

راهکارهای بهبود رتبه ایران  
در گزارش «انجام کسب و کار» بانک جهانی  
۲. نماگر پرداخت مالیات

کد موضوعی: ۲۲۰

شماره مسلسل: ۱۳۵۶۶

اسفندماه ۱۳۹۲

معاونت پژوهش‌های اقتصادی

دفتر: مطالعات اقتصادی

## به نام خدا

### فهرست مطالب

چکیده .....	۱
مقدمه .....	۱
۱. روش‌شناسی سنجش نماگر پرداخت مالیات .....	۳
۲. جایگاه جمهوری اسلامی ایران در نماگر پرداخت مالیات .....	۷
۳. تجربیات موفق سایر کشورها در بهبود وضعیت نماگر پرداخت مالیات .....	۱۱
۴. راستی‌آزمایی اطلاعات مندرج در گزارش سال ۲۰۱۴ بانک جهانی .....	۱۳
۵. تدوین لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم .....	۱۷
۶. اقدامات اجرایی آتی سازمان امور مالیاتی .....	۲۳
۷. راهکارها و پیشنهادهای قانونی، مقرراتی و اجرایی برای بهبود رتبه ایران در میان کشورهای منطقه	
سند چشم‌انداز .....	۲۴
۸. اثر راهکارهای پیشنهادی بر رتبه ایران در نماگر پرداخت مالیات .....	۳۱
منابع و مأخذ .....	۳۲



## راهکارهای بهبود رتبه ایران در گزارش «انجام کسب‌وکار» بانک جهانی ۲. نماگر پرداخت مالیات

### چکیده

گزارش‌های انجام کسب‌وکار بانک جهانی که از سال ۲۰۰۵ تاکنون منتشر می‌شوند ضمن ارزیابی محیط حقوقی و اداری کشورها، بیش از ۱۸۵ کشور جهان را براساس زمان، مراحل و هزینه‌های پرداخت مالیات، رتبه‌بندی می‌کنند. گزارش حاضر به وضعیت جمهوری اسلامی ایران در نماگر پرداخت مالیات که یکی از ده نماگر مورد بررسی در گزارش‌های بانک جهانی است پرداخته و راهکارهایی برای ارتقای رتبه کشور در نماگر مذکور ارائه می‌کند. نتیجه راستی‌آزمایی گزارش پرداخت مالیات بانک جهانی درخصوص ایران نشان می‌دهد بی‌توجهی به مفروضات بانک جهانی در تکمیل پرسشنامه‌ها از سوی پرسش‌شوندگان موجب شده تا در این گزارش رتبه کشور بدتر از واقعیت انعکاس یابد، به طوری که اصلاح این اشتباه جایگاه کشور را از ۱۳۹ به ۷۱ در نماگر پرداخت مالیات بهبود می‌بخشد.

در این گزارش همچنین با در نظر گرفتن شرایط کشور و بهره‌گیری از تجارب سایر کشورها پیشنهادهایی برای اصلاح قوانین، مقررات و رویه‌های اجرایی ارائه شده که با عمل به آنها می‌توان رتبه کشور را به رتبه قابل قبولی در میان کشورهای منطقه سند چشم‌انداز ارتقا داد. تسریع در الکترونیکی شدن کامل فرآیند پرداخت مالیات، استفاده فراگیر مؤدیان مالیاتی از این امکان و نیز کاهش نرخ مالیات بر سود شرکت‌ها همزمان با گسترش پایه مالیاتی از جمله راهکارهای آسان‌سازی پرداخت مالیات و عوارض در ایران است.

### مقدمه

گزارش‌های سالیانه «سهولت انجام کسب‌وکار» که از سال ۲۰۰۵ میلادی توسط بانک جهانی منتشر می‌شوند، وضعیت محیط حقوقی و اداری کسب‌وکار در کشورهای مختلف را به صورت رتبه هر کشور در هر نماگر و رتبه کلی کشور معرفی می‌کنند. در این گزارش‌ها مراحل، زمان و هزینه انجام کسب‌وکار در قالب ۱۰ نماگر متفاوت محاسبه می‌شوند. هدف پروژه فوق این است که ابعاد موانع را برجسته کند و ضمن کمک به شناسایی ریشه‌های موانع، به سیاستگذاران در طراحی اصلاحات

