اجرای این ماده (ناشی از ادغام، انحلال و تجدید سازمان) از پرداخت مالیات معاف شده است.

در ماده (۳۵) دولت مکلف شده است مبادلات کالا بین مناطق آزاد و خارج از کشور و نیز سایر مناطق آزاد از کلیه حقوق ورودی، عوارض و مالیات معاف می‌باشند.

در ماده (۴۰) این قانون سرمایه شرکتی که از ادغام شرکت‌های موضوع این بند حاصل می‌گردد تا سقف مجموع سرمایه شرکت‌های ادغام شده در آن، از پرداخت مالیات موضوع ماده (۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه‌های آن معاف شده است.

ماده (۱۳۳) خانواده‌های تحت پوشش کمیته امداد امام خمینی (ره) و سازمان بهزیستی از پرداخت هزینه عوارض و مالیات و هرگونه هزینه دیگر مسکن روستایی معاف شدند.

همانطور که مشاهده می‌شود در برنامه چهارم توسعه نیز معافیت‌ها و تخفیف‌های مالیاتی علاوه بر قوانین مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم اعمال گشته است. جدول ۷ احکام مالیاتی موجود در برنامه چهارم توسعه را به اختصار نشان می‌دهد.

جدول ۷. احکام مالیاتی موجود در برنامه چهارم توسعه

ردیف	ماده قانونی	حکم قانونی
۱	(۴)	برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت از پرداخت مالیات (اعم از مستقیم یا غیرمستقیم) و حقوق ورودی علاوه بر آنچه در قوانین مربوطه تصویب شده است
۲	(۷)	معافیت نقل و انتقال سهام ناشی از انحلال، ادغام و تجدید سازمان شرکت‌های دولتی
۳	(۳۵)	معافیت مبادلات کالاها بین مناطق آزاد و خارج
۴	(۴۰)	معافیت سرمایه شرکت‌های ادغام شده براساس این قانون از مالیات ماده (۴۸) ق.م.م
۵	(۱۳۳)	معافیت خانواده‌های تحت پوشش کمیته امداد امام خمینی (ره) و سازمان بهزیستی از مالیات مسکن روستایی

مأخذ: قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۸۸-۱۳۸۴.

۲-۵. برنامه پنجم توسعه

برنامه پنجم توسعه در تاریخ ۱۳۸۹/۱۰/۱۵ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است و قرار است مبنای عمل کشور در سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ قرار گیرد. در ادامه احکام مالیاتی مندرج در این قانون ارائه می‌گردد:

در ماده (۴۶) سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و وزارت صنعت، معدن و تجارت با همکاری سازمان امور مالیاتی مکلف شده‌اند نسبت به گسترش سامانه الکترونیکی امن معاملات املاک و مستغلات در سطح کشور اقدام نمایند.

در ماده (۵۲) مقرر گردیده است که سقف معافیت مالیاتی موضوع مواد (۸۴) و (۸۵) قانون مالیات‌های مستقیم در طول برنامه هرساله در بودجه سنواتی تعیین گردد.

در ماده (۱۰۱) دولت مکلف شده است واحدهای صنفی بدون پروانه را ساماندهی و نرخ مالیات و خدمات عمومی آب، برق، گاز، تلفن و خدمات شهری این‌گونه واحدها را تا زمان اخذ پروانه کسب



براساس آیین‌نامه‌ای که به تصویب هیئت وزیران می‌رسد، تا دو برابر نرخ مالیات و تعرفه مصوب به‌عنوان جریمه تعیین و دریافت نماید. این حکم مانع از اجرای سایر ضمانت‌های اجرایی مقرر در قوانین مربوط نیست.

در ماده (۱۰۴) نیز اخذ هرگونه مالیات و عوارض از صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع شده است.

براساس ماده (۱۰۵) سرمایه شرکتی که از ادغام شرکت‌های موضوع این بند حاصل می‌گردد تا سقف مجموع سرمایه شرکت‌های ادغام شده در آن، از پرداخت مالیات موضوع ماده (۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه‌های آن معاف است.

در ماده (۱۱۲) نیز مبادلات کالا بین مناطق آزاد و خارج از کشور و نیز سایر مناطق آزاد از کلیه عوارض (به‌استثنای عوارض موضوع ماده (۱۰) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷)، مالیات و حقوق ورودی معاف می‌باشند.

براساس ماده (۱۱۷) نیز دولت را موظف کرده است تا به‌منظور قطع کامل وابستگی اعتبارات هزینه‌ای به عواید نفت و گاز از طریق افزایش سهم درآمدهای عمومی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت، به نحوی اقدام کند که در پایان برنامه نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی مشروط به عدم افزایش نرخ مالیات‌های مستقیم و با گسترش پایه‌های مالیاتی حداقل به دهم درصد (۱۰٪) برسد. در ضمن برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت مالیاتی و حقوق ورودی علاوه بر آنچه در قوانین مربوطه تصویب شده است برای اشخاص حقیقی و حقوقی از جمله دستگاه‌های موضوع ماده (۲۲۲) این قانون طی سال‌های اجرای برنامه ممنوع است. در ادامه نیز دولت مکلف شده است با اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، نرخ این مالیات را از سال اول برنامه سالیانه یک واحد درصد اضافه نماید؛ به‌گونه‌ای که در پایان برنامه نرخ آن به هشت درصد (۸٪) برسد. سهم شهرداری‌ها و دهیاری‌ها از نرخ مزبور سه درصد (۳٪) (به‌عنوان عوارض) و سهم دولت پنج درصد (۵٪) تعیین می‌شود.

براساس ماده (۱۱۹) نیز دولت موظف شده است در راستای هدفمندسازی معافیت‌های مالیاتی و شفاف‌سازی حمایت‌های مالی سیاست اعتبار مالیاتی با نرخ صفر را جایگزین معافیت‌های قانونی مالیاتی نماید. همچنین دولت مکلف شده است تا معافیت‌های مالیاتی مذکور به‌صورت جمعی - خرجی در قوانین بودجه سالیانه درج گردد. براساس این قانون به اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول معافیت‌های قانونی مذکور، مالیات تعلق نمی‌گیرد و همچنین تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی است.

در ماده (۱۲۰) نیز سازمان امور مالیاتی مکلف شده است پایگاه اطلاعات مؤدیان مالیاتی شامل

اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای اشخاص حقیقی را تا پایان برنامه و اشخاص حقوقی را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه به پایان رساند.

در ماده (۱۲۱) نیز سازمان امور مالیاتی مکلف شده است به منظور تشویق صاحبان مشاغل به استفاده از سامانه‌های صندوق فروش (مکانیزه فروش)، معادل هزینه‌های انجام‌شده بابت خرید، نصب و راه‌اندازی دستگاه سامانه صندوق فروش (مکانیزه فروش) توسط صاحبان مشاغل مذکور از درآمد مشمول مالیات مؤدیان مزبور (در اولین سال استفاده از سامانه‌های مذکور) کسر نماید. عدم استفاده صاحبان مشاغل از سامانه صندوق فروش (مکانیزه فروش) در هر سال، موجب محرومیت از معافیت‌های مالیاتی مقرر در قانون برای سال مربوط می‌شود.

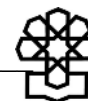
براساس ماده (۱۲۲) مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی به‌طور جمعی یا فردی، نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی که اشخاص حقوقی به‌موجب مقررات قانون مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش‌افزوده مکلف به کسر یا وصول یا ایصال آن بوده و مربوط به دوران مدیریت آنها باشد با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت. این مسئولیت مانع از مراجعه ضامن‌ها به شخص حقوقی نیست.

براساس ماده (۱۵۸) مقرر گردید جمله «صدور پروانه تأسیس تنها در مواردی که برخوردار از معافیت مالیاتی می‌باشد مجاز است» از انتهای ماده (۶۶) قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت حذف شود.

در ماده (۱۵۹) معافیت موضوع ماده (۱۳۸) قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحات بعدی در طول برنامه به میزان پانزده واحد درصد (۱۵٪) افزایش می‌یابد. همچنین میزان معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه‌یافته تا سقف معافیت‌های منظور شده در مناطق آزاد تجاری - صنعتی افزایش می‌یابد.

در ماده (۲۲۰) کمک‌های بلاعوض موضوع این ماده، درآمد اشخاص تلقی نمی‌شود و از شمول پرداخت مالیات بر درآمد مستثنا شده است.

همانگونه که در احکام مالیاتی برنامه پنجم مشاهده می‌شود انبوهی از احکام مالیاتی، معافیت‌ها و اصلاحات مالیاتی در برنامه وارد شده است که برخی از این احکام از برنامه‌های توسعه پیشین به این برنامه انتقال یافته‌اند. احکام مالیاتی موجود در برنامه پنجم توسعه در جدول ۸ نشان داده شده است.

**جدول ۸. احکام مالیاتی موجود در برنامه پنجم توسعه**

ردیف	ماده قانونی	حکم قانونی
۱	(۴۶)	گسترش سامانه الکترونیکی امن معاملات املاک و مستغلات در سطح کشور
۲	(۵۲)	تعیین سقف معافیت مالیاتی موضوع مواد (۸۴) و (۸۵) قانون مالیات‌های مستقیم در بودجه سنواتی
۳	(۱۰۴)	اخذ هرگونه مالیات و عوارض از صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات
۴	(۱۰۵)	معافیت سرمایه شرکت‌های ادغام شده براساس این قانون از مالیات ماده (۴۸) ق.م.م
۵	(۱۱۲)	معافیت مالیاتی مبادلات کالاها بین مناطق آزاد و خارج
۶	(۱۱۷)	ممنوعیت برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت مالیاتی و حقوق ورودی علاوه‌بر آنچه که در قوانین مربوطه تصویب شده برای اشخاص حقیقی و حقوقی
۷	(۱۱۹)	تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی
۸	(۱۲۰)	پایگاه اطلاعات مؤدیان مالیاتی
۹	(۱۲۱)	کسر هزینه‌های انجام شده بابت خرید، نصب و راه‌اندازی دستگاه سامانه صندوق فروش (مکانیزه فروش) توسط صاحبان مشاغل از درآمد مشمول مالیات
۱۰	(۱۲۲)	مسئولیت تضامنی مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی، نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی
۱۱	(۱۵۸)	حذف جمله «صدور پروانه تأسیس تنها در مواردی که برخوردار از معافیت مالیاتی می باشد مجاز است» از انتهای ماده (۶۶) قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت
۱۲	(۱۵۹)	افزایش معافیت موضوع ماده (۱۲۸) قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحات بعدی در طول برنامه به میزان پانزده واحد درصد (۱۵٪)
۱۳	(۲۲۰)	مستثنا شدن کمک‌های بلاعوض موضوع این ماده از درآمد اشخاص

مأخذ: قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۹۰-۱۳۹۴.

