

دوره نهم - سال اول

شماره چاپ: ۲۶۸

تاریخ چاپ: ۱۳۹۱/۹/۱

شماره ثبت: ۱۶۵

اظهارنظر کارشناسی درباره:

«لایحه اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحات بعدی آن»

(ارزیابی کلیات لایحه)

کد موضوعی: ۲۲۰

شماره مسلسل: ۱۲۷۸۶

بهمن‌ماه ۱۳۹۱

به نام خدا

فهرست مطالب

۱	..... خلاصه اجرایی
۴	..... چکیده
۵	..... مقدمه
۹	..... ارکان لایحه
۱۴	..... ۱. تغییر رویکرد از نظام تفصیلی به نظام جامع مالیات‌ستانی
۱۶	..... ۲. مواد مکمل و پشتیبان لایحه
۲۷	..... ۳. تغییر رویکرد در نظام مالیات بر ارزش
۲۹	..... ۴. ابهامات لایحه
۳۳	..... ۵. انحرافات لایحه
۳۷	..... جمع‌بندی و نتیجه‌گیری
۳۸	..... منابع و مأخذ



اظهار نظر کارشناسی درباره:

«لایحه اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحات بعدی آن»^۱

(ارزیابی کلیات لایحه)

خلاصه اجرایی

کلیات لایحه اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم^۲ دارای جهتگیریهای اساسی ذیل است:

- تقویت خوداظهاری در نظام تشخیص و وصول مالیات،
- ارزیابی سیستمی و غیرشخصی اظهارنامه‌ها مبتنی بر اطلاعات اقتصادی مندرج در بانکهای اطلاعاتی،

- تقویت ضمانت اجرای اداری، کیفی و مدنی جهت انجام تکالیف مالیاتی.

هدف از این جهتگیری چابک‌سازی نظام مالیات‌ستانی و کاهش صلاحدید شخصی در نظام تشخیص و وصول مالیات و شفاف‌سازی جریان فعالیت‌های اقتصادی است.
دومین محور لایحه حرکت از نظام مالیات‌ستانی تفصیلی به نظام جامع است. درحالی که در نظام تفصیلی بر پایه‌های متعددی مالیات وضع می‌شود در نظام جامع، پایه اصلی مالیات، شخص و درآمدهای تحصیل شده وی در جریان فعالیت‌های اقتصادی است و در مراحل پیشرفته‌تر مالیات بر مجموع درآمد خانوار وضع می‌گردد.

این لایحه یک گام اساسی در این جهت درست محسوب می‌شود. ولی با توجه به دامنه گسترده معافیت‌های موجود و حذف ضمنی آنها در ساختار مالیات بر جمع درآمد که در لایحه طراحی شده، نگرانی‌هایی برای فعالان اقتصادی ایجاد کرده است.

۱. این گزارش محصول برگزاری ۲۶ جلسه کارشناسی در مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی است. این جلسات با حضور آقایان محمدتقی نژادعمران، علی‌اکبر سمیعی، دکتر عباس هشی، محمدقاسم پناهی، احمد زمانی، حسین وکیلی، غلامرضا سلامی، سعید جمشیدی‌فرد، جلیل خیرزاده، سیدمجتبی حسینی‌پوراردکانی، حجت‌الاسلام والمسلمین مجید حبیبیان، محسن کلانتری، علیرضا نظری، محمدمهدی موحدی، محمدجواد رضایی، سعید توتونچی‌ملکی، رسول رئیس‌جعفری، ابوالفضل درویش‌مند، در پاییز و زمستان سال ۱۳۹۱ برگزار گردیده است. لازم به ذکر است برخی اعضای جلسه ممکن است با همه نکات این گزارش موافق نباشند لذا مسئولیت گزارش برعهده مرکز پژوهش‌هاست.

۲. این لایحه در تاریخ ۱۳۹۱/۸/۱ تقدیم مجلس شورای اسلامی شده است.

بدنه اصلی لایحه که در جهت ایجاد پشتوانه حقوقی مستحکم‌تر برای اجرای طرح جامع مالیاتی است با چند محور مکمل تکمیل شده است که از حیث رفع تبعیض میان فعالان اقتصادی، شفاف‌سازی معافیت‌های مالیاتی و تقویت انگیزه‌های تولیدی و سرمایه‌گذاری حائز اهمیت است که از آن جمله می‌توان به:

- پذیرش استهلاك شتابان،

- عدم شمول مالیات بر افزایش سرمایه ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها،

- پذیرش هزینه‌های سرمایه‌گذاری و همچنین هزینه فرصت سرمایه آورده شرکا، به‌عنوان

هزینه‌های قابل قبول مالیاتی،

- معاف کردن بخش تجهیزات و ماشین‌آلات از پرداخت مالیات علی‌الحساب قراردادهای

پیمانکاری،

- تبدیل معافیت‌ها به نرخ صفر،

- توسعه نرخ صفر به درآمدهای صادرات در بخش خدمات.

در لایحه پیشنهادی نظام مالیات بر ارث دچار تحول اساسی شده است. در این لایحه دیگر ارث به‌عنوان درآمد اتفاقی نبوده و هر نوع نقل‌وانتقال اموال متوفی به وراث مثل یک نقل‌وانتقال معمولی بین اشخاص تلقی شده است. این تغییر نگاه باعث حذف ۲۰ ماده از ۲۶ ماده مبحث ارث و اصلاح چهار ماده آن شده است و از این حیث یک ساده‌سازی اساسی به حساب می‌آید.

لازم به ذکر است که در چنین تغییر نگاه مهمی، به‌طور طبیعی برخی موارد نادیده گرفته شده یا ناقص دیده شده است که از این جمله می‌توان به نادیده گرفتن بدهی متوفی و مسئول دانستن برخی از اشخاص حقوقی عمومی در قبال مواردی که مسئولیت ندارند، اشاره کرد که البته این کاستی‌ها قابل رفع است.

این لایحه در کنار محاسن بسیاری که دارد دچار چند کاستی یا ابهام می‌باشد که لازم است در پروسه بررسی مورد توجه ویژه قرار بگیرد:

۱. در این لایحه به صراحت بر دسترسی به اطلاعات و به اشتراک گذاشتن اطلاعات تأکید شده است، اما نه در این لایحه و نه در سایر قوانین موجود پیش‌بینی‌های لازم برای حفاظت از حریم خصوصی مالی اشخاص صورت نگرفته است،

۲. در لایحه ضمن حفظ اغلب معافیت‌های موجود در قالب نرخ صفر، همه درآمدهای اشخاص حقیقی (اعم از درآمدهای کسب شده از منابع معاف و غیرمعاف) مشمول مالیات با نرخ‌های ماده (۱۳۱) شده است که این موضوع تلویحاً به معنای حذف تمام معافیت‌ها برای مشمولان دارای درآمد سالیانه بیش از ۱۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. هرچند حذف معافیت‌ها امری قابل دفاع و دارای منطق اقتصادی است، ولی برخورد دوگانه با آن چندان قابل پذیرش نمی‌باشد،



۳. در لایحه تلاش شده است با اصلاح ساختار کمیسیون تقویم املاک ارزش معاملاتی به ارزش روز نزدیک شود ولی نرخ‌های مواد (۱۷)، (۵۹) و (۷۷) قانون مالیات‌های مستقیم و سایر انواع عوارض و مالیات که براساس ارزش معاملاتی کنونی تنظیم گردیده، اصلاح نشده است.^۱

دو مبحث مالیات بر ثروت و مالیات بر نقل و انتقال مکرر که در قالب مواد (۵) و (۶۰) الحاقی در لایحه مطرح شده، لازم است حذف شود. این مواد با رویکرد کلی لایحه مبنی بر حرکت از نظام تفصیلی به نظام جامع تعارض دارند. به نظر می‌رسد این مواد برای کنترل آثار سوء سیاست‌های کلان پولی تنظیم شده‌اند. با توجه به اینکه مالیات ثروت در فرآیند کسب درآمد پرداخته شده است و مالیات بر عایدی ساخت، خرید و فروش مسکن در قالب مالیات بر عملکرد قابل اخذ است و اخذ مالیات بر افزایش ارزش ملک و سایر دارایی‌ها هم مستلزم ایجاد مالیات بر عایدی سرمایه^۲ است، لذا حذف مواد مربوطه پیشنهاد شده است.

مواد دیگری در لایحه وجود دارد که در هنگام بررسی در مجلس شورای اسلامی نیاز به تأمل و احتمالاً اصلاح دارد. در ادامه تنها به برخی موارد اشاره شده است.

۱. در ماده (۴) الحاقی تصریح گردیده است که «وجوهات شرعیه به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌گردد». این پرسش قابل طرح است که آیا نمی‌توان پرداخت وجوهات شرعیه را مانند کمک به امور خیریه به‌عنوان هزینه قابل قبول تلقی کرد؟ چراکه هم وجوهات شرعیه و هم کمک‌های خیریه به نوعی در راستای تمرکززدایی در مخارج دولت است و اگر این مخارج انجام نشود، دولت مستقیماً باید بابت این امور هزینه کند.

۲. به نظر می‌رسد ساختار نرخ‌ها در مالیات‌های مستقیم از تناسب لازم برخوردار نیست و لازم است در این خصوص بازنگری شود. برای مثال، براساس ماده (۱۲۹) مکرر، در لایحه مجموع درآمدهای اشخاص حقیقی از منابع معاف و غیرمعاف مشمول نرخ‌های ماده (۱۳۱) لایحه (۱۵) تا ۲۵ درصد) گردیده است، ولی نرخ مالیات بر سود شرکت‌ها، موضوع ماده (۱۰۵) بدون تغییر باقیمانده است. یا نرخ مالیات بر درآمد مشاغل، تعدیل شده است اما نرخ مالیات بر حقوق در حد ۱۰

۱. سایر موارد ابهام که در متن گزارش به صراحت مورد تأکید قرار نگرفته به شرح ذیل است:
- فرآیند قانونی اجرای نظام جدید مالیات‌ستانی دچار صراحت در متن ندارد. مالیات علی‌الرأس و مواد مربوط به آن حذف شده است ولی ساختار رسیدگی به اظهارنامه‌های با ریسک بالا مشخص نشده است،
- طرح جامع مالیاتی و بانک‌های اطلاعاتی آن در پروسه تکمیل قرار دارد و تا اجرای کامل آنها زمان لازم است، ولی مشخص نشده است که در دوره زمانی تصویب لایحه اصلاح قانون تا زمان تکمیل موارد فوق مبنای قانونی مالیات‌ستانی چه خواهد بود،
- برای اشخاص حقوقی عمومی نسبت به پرداخت مالیات و جرائم آن مسئولیت تضامنی در نظر گرفته شده است که از نظر حقوقی قابل دفاع نیست.

درصد مقرر شده است. این درحالی است که در مورد اول (مالیات مشاغل)، سود خالص مشاغل مشمول مالیات می‌گردد و پرداخت آن با یکسال تأخیر انجام می‌شود ولی در مورد دوم (مالیات بر حقوق)، درآمد ناخالص مشمول مالیات می‌گردد که پرداخت آن به صورت ماهیانه است.

۳. در تبصره «۳» ماده (۳۰) لایحه «پذیرش هزینه‌های قابل قبول... منوط به ارائه تراکنش بانکی مربوط» شده است. چنین تصریحی حداقل از ناحیه نادیده گرفتن معاملات تهاتری محل بحث است.

۴. با توجه به اصلاح ماده (۹۵) و همچنین با توجه به هزینه‌های جدیدی که در فرآیند تحول تجاری در کشور رخ می‌دهد، لازم است ماده (۱۴۸) که مربوط به تعیین مصدیق هزینه‌های قابل قبول می‌باشد، مورد بازنگری قرار گیرد.

۵. در تبصره «۲» ماده (۱۴۱) (موضوع ماده (۲۸) لایحه) برخورداری از مشوق‌های صادرات منوط به «ورود ارز حاصل از صادرات به چرخه تجاری کشور» گردیده و این تصور را ایجاد نموده که بناست به نوعی تجربه پیمان‌سپاری ارزی یا تعیین دستوری نرخ ارز در دستور کار قرار گیرد.

چکیده

گزارش حاضر به ارزیابی کلیات لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم می‌پردازد و به جزئیات متعدد آن ورود پیدا نمی‌کند. خلاصه یافته‌ها آن است که سه محور خوداظهاری، پردازش غیرشخصی و مبتنی بر اطلاعات سیستمی و تقویت ضمانت‌های اجرایی ارکان اساسی لایحه هستند و ایجاد پشتوانه قانونی برای آنها از نیازهای اساسی کشور است. در کنار این هسته مرکزی محورهای متعددی در حمایت از تولید و سرمایه‌گذاری و رفع تبعیض‌ها مطرح شده است که پرداختن به آنها به رفع موانع تولید کمک می‌کند.

به نظر می‌رسد عمده نگرانی‌ها راجع به این لایحه از ناحیه شفاف شدن فعالیت‌های پنهان اقتصادی، حذف تلویحی معافیت‌ها در قالب مالیات بر جمع درآمد، وضع مالیات بر ثروت و وضع مالیات اضافی بر نقل و انتقال مکرر املاک است که برخی از آنها بجا و برخی نابجا است. پیشنهاد می‌شود در این مقطع با تمرکز بر مواد پشتیبان طرح جامع مالیاتی و مواد مربوط به حمایت از تولید راه تصویب لایحه در مجلس شورای اسلامی هموار گردد و گامی در جهت ارتقای نظام مالیاتی کشور برداشته شود.



مقدمه

نظام مالیاتی در هر کشور چند کارکرد اساسی دارد. اولین و شاید مهمترین کارکردهای نظام مالیاتی در هر کشور تأمین مالی مخارج عمومی است. از این رو، در مقدمه توجیهی لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم (از این پس، لایحه) بر هدف «کاهش اتکای بودجه به عواید حاصل از نفت و گاز و ارتقای جایگاه مالیات‌ها در تأمین منابع مالی دولت» تأکید شده است.

منتها افزایش درآمدهای مالیاتی باید در قالب یک نظام مالیات‌ستانی (قانونی و اداری) منطقی و چابک انجام شود. ناکارآمدی دولت در مالیات‌ستانی نه تنها باعث کاهش درآمدهای مالیاتی دولت می‌شود، بلکه باعث وقوع مشکلاتی چون:

- افزایش هزینه‌های جمع‌آوری مالیات برای دولت،

- افزایش هزینه‌های تمکین برای مؤدی،

- فرار و اجتناب مالیاتی،

- افزایش فساد اداری می‌گردد.