یاری رساند. رتبه جمهوری اسلامی ایران در گزارش سال ۲۰۱۴، به ۱۵۲ از میان ۱۸۹ کشور جهان رسیده است.<sup>۱</sup> با توجه به وضعیت نامناسب جمهوری اسلامی ایران در گزارش مذکور، گروه کسب‌وکار مرکز پژوهش‌های مجلس، پروژه‌ای مطالعاتی با هدف «بهبود رتبه ایران در رده‌بندی بین‌المللی کسب‌وکار» و ارائه راهکارهایی برای دستیابی به جایگاه اول در میان کشورهای سند چشم‌انداز در نماگرهای انجام کسب‌وکار را از بهار ۱۳۹۲ آغاز کرده است. این پروژه به ۱۰ گزارش متناسب با ۱۰ نماگر شاخص بانک جهانی تقسیم شده که در هر یک از آنها با روش‌های کتابخانه‌ای و پیمایشی، مجموعه‌ای از راهکارها و پیشنهادهای اصلاح، حذف یا وضع قوانین، مقررات و رویه‌های اجرایی به‌منظور دستیابی به جایگاه اول منطقه در نماگر مربوطه براساس گزارش سال ۲۰۱۴ و با فرض ثبات وضعیت همه کشورها در سال ۲۰۱۴ ارائه شده است.

گزارش پیش رو، به نماگر پرداخت مالیات می‌پردازد. رتبه ایران در این نماگر در سال ۲۰۱۳، ۱۲۹ بوده و در سال ۲۰۱۴ به ۱۳۹ رسیده است.

سؤالات اصلی و فرعی این گزارش به شرح زیر است:

**سؤال اصلی:** چه تغییراتی در قوانین، مقررات و رویه‌های اجرایی پرداخت عوارض و مالیات لازم است صورت گیرد تا جمهوری اسلامی ایران در نماگر پرداخت مالیات در گزارش انجام کسب‌وکار بانک جهانی به مقام اول در منطقه سند چشم‌انداز<sup>۲</sup> برسد با فرض اینکه شرایط سایر کشورها مطابق با اطلاعات ارائه شده در گزارش سال ۲۰۱۴ بانک جهانی در این نماگر ثابت باقی بماند؟

**سؤال فرعی ۱.** وضعیت ایران در مقایسه با کشورهای سند چشم‌انداز در نماگر پرداخت مالیات چگونه است؟

**سؤال فرعی ۲.** گزارش انجام کسب‌وکار بانک جهانی در سال ۲۰۱۴ در نماگر پرداخت مالیات چقدر با واقعیت‌های جاری در جمهوری اسلامی ایران مطابقت دارد؟

**روش تحقیق:** برای پاسخ به سؤالات فوق، از بررسی اسناد، سایت بانک جهانی و شبیه‌ساز مربوطه و نیز پرسش از خبرگان حقوقی و مالیاتی استفاده می‌شود.

در این گزارش پس از مروری کوتاه بر روش‌شناسی بانک جهانی در تهیه و تدوین نماگر پرداخت مالیات، به جایگاه جمهوری اسلامی ایران در مقایسه با کشورهای منطقه سند چشم‌انداز در

۱. گزارش‌های سالیانه انجام کسب‌وکار بانک جهانی در ابتدای هر سال میلادی منتشر می‌شود، هدف بانک جهانی از این کار این است که گزارش‌ها، مبنای اصلاحات در همه کشورها در آن سال قرار گیرد. لذا هر گزارش سالیانه، مبتنی بر اطلاعات گردآوری شده در سال گذشته آن است. به‌عنوان مثال، گزارش ۲۰۱۴ بر پایه اطلاعاتی تنظیم شده که در سال ۲۰۱۳ گردآوری شده است.

۲. منطقه سند چشم‌انداز ۲۰ ساله جمهوری اسلامی ایران شامل کشورهای آسیای جنوب غربی، کشورهای همسایه و کشورهای آسیای میانه و قفقاز است.



این نماگر پرداخته خواهد شد. در ادامه پس از راستی‌آزمایی اطلاعات مندرج در گزارش ۲۰۱۴ درخصوص ایران و اقدامات صورت گرفته در جهت بهبود رتبه کشور توسط سازمان امور مالیاتی و سازمان تأمین اجتماعی، پیشنهادها و راهکارهای قانونی، مقرراتی و اجرایی بهبود جایگاه کشور در منطقه سند چشم‌انداز تشریح خواهد شد.