۳. سایر قوانین دارای احکام مالیاتی

برخی قوانین دیگر نیز در کشور وجود دارند که در آنها احکام مالیاتی آمده است. این بخش از گزارش به بررسی برخی از این قوانین و احکام مالیاتی موجود در این قوانین اختصاص دارد. لازم به ذکر است این قوانین در مقطعی از زمان و با اهداف مشخصی وضع شده‌اند، اما بعضاً وجود احکام مالیاتی موجود در آنها موجب تورم هرچه بیشتر قوانین مالیاتی در کشور و همچنین پیچیدگی قوانین شده‌اند. در ادامه به صورت خلاصه به احکام مالیاتی موجود در این قوانین اشاره می‌شود و آثار وجود احکام مالیاتی در «قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور» به طور ویژه مورد بررسی قرار می‌گیرد. جدول ۹ به صورت اختصار در بردارنده احکام مالیاتی موجود در سایر قوانین کشور می‌باشد.

جدول ۹. احکام مالیاتی موجود در سایر قوانین

ردیف	ماده قانونی	حکم قانونی	ملاحظات
۱	ماده (۵۱) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت	تغییر ملاک وصول مالیات نقل و انتقال خودروها و موتورسیکلت‌ها	تعرض به قانون وصول برخی از درآمدهای دولت مصوب ۱۳۷۳
۲	ماده (۹۱) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت	احتساب هزینه‌های بهداشت و درمان کارخانه‌ها در هزینه‌های قابل قبول مالیاتی	تعرض به ماده (۱۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم
۳	ماده (۶) قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید	بخشودگی مالیاتی شرکت‌های بورسی به شرط دارا بودن ۲۰ درصد سهام شناور به میزان دو برابر معافیت مالیاتی	تعرض به ماده (۱۴۳) قانون مالیات‌های مستقیم
۴	ماده (۷) قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید	وضع مالیات مقطوع نیم درصدی بر نقل و انتقال سهام معاف از هرگونه مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و مالیات بر ارزش افزوده	تعرض به ماده (۱۴۳) قانون مالیات‌های مستقیم
۵	ماده (۹) قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید	اصلاح بند «۱۱» ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده	تعرض به قانون مالیات بر ارزش افزوده
۶	ماده (۱۱) قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید	نهادهای واسط را از پرداخت هرگونه مالیات و عوارض نقل و انتقال و مالیات بر درآمد و ... معاف شده‌اند	تعرض به ماده (۱۴۳) قانون مالیات‌های مستقیم
۷	ماده (۱۲) قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید	معافیت مالیاتی درآمد حاصل از فروش دارایی به نهادهای واسط برای تأمین مالی از طریق عرضه عمومی اوراق بهادار	تعرض به ماده (۱۴۳) قانون مالیات‌های مستقیم
۸	ماده (۱۲) قانون هدفمندی یارانه‌ها	معافیت مالیاتی کمک‌های نقدی و غیرنقدی ناشی از اجرای این قانون	تعرض به فصل پنجم قانون مالیات‌های مستقیم
۹	ماده (۱۶) قانون هدفمندی یارانه‌ها	افزایش تا دو برابر معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم	تعرض به ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم
۱۰	ماده (۴۴) قانون محاسبات عمومی کشور	شرکت‌های دولتی موظفند ظرف یک ماه از تصویب ترانزنامه و حساب سود و زیان خود نسبت به پرداخت مالیات خود در وجه وزارت امور اقتصاد و دارایی اقدام نمایند	تعرض به فصل پنجم قانون مالیات‌های مستقیم
۱۱	ماده (۱۱) قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل چهارم	تخفیف مالیاتی ۲۵ درصدی درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌ها و اتحادیه‌های تعاونی متعارف و شرکت‌های تعاونی سهامی عام	تعرض به ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم
۱۲	ماده (۱۹) قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل چهارم قانون اساسی	معافیت مالیاتی نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه و ... بنگاه‌های مشمول واگذاری تا زمانی که واگذار نشده باشد	تعرض به ماده (۱۴۳) قانون مالیات‌های مستقیم
۱۳	ماده (۴) قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور	افزایش سرمایه پرداخت شده طی چهار سال پس از تاریخ تصویب این قانون صورت پذیرد طی پنج سال از درآمد مشمول مالیات شرکت‌های صنعتی کسر خواهد شد	تعرض به ماده (۱۰۵) و (۱۰۷) قانون مالیات‌های مستقیم



۳-۱. قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت

این قانون در سال ۱۳۸۰ به تصویب رسید و از سال ۱۳۸۱ لازم‌الاجرا شد. در این قانون احکام مالیاتی متعددی وجود دارد.

در ماده (۵۱) این قانون ملاک وصول مالیات نقل و انتقال خودروها و موتورسیکلت‌ها و... تغییر داده شده است. همچنین در ماده (۹۱) این قانون کلیه کارخانه‌های دولتی و بخش خصوصی را موظف به ایجاد مراکز بهداشتی در محیط کار نموده است و همچنین نیم درصد از سود خالص سال قبل خود را برای اجرای گسترش ضوابط بهداشت و درمان به مصرف برسانند. این ماده کل هزینه‌هایی که به موجب این ماده صورت می‌گیرد را جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی کرده و از درآمد مشمول مالیات کارخانجات کسر خواهد شد.

۳-۲. قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به منظور تسهیل اجرای سیاست‌های

کلی اصل چهل و چهارم

این قانون که در تاریخ ۱۳۸۸/۹/۲۵ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است دارای احکام مالیاتی می‌باشد که به نوبه خود به عنوان اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحات بعدی آن تلقی شده است. برای مثال در ماده (۶) این قانون ماده (۱۴۳) قانون مالیات‌های مستقیم را اصلاح نموده و تبصره «۱» آن را نیز حذف کرده است. در این ماده بخشی از مالیات کالاهای معامله شده در بورس کالا و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و... بخشیده شده است و همچنین مقرر کرده است که شرکت‌هایی که سهام آنها در بورس‌های داخلی و خارجی پذیرفته شوند در صورتی که در پایان سال مالی حداقل ۲۰ درصد سهام شناور داشته باشند معادل دو برابر معافیت‌های فوق از بخشودگی مالیاتی برخوردار خواهند بود.

در ماده (۷) این قانون نیز متن ماده (۱۴۳) قانون مالیات‌های مستقیم را تغییر داده‌اند و چهار تبصره نیز بر آن افزوده‌اند که براساس آن مالیات مقطوع نیم درصدی بر نقل و انتقال سهام وضع شده و از هرگونه مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و مالیات بر ارزش افزوده معاف شده‌اند. ضمناً تمامی درآمدهای صندوق‌های سرمایه‌گذاری از مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده معاف شده‌اند.

در ماده (۹) این قانون بند «۱۱» ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده اصلاح گردیده است. همانطور که مشاهده می‌شود تاریخ تصویب این قانون ۱۳۸۸/۹/۲۵ بوده و تاریخ تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱۳۸۷/۲/۱۷ می‌باشد و در نتیجه قانون کمتر از ۱۹ ماه بعد نیاز به اصلاحیه پیدا کرده است.

در ماده (۱۱) قانون نیز نهادهای واسط را از پرداخت هرگونه مالیات و عوارض نقل و انتقال و مالیات بر درآمد و... معاف شده‌اند. همچنین در ماده (۱۲) نیز درآمد حاصل از فروش دارایی به نهادهای واسط برای تأمین مالی از طریق عرضه عمومی اوراق بهادار از مالیات معاف هستند. مشاهده می‌شود که در این قانون احکامی آمده است که یا اصلاحیه قانون‌های مالیاتی قبلی هستند و یا به تنهایی معافیت‌هایی برای برخی فعالیت‌های اقتصادی تعیین کرده‌اند.

۳-۳. قانون هدفمند کردن یارانه‌ها

قانون هدفمندی یارانه‌ها در تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۱۵ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. این قانون که یکی از مهم‌ترین قوانین اقتصادی کشور در سال‌های اخیر بوده است دارای احکام مالیاتی متعددی می‌باشد. برای مثال در تبصره «۲» ماده (۱۲) قانون هدفمندی یارانه‌ها کمک‌های نقدی و غیرنقدی ناشی از اجرای این قانون به اشخاص حقیقی و حقوقی از پرداخت مالیات بر درآمد موضوع قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن معاف شده است. همچنین در ماده (۱۶) همین قانون دولت مجاز شده است تا معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم را علاوه بر افزایش سالیانه آن متناسب با تغییر و اصلاح قیمت‌های موضوع این قانون با پیشنهاد وزارت اقتصاد طی پنج سال حداکثر تا دو برابر افزایش دهد. براساس این بند معافیت مالیاتی حقوق کارکنان و کلیه کارگران مشمول قانون کار افزایش می‌یابد.

۳-۴. قانون محاسبات عمومی کشور

ماده (۴۴) قانون محاسبات عمومی کشور نیز دارای یک حکم مالیاتی می‌باشد که براساس آن شرکت‌های دولتی موظفند ظرف یک ماه از تصویب ترازنامه و حساب سود و زیان خود نسبت به پرداخت مالیات خود در وجه وزارت امور اقتصاد و دارایی اقدام نمایند و اگر تا شهریورماه هر سال ترازنامه و حساب سود و زیان خود را ارائه نداده باشند موظفند براساس ترازنامه ارائه شده به حسابرس منتخب وزارت امور اقتصادی و یا ۸۰ درصد مالیات در نظر گرفته شده در بودجه مالیات سالیانه خود را به صورت علی‌الحساب پرداخت نمایند.