لذا این یک مطالبه اساسی ملت از دولت است که جمع‌آوری مالیات در یک چارچوب منطقی و کم‌هزینه انجام شود، به نحوی که مأمور مالیاتی اختیار عمل زیادی در تشخیص مالیات‌ها نداشته باشد، تعداد پرداخت‌های مالیاتی کم باشد، هزینه نگهداری دفاتر، اسناد و مدارک و به‌طور کلی انجام تکالیف مالیاتی کم باشد، در اخذ مالیات تبعیض وجود نداشته باشد و مانند آن.

در این راستا، از برنامه سوم توسعه که سازمان امور مالیاتی تأسیس شد، سازمان موظف به اصلاح نظام مالیات‌ستانی و اجرای طرح جامع مالیاتی شد. این طرح گسترده که دارای ابعاد متعدد نرم‌افزاری و سخت‌افزاری است و بر بیش از ۳۰ پروژه بنا شده است با افت‌وخیزهای زیاد سازماندهی شده و در آستانه اجرا قرار دارد.

اجرای این طرح مستلزم اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم است. برای اجرایی شدن این طرح توسعه اطلاعات اقتصادی و شفاف شدن جریان مبادلات اقتصادی ضرورت دارد و این امر به نوبه خود مستلزم دسترسی هدفمند به برخی سامانه‌های اطلاعاتی، تکلیف اشخاص حقیقی و حقوقی مختلف به تبادل اطلاعات با سامانه‌های ذیربط و اجرای چندین بانک اطلاعاتی مکمل است که همه این امور به تکلیف و مجوز قانونی نیاز دارد.

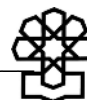
علاوه بر این، پردازش سیستم بنیان و غیرشخصی اظهارنامه‌ها، پذیرش اظهارنامه‌ها بدون رسیدگی و رسیدگی تصادفی به اظهارنامه‌های پریسک و همچنین تشویق افراد به انجام تکالیف مالیاتی و بازداشتن افراد از تخلف مالیاتی نیازمند پیش‌بینی تغییرات قانونی مناسب است.

لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ که در قالب ۴۳ ماده تقدیم مجلس شورای اسلامی شده است، دقیقاً درصدد «پیش‌بینی تغییرات قانونی مناسب برای اجرای طرح جامع مالیاتی» است.^۱ بنابراین، بدنه اصلی این لایحه موادی است که زمینه اجرای طرح جامع مالیاتی را فراهم می‌کند. سایر موادی که در این لایحه پیش‌بینی شده و بعضاً دارای اهمیت زیادی هستند، به نوعی مکمل این بدنه اصلی هستند. در جدول ۱ تصویری از مواد لایحه ارائه شده است.

جدول ۱. تصویری از مواد لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم

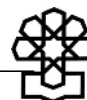
ماده لایحه	مواد قانونی مرتبط	موضوع
۱	ماده (۳) الحاقی	شمول مالیاتی فعالیت‌های اقتصادی اشخاصی که به استناد، فرامین و مجوزهای حضرت امام خمینی (ره) یا مقام معظم رهبری از معافیت مالیاتی بهره‌مند شده‌اند
	ماده (۴) الحاقی	عدم تلقی وجوهات شرعیه به‌عنوان هزینه قابل قبول
	ماده (۵) الحاقی	مالیات بر ثروت اشخاص در صورتی که بیش از ۲۰ میلیارد ریال باشد، با نرخ دو در هزار، نسبت به هر سال تملک
۲	اصلاح ماده (۱۷) و حذف مواد (۱۹) تا (۲۲) و بند «۴» ماده (۲۴) و مواد (۲۶) تا (۳۳)	اصلاح مالیات بر ارث: وضع مالیات بر اموال متوفی هنگام انتقال به وارث یا اشخاص ثالث
۳	اصلاح ماده (۳۴) و حذف (۳۵) تا (۳۷) و (۳۹) تا (۴۳)	موظف بودن اشخاص ثالث به اخذ گواهی پرداخت مالیات بر نقل و انتقال اموال متوفی، هنگام تسلیم اموال و دارایی‌ها به وارث یا موصی‌له و یا ثبت به نام آن‌ها و یا انجام دادن معاملاتی راجع به آنها
۴	جایگزین ماده (۳۸) و تبصره‌های آن	تعیین تکلیف اموالی که به‌موجب نذر یا وصیت به وارث یا غیروارث منتقل می‌شود
۵	جایگزین تبصره «۱۱» ماده (۵۳)	اصلاح معافیت مالیات بر درآمد اجاره
۶	جایگزین ماده (۵۴) و تبصره‌های آن	تعیین مبنای تشخیص درآمد اجاره
۷	ماده (۶۰) الحاقی	در نظر گرفتن مالیات اضافی برای نقل و انتقال مکرر، بیش از ۲ واحد در سال
۸	ماده (۶۲) الحاقی	تعیین سازوکاری جهت اخذ مالیات از نقل و انتقال املاکی که بدون تنظیم سند رسمی منتقل می‌شوند
۹	اصلاح ماده (۶۴)	اصلاح کمیسیون تقویم املاک در جهت تعیین ارزش معاملاتی املاک متناسب با قیمت‌های متعارف روز
۱۰	اصلاح ماده (۷۷)	تبدیل مالیات مربوط به اولین نقل و انتقال ساختمان‌های نوساز به مالیات علی‌الحساب و مشمول مالیات کردن درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی ناشی از ساخت و فروش
۱۱	اصلاح ماده (۸۴)	تعدیل معافیت مالیات حقوق تا ۸۴ میلیون ریال در سال اول و افزایش آن در سال‌های بعد متناسب با نرخ تورم
۱۲	اصلاح ماده (۸۵)	یکسان نمودن نرخ مالیات بر حقوق در بخش دولتی و خصوصی

۱. مقدمه توجیهی لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم.



ماده لایحه	مواد قانونی مرتبط	موضوع
۱۳	تبصره ماده (۸۶)	تکلیف کارفرمایان به پرداخت مالیات بر حقوق اشخاص حقیقی، غیر از کارکنان خود، به نرخ ۱۰ درصد، بدون رعایت معافیت ماده (۸۴)
۱۴	اصلاح بند «۵» ماده (۹۱)	رها کردن معافیت حقوق ایام مرخصی استفاده نشده از این قید «که در موقع بازنشستگی یا ازکارافتادگی به حقوق‌بگیر پرداخت می‌شود»
۱۵	اصلاح بند «۱۴» ماده (۹۱) و الحاق یک تبصره به ماده (۹۱)	- حذف معافیت درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اعم از نظامی و انتظامی، مشمولان قانون استخدامی وزارت اطلاعات - استثنا کردن نهادهای فوق از تسلیم فهرست دریافت‌کنندگان حقوق
۱۶	حذف ماده (۹۲) و تبصره آن	حذف معافیت ۵۰ درصدی مالیات بر حقوق کارکنان در مناطق کمتر توسعه‌یافته
۱۷	اصلاح ماده (۹۵) و حذف ماده (۹۶)	- حذف طبقه‌بندی مشاغل - الزام به تنظیم اظهارنامه برای همه مشاغل، ضمن نگهداری اسناد و مدارک کافی - تأکید بر نوع و حجم فعالیت در تهیه اظهارنامه
۱۸	اصلاح ماده (۹۷) و حذف مواد (۹۸)، (۹۹)، (۱۰۲)، (۱۰۳)، (۱۰۴) و (۱۰۵)	- تعیین درآمد مشمول مالیات براساس اظهارنامه - امکان پذیرش بدون رسیدگی اظهارنامه‌ها و بررسی نمونه‌ای - تهیه اظهارنامه برآوردی و مطالبه مالیات متعلق در صورت خودداری مؤدی از ارائه اظهارنامه
۱۹	حذف تبصره‌های ماده (۱۰۰)، الحاق یک تبصره به آن و اصلاح متن ماده	- انتقال موعد تسلیم اظهارنامه مشاغل از تیرماه به خردادماه - امکان معاف کردن مشاغل از نگاهداری اسناد و ارائه اظهارنامه در صورتی‌که سالیانه کمتر از ۶۰ میلیون تومان فروش داشته باشند - حذف مالیات توافقی یا مشاغل گروه ج، در راستای اصلاح ماده (۹۵)
۲۰	الحاق تبصره‌های «۷» و «۸» به ماده (۱۰۴)	- معاف کردن بخش ماشین‌آلات و تجهیزات در قراردادهای پیمانکاری از مالیات علی‌الحساب - منظور نمودن مالیات علی‌الحساب موضوع ماده (۱۰۴) به حساب مؤدی، هنگام پرداخت
۲۱	اصلاح ماده (۱۰۷) و حذف تبصره‌های آن	احاله نمودن ضریب تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران، به آیین‌نامه مصوب هیئت‌وزیران
۲۲	حذف ماده (۱۲۴)	ماده (۱۲۴) مربوط به مالیات مال مورد وصیت در مورد وراثت و غیروراثت است که در اصلاح ماده (۳۸) تعیین تکلیف شده است
۲۳	الحاق ماده (۱۲۹)	ایجاد سامانه اطلاعات درآمدی اشخاص حقیقی
۲۴	الحاق ماده (۱۲۹) مکرر	وضع مالیات بر جمع درآمد برای اشخاص حقیقی
۲۵	اصلاح تبصره ماده (۱۳۰)	امکان بخشودگی بدهی‌های مالیاتی قبل از سال ۱۳۸۱ که بیش از پنج میلیون ریال نباشد
۲۶	اصلاح ماده (۱۳۱)	کاهش تعداد طبقات درآمدی و تعداد نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و کاهش حداکثر نرخ از ۳۵ به ۲۵ درصد
۲۷	اصلاح ماده (۱۳۲) و حذف ماده (۱۳۸)	کسر ۱۰۰ درصد سرمایه‌گذاری انجام شده از درآمد مشمول مالیات و محاسبه مالیات آن با نرخ صفر، به‌استثنای درآمد حاصل از صادرات مواد خام که مشمول معافیت ۵۰ درصد خواهد بود

ماده لایحه	مواد قانونی مرتبط	موضوع
۲۸	اصلاح ماده (۱۴۱)	تبدیل معافیت درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی و محصولات بخش کشاورزی به مالیات با نرخ صفر
۲۹	الحاق ماده (۱۴۶) مکرر	تبدیل معافیت‌های مواد (۱۲۲)، (۱۲۳)، (۱۲۴)، (۱۴۱)، (۱۴۲) و (۱۴۳)، تبصره «۱» ماده (۱۴۳) مکرر و ماده (۱۴۵) به مالیات با نرخ صفر مشروط نمودن برخورداری از نرخ صفر، معافیت و مشوق‌های مالیاتی به ارائه اظهارنامه
۳۰	حذف تبصره «۱۴۷» و الحاق سه تبصره جدید	- توسعه تعریف مؤسسه موضوع ماده (۱۴۷) برای شامل شدن بر کلیه مشاغل - غیرقابل قبول دانستن هزینه‌های مربوط به درآمدهای معاف - منوط نمودن پذیرش هزینه‌های قابل قبول مالیاتی بیش از ۵۰ میلیون ریال به ارائه تراکنش بانکی
۳۱	اصلاح ماده (۱۴۹) و حذف مواد (۱۵۰) و (۱۵۱)	- پذیرش استهلاك شتابان - خارج نمودن افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های استهلاك‌پذیر اشخاص حقوقی از درآمد مشمول مالیات - عدم پذیرش هزینه استهلاك ناشی از افزایش تجدید ارزیابی به‌عنوان هزینه قابل قبول
۳۲	اصلاح ماده (۱۶۹)	الزام به استفاده از سامانه‌های صندوق فروش
۳۳	اصلاح ماده (۱۶۹) مکرر	استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی و ایجاد پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی
۳۴	اصلاح ماده (۱۸۱)	ایجاد واحد بازرسی مالیاتی به‌منظور کنترل اسناد و مدارک مؤدیان
۳۵	الحاق تبصره‌های «۳» و «۴» به ماده (۱۸۶)	- منوط نمودن ثبت آگهی تأسیس اشخاص حقوقی و یا تغییرات آنها به اخذ گواهی مبنی بر پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی اشخاص حقوقی - طراحی و ایجاد بانک اطلاعات ثبتی شرکت‌ها
۳۶	الحاق تبصره‌های «۳» و «۴» به ماده (۱۸۸)	- تکلیف دفاتر اسناد رسمی به اطلاع‌رسانی درخصوص تنظیم اسناد وکالتی که بالقوه موجب انتقال حقوق مالکیت اموال می‌باشند - تکلیف به طراحی و ایجاد بانک اطلاعات ثبتی وکالت‌های فوق‌الذکر
۳۷	اصلاح ماده (۱۹۸)	مسئولیت تضامنی مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در دوران مدیریت
۳۸	اصلاح ماده (۱۹۹)	در نظر گرفتن جریمه‌ای معادل ۲/۵ درصد مالیات به ازای هر ماه تأخیر از سررسید پرداخت برای اشخاصی که از انجام تکلیفشان مبنی بر کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر تخلف کرده باشند
۳۹	حذف تبصره ماده (۲۱۹) و الحاق سه تبصره به آن	- تکلیف سازمان امور مالیاتی برای اتخاذ ترتیبات و رویه‌های اجرایی مناسب برای اجرای طرح جامع مالیاتی و استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات و روش‌های مکانیزه - اجازه واگذاری قسمتی از فعالیت‌های سازمان امور مالیاتی (به‌استثنای تشخیص مأخذ مالیات، دادرسی مالیاتی و عملیات اجرایی وصول مالیات) به بخش غیردولتی
۴۰	الحاق متنی به ذیل بند «۳» ماده (۲۵۵)	لازم‌الاتباع بودن اظهارنظر شورای عالی مالیاتی پس از تنفیذ وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور



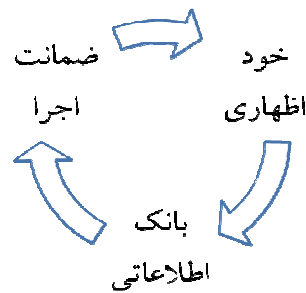
ماده لایحه	مواد قانونی مرتبط	موضوع
۴۱	جایگزینی ماده (۲۶۶) و حذف مواد (۲۶۱) و (۲۶۲)	جایگزینی هیئت‌های رسیدگی به تخلفات اداری به جای هیئت عالی انتظامی
۴۲	جایگزین ماده (۲۷۲)	- اعلام گروه یا گروه‌هایی از اشخاص حقوقی و حقیقی که ملزم به ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده هستند - قابل استناد شدن صورت‌های مالی حسابرسی شده برای تشخیص مالیات
۴۳	الحاق مواد (۲۷۴) تا (۲۸۴)	- معرفی جرم مالیاتی و در نظر گرفتن ضمانت اجرایی کیفری و مدنی برای مجرمین - در نظر گرفتن مجازات‌های مختلف برای شروع به جرم و کشف جرم - در نظر گرفتن جرم مباشر جرم برای شریک در جرم - در نظر گرفتن مجازات کیفری برای معاونت در جرم - مجازات جرم افترا برای مأموران متخلف سازمان - تشکیل دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی - وضع مالیات سبز

گزارش حاضر با هدف بررسی کلیات لایحه در ۷ بخش تنظیم شده است. در بخش اول، بر ارکان سه‌گانه لایحه که پشتیبان طرح جامع مالیاتی است، تمرکز شده است. در بخش دوم، رویکرد لایحه در حرکت از نظام تفصیلی به نظام جامع مالیات‌ستانی معرفی می‌شود. در بخش سوم، مواد مکمل لایحه که از حیث سیاستگذاری اقتصادی حائز اهمیت است تشریح می‌گردد. پس از آن تغییر رویکرد لایحه در نظام مالیات بر ارث تبیین می‌گردد. در بخش پنجم چند ابهام اساسی لایحه که لازم است در فرآیند بررسی و تدوین آن در مجلس شورای اسلامی مورد توجه قرار گیرد، تشریح می‌شود. در بخش ششم، بر حذف دو ماده لایحه مبنی بر اخذ مالیات از ثروتی که یک‌بار مالیات آن در فرآیند کسب درآمد ستانده شده است و مالیات اضافی بر نقل و انتقال مکرر املاک، تأکید می‌شود. بخش هفتم گزارش به جمع‌بندی مطالب اختصاص دارد.