## ۱. روش‌شناسی سنجش نماگر پرداخت مالیات<sup>۱</sup>

نماگر پرداخت مالیات تا جای ممکن بر مبنای قوانین ارزیابی می‌شود. این نماگر دارای سه مؤلفه است:

۱. نرخ کلی مالیات که با استناد به نرخ‌های قانونی محاسبه می‌شود،
۲. تعداد پرداخت‌های مالیاتی که مطابق قانون تعیین می‌گردد،
۳. زمان لازم برای تمکین در برابر نظام مالیاتی که برآوردی از روال‌های اجرایی مربوطه است.

با توجه به قانون مینا بودن نماگر پرداخت مالیات این پرسش پیش می‌آید که آیا برخورد قانون مالیاتی با همه مؤدیان فارغ از اندازه و نوع فعالیت آنها یکسان است. پاسخ به وضوح منفی است. تکالیف مالیاتی بنگاه‌ها بسته به نوع فعالیت، اندازه بنگاه، محل فعالیت، ترکیب نیروی انسانی بنگاه و نظایر آن متفاوت است. لذا باید به نحوی از انحاء اثر سایر عوامل از اثر قوانین و فرآیندهای اجرایی تفکیک شود.

گروه کسب‌وکار بانک جهانی برای حذف اثر سایر عوامل، یک بنگاه تیپ یا «شرکت مؤدی» را تعریف می‌کند و برخورد قوانین و نظام‌های مالیاتی مختلف را با این شرکت خاص مورد ارزیابی قرار می‌دهد. این شرکت مؤدی به‌طور خلاصه دارای ویژگی‌های زیر است:

- شرکتی با مسئولیت محدود که از دو سال قبل فعالیت خود را آغاز نموده و کلیه دارایی‌های مندرج در ترازنامه را همان زمان خریداری کرده است. این شرکت مشمول مالیات است و از مشوق‌های خاص برخوردار نیست و در پرجمعیت‌ترین شهر کشور فعالیت می‌کند. با این فروض، تأکید بر تکالیف مالیاتی اشخاص حقوقی است.

- این شرکت دارای ۵ مالک غیرحقوقی، متعلق به بخش خصوصی و صد درصد داخلی است. لذا مواجهه نظام مالیات با اشخاص حقوقی خارجی و دولتی مطمح‌نظر نیست.

۱. این بخش از گزارش، از مقاله زیر انتخاب شده است که علاوه بر ارائه روش‌شناسی بانک جهانی، دربرگیرنده توضیحاتی برای فهم بهتر آن است:

- علی نصیری‌اقدم، چند ملاحظه راهبردی در بهبود محیط کسب‌وکار از طریق اصلاح نظام مالیاتی، صص ۴-۹، ۱۳۹۲.