۳-۵. قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل چهارم

این قانون مصوب ۱۳۸۷/۳/۲۵ می‌باشد و در این قانون جهت تشویق فعالیت‌های بخش خصوصی و تعاونی برخی از احکام مالیاتی در این قانون گنجانده شده است. در ماده (۱۱) این قانون تبصره‌ای



گنجانده شده که به‌عنوان تبصره «۶» به ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن الحاق شد. در تبصره «۶» این قانون آمده است: درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌ها و اتحادیه‌های تعاونی متعارف و شرکت‌های تعاونی سهامی عام مشمول بیست‌وپنج درصد تخفیف از نرخ موضوع این ماده می‌باشد.

مشاهده می‌شود که این ماده کاملاً می‌تواند به‌عنوان یک اصلاحیه برای قانون مالیات‌های مستقیم تلقی شود.

در تبصره «۱» ماده (۱۹) این قانون نیز نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه و... بنگاه‌های مشمول واگذاری تا زمانی که واگذار نشده باشد از پرداخت مالیات نقل و انتقال معاف هستند. همچنین انتقال سهام به شرکت‌های تأمین سرمایه که ناشی از تعهد پذیرهنویسی باشد از مالیات نقل و انتقال معاف است. در این ماده نیز مشاهده می‌شود که معافیت‌هایی جهت واگذاری سهام شرکت‌های دولتی تعیین شده است.

۳-۶. قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور

در مردادماه ۱۳۸۲ قانون موردنظر با مفهوم و منظور زیر به تصویب می‌رسد و جهت اجرا به دولت ابلاغ می‌گردد.

در ماده (۴) قانون آمده است که به‌منظور تشویق شرکت‌های صنعتی به اصلاح ساختار مالی، معادل افزایش سرمایه پرداخت شده که طی چهار سال پس از تاریخ تصویب این قانون صورت پذیرد طی پنج سال از درآمد مشمول مالیات آنها کسر خواهد شد، شرکت‌های صنعتی که نسبت سرمایه بدهی آنها کمتر از ۳۰ درصد باشد و همچنین شرکت‌هایی که پس از افزایش سرمایه نسبت به کاهش آن اقدام نمایند از تاریخ تصویب کاهش سرمایه از این مشوق برخوردار نخواهند بود. در قانون یاد شده پیش‌بینی شده است که دولت آیین‌نامه اجرایی تصویب و ابلاغ نمایند.

در تاریخ ۱۳۸۳/۲/۲، آیین‌نامه اجرایی شماره ۱۹۰۷ ت ۳۰۳۷۰ هـ در ۶ ماده و ۱۰ بند تصویب و ابلاغ شد.

بدیهی است تدوین آیین‌نامه یا دستورالعمل و بخشنامه در قانون به‌منظور رفع ابهامات قانون و توجیه چگونگی اجرای قانون و جهت آسان‌سازی اجرای قانون، اما در آیین‌نامه اجرایی ابلاغ شده نه تنها این مشکلات رفع نشد بلکه دستگاه اجرایی تسهیلاتی اضافی فراتر از قانون وضع نمود و یا مشکلاتی را برای استفاده‌کنندگان از مشوق‌ها ایجاد نمود. بدیهی است که براساس مبانی حقوقی موجود در کشور آیین‌نامه اجرایی نمی‌تواند ناقض قانون بالادستی خود باشد.

برای مثال در قانون جهت استهلاك افزایش سرمایه از محل درآمد مشمول مالیات مدت پنج سال بدون هیچ قید و شرط در نظر گرفته شده بود اما در مصوبه پنج سال مساوی و هر سال ۲۰ درصد تغییر پیدا کرد که با دخالت مجلس مصوبه در این مورد اصلاح شد.

در ماده (۶) آیین‌نامه پیش‌بینی شده بود که شرکت‌های صنعتی استفاده‌کننده از مشوق موضوع این آیین‌نامه باید در پایان اولین سال و سال‌های بعد از افزایش سرمایه تأیید به یکی از حسابداران رسمی را که مستند به گزارش حسابرسی شرکت باشد ارائه نمایند، همان‌طور که استحضار دارید، در پایان سال مالی و قبل از اصلاحات و تعدیلات و بستن حساب‌ها و تهیه صورت‌های مالی، تنظیم گزارش حسابرسی صورت‌های مالی عملاً امکان ندارد، به‌خصوص اینکه حسابرس باید تأیید نماید که در پایان سال نسبت به سرمایه به بدهی‌ها کمتر از ۳۰ درصد نیست.

همچنین در قانون پیش‌گفته افزایش سرمایه صرفاً از محل سرمایه پرداخت شده مجاز شده بود درحالی‌که در بند «ب» ماده (۱) آیین‌نامه افزایش سرمایه از محل سود تقسیم نشده نیز مجاز گردید. این موضوع مخالف نص صریح قانون بود، زیرا انتقال سود تقسیم نشده به سرمایه صرفاً یک عمل ساده حسابداری روی کاغذ است و هیچ‌گونه کمکی به اصلاح ساختار مالی و ایجاد نقدینگی برای شرکت و بهبود سرمایه در گردش و یا ایجاد دارایی‌های مولد نمی‌کند. هرچند سود تقسیم نشده متعلق به صاحبان سهام و سرمایه است، اما تا زمان تقسیم به وسیله مجمع عمومی، صاحبان سرمایه و سهام حقی به دریافت آن ندارند، بنابراین مراد و منظور قانونگذار از اصلاح ساختار مالی از طریق افزایش سرمایه از محل نقدی محقق نشد.

آیین‌نامه با وجود ۶ ماده و ۱۰ بند معلوم نکرد جهت استفاده از مشوق افزایش سرمایه رعایت نصاب ۳۰ درصد سرمایه به بدهی باید قبل از تاریخ افزایش سرمایه یا بعد از آن باشد. این موضوع باعث اختلاف بین استفاده‌کنندگان و سازمان امور مالیاتی گردید؛ لذا جهت رفع اختلاف و ابهام، سازمان امور مالیاتی در تاریخ ۱۳۸۴/۴/۲۸ بخشنامه شماره ۷۷۳۸ را صادر و ابلاغ کرد، در بخشنامه مذکور، اولاً رعایت نصاب سرمایه به بدهی «۳۰ درصد» را قبل از تاریخ افزایش سرمایه ثانیاً افزایش سرمایه از محل سود تقسیم نشده را مخالف قانون تشخیص داد و حذف کرد. با توجه به مفاد بخشنامه یاد شده تعدادی از استفاده‌کنندگان از مشوق از تسهیلات قانون محروم گردیده و به علت اعتراض آنها به مفاد بخشنامه پرونده مدت‌ها در مراجع حل اختلاف سرگردان شد.

با تغییر در مدیریت سازمان امور مالیاتی در تاریخ ۱۳۸۴/۹/۲۳، بخشنامه شماره ۱۶۷۱۷ صادر شد و هر دو مورد مذکور در بخشنامه قبلی را لغو کرد و موضوع به حالت اولیه آیین‌نامه برگشت شد، در حالی که در مدت بین دو بخشنامه تعدادی از پرونده‌های مالیاتی در مراجع حل



اختلاف، قطعی شد و منجر به وصول مالیات گردید و اعتراض‌ها و شکایت‌ها مجدداً شروع شد. در تاریخ ۱۳۸۵/۱۲/۲۸ یعنی پس از مدت ۳ سال و ۷ ماه و ۲ روز پس از تاریخ لازم‌الاجرا شدن قانون و فقط ۵ ماه مانده به تاریخ پایان اجرای قانون، مصوبه جدید شماره ۱۷۵۱۲۴ ت ۳۴۶۵۷ هـ- صادر و ابلاغ شد، تغییرات در مصوبه جدید به شرح زیر اعلام گردید:

در بند «الف» ماده (۱) بعد از عبارت «دارای پروانه بهره‌برداری» عبارت «گواهی فعالیت صنعتی» اضافه شد.

در بند «ب» ماده (۱) بعد از عبارت «از محل آورده نقدی» عبارت «مطالبات حال شده سهامداران و اندوخته‌ها» اضافه شد.

در ماده (۳) عبارت «درآمد مشمول مالیات ابرازی» به عبارت «درآمد مشمول مالیات تشخیصی» اصلاح گردید.

در ماده (۴) تاریخ تسلیم تأییدیه یکی از حسابداران رسمی مستند به گزارش حسابرسی از پایان سال به حداکثر تا سه ماه پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی اصلاح گردید.

رعایت نصاب سرمایه به بدهی (۳۰ درصد) در تاریخ ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها و «نیز» پایان هر سال مالی اصلاح گردید و واژه «نیز» طی مصوبه شماره ۱۱۷۳۵/۳۴۶۵۷ مورخ ۱۳۸۶/۷/۱۳ به واژه «یا» تغییر پیدا کرد.

طی مصوبه شماره ۱۹۴۸۲۲ ت ۳۷۳۶۳ هـ- مورخ ۱۳۸۶/۱۲/۲۲ تاریخ اجرای آیین‌نامه جدید همان تاریخ «۱۳۸۳/۲/۲» آیین‌نامه اولی شد.

در بند «۶» آیین‌نامه عبارت «افزایش سرمایه» به عبارت افزایش سرمایه‌ها اصلاح شد. با توجه به اینکه تاریخ اجرای آیین‌نامه جدید پس از ۴ سال و ۷ ماه به تاریخ اجرای آیین‌نامه قبلی برمی‌گردد معلوم نیست که تکلیف مؤدیان نسبت به مفاد آیین‌نامه جدید در استفاده از مشوق با توجه به اصلاحات زیر چگونه خواهد بود.

تکلیف کسانی که دارای پروانه بهره‌برداری نبوده اما در زمان اجرای قانون دارای گواهی فعالیت صنعتی بوده‌اند چگونه است.

کسانی که به علت نبود مجوز در آیین‌نامه قبلی جهت افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده سهامداران و اندوخته‌ها نتوانسته‌اند از این مشوق استفاده کنند معلوم نیست چگونه باید زیان آنها جبران شود.

استفاده از مشوق جهت استهلاك میزان افزایش سرمایه از محل سود تشخیصی در آیین‌نامه جدیدی بجای درآمد مشمول مالیات ابرازی آیین‌نامه قبلی در خصوص مؤدیانی که نتوانسته‌اند از این مشوق استفاده نمایند چه خواهد شد.

مؤدیانی که به علت محدودیت در ارسال تأیید به حسابداران رسمی مستند به گزارش حسابرسی تا پایان سال مالی نتوانسته‌اند از مشوق استفاده کنند با تغییر مهلت در آیین‌نامه جدید، نحوه برخورد با حق و حقوق آنها چگونه خواهد بود. با توجه به اینکه مالیات آنها قطعی و یا پرونده مختومه شده است.