ارکان لایحه

می‌توان چنین عنوان کرد که لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم دارای یک هسته مرکزی با سه رکن اساسی است. رکن اول خوداظهاری است. در این لایحه بنا بر صحت اظهارات مؤدی است مگر اینکه خلاف آن ثابت شود و تا زمانی که خلافی آن براساس اطلاعات و مدارک موجود اثبات نشود، مالیات اظهار شده به مثابه مالیات تشخیصی و مبنای پرداخت مالیات است.

شکل ۱. ارکان سه‌گانه لایحه مالیات‌های مستقیم



حال سؤال این است که چگونه صحت و سقم اظهارات ارزیابی می‌شود و چگونه تشخیص داده می‌شود که مالیات متعلق به مؤدی فاصله معناداری از مالیات اظهاری دارد. به عبارت دیگر، مکانیسم تشخیص عدم صحت مالیات اظهار شده چیست؟ آیا نظیر آنچه در مکانیسم کنونی رخ می‌دهد ممیز به محل فعالیت اشخاص مراجعه کرده، دفاتر را بررسی می‌کند و در صورت صحت دفاتر براساس سود منعکس شده و در صورت ابطال دفاتر براساس قرائن و ضرایب مالیاتی و به صورت علی‌الرأس مالیات مؤدی را تشخیص می‌دهد؟

جدول ۲. اصلاح نظام اظهار، تشخیص و وصول مالیات

نظام پیشنهادی	نظام فعلی
• تقویت ضمانت اجرا برای الزام همگانی برای تهیه اظهارنامه	• الزام همگان برای تهیه اظهارنامه با ضمانت اجرای ضعیف
• رسیدگی به منتخبی از اظهارنامه‌ها بر مبنای ریسک	• رسیدگی به تمام اظهارنامه‌ها
• مستندسازی اظهارنامه ارسالی برای تمام گروه‌های شغلی	• الزام به نگهداری دفاتر مشخص بسته به گروه شغلی
• اهمیت حجم فعالیت	• عدم اهمیت حجم فعالیت
• نقش محوری اطلاعات مکانیزه در تشخیص و وصول مالیات	• نقش محوری ممیز در تشخیص و وصول مالیات

در لایحه فرض بر آن است که مأمور مالیاتی نقشی در ارزیابی صحت و سقم اظهارنامه‌ها ندارد و ارزیابی اظهارنامه‌ها بر مبنای سیستمی هوشمند است که خود حاوی اطلاعات مفصلی راجع به درآمد - هزینه مؤدی است. این اطلاعات از ۶ بانک اطلاعاتی مکمل به شرح ذیل تهیه می‌گردد:

- سامانه اطلاعات درآمدی اشخاص حقیقی (ماده (۱۲۹) الحاقی)،
- پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی (ماده (۱۶۹) مکرر)،



- بانک جامع اطلاعات مالی اشخاص (ماده ۱۶۹) مکرر - بند «۲»)،
- بانک اطلاعات ثبتی شرکتها (تبصره «۴» الحاقی به ماده (۱۸۶))،
- بانک اطلاعات ثبتی وکالت‌هایی که بالقوه موجب انتقال حقوق مالکیت اموال منقول و غیرمنقول را فراهم می‌سازد (تبصره «۴» الحاقی به ماده (۱۸۷))،
- بانک اطلاعات املاک کشور (تبصره «۲» ماده (۵) الحاقی).
که دستگاه‌های ذیل به ترتیب مکلف به طراحی و به بهره‌برداری رساندن بانک‌های اطلاعاتی فوق‌الذکر هستند:

۱. سازمان امور مالیاتی،
۲. سازمان امور مالیاتی،
۳. بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران،
۴. سازمان ثبت اسناد و املاک کشور،
۵. سازمان ثبت اسناد و املاک کشور،
۶. وزارت صنعت، معدن و تجارت.

این اطلاعات که در بانک‌های اطلاعاتی آماده شده به صورت کد و در قالب چند قلم اطلاعاتی مشخص در اختیار سیستم هوشمند پردازش اظهارنامه‌ها قرار می‌گیرد و سیستم براساس مجموعه‌ای از شاخص‌ها اطلاعات را پردازش می‌کند و با اطلاعات اظهارنامه تقاطع می‌دهد. در صورتی که فاصله مالیات برآوردی با مالیات اظهار شده ناچیز باشد، اظهارنامه کم‌ریسک تشخیص داده می‌شود و اظهارنامه به مثابه برگ تشخیص تلقی می‌شود و قطعی می‌گردد. در صورتی که مالیات اظهار شده کمتر یا خیلی کمتر از مالیات برآوردی باشد اظهارنامه مؤدی با ریسک متوسط یا پرریسک تشخیص داده می‌شود. یعنی اطلاعات سیستمی ریسک مؤدی و مالیات اظهاری وی را تشخیص می‌دهد. تنها در صورتی که ریسک مؤدی زیاد باشد پرونده مؤدی به واحد حسابرسی مالیاتی ارجاع می‌شود تا براساس اسناد و مدارک به اظهارنامه مالیاتی رسیدگی شود.

بنابراین رکن دوم لایحه تأکید بر پردازش سیستمی اظهارنامه‌ها بر مبنای اطلاعات مندرج در بانک‌های اطلاعاتی است. این پردازش سیستمی کمک شایان توجهی به کم شدن مشکل ارتباط ممیز - مؤدی می‌کند و قدرت صلاحدید اشخاص در تشخیص مالیات مؤدی را کاهش می‌دهد. هرچند رسیدن به این ایدئال دشوار است ولی حرکت در این جهت که از قریب یک دهه گذشته و در قالب

طرح جامع مالیاتی آغاز شده، تحسین برانگیز است.^۱

حال سؤال این است که چه ضمانتی برای تسلیم به موقع اظهارنامه‌ها، عدم اختفای درآمدها و بزرگنمایی هزینه‌ها، تشریک و تبادل اطلاعات با بانک‌های اطلاعاتی، امکان اتصال سیستم هوشمند سازمان امور مالیاتی به بانک‌های اطلاعاتی و عدم تخلف مراجع رسیدگی حین رسیدگی به اظهارنامه‌های پرسیک وجود دارد. در حال حاضر قانونگذار ضمانت اجراهای خوبی برای اطمینان از موارد فوق‌الذکر دارد ولی این ضمانت اجراها کفایت از مقصود نمی‌کند و بازدارنده نیست. لذا ضرورت داشته است این ضمانت اجراها تقویت گردد.

به لحاظ نظری ضمانت‌های اجرایی قانون به سه دسته زیر قابل تقسیم است:

- ضمانت اجرای اداری با هدف الزام مؤدیان به رعایت تکالیف قانونی،

- ضمانت اجرای کیفری با هدف تنبیه و مجازات مؤدیانی که قصد فرار از مالیات دارند،

- ضمانت اجرای مدنی یا الزام به جبران خساراتی که در نتیجه تخلف مالیاتی به دولت وارد

شده است.

در لایحه بر تقویت هر سه دسته از ضمانت‌های اجرایی تأکید شده است. از جمله ضمانت‌های اجرای اداری که در لایحه منظور شده است می‌توان به افشای اسامی بدهکاران مالیاتی، مسئولیت تضامنی هیئت‌مدیره نسبت به بدهی مالیاتی شرکت‌ها و تعلق جریمه و محرومیت از معافیت‌های مالیاتی و نرخ صفر در صورت عدم انجام تکالیف مالیاتی اشاره کرد. از عمده موارد ضمانت‌های اجرای کیفری می‌توان به تعریف جرم مالیاتی و حبس تعزیری از ۳ ماه تا دو سال برای متخلفان اشاره کرد. علاوه بر این، برای:

۱. دفاتر اسناد رسمی در صورت استنکاف از ارسال اسناد تنظیمی وکالتی که به‌طور بالقوه

موجد انتقال حقوق مالکیت اموال می‌شود،

۲. عدم تبادل اطلاعات با پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی،

۳. عدم همکاری با هیئت‌های بازرسی، مسئولیت مدنی در نظر گرفته شده است (جدول ۳).

۱. در لایحه اشاره‌ای درخصوص نحوه بررسی اظهارنامه‌ها و طبقه‌بندی آنها به سه گروه کم‌مخاطره، مخاطره متوسط و پرمخاطره و همچنین نحوه عملکرد و حدود و اختیارات سازمان امور مالیاتی در این بخش نشده است. این شیوه در بیان مسئولین امر تصریح شده و بهتر است مکانیسم مذکور در قالب مواد قانونی نیز تبیین شود تا شائبه مبهم بودن نحوه عملکرد سازمان امور مالیاتی پیش نیاید. برای نمونه این موضوع که مرز بین مؤدی پرمخاطره و مخاطره متوسط چیست، باید تعیین شود.



جدول ۳. ضمانت‌های اجرایی جدید در لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم

نوع ضمانت	موضوع ضمانت
ضمانت‌های اجرای اداری	<ul style="list-style-type: none">- خوداظهاری و رسیدگی مبتنی بر ریسک- جریمه و محرومیت از معافیت و نرخ صفر در موارد زیر:<ul style="list-style-type: none">• عدم تبادل اطلاعات با سامانه‌های ذیربط• عدم استفاده از صندوق فروش• عدم تسلیم اظهارنامه- مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات و جریمه آن برای اشخاص حقیقی و حقوقی (و از جمله مسئولیت تضامنی هیئت‌مدیره نسبت به بدهی مالیاتی شرکت‌ها)- الزام به شناسایی اشخاص از طریق سامانه اطلاعات درآمدی اشخاص حقیقی برای ارائه پوشش‌های حمایتی و خدمات عمومی- محرومیت از شرکت در مناقصه‌ها و مزایده‌ها و... در صورت عدم تسلیم اظهارنامه جمع درآمد- افشای اسامی بدهکاران مالیاتی
ضمانت‌های اجرای کیفری	<ul style="list-style-type: none">- <u>مجازات حبس از سه ماه تا ۲ سال برای</u><ul style="list-style-type: none">• تنظیم اسناد خلاف واقع و استناد به آنها• اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد• عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در سه سال متوالی و...- <u>تلقی عدم انجام تکالیف مالیاتی به عنوان جرم عمومی</u><ul style="list-style-type: none">• شروع جرم، کشف جرم، شراکت در جرم، معاونت در جرم، تکرار جرم• پیش‌بینی تأسیس داسرا و دادگاه‌های ویژه جرائم مالیاتی
ضمانت‌های اجرای مدنی	<ul style="list-style-type: none">- مسئولیت مدنی و الزام به جبران خسارت دولت برای<ul style="list-style-type: none">• دفاتر اسناد رسمی در صورت استتکاف از ارسال اسناد تنظیمی وکالتی که به‌طور بالقوه موجب انتقال حقوق مالکیت اموال می‌شود• عدم تبادل اطلاعات با پایگاه اطلاعات هویتی، ... توسط اشخاص موظف به تبادل اطلاعات• عدم همکاری اشخاص موظف با هیئت‌های بازرسی

درخصوص ضمانت‌های اجرایی ممکن است تردیدهایی وجود داشته باشد. مثل اینکه چرا برای هیئت‌مدیره نسبت به بدهی مالیاتی شرکت در دوره تصدی مسئولیت تضامنی در نظر گرفته شده است. چنین تردیدی وارد نیست و نمی‌توان اوضاع نامساعد شرکت را عامل عدم پرداخت مالیات قلمداد نمود، چراکه مالیات تنها در صورت سودآوری شرکت وضع و مطالبه می‌شود و این ضمانت اجرا صرفاً جهت حساس نمودن اعضای هیئت‌مدیره برای عدم تعویق مالیات متعلق است. با این حال، برخی از تردیدها نیز به‌جاست که مناسب است قانونگذار زمان تصویب لایحه به آن

امعان نظر داشته باشد. برای مثال، در ماده (۱۲۹) مکرر مؤدیان مکلف شده‌اند اظهارنامه جمع درآمد ارائه کنند و در صورت استتکاف از این امر از شرکت در مناقصات تا نمایندگی در مجلس شورای اسلامی محروم شده‌اند. با توجه به اینکه مؤدیان موضوع این ماده اشخاص حقیقی هستند و ضمانت‌های اجرایی کافی در قانون و لایحه برای آن دیده شده است، چنین تکلیفی بیش از حد تحمل به نظر می‌رسد (عدم تناسب جرم و مجازات).