- در طول فعالیت دو ساله خود، این شرکت افزایش سرمایه نداده است و لذا برخورد قانون مالیاتی با افزایش سرمایه از دایره بحث خارج است.
- شرکت مؤدی، فعالیت صنعتی و تجاری معمولی دارد و کالاهای مشمول مالیات خاص تولید نمی‌کند و با خارج از کشور هم معامله‌ای انجام نمی‌دهد. لذا بحث مالیات بر کالاهای خاص و مالیات بر صادرات و واردات مورد توجه این پیمایش نیست.
- این شرکت دارای ۴ مدیر، ۸ تکنسین و ۴۸ کارگر معمولی است. در طول فعالیت بنگاه نه شخص جدیدی به استخدام بنگاه درمی‌آید و نه کسی بنگاه را ترک می‌کند. با این فروض، اولاً بنگاه اندازه‌ای نسبتاً متوسط دارد (کوچک یا بزرگ نیست)، ثانیاً فهرست کارکنان بنگاه برای پرداخت مالیات بر حقوق و حق بیمه تأمین اجتماعی ثابت است و نیاز به اصلاح ماه به ماه ندارد.
- این شرکت دو قطعه زمین دارد که در شروع سال دوم فعالیت یکی از آنها را به فروش می‌رساند. این فرض برای در نظر گرفتن مالیات بر نقل و انتقال است. طبق ماده (۵۹) قانون مالیات مستقیم نقل و انتقال ملک به نرخ ۵ درصد به مأخذ ارزش معاملاتی مشمول مالیات است. علاوه بر این، این فرض می‌خواهد ببیند که آیا عایدی زمین در طول یکسال فعالیت بنگاه مشمول مالیات بر عایدی سرمایه (CGT) می‌شود یا خیر.
- با نصف عواید حاصل از فروش زمین، ساختمان شرکت توسعه داده می‌شود. این فرض برای ارزیابی برخورد قانونی با سرمایه‌گذاری در توسعه شرکت است. در حال حاضر طبق ماده (۱۳۸) قانون مالیات مستقیم اگر قسمتی از سود ابرازی شرکت صرف توسعه، بازسازی و نوسازی و... شود، آن قسمت از سود از ۵۰ درصد مالیات بر سود شرکت معاف می‌شود. همچنین طبق ماده (۱۳۲) قانون مالیات مستقیم، سود سرمایه‌گذاری‌های شرکت بسته به نوع و منطقه فعالیت مشمول معافیتی معادل ۸۰ یا ۱۰۰ درصد سود و به مدت ۴ یا ۱۰ سال می‌شود. مطابق این ماده اصل سرمایه‌گذاری از درآمد مشمول مالیات کسر نمی‌شود.
- ماشین‌آلات بنگاه در گروه ماشین‌آلات سبک قرار می‌گیرد. بنگاه کامیونی دارد که برای حمل کالا از بنگاه تا محل عرضه محصول به مشتری مورد استفاده قرار می‌گیرد. این کامیون سالیانه ۸۰،۰۰۰ کیلومتر مسافت طی می‌کند. شرکت ۱۰ دستگاه رایانه و مجموعه‌ای از تجهیزات دفتری دارد. این فروض، اولاً برای ارزیابی برخورد قانونی با استهلاک در نظر گرفته شده است و ثانیاً برای ارزیابی مالیات بر سوخت و عوارض خودرو.
- بخش زیادی از فروض مربوط به هزینه‌های قابل قبول مالیاتی است و شامل پرداختی‌های بازنشستگی، پیش‌بینی ذخیره و تعمیرات، زیان شرکت در سال اول، هزینه‌های عملیاتی و راه‌اندازی، هزینه تبلیغات، هزینه اجاره (اجاره یک کامیون در سال دوم)، بیمه درمانی کارکنان، بیمه ساختمان،



هزینه‌های حسابداری، هزینه‌های حقوقی، هزینه‌های تعمیرات مربوط به ماشین‌آلات، هزینه‌های مربوط به ایاب و ذهاب کاری، هزینه‌های مربوط به مالکان شرکت و حق امتیاز بابت استفاده از یک فرآیند صنعتی است. تمام این هزینه‌ها مطابق ماده (۱۴۸) قانون مالیات مستقیم به‌عنوان هزینه قابل قبول پذیرفته می‌شود.

- شرکت مؤدی درآمدهایی از محل سود سپرده بانکی و سهام سایر شرکت‌ها به‌دست می‌آورد. این درآمدها در ایران معاف از مالیات است.

- شرکت مؤدی هر ماه ۲ تن زباله غیررسمی تولید می‌کند و لذا باید، در صورت لزوم، عوارضی بابت تولید زباله بپردازد.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود فروض فوق کاملاً در مالیات، عوارض و حق بیمه‌های پرداختی و تکالیف مالیاتی شرکت‌ها مؤثر است. از این‌رو، در تکمیل پرسشنامه توجه به فروض فوق حائز اهمیت است. مثلاً هنگامی که زمان لازم برای پرداخت مالیات بر حقوق و حق بیمه تأمین اجتماعی مورد پرسش قرار می‌گیرد، ضرورت دارد توجه شود که فهرست از یک ماه به ماه دیگر تغییر نمی‌کند و مالیات مذکور تنها برای ۶۰ نفر کارکن است و نه بیشتر.

نکته قابل توجه بعدی در روش‌شناسی سنجش نماگر پرداخت مالیات این است که این نماگر برای ارزیابی پرداخت مالیات به دولت تدوین نشده است، بلکه شامل هر نوع پرداخت اجباری بنگاه می‌شود، خواه مالیات بر سود شرکت باشد، خواه عوارض استفاده از اتوبان باشد، خواه پرداختی به یک صندوق بازنشستگی خصوصی. این رویکرد خواهان محاسبه تمام هزینه‌های اجباری صاحبان کسب‌وکار است. در مواردی نظیر مالیات بر ارزش‌افزوده و مالیات بر حقوق، شرکت مؤدی مسئول کسر مالیات و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی است. لذا هزینه مالیاتی شرکت اضافه نمی‌شود و تنها زمان لازم برای پرداخت‌ها و تعداد آنها در نماگر پرداخت مالیات لحاظ می‌گردد. در مورد پرداخت‌های تأمین اجتماعی نیز وضع به همین منوال است جز اینکه به مأخذ حقوق پرداختی، شرکت مسئول پرداخت ۲۳ درصد حق بیمه تأمین اجتماعی است.<sup>۱</sup>