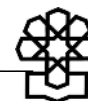
استفاده از افزایش سرمایه‌ها در مدت ۴ سال اجرای قانون در آیین‌نامه جدید بجای استفاده از افزایش سرمایه در آیین‌نامه قبلی موجب تضييع حق استفاده‌کنندگان خواهد بود.

در مدتی که از تاریخ اجرای قانون می‌گذرد ۴ مصوبه و دو بخشنامه صادر شده است که هرکدام به نوبه خود ناقض قبلی و یا موجب ایجاد محدودیت و یا تسهیلات جدیدی شده است. در مدت یاد شده تعدادی از مؤدیان مالیاتی از حق قانونی خود محروم شده‌اند و برعکس تعدادی نیز تسهیلات جدید به دست آورده‌اند که در هر یک از این حالت‌ها هدف قانونگذار از وضع قانون که رعایت عدالت مالیاتی است محقق نشده است، زیرا در این صورت صرفاً مؤدیان با انضباط و خوش حساب که مالیات خود را به موقع می‌پردازند زیان می‌بینند و مؤدیان بدحساب با طولانی کردن مراحل رسیدگی و حل اختلاف سرانجام از مفرهای قانونی و تغییرات پی‌درپی قوانین و مقررات و مصوبات و بخشنامه‌ها نهایت استفاده را می‌برند.

بررسی‌های فوق نشان می‌دهد، اگر در زمان تهیه لایحه قانونی، کارشناسی روی آن انجام می‌شد و دیدگاه خبرگان مالیاتی و کارشناسان مدنظر قرار می‌گرفت، نیازی به این همه مصوبه و بخشنامه نبود و از صرف وقت و هزینه‌های گزاف طرفین جلوگیری می‌شد.

۴. آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی

نهادهای رسمی از حیث ضمانت اجرا و همچنین شمول اجرا طیفی را شامل می‌شوند که یک سر آن قوانین اساسی قرار دارد و سر دیگر آن بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های اداری است. معمولاً آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها با هدف توضیح، توجیه، اراده دستورالعمل اجرایی و شفاف کردن هرچه بیشتر قوانین بالادستی خود تهیه می‌شوند و به نوعی باید در راستای قوانین بالادستی خود تنظیم شوند. در حوزه مالیاتی و در ایران نیز آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های متعددی تهیه شده است که متأسفانه دارای مشکلاتی می‌باشند. از حیث تعداد می‌توان گفت از سال ۱۳۶۶ تاکنون بیش از ۱۲۰۰ آیین‌نامه، بخشنامه و دستورالعمل مالیاتی ابلاغ شده است که به طور متوسط هر هفته یک آیین‌نامه و بخشنامه ابلاغ شده است. این تعداد آیین‌نامه بیش از آنکه تسهیل‌کننده کار مالیات‌ستانی در کشور باشد خود به یک معضل اساسی بدل خواهد شد و مؤدیان و دستگاه مالیاتی و صاحبان فضای کسب‌وکار را



دچار مشکلات عدیده‌ای خواهد کرد.

در جدول ۱ پیوست این گزارش فهرست آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی که از ابتدای سال ۱۳۹۰ تا ابتدای مردادماه ۱۳۹۱ ابلاغ شده آورده شده است. در این بازه زمانی ۱۱۲ آیین‌نامه و بخشنامه ابلاغ شده است که به‌طور متوسط هر ۵ روز یک آیین‌نامه و بخشنامه صادر شده است. اگرچه برخی از این آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها ممکن است رویه مرسوم دستگاه باشد و یا مربوط به اطلاع‌رسانی درخصوص مسئله خاص باشد اما در کل این حجم از آیین‌نامه‌نویسی با فلسفه اصلی صدور آیین‌نامه در تناقض قرار می‌گیرد و عملاً به عاملی برای زیاد شدن بروکراسی و همچنین سردرگمی مؤدیان مالیاتی و کارکنان دستگاه مالیاتی منجر می‌شود. حجم آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های ابطال شده در دیوان عدالت اداری و همچنین پرونده‌های موجود در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی گواه این ناکارآمدی می‌باشد. یکی دیگر از مشکلات آیین‌نامه‌های مالیاتی در ایران تناقض آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها با قوانین بالادستی می‌باشد به نحوی که بعضی از آیین‌نامه‌ها دارای محدودیت‌ها و یا معافیت‌هایی فراتر از قانون بالادستی خود می‌باشند. در این شرایط ممکن است مؤدیان نسبت به آیین‌نامه و بخشنامه به دیوان عدالت اداری شکایت نمایند و در برخی موارد دیوان رأی به ابطال آیین‌نامه و یا بخشنامه می‌دهد اما متأسفانه احکام دیوان عطف به ماسبق نمی‌شود، لذا زیان کسانی که در طول این دوران از اجرای این قوانین دچار خسارت شده‌اند جبران نخواهد شد.

در ادامه این بخش برخی از احکام دیوان عدالت اداری درخصوص ابطال بخشنامه‌های سازمان امور مالیاتی ارائه می‌گردد.

۴-۱. رأی شماره ۵۳ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری درخصوص ابطال بخشنامه

شماره ۷۱۱۰ مورخ ۱۳۸۶/۲/۳ سازمان امور مالیاتی کشور شماره ه/۸۶/۳۹۱

در تاریخ ۱۳۷۲/۲/۱۱ قانونی ازسوی سازمان امور مالیاتی تصویب می‌شود و تا سال ۱۳۸۶ مبنای تعیین مالیات‌های سه در هزار دارندگان کارت بازرگانی قرار می‌گیرد. برطبق این قانون، مالیات پس از کسر معافیت مالیاتی قابل وصول می‌باشد. اما در تاریخ ۱۳۸۶/۲/۳ سازمان امور مالیاتی کشور بخشنامه‌ای را صادر می‌کند که نحوه محاسبه مالیات مذکور را تغییر می‌دهد و برطبق آن مبنای محاسبه ۳ در هزار قبل از کسر معافیت مالیاتی می‌شود. بدین ترتیب میزان مبلغ سه در هزار که شرکت‌ها باید به اتاق بازرگانی پرداخت می‌کردند افزایش می‌یابد. شرکت ایران خودرو درخواست ابطال این بخشنامه را می‌دهد و این بخشنامه خلاف هدف و حکم مقنن تشخیص داده می‌شود و مستنداً به قسمت دوم اصل یکصد و هفتاد قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و ماده (۱) و بند «۱»

ماده (۱۹) و ماده (۴۲) قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌شود.

۲-۴. رأی شماره ۱۹۱ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال بخشنامه

شماره ۱۱۰۸۳ مورخ ۱۳۸۶/۴/۳۱ اداره کل مالیاتی اصفهان شماره ه/۸۶/۳۹۸

طبق تبصره «۱» ماده (۱۸۷) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ «چنانچه میزان مالیات مشخصه، مورد اختلاف باشد، پرونده امر خارج از نوبت در مراجع حل اختلاف مالیاتی موضوع این قانون رسیدگی خواهد شد و اگر مؤدی تمایل به اخذ گواهی قبل از رسیدگی و صدور رأی از طرف مراجع حل اختلاف داشته باشد با وصول مالیات مورد قبول مؤدی و اخذ سپرده یا تضمین معتبر از قبیل سفته، بیمه‌نامه، اوراق بهادار، وثیقه ملکی و... معادل مبلغ مابه‌الاضافه گواهی انجام معامله صادر خواهد شد». اما اداره کل مالیاتی اصفهان بخشنامه‌ای را در تاریخ ۱۳۸۶/۴/۳۱ صادر می‌کند که به موجب آن واریز وجه توسط مؤدیان به حساب سپرده مانع از احتساب جریمه تا تاریخ پرداخت بدهی مالیاتی به حساب مربوطه نخواهد شد و لازم است جریمه وصول گردد به معنای ساده‌تر اگر مالیات تعیین شده برای فردی دو میلیون تومان باشد و فرد یک میلیون آن را قبول داشته باشد و بپردازد و یک میلیون را هم در حساب سپرده و یا بجای آن وثیقه بگذارد در صورتی که بعداً مشخص شود که تمامی دو میلیون باید پرداخت می‌شده طبق بخشنامه اداره مالیاتی اصفهان به‌ازای آن یک میلیون پرداخت نشده جریمه باید پرداخت گردد. این بخشنامه مورد شکایت قرار گرفته و در نهایت در تاریخ ۱۳۸۷/۳/۲۶ با استناد به قانون ابطال می‌گردد.

۳-۴. رأی شماره ۷۳۶ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال بخشنامه

شماره ۱۸۸۷۱ مورخ ۱۳۸۴/۱۰/۲۶ سازمان امور مالیاتی کشور شماره ه/۸۵/۵۹

در تاریخ ۱۳۸۴/۱۰/۲۶ سازمان امور مالیاتی کشور بخشنامه‌ای را صادر می‌کند که براساس این بخشنامه مدیران شرکت‌هایی که بدهی قطعی مالیاتی دارند ممنوع‌الخروج اعلام می‌شوند. یک شخص حقیقی این بخشنامه را مغایر با قانون مالیات‌های مستقیم اعلام کرده و خواستار ابطال آن می‌گردد. برطبق قانون مالیات‌ها تنها مدیرانی ممنوع‌الخروج می‌شوند که در دوره تصدی آنها میزان مالیات تحقق یافته باشد و مدیرانی که قبل از سال مذکور مسئولیتی در شرکت داشته باشند را نمی‌توان ممنوع‌الخروج اعلام کرد. لذا این بخشنامه در تاریخ ۱۳۸۷/۱۰/۲۹ توسط هیئت عمومی دیوان عدالت اداری باطل گردید.

همانگونه که در سه مورد بالا مشاهده شد معمولاً بین زمان ابلاغ یک بخشنامه تا رأی دیوان



عدالت اداری مبنی بر ابطال این بخشنامه فاصله‌ای چندساله وجود دارد و طی این مدت مؤدیان دچار خساراتی می‌شوند که پس از ابطال بخشنامه هرگز جبران نخواهد شد.