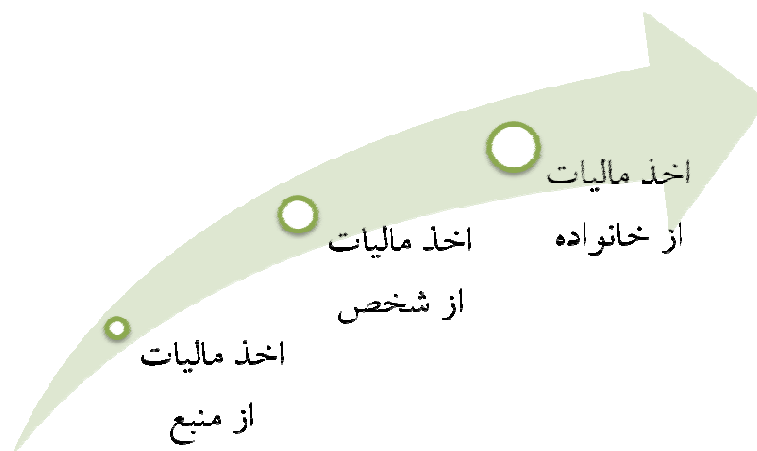
به نظر می‌رسد ارکان سه‌گانه فوق‌الذکر هسته اصلی لایحه است و مواد مربوط به آنها نیازمند توجه ویژه است. حتی اگر سایر مواد لایحه در این مقطع مسکوت گذاشته شود، با توجه به لزوم اجرایی کردن طرح جامع مالیاتی، توجه به این هسته مرکز ضرورت دارد. این تأکید به معنای بی‌نقص بودن مواد پیشنهادی نیست (کما اینکه در ادامه به گزینه‌ای از ایرادها اشاره خواهد شد)، بلکه صرفاً به معنای جهتگیری مناسب لایحه در این زمینه است.

۱. تغییر رویکرد از نظام تفصیلی به نظام جامع مالیات‌ستانی

در رویکردهای سنتی مالیات‌ستانی که از آنها با عنوان نظام تفصیلی یاد می‌شود، از هر منبع کسب درآمد، یک مالیات با یک نرخ مشخص اخذ می‌شود. مثلاً از حقوق و دستمزد مؤدی یک مرتبه مالیات گرفته می‌شود و یک‌بار هم معافیت پایه برای آن لحاظ می‌گردد. اگر همین فرد یک مغازه هم داشته باشد یک‌بار هم ذیل مالیات بر درآمد مشاغل مشمول مالیات می‌شود و اگر درآمدی هم از اجاره واحد مسکونی کسب می‌کند یک‌بار دیگر مشمول مالیات می‌شود و اگر این پایه‌های مالیاتی هم دارای معافیت باشند مؤدی از معافیت مربوط به آنها نیز بهره‌مند می‌شود. در مقابل نظام تفصیلی، نظام جامع مالیات‌ستانی قرار دارد. در این نظام فارغ از اینکه شخص از چه پایه‌ای درآمد کسب کرده است کل درآمدش مشمول مالیات می‌شود. در این سیستم محور شخص است و به همین دلیل از این نوع مالیات با عنوان «مالیات بر درآمد شخص»^۱ یاد می‌شود.



شکل ۲. جهت‌گیری به سمت مالیات بر درآمد شخص در لایحه مالیات‌های مستقیم



در وضع مالیات بر جمع درآمد اشخاص، مجموع درآمدهای اکتسابی فرد محاسبه می‌شود، هزینه‌های ضروری فرد (نظیر بهداشت و درمان، اجاره، آموزش و نظایر آن) از مجموع درآمد فرد کسر و بر مابقی آن به صورت تصاعدی مالیات وضع می‌شود؛ تا یک سطح مشخص از درآمد شخص مشمول معافیت می‌گردد و در سطوح بالاتر مشمول نرخ‌های نهایی بالاتری می‌شود، به نحوی که هرکس خالص درآمد بالاتری دارد، به طور نسبی مالیات بیشتری هم بپردازد (یعنی نرخ متوسط مالیات برای افراد با درآمد بالا، بیشتر است). علاوه بر این، هر مالیاتی که فرد در پایه مالیاتی پرداخت می‌کند در محاسبه مالیات بر مجموع درآمد به عنوان علی‌الحساب در نظر گرفته می‌شود.

اگر مجموع مالیات‌های پرداختی به صورت علی‌الحساب بیشتر از مالیات متعلق به فرد باشد، اضافه مالیات پرداختی مسترد می‌گردد و بالعکس.

در ماده (۲۶) لایحه (ماده (۱۲۹) مکرر) تلاش شده است در جهت شخص محور شدن مالیات بر درآمد حرکت شود. در نظام طراحی شده، هرکس که درآمدی بیش از ۱۰۰ میلیون تومان در سال داشته باشد مشمول مالیات بر جمع درآمد می‌شود و باید اظهارنامه جمع درآمد را به سازمان امور مالیاتی تسلیم کند. در اظهارنامه باید هم درآمدهای معاف از مالیات ذکر شود و هم درآمدهای غیرمعاف (شامل خالص درآمد دریافتی به علاوه مالیات پرداختی در پایه درآمدی مربوط). از مجموع درآمد ناخالص شخص هزینه‌های اساسی کسر می‌شود و مابقی درآمد شخص با نرخ‌های

ماده (۱۳۱) مشمول مالیات می‌شود.^۱ ویژگی‌های اصلی مالیات بر جمع درآمد (پیشنهادی لایحه) با ویژگی‌های نظام کنونی در جدول ۴ مقایسه شده است.

در بخش پنجم گزارش به برخی از ابهامات لایحه در وضع مالیات بر جمع درآمد اشخاص اشاره خواهد شد.

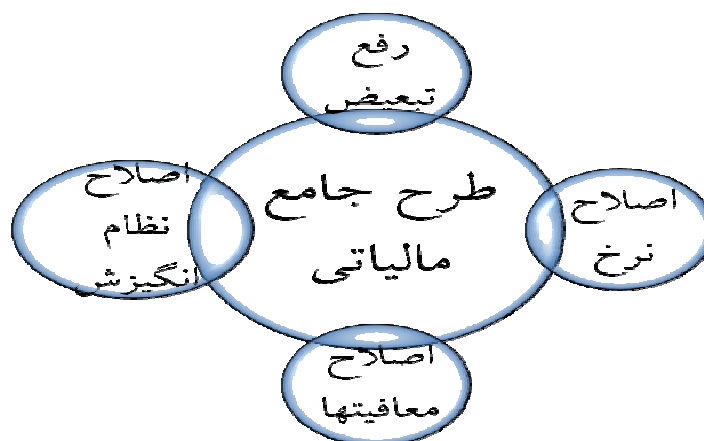
جدول ۴. مالیات بر جمع درآمد

نظام فعلی	نظام پیشنهادی (مواد (۱۳۱) و (۱۲۹) مکرر)
• اخذ مالیات از پایه‌های مالیاتی مختلف	• مالیات بر جمع درآمد منهای هزینه‌های قابل قبول
• امکان استفاده از چند معافیت در پایه‌های مختلف	• اظهارنامه جمع درآمد برای بیش از ۱۰۰ میلیون تومان درآمد در سال
• معاف بودن برخی از پایه‌ها (درآمد سود سپرده و سود سهام)	• حذف معافیت از تمام پایه‌ها و امکان استفاده از یک معافیت

۲. مواد مکمل و پشتیبان لایحه

در لایحه مواد متعدد دیگری پیشنهاد شده است که ارتباط وثیقی با طرح جامع مالیاتی ندارد ولی از حیث عادلانه کردن نظام مالیاتی، شفاف کردن فعالیت‌های اقتصادی، هدفمند کردن معافیت‌ها، حمایت‌ها و مشوق‌ها و همچنین حمایت از تولید حائز اهمیت است.

شکل ۳. محورهای مکمل در لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم



۱. مطابق ماده (۱۳۱) اصلاحی، اگر درآمدهای خالص از هزینه شخص کمتر از ۵۰ میلیون تومان در سال باشد با نرخ ۱۵ درصد، برای درآمدهای بیش از آن و کمتر از ۱۰۰ میلیون تومان با نرخ ۲۰ درصد و برای درآمدهای بیش از ۱۰۰ میلیون تومان با نرخ ۲۵ درصد مشمول مالیات می‌شود.



۱-۲. رفع تبعیض در لایحه

در لایحه چهار تبعیض اساسی بین فعالان اقتصادی مرتفع شده است که از نظر اقتصادی مقوم کارآیی است و باعث عادلانه شدن سیستم مالیاتی کشور می‌شود.

الف) یکی از نقدهای وارد بر سیستم مالیاتی این است که نرخ مالیات بر حقوق و دستمزد در بخش خصوصی بالاتر از بخش دولتی است. این تبعیض در لایحه از میان برداشته شده است و همه حقوق‌بگیران با نرخ یکسانی مشمول مالیات شده‌اند.

ب) حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اعم از نیروهای نظامی و انتظامی و وزارت اطلاعات تاکنون مشمول مالیات نبود که در لایحه با اصلاح بند «۱۴» ماده (۹۱) حقوق تمام پرسنل مذکور مانند سایر کارکنان مشمول مالیات شده است.

ج) در اقتصاد ایران در مواردی بنا به مقتضیات زمان و به استناد فرامین و مجوزهای حضرت امام خمینی (ره) یا مقام معظم رهبری اشخاصی نظیر آستان‌های مقدس و بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی و ستادهای اجرایی و قرارگاه‌های سازندگی و شرکت‌های وابسته به اشخاص مذکور و سایر اشخاص از معافیت مالیاتی بهره‌مند شده‌اند. بعضی از معافیت‌ها قبلاً با کسب مجوز از مقام معظم رهبری حذف شده‌اند و تعدادی از آنها هنوز به قوت خود باقی‌اند. در این لایحه پیش‌بینی شده است که اشخاص باقیمانده نسبت به کلیه فعالیت‌های اقتصادی خود مشمول پرداخت مالیات گردند. این شمول مالیاتی مربوط به ستادهای اشخاص مذکور و اوقاف و نذورات نمی‌باشد و از این حیث جای نگرانی وجود ندارد. رویکرد تعمیم مالیات به هر شخصی که فعالیت اقتصادی می‌کند از هدفگذاری‌های اساسی لایحه است که از حیث عدالت مالیاتی و کارآیی اقتصادی دارای پشتوانه علمی است.

د) در ماده (۱۰۴) قانون مالیات‌های مستقیم قراردادهای پیمانکاری مشمول ۳ درصد مالیات علی‌الحساب هستند. بخشی از مبلغ قراردادهای پیمانکاری مربوط به خرید تجهیزات و ماشین‌آلات است و بخش دیگر آن مربوط به خدماتی است که پیمانکار ارائه می‌دهد. لذا منطقی است که فقط بخش خدمات قراردادهای پیمانکاری مشمول مالیات علی‌الحساب شود. این قاعده در ماده (۱۰۷) قانون مالیات‌های مستقیم در مورد اشخاص حقوقی خارجی پذیرفته شده است و اشخاص مذکور نسبت به ماشین‌آلات و تجهیزات مشمول مالیات نبوده‌اند، ولی در ماده (۱۰۴) در مورد اشخاص حقوقی داخلی این قاعده پذیرفته نشده است. این تبعیض در لایحه مرتفع شده است و در مورد همه قراردادهای پیمانکاری، اعم از داخلی و خارجی، بخش تجهیزات و ماشین‌آلات از پرداخت مالیات علی‌الحساب مستثنا شده‌اند.

جدول ۵. رفع تبعیض میان فعالان اقتصادی

نظام پیشنهادی	نظام فعلی
• نرخ یکسان مالیات بر حقوق میان بخش دولتی و بخش خصوصی	• نرخ متفاوت مالیات بر حقوق میان بخش دولتی و بخش خصوصی
• مشمول مالیات شدن نهادهای نظامی و انتظامی و وزارت اطلاعات	• معافیت نهادهای نظامی و انتظامی و وزارت اطلاعات از مالیات بر حقوق
• مشمول مالیاتی فعالیت اقتصادی آستان‌های قدس و قرارگاه‌ها	• معافیت فعالیت اقتصادی آستان‌های مقدس و قرارگاه‌ها از پرداخت مالیات
• معافیت اشخاص حقوقی ایرانی و خارجی از مالیات علی‌الحساب تجهیزات و ماشین‌آلات در قراردادهای پیمانکاری	• معافیت اشخاص حقوقی خارجی از مالیات تجهیزات و ماشین‌آلات در قراردادهای پیمانکاری

۲-۲. اصلاح نرخ‌های مالیاتی

در لایحه چهار دسته از نرخ‌ها اصلاح شده است که هیچ‌یک در جهت افزایش نرخ‌های مالیاتی نیست:

- نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی موضوع ماده (۱۳۱)،

- نرخ‌های مالیات بر حقوق موضوع مواد (۸۴) و (۸۵)،

- نحوه اخذ مالیات بر نقل و انتقال موضوع ماده (۷۷)،

- اصلاح نرخ‌های مالیات بر ارث موضوع ماده (۱۷) اصلاحی.

در ادامه به اختصار به تغییرات به‌وجود آمده در سه مورد اول اشاره می‌شود:

۲-۲-۱. مالیات بر درآمد

کاهش سقف نرخ از ۳۵ به ۲۵ درصد و کاهش تعداد طبقات: در ماده (۱۳۱) قانون ۵ طبقه درآمدی مشخص شده است و بر درآمد در هر طبقه نسبت به مازاد طبقه قبلی مشمول نرخ مالیاتی بالاتری می‌شود. این طبقات از کمتر از ۳۰ میلیون ریال آغاز می‌شود و تا مازاد ۱۰۰۰ میلیون ریال ادامه پیدا می‌کند. نرخ مالیات پایین‌ترین طبقه ۱۵ درصد و بالاترین طبقه ۳۵ درصد است.

در اصلاحیه ماده (۱۳۱) اولاً سقف درآمدی طبقه اول از ۳۰ میلیون ریال به ۵۰۰ میلیون ریال افزایش یافته است، ثانیاً تعداد طبقات به ۳ طبقه کاهش یافته است و ثالثاً حداکثر نرخ نهایی مالیات از ۳۵ به ۲۵ درصد کاهش یافته است (جدول ۶). بنابراین در این نوع مالیات بار مالیاتی مؤدی کاهش پیدا کرده است.