برای محاسبه نماگر پرداخت مالیات، سه مؤلفه «نرخ کلی مالیات»، «تعداد پرداخت‌های مالیاتی» و «زمان لازم برای پرداخت» مورد توجه قرار می‌گیرد. برای محاسبه مؤلفه‌های فوق به روش زیر عمل می‌شود:

---

۱. در محاسبه پرداخت‌های اجباری بنگاه، مالیات مربوط به حقوق و دستمزد کارکنان و سهم ایشان از پرداختی تأمین اجتماعی و مالیات بر ارزش‌افزوده به حساب نمی‌آید، چراکه براساس قانون مالیات متعلق به کس دیگری است و بنگاه تنها وظیفه کسر و پرداخت آن را برعهده دارد. در این نماگر، انتقال مالیات از مؤدی قانونی به مؤدی واقعی، براساس کشش‌های عرضه و تقاضا، در نظر گرفته نشده است.

**- نرخ کلی مالیات:** برای محاسبه نرخ کلی مالیات، سود بازرگانی<sup>۱</sup> (سود قبل از کسر پرداخت‌های مالیاتی بجز مالیات بر درآمد شرکت) ملاک محاسبه است. به‌منظور محاسبه نرخ کلی مالیات مجموع هزینه‌های مالیاتی و پرداخت‌های اجباری شرکت (شامل مالیات بر درآمد شرکت) با هم جمع می‌شوند و بر سود بازرگانی تقسیم می‌شود. بدین ترتیب، نرخ کلی مالیات برای شرکت مؤدی محاسبه می‌شود. نرخ‌های بدین ترتیب محاسبه می‌شود متفاوت از نرخ قانونی مالیات‌های مختلف است. همچنین برای اعمال نرخ مالیات و کسورات قانونی کل یک نرخ آستانه<sup>۲</sup> در نظر گرفته شده است.

**- تعداد پرداخت‌های مالیاتی:** تعداد پرداخت‌های مالیاتی نه تنها شامل کل مالیات‌ها، بیمه‌ها و عوارضی می‌شود که بنگاه پرداخت می‌کند، بلکه شامل تعداد دفعات پرداخت هرکدام از آنها در یک سال نیز می‌شود. علاوه بر این، گاهی صاحبان کسب‌وکار مسئول کسر یک مالیات و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی هستند. هرکدام از این موارد یک پرداخت جداگانه محسوب می‌شوند.

**- زمان لازم برای پرداخت‌های مالیاتی:** زمان تمکین از مجموع زمان لازم برای سه مرحله «آماده‌سازی»، «تکمیل فرم» و «پرداخت مالیات» تشکیل می‌شود. منظور از زمان آماده‌سازی زمان لازم برای استخراج اطلاعات و محاسبه مالیات شرکت است. در صورتی که دفاتر حسابداری جداگانه‌ای برای این منظور لازم باشد به زمان آماده‌سازی اضافه می‌شود. منظور از زمان تکمیل فرم، زمان لازم برای تکمیل و تسلیم اظهارنامه است. منظور از زمان پرداخت مالیات، زمان لازم برای پرداخت برخط یا حضوری است. در صورتی‌که بتوان امور فوق را به صورت الکترونیک انجام داد، زمان لازم برای تمکین به‌طور قابل توجهی کاهش می‌یابد.