۵. عوامل پراکندگی و تورم قوانین

در این بخش به بررسی عوامل اصلی پراکندگی و تورم در قوانین کشور خصوصاً قوانین مالیاتی می‌پردازیم. در کل مجموعه عوامل گسترده‌ای در این خصوص دخیل هستند اما مهمترین این عوامل عبارتند از:

۱-۵. عدم تنقیح قوانین

تدوین قوانین به معنای گردآوری متون قانونی مربوط به یک موضوع در یک مجموعه است. هدف تدوین و تنقیح، وضوح و روشنی بخشیدن به قوانین است. تدوین و تنقیح قوانین امکان می‌دهد که بتوانیم تورم متون قانونی را مهار و افزایش سریع هنجارهای حقوقی را کنترل کنیم.^۱

حاکمیت قانون و وجود سلسله‌مراتب روشن میان نهادهای صلاحیت‌دار وضع قانون، شرط امکان و مقدمه وجود تدوین قوانین است. علت اینکه «مجموعه‌های فعلی، حتی دوره روزنامه رسمی و مجموعه‌های دوره‌های تقنینیه و مجموعه‌های سالیانه مجلس شورای ملی و روزنامه‌های رسمی حاوی همه مقررات نیستند»^۲ همین مسئله است. ابهام این رکن نظام حقوقی، از علل عمده نافرجامی تدوین قوانین در ایران است. با ابهام در سلسله‌مراتب مراجع صلاحیت‌دار وضع قانون و وجود قوانین تعهدآور خارج از مجموعه‌ها، کار تدوین قوانین نمی‌تواند به سرانجام برسد. شاید بتوان گفت که تدوین و تنقیح قوانین یکی از عناصر سازنده حاکمیت قانون و نشان‌دهنده حرکت جامعه به سوی شفافیت و ابهام‌زدایی بیشتر در روابط اجتماعی و اقتصادی است.^۳

متأسفانه در قوانین و مقررات مالیاتی کشور نیز این مشکل وجود دارد. انبوه نهادهای قانونگذاری در حوزه مالیات‌ها، از مجلس شورای اسلامی تا هیئت دولت و سازمان امور مالیاتی و... قوانین مالیاتی وضع نموده‌اند و یا احکام مالیاتی را در سایر قوانین به تصویب رسانده‌اند بدون آنکه مجموعه این قوانین و احکام مالیاتی در جایی گردآوری شده باشد و یا در اختیار مؤدیان مالیاتی قرار گیرد. این خود یکی از دلایل اصلی تورم قوانین مالیاتی در کشور می‌باشد.

۱. سیدناصر سلطانی، علل نافرجامی تدوین قوانین در ایران، دفتر مطالعات حقوقی مرکز پژوهش‌های مجلس، شماره مسلسل ۹۹۵۷، ۱۳۸۸.

۲. صفر بیگزاده، تدوین و گردآوری علمی قوانین، مجلس و پژوهش، سال ۱۰، شماره ۳۸، ۱۳۸۲.

۳. سیدناصر سلطانی، علل نافرجامی تدوین قوانین در ایران، دفتر مطالعات حقوقی مرکز پژوهش‌های مجلس، شماره مسلسل ۹۹۵۷، ۱۳۸۸.

برای مثال در ماده (۲۷۳) قانون مالیات‌های مستقیم آمده است که از زمان اجرای این قانون کلیه قوانین و مقررات مغایر لغو می‌گردد. این عبارت به‌عنوان نماد کامل عدم اطلاع قانونگذار از دامنه تأثیرگذاری قانونی است که تصویب کرده است.

رویه درست این است که قانونگذار در انتها باید لیست قوانین ملغی شده را اعلام نماید و در غیر این صورت یک نوع سردرگمی در بین مجریان قانون و کسانی که قانون مشمول آنان می‌شود به‌وجود خواهد آمد.

۲-۵. نقایص ماهوی قوانین

نقایص ماهوی قانونگذاری از زمره علل عمده افزایش کمیت قانونگذاری است. این عقیده که محتوای قانون، از حیث سیاسی و قواعد اخلاقی دارای نقص و کاستی است انگیزه‌هایی قوی برای وضع یک قانون جدید ایجاد می‌کند. تلفیقی خاص از قواعد سیاست و اخلاق شایسته توجه ویژه‌ای است. این ترکیب خاص از یکسو، سبب ایجاد انگیزه‌های سیاسی تغییر در قوانین موضوعه است و ازسوی دیگر بیانگر این اصل اخلاقی است که «با موارد مشابه باید به‌صورت یکسان رفتار شود». یکی از تجربیات همیشگی قانونگذاران این بوده است. به‌عنوان مثال در قوانین مالیاتی، قاعده‌ای اساسی وجود دارد مبنی بر اینکه حقوق و دستمزد عادی که ازسوی کارفرما به کارگر پرداخت می‌شود مشمول مالیات محسوب می‌شود. در ترکیب با قاعده اخلاقی رفتار یکسان در موارد مشابه، این قاعده به ظاهر ساده منجر به افزایش مداوم توده‌ای از قوانین پیچیده مالیاتی می‌شود. این توده قوانین اولاً با گستره انواع مختلف منافی که کارفرما به کارگر می‌دهد مربوط است که باید هم‌تراز با حقوق و دستمزد عادی او در نظر گرفته شود و در نتیجه قابل مالیات گرفتن باشد و ثانیاً با چگونگی ارزیابی ارزش منافی که قابلیت اخذ مالیات را دارند مرتبط است.^۱ لذا یکی از علل تورم قوانین خصوصاً در حوزه قوانین مالیاتی نقایص ماهوی قوانین می‌باشد.

۳-۵. نقایص فنی قوانین

نقایص فنی یکی دیگر از علل عمده تورم قانون در کشور می‌باشد. برخی از انواع نقایص فنی عبارتند از: ناسازگاری منطقی قانون وضع شده، زبان پیچیده، قانون مغالطه‌آمیز یا بسیار کلی و مبهم و سلیقه‌ای، فقدان نظام حقوقی از جمله نقایص فنی قوانین است^۲ که برای برطرف کردن آنها

۱. حسن و کیلیان، تورم قانونگذاری و کیفیت قانون، دفتر مطالعات حقوقی مرکز پژوهش‌های مجلس، شماره مسلسل ۸۳۱۳، ۱۳۸۶.

۲. همان.



نظام سیاسی کشور مجبور به وضع قوانین جدید و یا اصلاح قوانین قبلی می‌شود. برای مثال در قوانین مالیاتی ایران نقایص فنی موجود در قوانین موجب اصلاح و یا تصویب قوانین و بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های زیادی شده است که همه موجب تورم و پیچیدگی قوانین در کشور شده‌اند.

جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

قوانین مالیاتی از مهمترین قوانین مالی کشورهای مختلف هستند که بر ساختار سیاسی و اقتصادی کشور تأثیرات بسزایی دارند. کیفیت این قوانین و سادگی و صراحت این قوانین می‌تواند به بهبود فضای کسب‌وکار کشور و افزایش رشد اقتصادی و توسعه کمک شایانی کند. براساس یافته‌های این گزارش می‌توان چنین استنباط کرد که یکی از دلایل عمده ضعف و ناکارآمدی نظام مالیاتی در کشور وجود قوانین و مقررات متعدد، پیچیده و بعضاً متناقض است که کار را برای فعالین اقتصادی و کارگزاران دولتی دشوار نموده است.

تغییرات مکرر و گسترده در قوانین مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم، احکام مالیاتی موجود در برنامه‌های توسعه، بودجه‌های سالیانه و سایر قوانین و در کنار آنها بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های مالیاتی صادر شده موجب یک در هم ریختگی و چندپارگی در قوانین مالیاتی کشور شده است که زمینه فساد و فرار مالیاتی و همچنین بی‌ثباتی در اقتصاد کشور و درآمدهای دولت را فراهم کرده است.

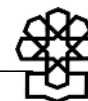
براساس یافته‌های این گزارش آنچه موجب این تورم و تعدد در قوانین مالیاتی شده است ضعف‌های موجود در قوانین، نقایص ماهوی و فنی و نابسامانی ساختار قانونگذاری کشور می‌باشد که انبوه قوانین مالیاتی را به وجود آورده است که نه تنها برای مؤدیان مالیاتی در دسترس و قابل احصا نیست، بلکه به یکی از معضلات جدی دستگاه مالیات‌ستانی کشور نیز بدل شده است. بدون وجود قوانین ساده و صریح و در دسترس نمی‌توان انتظار یک نظام مالیاتی کارآمد را داشت و در نهایت کمیت قوانین موجود و همچنین برداشت‌های متفاوت از آن پیامدهای جدی مانند بی‌ثباتی اقتصادی، نابسامانی فضای کسب‌وکار، شکاف مالیاتی، ایجاد بروکراسی پیچیده و در نهایت فرار مالیاتی در پی داشته است.

در نهایت می‌توان اظهار داشت که یکی از اقدامات جدی جهت بهبود کارآیی سیستم مالیاتی کشور تدوین و تنقیح صحیح قوانین مالیاتی و همچنین کاستن از این تعدد و تنوع در قوانین مالیاتی می‌باشد.