**جدول ۶. اصلاح نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی**

نظام فعلی (ماده (۱۳۱))	نظام پیشنهادی (مواد (۱۳۱) و (۱۲۹) مکرر)
• تا ۳۰ میلیون ریال، ۱۵ درصد	• تا ۵۰۰ میلیون ریال، ۱۵ درصد
• ۳۰ تا ۱۰۰ میلیون ریال، ۲۰ درصد	• ۵۰۰ تا ۱۰۰۰ میلیون ریال، ۲۰ درصد
• ۱۰۰ تا ۲۵۰ میلیون ریال، ۲۵ درصد	• نسبت به مازاد ۱۰۰۰ میلیون ریال، ۲۵ درصد
• ۲۵۰ تا ۱۰۰۰ میلیون ریال، ۳۰ درصد	
• بیش از ۱۰۰۰ میلیون ریال، ۳۵ درصد	

۲-۲-۲. مالیات بر حقوق

افزایش حداقل معافیت و یکسان‌سازی نرخ در بخش خصوصی و دولتی: درخصوص مالیات بر حقوق و دستمزد کارکنان، در لایحه سه تغییر پیشنهاد شده است:

- افزایش حداقل معافیت به ۸۴ میلیون ریال در سال،

- یکسان‌سازی نرخ مالیات بر حقوق برای کارکنان بخش خصوصی و دولتی: تا ۷ برابر ۸۴ میلیون ریال با نرخ ۱۰ درصد و مازاد بر آن با نرخ ۲۰ درصد. در قانون این نرخ برای حقوق‌بگیران دولت ۱۰ درصد بود ولی برای سایر حقوق‌بگیران تا ۴۲ میلیون ریال حقوق سالیانه مشمول نرخ ۱۰ درصد بود و نسبت به مازاد آن براساس نرخ‌های پنج‌گانه (۱۵ تا ۳۵ درصدی ماده (۱۳۱)) مشمول مالیات می‌شد. بنابراین در ساختار پیشنهادی اولاً نرخ مالیات بر حقوق در بخش خصوصی کاهش یافته است و ثانیاً در بخش دولتی نرخ مالیات بر حقوق در حد ۱۰ درصد باقیمانده است مگر برای کسانی که سالیانه بیش از ۵۹ میلیون تومان یا ماهیانه بیش از ۵ میلیون تومان حقوق دریافت می‌کنند که عمده‌تاً شامل مدیران ارشد برخی از دستگاه‌های دولتی و یا خصوصی می‌شود و این مدیران نسبت به مازاد درآمد سالیانه خود از ۵۹ میلیون تومان مشمول نرخ ۲۰ درصد می‌شوند.

- تغییر سوم مربوط به تبصره ماده (۸۶) است. در لایحه پرداخت‌هایی که کارفرمایان به اشخاص حقیقی غیر از کارکنان خود تحت عنوان حق مشاوره، حق حضور در جلسات، حق التدریس، حق تحقیق و حق پژوهش پرداخت می‌کنند و این کارکنان مشمول پرداخت کسورات بازنشستگی یا بیمه نمی‌باشند، بدون رعایت معافیت موضوع ماده (۸۴) مشمول مالیات به نرخ ده درصد (۱۰٪) می‌باشد. در نظام فعلی کارفرمایان مکلفند براساس نرخ‌های ماده (۸۵) عمل کنند. بنابراین پیشنهاد لایحه دو تفاوت با قانون دارد. اول اینکه معافیت مالیات بر حقوق این دسته از کارکنان را که به احتمال زیاد در جای دیگری مستخدم هستند و بیمه بازنشستگی پرداخت می‌کنند و بالطبع از معافیت برخوردارند، حذف می‌کند. این

موضوع در راستای حذف معافیت‌های چند باره است. ثانیاً نرخ یکسانی را بر همه اعم از دولتی و غیردولتی وضع می‌کند که این موضوع در راستای عدالت مالیاتی است.

جدول ۷. اصلاح نرخ‌های مالیات بر حقوق

نظام فعلی (مواد (۸۴) و (۸۵))	نظام پیشنهادی (مواد (۸۴) و (۸۵) مکرر)
• تا ۱۵۰ برابر حداقل حقوق مصوب ۱۳۷۰، معاف	• برای همه حقوق‌بگیران
• برای حقوق‌بگیران دولت ۱۰ درصد	• تا ۸۴ میلیون ریال در سال، معاف*
• سایر حقوق‌بگیران	• تا ۷ برابر ۸۴ میلیون ریال، ۱۰ درصد
- تا ۴۲ میلیون ریال، ۱۰ درصد - نسبت به مازاد براساس نرخ‌های ماده (۱۳۱)	• مازاد بر ۷ برابر، ۲۰ درصد
• تبصره ماده (۸۶) - پرداخت حقوق به سایر اشخاص حقیقی با نرخ‌های ماده (۸۵)	• تبصره ماده (۸۶) - پرداخت به سایر اشخاص حقیقی با نرخ ۱۰ درصد

* لازم به‌ذکر است که حداقل بخشودگی ۸۴ میلیون ریال در سال ثابت باقی نمی‌ماند، بلکه در سال‌های بعد هر سال براساس نرخ تورم اعلام شده توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تعدیل می‌گردد.

۲-۲-۳. مالیات بر نقل و انتقال

تبدیل ۱۰ درصد مالیات ماده (۷۷) به علی‌الحساب و حرکت به سمت مالیات بر عملکرد: در ماده (۷۷) قانون مالیات‌های مستقیم اولین نقل و انتقال قطعی ساختمان‌های نوساز مشمول مالیاتی به نرخ ۱۰ درصد به مأخذ ارزش معاملاتی است که این مالیات علاوه بر مالیات نقل و انتقال ۵ درصدی، موضوع ماده (۵۹) قانون است. مطابق ماده (۷۷) کسی که این پرداخت مالیاتی را داشته باشد مشمول مالیات بر عملکرد نمی‌شود.

در لایحه مالیات ۱۰ درصدی ماده (۷۷) تبدیل به مالیات علی‌الحساب شده است و در عوض درآمد ساخت و فروش مشمول مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی می‌شود.

درواقع در قانون فعلی فرض بر آن است که هر کسی که در فعالیت ساخت و فروش است کسب سود می‌کند و باید به مأخذ ارزش معاملاتی، زمان نقل و انتقال، مالیاتی به نرخ ۱۰ درصد بپردازد. در لایحه این فرض کنار گذاشته شده است و پیش‌بینی شده است که اگر شخصی (اعم از حقوقی و مشاغل) اظهارنامه خود را ارسال نمود و سود داشت به مأخذ سود و با نرخ‌های مواد (۱۰۵) و (۱۳۱) بسته به مورد مشمول مالیات می‌گردد و علی‌الحساب پرداختی در محاسبه مالیات متعلق به حساب می‌آید.

این رویکرد عادلانه‌تر است و جلوی بسیاری از اعتراضات را می‌گیرد. مثلاً سازندگان مسکن مهر معتقدند که چون برای اقبال کم‌درآمد مسکن تهیه می‌کنند باید معاف از مالیات ماده (۷۷)



شوند. در لایحه پیش‌بینی شده است که اگر فعالیت این شرکت‌ها خیرخواهانه بود و پس از کسر تمام هزینه‌ها (شامل حق‌الزحمه مدیران و کارکنان شرکت‌های سازنده مسکن مهر) سودی عاید شرکت نشد، مشمول مالیات نگردد و تنها در صورتی که سود داشت مشمول مالیات شود. لذا این تغییر نقش بسزایی هم در شفاف شدن فعالیت‌های اقتصادی دارد.

جدول ۸. اصلاح نرخ‌های مالیات بر نقل و انتقال

نظام فعلی (مواد (۵۹) و (۷۷))	نظام پیشنهادی (مواد (۵۹)، (۷۷) و (۶۰) مکرر)
<ul style="list-style-type: none"> • نرخ مالیات بر نقل و انتقال - املاک؛ ۱۵ درصد - حق واگذاری؛ ۲ درصد - اولین نقل و انتقال قطعی ساختمان‌های نوساز؛ ۱۰ درصد به مأخذ ارزش معاملاتی - درآمد ساخت و فروش؛ معاف 	<ul style="list-style-type: none"> • نرخ مالیات بر نقل و انتقال - املاک؛ ۵ درصد - حق واگذاری؛ ۲ درصد - اولین نقل و انتقال قطعی ساختمان‌های نوساز؛ مشمول مالیات علی‌الحساب به نرخ ۱۰ درصد به مأخذ ارزش معاملاتی - درآمد ساخت و فروش مشمول مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی

۲-۳. اصلاح معافیت‌ها و تبدیل معافیت‌ها به نرخ صفر

در موارد متعددی قانونگذار برای حمایت از تولید، سرمایه‌گذاری، صادرات، آموزش، شرکت‌های تعاونی و... معافیت در نظر گرفته است. فارغ از اینکه نیازی به وضع چنین معافیت‌های گسترده‌ای وجود دارد یا خیر، اشکال معافیت عدم شفافیت است. یعنی در حساب‌های اقتصادی روشن نیست که فعالیت‌های معاف از مالیات چقدر درآمد کسب کرده‌اند، چقدر هزینه کرده‌اند و در نهایت درآمد مشمول مالیات ایشان چه میزان است. یکی از اقدامات اساسی لایحه تبدیل همه معافیت‌ها به نرخ صفر است (جدول ۹) که اقدامی در جهت:

- شفاف شدن جریان فعالیت‌های اقتصادی،

- روشن شدن مالیات صرف‌نظر شده در جهت حمایت از تولید تلقی می‌گردد.

در این راستا، ارائه اظهارنامه مالیاتی و انجام تکالیف مالیاتی شرط برخورداری از نرخ صفر در نظر گرفته شده است. یعنی در نظام پیشنهادی لایحه کسانی که قبلاً معاف از مالیات بودند، وجهی بابت مالیات پرداخت نمی‌کنند، اما به‌عنوان یک مؤدی شناسایی می‌شوند و سالیانه اظهارنامه‌های خود را مانند بقیه تهیه و ارسال می‌کنند.

البته مشمولین ماده (۱۴۴) (شامل جهیزیه، جوایز علمی، بورس‌های تحصیلی، حق اختراع یا اکتشاف) از قاعده ارائه اظهارنامه مستثنا شده‌اند. همچنین این قاعده در خصوص اشخاص حقیقی مشمول ماده (۸۱) (درآمدهای حاصل از کشاورزی) به صورت تدریجی اجرا می‌شود ولی اشخاص حقوقی مکلف به انجام دادن تکالیف می‌باشند.

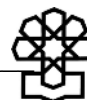
جدول ۹. اصلاح معافیت‌های مالیاتی

تبدیل معافیت به نرخ صفر
• ماده (۱۳۲): کسر سرمایه‌گذاری از درآمد مشمول مالیات
• ماده (۱۳۳): درآمد برخی از شرکت‌های تعاونی
• ماده (۱۳۴): درآمد حاصل از تعلیم و تربیت
• ماده (۱۴۱): درآمد صادرات
• ماده (۱۴۲): کارگاه‌های فرش دستباف و صنایع دستی
• ماده (۱۴۳): ۱۰ درصد از مالیات بر درآمد شرکت‌های بورسی
• تبصره «۱» ماده (۱۴۳) مکرر: مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه
• ماده (۱۴۵): سود سپرده و جوایز حساب‌های پس‌انداز و سود اوراق مشارکت

در لایحه معافیت درآمد حاصل از اجاره املاک هم اصلاح شده است. در قانون، درآمد مشمول مالیات اجاره شامل ۷۵ درصد مبلغ اجاره مطابق قرارداد است. براساس تبصره «۱۱» ماده (۵۳) هر کسی که بیش از ۳ واحد مسکونی استیجاری داشته باشد که واحدها با رعایت الگوی مصرف مسکن ساخته باشند، درآمد اجاره ۱۰۰ درصد معاف است. علاوه بر این، در تهران تا ۱۵۰ مترمربع زیربنای مفید و در سایر نقاط تا ۲۰۰ مترمربع، مؤجر از مالیات بر درآمد اجاره معاف است. در لایحه چند تفاوت نسبت به قانون پیشنهاد شده است:

- فارغ از تعداد واحدهای استیجاری امکان برخورداری از معافیت وجود دارد،
 - شرط برخورداری از معافیت کوچک بودن واحدهای استیجاری است که مورد نیاز قشر کم‌درآمد جامعه است.

لذا به نظر می‌رسد اولاً تبعیض میان مالکان واحدهای متعدد و مالکان یک یا دو واحد استیجاری از میان برداشته شده است و ثانیاً حمایت از واحدهای کوچک هدفگذاری شده است.



جدول ۱۰. اصلاح معافیت مالیات بر درآمد اجاره

نظام فعلی (تبصره «۱۱» ماده (۵۳))	نظام پیشنهادی (تبصره «۱۱» ماده (۵۳))
<ul style="list-style-type: none"> • معافیت از مالیات بر درآمد اجاره املاک مسکونی - در کلانشهرها تا ۷۵ مترمربع زیربنای مفید - در سایر نقاط تا یکصد مترمربع زیربنای مفید 	<ul style="list-style-type: none"> • معافیت از مالیات بر درآمد اجاره - بیش از سه واحد استیجاری، با رعایت الگوی مصرف مسکن، ۱۰۰ درصد معاف - در تهران تا ۱۵۰ مترمربع زیربنای مفید - در سایر نقاط تا ۲۰۰ مترمربع زیربنای مفید

۲-۴. اصلاح نظام انگیزشی و حمایت از تولید

در چند ماده از مواد لایحه مباحثی در حمایت از تولید و اصلاح نظام انگیزشی مطرح شده است که در ادامه به اختصار تبیین می‌شود:

۱-۴-۲. انعطاف‌پذیر کردن روش محاسبه استهلاك

در نظام فعلی از تاریخی که دارایی قابل استهلاك در اختیار مؤسسه قرار می‌گیرد و آماده بهره‌برداری می‌شود می‌توان استهلاك را محاسبه کرد. علاوه بر این، باید با نرخ‌های مشخص و یا در بازه زمانی مشخص استهلاك صورت پذیرد.

در نظام پیشنهادی لایحه استهلاك شتابان امکان‌پذیر شده است، به نحوی که هزینه‌های مربوط به خرید دارایی‌های استهلاك‌پذیر و هزینه‌های تأسیس به‌طور منعطفی هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌گردد.

جدول ۱۱. روش استهلاك دارایی‌ها

نظام فعلی (مواد (۱۴۹) و (۱۵۱))	نظام پیشنهادی (ماده (۱۴۹))
<ul style="list-style-type: none"> • محاسبه استهلاك از تاریخی که دارایی قابل استهلاك برای بهره‌برداری در اختیار مؤسسه قرار می‌گیرد • مستهلك نمودن هزینه‌های تأسیس حداکثر تا مدت ۱۰ سال به‌طور مساوی • مستهلك نمودن دارایی با نرخ‌های ثابت یا در مدت معین به‌طور مساوی • امکان مستهلك نمودن هزینه‌های نرم‌افزاری در مدت ۵ سال 	<ul style="list-style-type: none"> • امکان‌پذیر شدن استهلاك شتابان • دارایی‌های استهلاك‌پذیر و هزینه‌های تأسیس قابل استهلاك است با روش‌های منعطف • هزینه‌های استهلاك آنها جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی می‌گردد

۲-۴-۲. تسهیل تجدید ارزیابی دارایی‌ها

در نظام فعلی افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها مشمول مالیات بر درآمد می‌باشد. لذا شرکت‌ها برای اجتناب از پرداخت این مالیات، دارایی‌های خود را تجدید ارزیابی نمی‌کنند. در این شرایط شاهد آن هستیم که ارزش دارایی‌های شرکت‌های فعال در اقتصاد کشور روی کاغذ بسیار پایین است. این موضوع از جهت مراودات بین‌المللی یک ضعف محسوب می‌گردد. لذا در قوانین بودجه سالیانه و برنامه‌های توسعه تدابیر موقتی برای حل این مشکل اندیشیده و حکمی برای معاف شدن ارزش ناشی از تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها گنجانده می‌شود.

در لایحه تلاش شده است این مشکل مرتفع گردد و قانونی دائمی برای آن وضع شود. به همین دلیل افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها دیگر مشمول مالیات بر درآمد نمی‌باشد (جدول ۱۲).

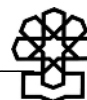
جدول ۱۲. تجدید ارزیابی دارایی‌ها

نظام فعلی	نظام پیشنهادی (تبصره ماده (۱۴۹))
<ul style="list-style-type: none"> • شمول مالیات بر درآمد برای «افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های استهلاک‌پذیر» 	<ul style="list-style-type: none"> • عدم شمول مالیات بر درآمد برای «افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های استهلاک‌پذیر» برای اشخاص حقوقی
<ul style="list-style-type: none"> - اندیشیدن تدابیری در برنامه‌های توسعه و قوانین بودجه 	<ul style="list-style-type: none"> • عدم پذیرش هزینه استهلاک ناشی از تجدید ارزیابی به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی

۲-۴-۳. حمایت از سرمایه‌گذاری‌های جدید و توسعه‌ای

در قانون برای حمایت از سرمایه‌گذاری پیش‌بینی شده است که اگر شخصی در فعالیت‌های صنعتی و معدنی سرمایه‌گذاری کرد، سود فعالیتش بسته به اینکه در مناطق محروم باشد یا نباشد به ترتیب ۱۰۰ و ۸۰ درصد معاف باشد و این معافیت بسته به منطقه ۱۰ سال یا ۴ سال باشد (ماده (۱۳۲)). همچنین آن قسمت از سود ابرازی شرکت که صرف سرمایه‌گذاری شود تا ۵۰ درصد از مالیات بر سود شرکت معاف است (ماده (۱۳۸)).

در لایحه یک تغییر رویکرد اساسی رخ داده که در جهت اخذ مالیات بر عملکرد و در عین حال تشویق سرمایه‌گذاری است. در لایحه چنین آمده است که اگر شخصی سرمایه‌گذاری کرد و فعالیتش منجر به سود شد مانند بقیه شرکت‌ها مشمول مالیات می‌شود، اما تمام منابع سرمایه‌گذاری‌اش اولاً به‌عنوان هزینه قابل قبول پذیرفته می‌شود و ثانیاً می‌توان این سرمایه‌گذاری را مستهک هم بنماید که این در واقع به‌معنای دو مرتبه خارج کردن یک درآمد مشمول مالیات از



دایره شمول مالیات یا حمایت مضاعف از سرمایه‌گذاری است. در ضمن اعطای این مشوق محدودیت مکانی ندارد.

علاوه بر این، اگر سرمایه‌گذاری از محل آورده شرکا تأمین مالی شود، هزینه فرصت آورده سرمایه‌گذاران به نرخ پایه تسهیلات عقود مشارکتی به‌عنوان هزینه قابل قبول محسوب شده و از درآمد مشمول مالیات سرمایه‌گذار کسر می‌گردد. **این حد از حمایت از سرمایه‌گذاری کم‌نظیر و مشابه کشورهای بسیار توسعه‌یافته است.**

جدول ۱۳. برخورد با سرمایه‌گذاری‌های جدید و توسعه‌ای

نظام پیشنهادی (ماده (۱۳۲))	نظام فعلی (مواد (۱۳۲) و (۱۳۸))
• پذیرش مخارج سرمایه‌گذاری به‌عنوان هزینه قابل قبول (کسر از درآمد مشمول مالیات)	• ماده (۱۳۸): معافیت از ۵۰ درصد مالیات بر سود شرکت برای آن قسمت از سود ابرازی که صرف سرمایه‌گذاری شده است
• پذیرش هزینه فرصت آورده شرکا و سهامداران به‌عنوان هزینه قابل قبول، به نرخ پایه تسهیلات عقود مشارکتی	• ماده (۱۳۲): معافیت از مالیات بر درآمد برای سرمایه‌گذاران در فعالیت‌های صنعتی و معدنی - تا ۱۰۰ درصد و به مدت ۱۰ سال در مناطق کمتر توسعه‌یافته - تا ۸۰ درصد و به مدت ۴ سال در سایر مناطق

۴-۲. حمایت از صادرات محصولات غیرنفتی

در نظام فعلی، براساس ماده (۱۴۱) قانون، ۱۰۰ درصد درآمد حاصل از صادرات:

- محصولات تمام شده کالاهای صنعتی،

- محصولات بخش کشاورزی،

- صنایع تبدیلی و تکمیلی،

- ۵۰ درصد درآمد حاصل از صادرات سایر کالاهای غیرنفتی از پرداخت مالیات معاف شده

است.

علاوه بر این، به‌موجب قوانین برنامه‌های پنج‌ساله چهارم و پنجم ۱۰۰ درصد درآمد حاصل از

صادرات کالا و خدمات به‌استثنای کالاهای نفتی از مالیات معاف شده است.

در نظام پیشنهادی لایحه اولاً معافیت تبدیل به نرخ صفر شده است که در راستای شفافیت

مبادلات اقتصادی و میزان حمایت از صادرات است؛ ثانیاً نرخ صفر به صادرات خدمات و سایر

کالاهای غیرنفتی تسری داده شده است و ثالثاً معافیت درآمد حاصل از صادرات مواد خام معادل ۵۰ درصد درآمد پیش‌بینی شده است.

جدول ۱۴. حمایت از صادرات

نظام پیشنهادی (ماده ۱۴۱)	نظام فعلی (ماده ۱۴۱)
<ul style="list-style-type: none"> • ۱۰۰ درصد درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی و محصولات بخش کشاورزی • ۵۰ درصد درآمد حاصل از صادرات مواد خام 	<ul style="list-style-type: none"> • ۱۰۰ درصد درآمد حاصل از صادرات: ۱. محصولات تمام شده کالاهای صنعتی ۲. محصولات بخش کشاورزی ۳. صنایع تبدیلی و تکمیلی • ۵۰ درصد درآمد حاصل از صادرات سایر کالاهای غیرنفتی • براساس قوانین چهارم و پنجم توسعه ۱۰۰ درصد درآمد حاصل از صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات از مالیات معاف شده است
با نرخ صفر مشمول مالیات	معاف از مالیات

• تفکیک تجهیزات و ماشین‌آلات از خدمات در قراردادهای پیمانکاری و معاف کردن بخش تجهیزات و ماشین‌آلات از ۳ درصد علی‌الحساب ماده (۱۰۴)

همان‌طور که در مبحث رفع تبعیض تشریح شد در قراردادهای پیمانکاری بخش تجهیزات و ماشین‌آلات قراردادهای از پرداخت ۳ درصد مالیات علی‌الحساب معاف شده است.

جدول ۱۵. معاف نمودن هزینه تجهیزات و ماشین‌آلات در قراردادهای پیمانکاری

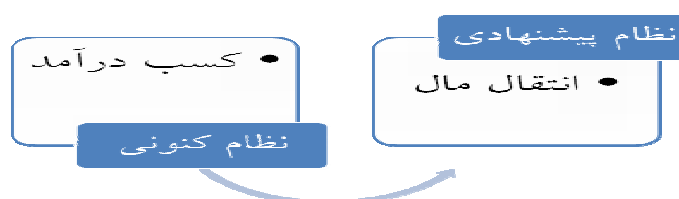
نظام پیشنهادی (تبصره «۷» ماده ۱۰۴)	نظام فعلی (ماده ۱۰۴)
<ul style="list-style-type: none"> • فقط بخش خدمات در قراردادهای پیمانکاری مشمول ۳ درصد مالیات علی‌الحساب می‌شود • خرید تجهیزات و ماشین‌آلات از مالیات علی‌الحساب معاف می‌شود 	<ul style="list-style-type: none"> • قراردادهای پیمانکاری یکجا مشمول ۳ درصد مالیات علی‌الحساب



۳. تغییر رویکرد در نظام مالیات بر ارث

در قانون فعلی با ارث متوفی به صورت درآمد اتفاقی برای وراثت برخورد می‌شود و از این رو، لازم است تمام تدابیر لازم برای شناسایی تمام دارایی‌های متوفی و سهم وراثت از آنها اندیشیده شود که این خود موجب پیدایش مشکلات عدیده‌ای است هم برای سازمان امور مالیاتی و هم برای وراثت.

شکل ۴. تغییر نگاه نسبت به دارایی‌های متوفی



در چارچوب قانونی موجود (مواد ۱۷) تا (۴۳) قانون مالیات‌های مستقیم) لازم است وراثت برای اموال متوفی اظهارنامه مالیاتی تهیه کنند و به اداره مالیاتی مربوط تسلیم کنند. در این ساختار باید همه اموال متوفی به‌طور همزمان تعیین تکلیف شود و نسبت به انجام دادن تکالیف مالیاتی آن اقدام شود.

به عبارت دیگر در این نظام قانونی پرونده متوفی ممکن است تا پنجاه سال باز باشد تا اگر مالی به نام او یافت شد، مالیاتش پرداخت گردد و اگر وراثت به هر دلیل نخواهند یا نتوانند اموال متوفی را به وراثت انتقال دهند پرونده مالیاتی متوفی باز می‌ماند. اقتضائات چنین سیستمی موجب شده است که ۰/۷ درصد از درآمدهای مالیاتی با اختصاص حدود ۱۰ درصد از نیروهای سازمان جمع‌آوری شود.

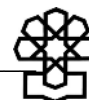
لذا ضرورت دارد به نحوی از بار سنگین بروکراسی در این نظام کاسته شود، تا هم هزینه‌های سازمان امور مالیاتی در جمع‌آوری مالیات کاسته شود و هم هزینه وراثت در رسیدن به حق خود از ارث به جای مانده از متوفی منطقی و قابل تحمل گردد. در این راستا لایحه یک تغییر رویکرد را پیشنهاد کرده است.

جدول ۱۶. اصلاح نظام مالیات بر ارث

نظام پیشنهادی	نظام فعلی
• برخورد با ارث به‌عنوان نقل و انتقال	• برخورد با ارث به‌عنوان انتقال دارایی‌های متوفی
• عدم لزوم تکمیل و ارسال اظهارنامه	• لزوم تکمیل و تسلیم اظهارنامه
• عدم لزوم تعیین تکلیف برای تمام اموال متوفی به‌طور همزمان	• لزوم تعیین تکلیف برای تمام اموال متوفی به‌طور همزمان
• پرداخت مالیات هنگام هر انتقال	• لزوم مراجعه به اداره مالیاتی مرتبط
• عدم گشایش پرونده برای ارث	• باز بودن پرونده ارث تا زمان نامعین
• کاهش بار سازمان امور مالیاتی در اخذ مالیات بر ارث	• اختصاص ۱۰ درصد از نیروهای سازمان برای اخذ ۰/۷ درصد مالیات

در نظام پیشنهادی لایحه با نقل و انتقال اموال متوفی به وارث مثل یک نقل و انتقال معمولی برخورد می‌شود. یعنی اگر متوفی ملکی داشته است که بناست به وارث منتقل شود مثل یک نقل و انتقال معمولی برخورد می‌شود که فقط نرخ آن ۱/۵ برابر نرخ‌های معمول ماده (۵۹) است. اگر متوفی سهام یا سهم‌الشرکه داشته باشد و بنا باشد به وارث منتقل شود طوری رفتار می‌شود که جز از حیث میزان نرخ، گویا متوفی زنده است و قرار است این اموال خود را به فرزند یا همسر خود منتقل کند.

در این نظام تکمیل اظهارنامه ضرورتی ندارد. اموال متوفی تک به تک قابل رسیدگی مالیاتی است. نیازی به تشکیل پرونده و باز نگه داشتن آن برای یک دوره نامعلوم نیست. پرسنل ویژه اخذ مالیات بر ارث و ادارات مالیات بر ارث و به‌طور کلی بروکرسی اداری مالیات بر ارث کاهش می‌یابد، چراکه در فرآیند نقل و انتقال معمولی اموال، مالیات بر ارث هم قابل اخذ است.



جدول ۱۷. اصلاح نرخ در نظام مالیات در ارث

شرح	طبقه اول (درصد)	طبقه دوم (درصد)	طبقه سوم (درصد)	شرح	نرخ (درصد)
تا مبلغ ۵۰ میلیون ریال	۵	۱۵	۳۵	املاک و حق واگذاری محل	۱/۵ برابر نرخ‌های ماده (۵۹)*
تا مبلغ ۲۰۰ میلیون ریال نسبت به مازاد ۵۰ میلیون ریال	۱۵	۲۵	۴۵	سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم	۱/۵ برابر نرخ‌های مذکور در تبصره «۱» مواد (۱۴۳) و (۱۴۲) مکرر**
تا مبلغ ۵۰۰ میلیون ریال نسبت به مازاد ۲۰۰ میلیون ریال	۲۵	۳۵	۵۵	سپرده‌های بانکی، اوراق مشارکت و سایر اوراق بهادار و سودهای متعلق به آنها	۳
نسبت به مازاد ۵۰۰ میلیون ریال	۳۵	۴۵	۶۵	نسبت به انواع وسایل نقلیه موتوری زمینی، دریایی و هوایی	۲
				سود سهام و سهم‌الشرکه و حق‌الامتياز و سایر اموال و سایر حقوق مالی	۱۰

* براین اساس نرخ مالیات بر نقل و انتقال املاک ۷/۵ درصد به مآخذ ارزش معاملاتی و نرخ مالیات بر انتقال حق واگذاری ۳ درصد به مآخذ ارزش روز حق واگذاری می‌شود.