پیوست

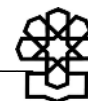
فهرست آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی صادر شده از ابتدای سال ۱۳۹۰ تا مرداد ۱۳۹۱

ردیف	موضوع آیین‌نامه	تاریخ ابلاغ	شماره	شناسه
۱	احتساب وجوه موضوع بند «ز» تبصره «۱۳» قانون بودجه سال ۱۳۸۶ کل کشور توسط شرکت‌های بیمه تجاری به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی	۱۳۹۰/۱/۱۴	۴۶۱۲۶ت۳۸۶۹/ک	۲۸۰۵
۲	لازم‌الاجرا شدن قانون موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت کویت از تاریخ ۱۳۸۹/۱۱/۲۳ خورشیدی	۱۳۹۰/۱/۱۵	۲۱۰/۲۲۶	۲۷۹۷
۳	ابطال فصل پنجم از آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره «۳» ماده (۱۳۹) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۰/۱/۲۲	۸	۲۸۵۶
۴	شمول یا عدم شمول قانون مالیات بر ارزش‌افزوده بر یارانه پرداختی دولت بابت برق	۱۳۹۰/۱/۲۸	۲۰۰/۱۳۹۳	۲۸۰۱
۵	پرداخت مالیات و عوارض ارزش‌افزوده توسط اشخاص حقیقی با استفاده از شماره ملی	۱۳۹۰/۲/۵	۱۵۳۰	۲۸۰۲
۶	برخی از احکام مالیاتی قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران	۱۳۹۰/۲/۱۱	۲۰۰/۲۸۰۵	۲۸۰۳
۷	اظهارنامه مالیاتی عملکرد ۱۳۸۹ اشخاص حقوقی، صاحبان مشاغل، اجاره املاک	۱۳۹۰/۲/۱۱	۲۰۰/۲۹۴۲/ص	۲۸۱۷
۸	اصلاحیه دستورالعمل ساماندهی معافیت مالیاتی موضوع مواد (۱۳۲) و (۱۳۸) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۰/۲/۱۱	۲۰۰/۲۹۳۹/ص	۲۸۷۶
۹	فهرست عناوین کالاها و خدمات مندرج در ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده	۱۳۹۰/۲/۱۱	۱۸۳۳	۲۸۷۰ Bottom of Form
۱۰	احتساب وجوه موضوع بند «ز» تبصره «۱۳» قانون بودجه سال ۱۳۸۶ کل کشور توسط شرکت‌های بیمه تجاری به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی	۱۳۹۰/۲/۱۳	۲۱۰/۳۱۷۶	۲۸۰۴
۱۱	نقل‌وانتقال املاک مورد وثیقه موضوع ماده (۱۶۰) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۰/۲/۲۸	۵۲۳۰/۵۹۸۹/ص	۲۸۰۹
۱۲	تفویض اختیار تعیین درآمد مشمول مالیات عملکرد سال ۱۳۸۹ صاحبان مشاغل موضوع بند «ج» ماده (۹۵) قانون مالیات‌های مستقیم با نظر اتحادیه ذیربط	۱۳۹۰/۳/۲	۲۰۰/۵۱۱۶	۲۸۶۸
۱۳	دستورالعمل خوداظهاری در اجرای مقررات ماده (۱۵۸) ق.م.م. برای درآمد مشمول مالیات و مالیات عملکرد سال ۱۳۸۹ صاحبان مشاغل موضوع بندهای «الف» و «ب» ماده (۹۵) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۰/۳/۲	۲۰۰/۵۱۱۷	۲۸۴۵



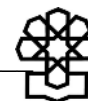
ردیف	موضوع آیین نامه	تاریخ ابلاغ	شماره	شناسه
۱۴	چگونگی اجرای مقررات تبصره «۵» ماده (۱۰۰) قانون مالیات‌های مستقیم درخصوص تعیین درآمد مشمول مالیات و مالیات عملکرد سال ۱۳۸۹ صاحبان وسایط نقلیه عمومی	۱۳۹۰/۳/۲	۲۰۰/۴۹۶۸	۲۸۴۷
۱۵	ابطال بخشنامه شماره ۴۶۳۷۸ مورخ ۱۳۷۷/۹/۲۶ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی	۱۳۹۰/۳/۲	۱۰۶	۲۸۸۱
۱۶	میزان معافیت مالیات بر درآمد حقوق سال ۱۳۹۰	۱۳۹۰/۳/۱۰	۲۰۰/۵۸۲۱	۲۸۱۹
۱۷	نحوه پذیرش خوداظهاری‌های مالیاتی مؤدیان موضوع مرحله چهارم فراخوان ثبت نام و اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده برای دوره مالیاتی زمستان سال ۱۳۸۹	۱۳۹۰/۳/۱۱	۲۰۰/۶۰۲۰	۲۸۲۰
۱۸	انتصاب نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی	۱۳۹۰/۳/۲۴	۲۰۰/۶۹۴۱	۲۸۲۷
۱۹	اصلاحیه آیین نامه نحوه پرداخت حق الزحمه اعضای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی	۱۳۹۰/۳/۲۵	۲۴۰/۷۰۹۸	۲۸۲۴ Bottom of Form
۲۰	اصلاحیه آیین نامه نحوه پرداخت حق الزحمه اعضای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی	۱۳۹۰/۳/۲۵	۲۴۰/۷۰۹۸	۲۸۲۱
۲۱	ابلاغ فرم گواهی پرداخت مالیات بر درآمد مشاغل وسایط نقلیه عمومی	۱۳۹۰/۳/۲۹	۲۲۰/۹۲۳۸/	۲۸۲۹
۲۲	درخصوص شمول یا عدم شمول مالیات بر ارزش افزوده بر قراردادهای حمل و نقل عمومی مسافری	۱۳۹۰/۴/۴	۴۵۳۱	۲۸۳۹
۲۳	محول شدن وظایف مربوط به «ارزشگذاری خودرو» و «تجمیع عوارض» به معاونت مالیات بر ارزش افزوده	۱۳۹۰/۴/۵	۲۰۰/۷۸۵۶	۲۸۳۸
۲۴	اصلاح سقف پذیرش نرخ سود تسهیلات خارجی به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی	۱۳۹۰/۴/۶	۲۰۰/۷۹۵۱	۲۸۳۰
۲۵	(نامه اداری) نحوه پرداخت حق الزحمه اعضای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی	۱۳۹۰/۴/۸	۲۰۰/۸۱۹۲	۲۸۳۲
۲۶	دستورالعمل خوداظهاری اعضای کانون سردفتران و دفتریاران در اجرای ماده (۱۵۸) قانون مالیات‌های مستقیم برای عملکرد سال ۱۳۸۹	۱۳۹۰/۴/۸	۲۰۰/۸۱۹۲	۲۸۷۴
۲۷	دستورالعمل خوداظهاری درآمد مشمول مالیات و مالیات شورای عالی کارشناسان رسمی دادگستری در اجرای ماده (۱۵۸) قانون مالیات‌های مستقیم برای عملکرد سال ۱۳۸۹	۱۳۹۰/۴/۸	۲۰۰/۸۱۹۶	۲۸۷۲
۲۸	دستورالعمل خوداظهاری سردفتران و دفتریاران دفاتر اسناد رسمی در اجرای ماده (۱۵۸) قانون مالیات‌های مستقیم برای عملکرد سال ۱۳۸۹	۱۳۹۰/۴/۱۱	ص۲۳۰/۸۴۵۵/	۲۸۷۳
۲۹	دستورالعمل خوداظهاری اعضای کانون کارشناسان رسمی دادگستری در اجرای ماده (۱۵۸) قانون مالیات‌های مستقیم برای عملکرد سال ۱۳۸۹	۱۳۹۰/۴/۱۱	ص۲۳۰/۸۴۵۷/	۲۸۶۴ Bottom of Form

ردیف	موضوع آیین‌نامه	تاریخ ابلاغ	شماره	شناسه
۳۰	ابلاغ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۸) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۰/۴/۱۱	۲۰۰/۸۲۸۵	۲۸۳۳
۳۱	لازم‌الاجرا شدن قانون موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیات‌های بر درآمد بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت پادشاهی اردن هاشمی از تاریخ ۱۳۸۷/۶/۱۱ خورشیدی	۱۳۹۰/۴/۱۳	۲۰۰/۸۶۷۲/ص	۲۸۳۶
۳۲	ارسال فرم درخصوص استعلام شمول یا عدم شمول مالیات بر ارزش‌افزوده	۱۳۹۰/۴/۱۳	۵۱۰۱	۲۸۳۷
۳۳	ابلاغ صورتجلسه مورخ ۱۳۸۹/۱۰/۸ شورای عالی مالیاتی	۱۳۹۰/۴/۱۴	۲۰۰/۸۷۹۶/ص	۲۸۴۰
۳۴	دستورالعمل خوداظهاری اعضای سازمان نظام پزشکی کشور در اجرای ماده (۱۵۸) قانون مالیات‌های مستقیم برای عملکرد سال ۱۳۸۹	۱۳۹۰/۴/۱۴	۲۳۰/۱۱۱۲۷/ص	۲۸۴۲
۳۵	دستورالعمل خوداظهاری اعضای سازمان نظام مهندسی ساختمان در اجرای ماده (۱۵۸) قانون مالیات‌های مستقیم برای عملکرد سال ۱۳۸۹	۱۳۹۰/۴/۱۸	۲۳۰/۹۲۴۸/ص	۲۸۶۹
۳۶	دستورالعمل خوداظهاری درآمد مشمول مالیات و مالیات عملکرد سال ۱۳۸۹ اعضای سازمان نظام مهندسی ساختمان در اجرای ماده (۱۵۸) جهت مشمولین بند «ب» ماده (۹۵) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۰/۴/۲۷	۲۰۰/۹۸۹۲/ص	۲۸۶۵
۳۷	دستورالعمل خوداظهاری درآمد مشمول مالیات و مالیات عملکرد سال ۱۳۸۹ اعضای انجمن صنفی تولیدکنندگان کفش ماشینی (مشمولین بندهای «الف» و «ب» ماده (۹۵)) در اجرای ماده (۱۵۸) ق.م.م	۱۳۹۰/۴/۲۷	۲۳۰/۱۰۰۱۸/ص	۲۸۶۷
۳۸	اصلاحیه جزء «۱» بند «الف» دستورالعمل خوداظهاری در اجرای ماده (۱۵۸) ق.م.م برای درآمد مشمول مالیات و مالیات عملکرد سال ۱۳۸۹ صاحبان مشاغل موضوع بندهای «الف» و «ب» ماده (۹۵) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۰/۴/۲۹	۲۰۰/۱۰۱۷۰/ص	۲۸۶۶
۳۹	تشکیل ستاد هماهنگی و همکاری فیما بین سازمان امور مالیاتی کشور و شهرداری‌ها در راستای امور اجرایی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده	۱۳۹۰/۵/۳	۲۰۰/۱۰۶۶۳	۲۸۵۹ Bottom of Form
۴۰	ابلاغ جدول ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات عملکرد سال ۱۳۸۹	۱۳۹۰/۵/۱۰	۲۰۰/۱۱۲۱۰	۲۸۵۲
۴۱	اعتبار مالیاتی یارانه دریافتی شرکت‌های برقی (تولید، انتقال و توزیع)	۱۳۹۰/۵/۲۲	۲۰۰/۱۲۰۸۰	۲۸۵۵
۴۲	چگونگی اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده توسط بنکداران مواد غذایی	۱۳۹۰/۵/۳۰	۷۴۵۸	۲۸۶۰
۴۳	«ارزیابی اجرای دستورالعمل انتخاب و انتصاب به مشاغل مدیران در واحدهای استانی، امور مالیاتی شهر و استان تهران»	۱۳۹۰/۶/۲	۲۰۰/۱۳۰۴۲	۲۹۰۷