** براین اساس نرخ مالیات مقطوع برای نقل و انتقال سهام شرکت‌های بورسی ۰/۷۵ درصد و برای سایر شرکت‌ها ۶ درصد ارزش اسمی می‌شود.

۴. ابهامات لایحه

در کنار محاسن بسیاری که لایحه دارد، به نظر می‌رسد ابهاماتی هم در لایحه وجود دارد که بدون رفع آنها اثربخشی اصلاحات پیشنهادی کاسته می‌شود. در ادامه این بخش به برخی از ابهامات اشاره می‌شود:

۴-۱. کم‌توجهی به الزامات تهیه بانک جامع اطلاعات مالیاتی

همان‌طور که اشاره شد از محاسن عمده این لایحه شفاف‌سازی جریان فعالیت‌های اقتصادی و جمع‌آوری اطلاعات لازم برای پردازش سیستمی و غیرشخصی اظهارنامه مؤدیان است. لازمه رسیدن به این هدف مهم دسترسی به اطلاعات مالی اشخاص است. دسترسی به این اطلاعات به معنای نزدیک شدن به حریم خصوصی اشخاص است و این امکان وجود دارد ولو به اندازه

۰/۱ درصد که به حریم خصوصی افراد تعرض شود. لذا ضرورت دارد سپرده‌های لازم برای جلوگیری از تعرض (حتی به صورت اتفاقی) به حریم خصوصی اشخاص تعبیه شود.

به همین دلیل است که در دنیای مدرن، که ما طرح جامع مالیاتی را از آن وام گرفته‌ایم، هرگاه به آزادی تبادل اطلاعات رسیده است و قانونی برای آن وضع نموده، همزمان قانونی هم برای حمایت از حریم خصوصی مالی وضع کرده است.

اتحادیه اروپایی و سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (OECD) دستور راهنماهای مشخصی دارند که مشخص می‌کند در قوانین کشورهای مختلف باید به چه موضوعاتی توجه شود. هم‌اکنون بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته که دارای نظام مالیاتی اطلاعات‌محور یا نظام تشریک اطلاعات اعتباری و سنجش اعتبار مشتریان بانکی هستند قوانین قرص و محکمی در حمایت از حریم خصوصی اشخاص وضع کرده‌اند.

برای مثال، در قوانین حمایت از حریم خصوصی باید مشخص شود که اگر کسی به دلیل نکول چک یا عدم پرداخت به موقع اقساط و یا عدم انجام تکالیف مالیاتی در فهرست سیاه قرار گرفت، تا چه زمانی در فهرست باقی می‌ماند و با انجام دادن چه کارهایی از فهرست خارج می‌شود و چه کسانی و با چه مکانیسمی می‌توانند از اطلاعات افراد فوق مطلع شوند.

برای مثال، فرض کنید شخصی وارد فهرست سیاه شده است. در بسیاری از کشورها بدون درخواست فرد مثلاً برای دریافت وام مجدد، متصدی بانک نمی‌تواند نسبت به استعلام نام او از سیستم اطلاعاتی اقدام کند.

در بخشی از این لایحه، افشای اسامی بدهکاران مالیاتی پیش‌بینی شده است تا یک ضمانت اجرای قوی برای مجری وجود داشته باشد. این ضمانت اجرا در کشورهای دیگر هم وجود دارد (برای مثال، مراجعه کنید به رستمی و کتابی‌رودی، ۱۳۹۱) لذا در اصل آن خدشه‌ای نیست. نکته اینجاست که چه کسانی وارد این فهرست می‌شوند. با چه مکانیسمی اسامی آنها اعلام می‌شود و با چه مکانیسمی نام آنها از فهرست حذف می‌شود و افراد به زندگی عادی خود برمی‌گردند.

این توجه لازم است که چنین موضوعاتی در حیطه امور اجرایی نیست که به آیین‌نامه یا دستورالعمل واگذار گردد. به هر حال، این موضوع ابعادی بسیار گسترده دارد که کم‌توجهی به آن آسیب‌های جدی خواهد داشت و در لایحه تدابیر لازم برای این موضوع اندیشیده نشده است. این درحالی است که در کشور قوانین مستقل دیگری هم برای حمایت از حریم خصوصی اشخاص نداریم.



۲-۴. کمبود مقدمات مالیات بر جمع درآمد

حرکت به سمت مالیات بر درآمد شخص یک جهتگیری درست است، اما این حرکت استلزامات و مقدماتی دارد که بدون توجه به آنها موفقیت حرکت با تردید مواجه می‌شود. برای مثال، پژویان و اسکندری (۱۳۹۱) در مقاله‌ای با عنوان «اثرات انتظاری مالیات بر مجموع درآمد در ایران» یک مطالعه بین‌کشوری (در کشورهای منی)^۱ درخصوص آثار وضع مالیات بر مجموع درآمد شخصی ترتیب داده‌اند و به این نتیجه رسیده‌اند که در پنج کشور مصر، اردن، مراکش، تونس و قبرس طی یک دوره هشت سال (۲۰۰۲-۲۰۰۹) وضع مالیات بر مجموع درآمد شخصی منجر به تشدید توزیع نامناسب درآمدها شده است و این برخلاف انتظار نظری و تجربه کشورهای توسعه‌یافته است.

در ایران نیز احتمال می‌رود شکل کنونی لایحه نتایج مطلوب را ایجاد نکند. در ادامه به دو تردید جدی در این خصوص اشاره شده است:

۱-۲-۴. عدالت مالیاتی

فرض کنید دو شخص در اقتصاد فعالیت می‌کنند. تنها درآمد هر دو شخص از محل درآمد مشاغل است. درآمد خالص یکی از آنها ۱۰۱ میلیون تومان است و درآمد خالص دیگری ۹۹ میلیون تومان است. در این حالت شخص دوم مشمول مالیات بر جمع درآمد نمی‌شود و براساس نرخ‌های ماده (۱۳۱) نسبت به مازاد درآمد از ۵۰ میلیون تومان در سال مشمول نرخ مالیات ۲۰ درصد می‌شود، اما فرد اول مشمول مالیات بر جمع درآمد می‌شود و باید اظهارنامه پر کند. در اظهارنامه درآمد خود را ۱۰۱ میلیون تومان، هزینه اجاره منزلش در یک سال را ۱۵ میلیون تومان، هزینه تحصیل دو فرزندش را ۲۰ میلیون تومان و هزینه بهداشت و درمان خانواده‌اش را ۵ میلیون تومان در سال اعلام می‌کند. درآمد مشمول مالیات او می‌شود ۶۱ میلیون تومان که نسبت به مازاد ۵۰ میلیون تومان مشمول نرخ ۲۰ درصد می‌شود. یعنی امکان دارد حالت‌هایی پیش بیاید که کسی که درآمد بیشتری دارد مالیات کمتری بپردازد. چرا این اتفاق می‌افتد؟ برای اینکه درحال حاضر امکان آن وجود ندارد که همه اشخاص اظهارنامه تکمیل و ارسال کنند.

۲-۲-۴. منطق دوگانه در حمایت

درست یا نادرست درحال حاضر بسیاری از پایه‌های مالیاتی معاف از مالیات است. مثلاً سود سپرده بانکی مشمول مالیات نیست. درآمد صادرات معاف از مالیات است. حداقلی از حقوق مشمول معافیت است و مانند آن. این معافیت‌ها برای حمایت از یک فعالیت اقتصادی وضع شده است. منتها

۱. کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا.

در نظام مجموع درآمد اگر درآمد شخص از یک سقف ۱۰۰ میلیون تومان در سال فراتر برود مشمول مالیات بر مجموع درآمد می‌شود و بجز یک حداقل معافیت پایه، همه منابع درآمدی فرد اعم از معاف و غیرمعاف مشمول مالیات می‌شود و تمام حمایت‌ها به نوعی از میان برداشته می‌شود. این منطق درست نیست. اگر تشخیص سیاستگذار حذف معافیت‌هاست باید در هر پایه معافیت را اصلاح کند. اگر هدف سیاستگذار حفظ حمایت است و در عین حال می‌خواهد مجموع درآمد شخص را مشمول مالیات کند باید اعتبار پایه‌های معاف را برای اشخاص لحاظ کند. در لایحه هیچ یک از این دو گزینه رعایت نشده است و در عین حفظ معافیت پایه‌های مختلف، همه معافیت‌ها در جمع درآمد کآن لم یکن تلقی شده است.

علاوه بر این، برخی از پایه‌ها مشمول مالیات مضاعف شده است. مثلاً اگر شخصی در یک شرکت سهامدار باشد و در طول سال سهام او ۱۰۰ تومان سود بدهد، ۲۵ درصد (یا ۲۲/۵ درصد) مشمول مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، موضوع ماده (۱۰۵)، می‌شود. اگر مابقی سود او مشمول مالیات بر جمع درآمد شود، یکبار دیگر هم باید به نرخ ۲۰ یا ۲۵ درصد مالیات بدهد و این یعنی مالیاتی بیش از ۴۰ درصد. به دیگر سخن، بدون اصلاح ساختار نرخ‌های مالیاتی، وضع مالیات بر مجموع درآمد بسیار دشوار است.

نقدهای بالا نه در نفی حرکت به سمت وضع مالیات بر مجموع درآمد شخص است، نه در حمایت از حفظ معافیت‌ها. این نقد صرفاً ناظر بر منطقی کردن فرآیند در راستای اجرای مالیات بر جمع درآمد شخصی است.

۳-۴. عدم اصلاح همزمان نرخ‌های مالیاتی با اصلاح ارزش معاملاتی

یکی از مشکلات مهم نظام مالیات‌ستانی در ایران تفاوت ارزش معاملاتی املاک با ارزش روز آنها است. مثلاً ارزش معاملاتی یک آپارتمان که ۲۰۰ میلیون تومان قیمت دارد، حدوداً بین ۲۰ تا ۳۰ میلیون تومان است. اگر این ملک خریدوفروش شود به نرخ ۵ درصد به مأخذ ارزش معاملاتی مشمول مالیات می‌شود و بین ۱ تا ۱/۵ میلیون تومان مشمول مالیات می‌شود. عمده دلیل عدم تعدیل ارزش معاملاتی نسبت به ارزش روز ساختار صلب کمیسیون تقویم املاک است. لذا در لایحه پیش‌بینی شده است که ساختار این کمیسیون اصلاح شود به نحوی که تشکیل جلسات آن و رأی‌گیری امکان‌پذیر گردد.

حال اگر ساختار کمیسیون اصلاح شود و آن‌طور که در لایحه تصریح شده ارزش معاملاتی متناسب با ارزش روز تعدیل گردد، مالیات آپارتمانی با مشخصات فوق به‌صورت تصاعدی افزایش



می‌یابد. مثلاً اگر ارزش معاملاتی تا ۷۵ درصد ارزش روز تعدیل شود و به ۱۵۰ میلیون تومان برسد، مالیات نقل و انتقال آپارتمان بالغ بر ۷/۵ میلیون تومان می‌شود که بسیار با‌زدارنده است. نکته دیگر این است که فقط نرخ‌های ماده (۵۹) قانون مالیات‌های مستقیم به ارزش معاملاتی وصل نیست، بلکه بیش از ۲۰ نرخ مختلف بر مآخذ ارزش معاملاتی وضع شده است. مثلاً عوارض شهرداری‌ها، انتقال اموال متوفی در مالیات بر ارث، ۱۰ درصد مالیات علی‌الحساب اولین نقل و انتقال ساختمان‌های نوساز (ماده (۷۷) اصلاحی) بخشی از این موارد است. لذا تصویب ماده (۶۴) اصلاحی (ماده (۱۱) لایحه) منوط به اصلاح همزمان مجموعه‌ای از نرخ‌هاست.

۵. انحرافات لایحه

انباشت ثروت‌های جامعه نزد عده محدودی از مردم، در عین فقر عده کثیری از مردم با توسل به مبادلات مکرر و سفته‌بازی روی ملک و ساختمان و سهام و... از جمله فعالیت‌های نامولدی هستند که آثار اقتصادی نامطلوب آنها در بخش‌های مختلف اقتصاد خود را نشان می‌دهد. در این لایحه تلاش شده است احکامی تدوین شود که تا حدودی می‌تواند از انباشت ثروت‌های نامولد در دست عده قلیلی جلوگیری کرده و در نهایت توزیع درآمد را بهبود بخشد.

منتها به نظر می‌رسد در تدابیر اتخاذ شده احساسات گرم جایگزین منطق سرد علم اقتصاد شده است و احتمال می‌رود تصویب موارد مذکور تبعات ناگواری برای اقتصاد داشته باشد. در ادامه به اختصار به ابعاد این دو موضوع (مالیات بر ثروت و وضع مالیات اضافی بر نقل و انتقال مکرر) اشاره می‌شود.

شکل ۵. انحرافات لایحه از جهتگیری‌های اساسی



۱-۵. وضع مالیات بر ثروت

در قالب ماده (۱) لایحه یک ماده به قانون الحاق شده است. مطابق این ماده اشخاصی که ارزش مجموع ثروت آنها از محل دارایی‌های منقول و غیرمنقول بیش از بیست میلیارد ریال باشد، نسبت به هر سال تملک دارایی‌های مذکور مشمول مالیاتی به نرخ دو در هزار می‌گردد. منظور از ارزش موضوع این ماده ارزش روز دارایی‌ها در پایان هر سال می‌باشد. اگر بخشی از دارایی‌های فرد مستقیماً در فرآیند تولید اقتصادی به کار گرفته شود، با نرخ صفر مشمول مالیات می‌گردد. دارایی اشخاص زیر ۱۸ سال در حکم دارایی ولی تلقی می‌گردد.

بر این ماده اشکالات متعددی وارد است. در این قسمت ابتدا به برخی از مشکلات متن نگارش شده اشاره می‌شود و سپس نقدهایی درخصوص اصل ماده مطرح می‌گردد:

- در این ماده محل زندگی (سرپناه مردم) و وسیله نقلیه (هر نوع وسیله نقلیه شخصی) افراد از ثروت مشمول مالیات مستثنا نشده است. یعنی هرکس که یک خانه در شمال تهران داشته باشد باید سالیانه دو در هزار ارزش منزلش را بابت مالیات به دولت پرداخت کند که این البته بجز عوارض سالیانه شهرداری است.

- از آنجا که دارایی‌های افراد ممکن است در فرآیند تولید به کار گرفته شود در این ماده پیش‌بینی شده است دارایی‌هایی که در فرآیند تولید اقتصادی قرار می‌گیرد با نرخ صفر مشمول پرداخت مالیات می‌شود. **یک سؤال اساسی این است که مرجع تشخیص مولد بودن یا نبودن یک دارایی چیست؟** برای مثال، دو نفر ممکن است به یک اندازه دارایی داشته باشند و یکی در بانک سپرده‌گذاری کرده باشد و دیگری سهام خریداری نموده باشد. کدام یک از این دارایی‌ها نامولد است و مشمول مالیات و کدام مولد است و مشمول نرخ صفر.

- از مشکلات بزرگ کشور در مالیات‌ستانی عدم آگاهی نسبت به ارزش روز دارایی‌هاست و به همین دلیل رو به ارزش معاملاتی آورده است. با توجه به مشکلاتی که پیشتر به آن اشاره شد، ارزش روز دارایی‌ها چگونه قابل تشخیص است.

- در این ماده (و چند ماده دیگر) لایحه دارایی‌ها (و مبادلات) افراد زیر ۱۸ سال به پای ولی آنها نوشته شده است. آیا در این صورت کسی سرپرستی فرد دیگر را قبول خواهد کرد؟

اما از این مشکلات متن بگذریم که شاید قابل رفع باشد، نقدهایی باقی است که پاسخ دادن به آنها حداقل دشوار است:

اول اینکه، این لایحه با توجه به تجارب دنیای مدرن تدوین شده است و به صراحت درصدد پیش‌بینی قوانین لازم برای اجرای طرح جامع مالیاتی است. در این فضا این سؤال قابل طرح است



که آیا دنیای مدرن در جهت توسعه مالیات بر ثروت حرکت می‌کند یا در جهت محدود کردن آن. به نظر می‌رسد مالیات در ثروت در دنیا وجود دارد ولی در حال کاهش است، چراکه مالیات بر ثروت، سرمایه‌ها را به شدت فراری می‌دهد.

دوم اینکه، آیا ثروتی که فرد کسب کرده است یکبار مشمول پرداخت مالیات نشده است. هر فرد زمانی که درآمد کسب می‌کند یکبار مشمول مالیات بر درآمد می‌شود. در این لایحه نیز پیش‌بینی شده است از مجموع درآمد اشخاص مالیات ستانده شود. **منطق اینکه یکبار دیگر بر سود انباشته افراد که مالیات آن پرداخت شده است، مالیات وضع کنیم، چیست؟**

سوم اینکه، آیا در منطق وضع مالیات به این موضوع اشاره نمی‌شود که مالیات هزینه استفاده از خدمات عمومی برای کسب درآمد است. اگر در فرآیند کسب درآمد مالیات پرداخته شد چه دینی بر گردن مؤدی وجود دارد که مجدداً مشمول مالیات بر ثروت شود.

چهارم اینکه، ممکن است چنین استدلال شود که مالیات بر ثروت مالیات بر انباشته ثروت نیست بلکه مالیات بر عایدی ثروت است، چراکه دارایی افراد در طول زمان ارزش بیشتری پیدا می‌کند. این نکته به وضوح درست است که دارایی به مرور زمان ارزش پیدا می‌کند، ولی آیا بهتر نیست نگاه کنیم ببینیم در دنیا چگونه بر این عایدی مالیات وضع می‌شود. در عموم کشورها برای این موضوع مالیات بر عایدی سرمایه وضع می‌شود. در این مالیات، افزایش ارزش دارایی بین زمان خرید و زمان فروش محاسبه می‌شود و تورم بین زمان خرید و فروش از آن کسر می‌گردد و بر مابه‌التفاوت آن مالیات وضع می‌شود. اگر غرض عایدی ثروت افراد است راه آن مشخص است و نیازی به تجربه راه‌های با نتایج نامشخص و مبهم نیست.

پنجم اینکه، اگر نگران افزایش ارزش دارایی‌ها به مرور زمان هستیم، نباید از خود بپرسیم که چرا ارزش ساختمان در یک کشور این قدر زیاد می‌شود و در مقابل تولید رشد پایینی را تجربه می‌کند. پاسخ این سؤال در ده‌ها مقاله و گزارش علمی داده شده است: این نوسانات محصول بی‌انضباطی مالی دولت و سیاست‌های پولی انبساطی و نوسانات سیاستگذاری در کشور است. کسی منکر این نیست که از مالیات می‌توان به‌عنوان ابزار مدیریت اقتصادی بهره جست ولی به‌جای خود و نه برای خنثی کردن سیاست‌های ضعیف و نامطمئن پولی و مالی کشور.

نکات ریز و درشت دیگری در این خصوص قابل طرح است که از آن عبور می‌شود و بر عدم تناسب این نوع مالیات با سایر اجزای لایحه تأکید می‌گردد.

۲-۵. وضع مالیات اضافی بر نقل و انتقال مکرر

در ماده (۶۰) الحاقی (موضوع ماده (۹) لایحه) پیش‌بینی شده است که «نقل و انتقال قطعی املاک و انتقال حق واگذاری محل مازاد بر دو بار در سال توسط اشخاص حقیقی و حقوقی، به ازای هر بار مشمول مالیات اضافی معادل یک برابر نرخ ماده (۵۹) این قانون برای هر بار معامله و حداکثر تا نرخ ۵۰ درصد خواهد بود». هدف از این ماده نیز کنترل سوداگری در بازار مسکن است. به چند دلیل نباید در جهت وضع چنین مالیاتی حرکت کرد:

اول اینکه، در ماده (۷۷) اصلاحی (موضوع ماده (۱۲)) لایحه مالیات بر نقل و انتقال واحدهای مسکونی نوساز تبدیل به مالیات علی‌الحساب شده است و در عوض در راستای وضع مالیات بر عملکرد اشخاص حرکت شده است: یعنی اگر کسی در اثر فعالیت‌های ساخت و فروش سودی کسب نمود با نرخ‌های مربوطه (موضوع ماده (۱۰۵) یا ماده (۱۳۱)) مشمول مالیات می‌شود و اگر سودی به‌دست نیاورد مشمول مالیات نمی‌شود. این موضوع در خصوص معاملات مکرر نیز قابل تسری است: اگر کسی سود کسب کرد مشمول مالیات می‌شود و اگر زیاد سود کسب کرد مشمول نرخ‌های بالاتر می‌شود. بنابراین، وضع مالیات اضافه بر نقل و انتقال بیش از دو واحد در سال توسط یک شخص واحد برخلاف جهتگیری‌های دیگر لایحه مبنی بر وضع مالیات بر عملکرد است.

دوم اینکه، اگر هدف از این ماده کنترل سوداگری است نباید توضیح داده شود که ریشه سوداگری چیست و این مالیات چگونه بر آن ریشه می‌تازد. همان‌طور که در نقد مالیات بر ثروت بیان شد ریشه سوداگری در بازار مسکن سیاست‌های بی‌ثبات اقتصاد کلان و از جمله بی‌انضباطی مالی دولت و سیاست‌های پولی انبساطی است. آیا این منطقی است که چون نمی‌توانیم این ریشه را اصلاح کنیم، با ابزار مالیات با ظهور و بروز نامطلوب آن سیاست‌های غلط مبارزه کنیم. بدون تردید وضع مالیات ۵۰ درصدی بر نقل و انتقال یک ملک مانع از انجام آن می‌شود ولی چرا باید دولت (شامل قوه مجریه و مقننه) باید هزینه سیاست‌های نادرست خود را به ملت تحمیل کند.

سوم اینکه، باید این سؤال را مطرح کرد که از نظر طراحان این ماده منشأ تولید ثروت در یک جامعه چیست. از نظر مرکانتیلیست‌ها و سوداگران اقتصادی ثروتمند بودن به معنای برخورداری از طلا، نقره و سایر منابع است.

اما علم اقتصاد این موضوع را رد می‌کند و پاسخ روشنی برای منشأ خلق ثروت دارد: مبادله، منشأ تولید ثروت و انتفاع دوجانبه است. لذا مهمترین توصیه اقتصاددانان برای تولید ثروت کاهش هزینه‌های مبادله در اقتصاد و تسهیل مبادلات است. اگر در کشور هر روز یک بازار جدید درست می‌شود در این راستاست. چرا بورس کالا، بورس اوراق بهادار، بورس انرژی، بورس فلزات و



نظایر آن در کشور تأسیس می‌شود و توسعه پیدا می‌کند و شاخص بورس هر روز در اخبار گزارش می‌شود و نشانه‌ای از عملکرد مناسب یا نامناسب اقتصادی تلقی می‌گردد. پاسخ روشن است: تسهیل مبادله در این بازارها تولید ثروت را در جامعه تسهیل می‌کند. بنابراین، ایجاد مانع بر مبادلات در اقتصاد مانع خلق ثروت و خلاف اصول علم اقتصاد است.

چهارم اینکه، آیا در بورس اوراق بهادار و سایر بورس‌های اقتصاد سفته‌بازی نمی‌شود. چرا چنین مالیاتی در این بازارها وضع نمی‌شود. به روشنی مبادلات مکرر در بازار نشانه دوام و قوام بازار و منشأ پیدایش قیمت‌هاست و اگر ناگهان شاهد هجوم سفته‌بازان به این بازار و ایجاد حباب در آن هستیم، ناشی از وجود پول‌های سرگردان در بازارهاست.

پنجم اینکه، فرض کنید مبادلات در بازار مسکن متوقف یا کند شد. فعالان اقتصادی پول‌های خود را چه می‌کنند؟ آیا ذخیره می‌کنند و دیگر مبادله نمی‌کنند؟ خیر پول‌های خود را از بازار مسکن به سایر بازارها منتقل می‌کنند و آنها را دچار زحمت می‌کنند، آنچنان که زمین‌های کشاورزی در معرض حمله ملخ‌ها قرار می‌گیرند. این استدلال مجدداً در حمایت از پرداختن به ریشه به‌جای توجه به شاخ و برگ‌هاست.

جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

هدف از این گزارش ارائه تصویری از لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و ارزیابی کلیات این لایحه بود. به‌طور خلاصه این‌گونه استدلال شد:

- این لایحه پشتوانه قانونی اجرای طرح جامع مالیاتی را تأمین می‌کند و از این طریق شفافیت فعالیت‌های اقتصادی را افزایش می‌دهد و قسمت‌های ناپیدای اقتصاد را پیدا و مشمول مالیات می‌کند. علاوه بر این، سیستم را جایگزین تشخیص‌های فردی می‌کند و از این حیث هزینه‌های تمکین مالیاتی را به‌شدت کاهش می‌دهد. همین یک موضوع برای حمایت از کلیات لایحه و ورود به بررسی جزئیات آن کفایت می‌کند.

- این لایحه در جهتگیری مشخصی در حرکت از وضع مالیات بر پایه‌های مختلف به سمت وضع مالیات بر عملکرد و مجموع درآمد شخصی است و از این حیث قابل توجه است.

- این لایحه به‌طور مشخص هزینه کسانی را که تاکنون مالیات پرداخت کرده‌اند، از طریق اصلاح نرخ‌ها، اصلاح ساختار معافیت‌ها و ایجاد مشوق‌های سرمایه‌گذاری کاهش می‌دهد، جز در صورت تصویب مالیات بر مجموع درآمد شخصی در شکل کنونی و بدون انجام اصلاحات لازم.

- رویکرد جدید مالیات بر ارث نقش مهمی در کاهش بروکراسی خواهد داشت و در نتیجه ضمن کاهش هزینه‌های سازمان امور مالیاتی، از تلاش اداری مؤدیان برای پرداخت مالیات مربوط می‌کاهد.

- لایحه ابهاماتی دارد که به برخی از آنها در متن اشاره شد و لازم است در هنگام بررسی لایحه به آنها توجه شود. از این جمله است «کم‌توجهی به الزامات تهیه بانک‌های اطلاعاتی و ایجاد دسترسی به اطلاعات مالی اشخاص»، «وجود مشکلاتی چون بی‌عدالتی و حذف ضمنی معافیت‌ها در سیستم مالیات بر مجموع درآمد اشخاص» و «عدم اصلاح نرخ‌های مالیاتی همزمان با متناسب‌سازی ارزش معاملاتی با ارزش روز».

- به نظر می‌رسد که «مالیات بر ثروت» و «مالیات اضافی بر نقل و انتقال مکرر» مبتنی بر رویکردهای اساسی لایحه نیست. این مواد ضمن اینکه نگرانی‌های جدی در فعالان اقتصادی و تصمیم‌سازان ایجاد کرده‌اند، نقشی در مدیریت اقتصاد و کنترل ریشه‌های سوداگری ندارند. لذا حذف صریح این مواد مورد نظر است.

از جمله نکات دیگری که نیاز به تأمل و اصلاح دارد می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱. عدم پذیرش وجوه شرعی به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی،
۲. عدم تعادل در ساختار نرخ‌های مختلف مالیاتی،
۳. نادیده گرفتن معاملات تهاتری در اصلاح هزینه‌های قابل قبول،
۴. عدم اصلاح ماده (۱۴۸) با توجه به اصلاح ماده (۹۵) و تغییر شیوه‌های تجاری،
۵. ابهام در مفهوم «ورود ارز حاصل از صادرات به چرخه تجاری کشور» به‌عنوان شرط برخورداری از مشوق‌های صادرات.

منابع و مأخذ

۱. پژویان، جمشید و مارال اسکندری. اثرات انتظاری مالیات بر مجموع درآمد در اقتصاد ایران، مقاله ارائه شده در ششمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ۲۲ آذرماه ۱۳۹۱.
۲. رستمی، ولی و احمد کتابی‌رودی. بررسی تطبیقی نقش و جایگاه ضمانت اجرای مالیاتی ایران و انگلستان؛ مقاله ارائه شده در ششمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ۲۲ آذرماه ۱۳۹۱.
۳. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶.
۴. لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، تقدیمی به مجلس شورای اسلامی در تاریخ ۱۳۹۱/۸/۱.



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۲۷۸۶

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: اظهارنظر کارشناسی درباره: «لایحه اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحات بعدی آن» (ارزیابی کلیات لایحه)

نام دفتر: مطالعات اقتصادی (گروه بخش عمومی)

تهیه و تدوین: علی نصیری اقدم

همکاران: سعید توتونچی ملکی، رسول رئیس جعفری مطلق

ناظر علمی: محمد تقی نژادعمران

مناقضی: کمیسیون اقتصادی

ویراستار تخصصی: —

ویراستار ادبی: —

واژه‌های کلیدی:

۱. مالیات‌های مستقیم

۲. طرح جامع مالیاتی

۳. شفافیت اطلاعات مالیاتی

۴. خوداظهاری

۵. مالیات بر جمع درآمد

تاریخ انتشار: ۱۳۹۱/۱۱/۸