ردیف	موضوع آیین‌نامه	تاریخ ابلاغ	شماره	شناسه
۴۴	ابلاغ صورتجلسه مورخه ۱۳۹۰/۲/۲۴ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی درخصوص عدم تسری معافیت مالیاتی موضوع مواد (۱۳۲) و (۱۳۸) قانون مالیات‌های مستقیم به مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و یا بخش عمومی غیردولتی	۱۳۹۰/۶/۱۳	۲۰۱-۸۹۹۳	۲۸۹۷
۴۵	تبصره «۱» ماده اصلاحیه آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۸) قانون مالیات‌های مستقیم (نامه اداری)	۱۳۹۰/۶/۲۱	۲۰۰/۱۴۶۵۴	۲۸۷۹
۴۶	ابطال بخشنامه شماره ۴۶۳۷۸ مورخ ۱۳۷۷/۹/۲۶ مبنی بر عدم الزام تأیید قبوض مالیاتی توسط واحد مالیاتی ذیربط	۱۳۹۰/۶/۲۸	۲۰۰/۱۵۳۰۴	۲۸۸۰
۴۷	عدم شمول قانون مالیات بر ارزش‌افزوده بر واردات و عرضه ویتامین‌ها و مکمل‌های غذایی	۱۳۹۰/۷/۵	۹۱۵۵	۲۸۸۵
۴۸	هزینه‌های انجام شده توسط شرکت ملی نفت ایران از سال ۱۳۸۷ و بعد آن به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی بابت ...	۱۳۹۰/۷/۶	۲۳۰/۲۲۵۵۵/	۲۸۸۸
۴۹	ارائه خدمات درمانی در قالب قرارداد از پرداخت مالیات و عوارض ارزش‌افزوده معاف است	۱۳۹۰/۷/۹	۹۲۵۳	۲۸۸۳ Bottom of Form
۵۰	عدم شمول مالیات و عوارض ارزش‌افزوده بر مابه‌التفاوت پرداختی (یارانه) دولت بابت فروش فرآورده‌های نفتی (بنزین، نفت سفید، نفت کوره و نفت گاز و گاز مایع)	۱۳۹۰/۷/۱۳	۲۰۰/۱۶۷۶۷	۲۹۰۲
۵۱	ابلاغ تفاهم‌نامه و قرارداد واگذاری فرآیند مالیات بر مشاغل خودرو به دفاتر پیشخوان خدمات دولت و بخش عمومی غیردولتی	۱۳۹۰/۷/۱۶	۲۲۰/۲۳۴۸۶/	۲۸۹۱
۵۲	ابلاغ صورتجلسه مورخه ۱۳۹۰/۲/۲۴ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی درخصوص عدم تسری معافیت مالیاتی موضوع مواد (۱۳۲) و (۱۳۸) قانون مالیات‌های مستقیم به مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و یا بخش عمومی غیردولتی	۱۳۹۰/۷/۲۶	۲۰۰/۱۷۶۸۹	۲۸۹۴
۵۳	«انتخاب و انتصاب به مشاغل مدیران در واحدهای استانی، امور مالیاتی شهر و استان تهران»	۱۳۹۰/۷/۲۷	۲۰۰/۱۷۸۳۹	۲۹۰۴
۵۴	دستورالعمل اجرایی موضوع تبصره «۲» ماده (۲۸) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده	۱۳۹۰/۸/۴	۲۰۰/۱۸۳۸۴	۲۹۰۶
۵۵	ابلاغ دستورالعمل نحوه استرداد مالیات و عوارض بر ارزش‌افزوده پرداختی مأموریت‌های دیپلماتیک، پست‌های کنسولی، مأموران دیپلماتیک و دفاتر سازمان‌های بین‌المللی	۱۳۹۰/۸/۴	۱۰۴۸۲	۲۹۰۹
۵۶	برخی از احکام مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کل کشور	۱۳۹۰/۸/۸	۲۰۰/۱۸۵۶۰	۲۹۰۸
۵۷	نحوه اجرای مقررات ماده (۱۳۷) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۰/۸/۲۱	۲۰۰/۱۹۴۹۴	۲۹۱۳
۵۸	وجوه دریافتی شرکت ملی گاز ایران در سال‌های ۱۳۸۶، ۱۳۸۸، ۱۳۸۹ و ۱۳۹۰ به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی	۱۳۹۰/۸/۲۳	۲۳۰/۲۹۲۵۷/	۲۹۱۵

ردیف	موضوع آیین‌نامه	تاریخ ابلاغ	شماره	شناسه
۵۹	بند «۴» ماده (۲۴) قانون مالیات‌های مستقیم درخصوص سپرده‌های متوفی نزد مؤسسات مالی و اعتباری	۱۳۹۰/۸/۲۵	۲۳۰/۲۹۶۶۰/	۲۹۲۰ Bottom of Form
۶۰	رعایت دقیق بند «۳» ضوابط اجرایی موضوع تبصره «۱» ماده (۱۸۶) ق.م.م درخصوص بدهکاران مالیاتی و عدم اعطای تسهیلات بانکی	۱۳۹۰/۸/۲۸	۲۰۰/۱۹۷۹۵	۲۹۲۱
۶۱	لزوم استفاده از شناسه ملی برای اشخاص حقوقی در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده	۱۳۹۰/۹/۲۶	۱۲۶۳۷	۲۹۵۱
۶۲	دستورالعمل چگونگی بررسی پرونده‌های مالیاتی رسیدگی شده در اجرای مقررات ماده (۲۷۲) ق.م.م	۱۳۹۰/۹/۳۰	۲۳۰/۳۵۲۳۳/	۲۹۵۶
۶۳	عدم شمول مالیات و عوارض ارزش‌افزوده بر مابه‌التفاوت پرداختی (یارانه) دولت بابت فروش آب و گاز	۱۳۹۰/۹/۳۰	۲۰۰/۲۲۳۶۶	۲۹۶۰
۶۴	انتخاب و انتصاب نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور در هیئت حل اختلاف مالیاتی	۱۳۹۰/۱۰/۳	۲۰۰/۲۲۴۱۲	۲۹۶۱
۶۵	چگونگی محاسبه و وصول مالیات و عوارض ارزش‌افزوده جایگاه‌های عرضه گاز CNG	۱۳۹۰/۱۰/۷	۱۳۳۲۸	۲۹۷۲
۶۶	معافیت موضوع ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۰/۱۰/۱۰	۱۹۸۸۲۷/۱۹۶۰۰۸ک	۲۹۷۶
۶۷	تصویب‌نامه وزیران کمیسیون موضوع اصل یکصدوسی‌وهشتم قانون اساسی راجع به شمول معافیت ماده (۶۹) قانون مالیات‌های مستقیم به قراردادهای منعقد شده طرح مسکن مهر	۱۳۹۰/۱۰/۱۱	۲۰۰/۳۳۰۰۳	۲۹۶۸
۶۸	عدم ثبت نام فعالان اقتصادی مشاغل در فعالیتهای معاف موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده	۱۳۹۰/۱۰/۱۳	۱۳۶۵۵	۲۹۷۳
۶۹	دستورالعمل ضوابط اجرایی قسمت اخیر تبصره «۴» ماده (۴۲) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده	۱۳۹۰/۱۰/۲۱	۲۰۰/۲۳۹۸۰	۲۹۷۸ Bottom of Form
۷۰	ابلاغ دو فقره فرم (اصلاحی) گواهی‌های موضوع ماده (۱۸۶) و تبصره «۱» ماده (۱۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۰/۱۰/۲۷	۲۰۰/۲۴۳۸۹	۲۹۸۴
۷۱	دستورالعمل اجرایی موضوع ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۰/۱۰/۲۷	۲۰۰/۲۴۴۶۸/ص	۲۹۸۶
۷۲	ابلاغ صورتجلسه شورای عالی مالیاتی درخصوص مقررات تبصره «۲» ماده (۱۰۷) قانون مالیات‌های مستقیم درموارد تغییر کارفرمای دولتی	۱۳۹۰/۱۱/۳	۲۳۰/۴۰۳۱۳/	۲۹۸۵
۷۳	ارسال آخرین ارزش‌های معاملاتی و اجاری املاک و مستغلات مصوب کمیسیون‌های تقویم املاک موضوع ماده (۶۴) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۰/۱۱/۲۳	۲۲۰/۴۳۲۳۵/	۲۹۹۳



ردیف	موضوع آیین‌نامه	تاریخ ابلاغ	شماره	شناسه
۷۴	درج کد ملی، کد پستی و شماره اقتصادی در قبوض پرداخت مالیات	۱۳۹۰/۱۱/۲۵	۲۳۰/۴۳۷۶۸/	۲۹۹۴
۷۵	پیرو تفویض اختیار درخصوص بخشودگی جرائم مالیاتی	۱۳۹۰/۱۲/۱۶	۲۰۰/۲۸۶۹۵	۳۰۱۳
۷۶	تسلیم اظهارنامه مالیاتی دوره چهارم (فصل زمستان) سال ۱۳۹۰	۱۳۹۰/۱۲/۲۷	۲۰۰/۲۹۶۱۶	۳۰۱۵
۷۷	تفویض اختیار به اداره کل حفاظت محیط زیست استان‌ها درخصوص مکاتبه مستقیم ادارات کل مزبور با ادارات کل امور مالیاتی	۱۳۹۰/۱۲/۲۸	۱۷۱۴۵	۳۰۱۶
۷۸	امحای فرم گواهی‌های موضوع ماده (۱۸۶) و تبصره «۱» ماده (۱۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۰/۱۲/۲۸	۲۰۰/۲۹۸۸۷	۳۰۱۸
۷۹	تفاهم‌نامه نحوه اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده بین سازمان امور مالیاتی کشور و اتحادیه‌ها و شرکت‌های تعاونی تولیدی و خدمات تولیدکنندگان	۱۳۹۱/۱/۲۶	۵۹۵	۳۰۲۳ Bottom of Form
۸۰	اساسنامه جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران	۱۳۹۱/۱/۲۸	۱۲۰۶۲/ت۲۹۲۹۳هـ	۳۰۲۷
۸۱	دستورالعمل تبادل اطلاعات مؤدیان مالیاتی موضوع ماده (۱۲۰) قانون برنامه پنجم توسعه	۱۳۹۱/۱/۳۰	۱۴۴۲۰/ت۴۷۴۳۷هـ	۳۰۲۸
۸۲	تصویب‌نامه شماره ۲۱۲۳۱۷/ت۴۴۲۴۸هـ درخصوص هزینه‌های انجام شده توسط وزارت نفت و شرکت‌های تابعه به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی	۱۳۹۱/۲/۴	۲۰۰/۱۸۱۶	۳۰۲۵
۸۳	صدور مفاصاحساب مالیاتی جهت ابطال کارت بازرگانی	۱۳۹۱/۲/۵	۲۰۰/۱۹۵۳	۳۰۲۶
۸۴	قانون موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه تشریفات (پروتکل) الحاقی مربوط بین جمهوری اسلامی ایران و جمهوری اسلوونی	۱۳۹۱/۲/۱۵	۵۵۷۹۱	۳۱۱۰
۸۵	صدورصد وجوه پرداختی اشخاص حقیقی و حقوقی برای کمک به انتفاضه از درآمد مشمول مالیات عملکرد سال پرداخت و از منبعی که مؤدی انتخاب خواهد نمود، قابل کسر می‌باشد	۱۳۹۱/۲/۲۰	۳۱۶۱۹/ت۴۵۵۵۹هـ	۳۰۲۲
۸۶	ضوابط اجرایی اصلاحی تبصره «۱» ماده (۱۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷	۱۳۹۱/۳/۱	۲۰۰/۴۱۶۷	۳۰۴۵
۸۷	تکریم ارباب رجوع و اطلاع‌رسانی در مورد اهمیت تسلیم اظهارنامه مالیاتی	۱۳۹۱/۳/۶	۲۰۰/۴۷۰۴	۳۰۲۳
۸۸	دستورالعمل استفاده از سامانه استخراج اطلاعات مالیاتی	۱۳۹۱/۳/۷	۲۰۰/۴۸۰۶	۳۰۵۰
۸۹	تبصره «۴» ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۱/۳/۸	۲۰۰/۴۹۸۴	۳۰۴۹ Bottom of Form

ردیف	موضوع آیین‌نامه	تاریخ ابلاغ	شماره	شناسه
۹۰	مهلت یا موعد تسلیم اظهارنامه موضوع ماده (۲۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده	۱۳۹۱/۳/۸	۲۰۰/۴۹۹۲	۳۰۶۰
۹۱	احکام مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۹۱	۱۳۹۱/۳/۹	۲۰۰/۵۱۱۱	۳۰۲۵
۹۲	میزان معافیت مالیات بر درآمد حقوق	۱۳۹۱/۳/۲۳	۲۰۰/۵۹۶۵	۳۰۲۴
۹۳	تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی است (تبصره «۲» ماده (۱۱۹) قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران)	۱۳۹۱/۳/۲۳	۲۰۰/۵۹۵۸	۳۰۵۴
۹۴	اطلاع‌رسانی درخصوص مفاد دستورالعمل موضوع ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۱/۳/۲۳	۲۰۰/۶۰۱۶	۳۰۶۹
۹۵	تفویض اختیار تعیین درآمد مشمول مالیات عملکرد سال ۱۳۹۰ صاحبان مشاغل موضوع بند «ج» ماده (۹۵) قانون مالیات‌های مستقیم با نظر اتحادیه ذیربط	۱۳۹۱/۳/۳۱	۲۰۰/۶۵۷۸	۳۰۶۵
۹۶	دستورالعمل خوداظهاری در اجرای مقررات ماده (۱۵۸) ق.م.م برای درآمد مشمول مالیات و مالیات عملکرد سال ۱۳۹۰ صاحبان مشاغل موضوع بندهای «الف»، «ب»، «ج» ماده (۹۵) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۱/۳/۳۱	۲۰۰/۶۵۷۷	۳۰۶۶
۹۷	اصلاحیه ماده (۴۲) آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۹) قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره آن	۱۳۹۱/۳/۳۱	۲۰۰/۶۶۰۹	۳۰۶۸
۹۸	نحوه اجرای بند «۴۰» قانون بودجه سال ۱۳۹۱ مبنی بر تسری حکم ماده (۱۹۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ نسبت به مانده بدهی جرائم و مالیات اضافی	۱۳۹۱/۳/۳۱	۲۰۰/۶۵۹۸	۳۰۷۹
۹۹	ارسال نمونه صورتجلسه انجام توافق با اتحادیه‌های امور صنفی در اجرای تبصره «۵» ماده (۱۰۰) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۱/۴/۳	۲۳۰/۱۱۷۴۴/	۳۰۷۰ Bottom of Form
۱۰۰	کمک‌های بلاعوض صنایع کوچک، شهرک‌های صنعتی تابع مناطق محروم به‌عنوان هزینه‌های مستقیم قابل قبول مالیاتی تلقی می‌گردد	۱۳۹۱/۴/۳	۲۳۰/۱۶۲۰۶۲۰۷۸۵۹ک	۳۰۷۵
۱۰۱	نحوه انتخاب مؤدیان نمونه مالیاتی	۱۳۹۱/۴/۵	۲۰۰/۷۰۳۲	۳۰۹۹
۱۰۲	نحوه محاسبه معافیت موضوع ماده (۱۳۸) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۱/۴/۱۲	۲۳۰/۱۲۹۹۲/	۳۰۸۰
۱۰۳	تفویض اختیار تعیین درآمد مشمول مالیات و مالیات عملکرد سال ۱۳۹۰ صاحبان وسایط نقلیه عمومی در اجرای مقررات تبصره «۵» ماده (۱۰۰) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۳۹۱/۴/۱۳	۲۰۰/۷۷۱۶	۳۰۸۳
۱۰۴	پیرو دستورالعمل موضوع تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی می‌باشد (تبصره «۲» ماده (۱۱۹) قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی)	۱۳۹۱/۴/۱۷	۲۳۰/۱۳۷۵۰/	۳۰۸۴



شناسه	شماره	تاریخ ابلاغ	موضوع آیین نامه	ردیف
۳۰۸۵	۲۳۰/۱۳۷۰۱/	۱۳۹۱/۴/۱۷	ارسال دستورالعمل خوداظهاری اعضای سازمان نظام پزشکی کشور در اجرای ماده (۱۵۸) قانون مالیات‌های مستقیم برای عملکرد سال ۱۳۹۰	۱۰۵
۳۱۰۸	۴۸۱۹۶/۷۴۱۵۹	۱۳۹۱/۴/۱۹	رفع اختلاف مربوط به معافیت مالیاتی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های شرکت‌های دولتی	۱۰۶
۳۰۸۸	۲۰۰/۸۴۶۸	۱۳۹۱/۴/۲۴	تأکید بر اجرای کامل تمامی فصول آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده (۲۱۸) قانون مالیات‌های مستقیم	۱۰۷
۳۰۹۳	۲۳۰/۱۵۲۰۸/	۱۳۹۱/۴/۲۶	درخصوص درج کدپستی محل فعالیت صاحبان مشاغل برای استفاده از مزایای توافقی و خوداظهاری مالیاتی عملکرد سال ۱۳۹۰	۱۰۸
۳۰۹۷ Bottom of Form	۲۰۰/۸۷۶۰	۱۳۹۱/۴/۲۷	دستورالعمل اجرایی موضوع ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم	۱۰۹
۳۰۹۸	۲۰۰/۸۹۲۴	۱۳۹۱/۴/۲۸	نحوه پاسخگویی به شکایات و دادخواست‌های تقدیمی مؤدیان مالیاتی به مراجع قضایی و شبه‌قضایی	۱۱۰
۳۱۰۹	۲۳۰/۱۶۹۵۸/	۱۳۹۱/۵/۸	لازم‌الاجرا شدن قانون موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد مالیات‌های بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری صربستان از تاریخ ۱۳۹۰/۹/۲۵ هجری شمسی	۱۱۱
۳۱۱۲ Bottom of Form	۲۰۰/۱۰۰۲۳	۱۳۹۱/۵/۱۱	ابلاغ جدول ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات عملکرد سال ۱۳۹۰	۱۱۲

منابع و مأخذ

۱. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحات آن.
۲. سمیعی، علی‌اکبر و همکاران. مجموعه قوانین مالیاتی، مؤسسه حسابرسی آزمون‌پرداز، ۱۳۸۹.
۳. بیگ‌پور، محمدعلی. تفسیر مالیاتی، اختلاف‌نظر در مورد درآمد مشمولان مالیات و مشکلات پدید آمده، مجله حسابرس، تابستان ۱۳۸۷، ش ۴۱.
۴. وکیلان، حسن. تورم قانونگذاری و کیفیت قانون، دفتر مطالعات حقوقی مرکز پژوهش‌های مجلس، شماره مسلسل ۸۳۱۳، ۱۳۸۶.
۵. سلطانی، سیدناصر. علل نافرجامی تدوین قوانین در ایران، دفتر مطالعات حقوقی مرکز پژوهش‌های مجلس، شماره مسلسل ۹۹۵۷، ۱۳۸۸.
۶. بیگزاده، صفر. تدوین و گردآوری علمی قوانین، مجلس و پژوهش، سال ۱۰، شماره ۳۸، ۱۳۸۲.
۷. رئیس‌جعفری، رسول. بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۹۱ کل کشور، مالیات‌ها، دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس، شماره مسلسل ۱۲۲۹۰، ۱۳۹۰.
۸. سی‌نورث، داگلاس. نهادها تغییرات نهادی و عملکرد اقتصادی، انتظارات سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، ۱۳۸۴.
۹. عبدی، محمدرضا و همکاران. مجموعه قوانین و مقررات مالیات‌های غیرمستقیم، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۸.
۱۰. مروی بر چالش‌های اصلی مالیات در ایران، دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۱۷۰۱۳۰۱، ۱۳۷۵.



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۲۶۴۹

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: پراکندگی قوانین مالیاتی

نام دفتر: مطالعات اقتصادی (گروه بخش عمومی)

تهیه و تدوین: رسول رئیس‌جعفری مطلق

ناظر علمی: علی نصیری‌اقدم

متقاضی: معاونت اقتصادی

ویراستار تخصصی: —

ویراستار ادبی: —

واژه‌های کلیدی:

۱. مالیات مستقیم

۲. مالیات غیرمستقیم

۳. قوانین مالیاتی

۴. تنقیح قوانین

۵. تورم قوانین

۶. برنامه‌های توسعه

تاریخ انتشار: ۱۳۹۱/۸/۲۰