## 1. Commercial Profit

۲. نرخ آستانه بالاترین نرخ مالیاتی بین کشورهایی است که در بین ۱۵ درصد اول رتبه‌بندی نرخ کل مالیات و عوارض قرار دارند. تعیین نرخ آستانه مبتنی بر هیچ‌کدام از نظریه‌های اقتصادی درخصوص «نرخ بهینه مالیاتی» نیست که به دنبال حداقل‌سازی ایهامات و یا حداکثرسازی کارایی نظام مالیاتی در یک اقتصاد به‌طور کلی هستند. در عوض، مبنای تعیین نرخ آستانه که در ماهیت خود تجربی است، با توجه به نتایج ارزیابی‌های پرداخت مالیات و کسورات قانونی در پایین‌ترین نقطه توزیع نرخ‌های مالیاتی اعمال شده بر شرکت‌ها در اندازه‌های متوسط در بخش تولید تعیین می‌شود. این موضوع باعث کاهش تورش در نتایج‌ها به سمت کشورهایی است که نیازی به وضع مالیات‌های سنگین بر شرکت‌هایی نظیر آنچه که در پروژه انجام کسب‌وکار به‌عنوان شرکت مفروض در نظر گرفته شده ندارند. این کشورها منابع مورد نیاز بخش عمومی را از روش‌های دیگر مانند وضع مالیات بر شرکت‌های خارجی، وضع مالیات بر بخش اقتصادی به جای تولیدکننده و یا از محل درآمد حاصل از منابع طبیعی تأمین می‌کنند که هیچ‌کدام از موارد پیش‌گفته در محدوده روش‌شناسی پروژه قرار ندارد. نرخ آستانه در گزارش سال ۲۰۱۳، ۲۵/۷ درصد است.





## ۲. جایگاه جمهوری اسلامی ایران در نماگر پرداخت مالیات

### ۲-۱. وضعیت جمهوری اسلامی ایران در نماگر پرداخت مالیات

براساس اطلاعات گردآوری شده توسط گروه کسب‌وکار بانک جهانی، در جمهوری اسلامی ایران شرکت‌ها به‌طور متوسط سالیانه ۲۰ بار برای پرداخت مالیات و کسورات قانونی اقدام می‌کنند، سالیانه ۳۴۴ ساعت را صرف تشکیل پرونده، آماده‌سازی اسناد و پرداخت مالیات و کسورات قانونی کرده و در مجموع بالغ بر ۴۴/۱ درصد از سود سالیانه خود را بابت مالیات و کسورات قانونی پرداخت می‌کنند. رتبه جهانی جمهوری اسلامی در بین ۱۸۹ کشور در سهولت پرداخت مالیات و کسورات قانونی در گزارش منتشر شده در سال ۲۰۱۴ که مبتنی بر اطلاعات گردآوری شده در سال ۲۰۱۳ می‌باشد، ۱۳۹ است.

روند داده‌ها در جدول ۱ نشان می‌دهد که چه تغییراتی در طول زمان رخ داده است. این روند می‌تواند به شناسایی زمینه‌هایی که امکان بیشترین بهبود برای انجام امور مربوط به پرداخت مالیات و کسورات قانونی وجود دارد کمک کند. جدول ۱ نشان می‌دهد که رتبه کشور در سال‌های مورد بررسی به تدریج بدتر شده و از ۹۶ در سال ۱۳۸۵ به ۱۳۹ در سال ۱۳۹۲ تنزل یافته است. دلایل تنزل را می‌توان به دو دسته عوامل بیرونی و عوامل داخلی دسته‌بندی کرد.

در بُعد داخلی اگرچه تعداد دفعات پرداخت از ۲۸ بار در سال ۱۳۸۵ به ۲۰ بار در سال ۱۳۹۲ کاهش یافته است، با این حال مدت زمان از ۲۹۲ ساعت در مدت مشابه به ۳۴۴ ساعت افزایش یافته است. نرخ کلی مالیات و کسورات قانونی نیز ۲/۳ درصد کاهش یافته است. علاوه بر عوامل داخلی، تعداد کشورهای مورد بررسی از ۱۷۵ کشور در سال ۱۳۸۵ به ۱۸۵ کشور در سال ۱۳۹۱ افزایش یافته و از مجموع ۱۹۴۰ اصلاح ثبت شده توسط گروه کسب‌وکار بانک جهانی در مدت یاد شده ۲۹۶ مورد آن (۱۵/۲ درصد) مربوط به نماگر پرداخت مالیات و کسورات قانونی بوده است. به عبارت دیگر دولت‌ها در بین نماگرهای ده‌گانه، به نماگر پرداخت مالیات و کسورات قانونی پس از نماگر شروع کسب‌وکار (۴۰۰ مورد اصلاح) بیشترین توجه را نشان داده‌اند. سهم جمهوری اسلامی ایران از ۲۹۶ اصلاح ثبت شده، تنها یک مورد بوده که جزئیات بیشتر در جدول ۲ قابل مشاهده است.

## جدول ۱. روند تغییر میزان سهولت پرداخت مالیات در جمهوری اسلامی ایران

## براساس گزارش‌های سالیانه پروژه انجام کسب‌وکار

سال	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲
رتبه	۹۶	۹۷	۱۰۴	۱۱۷	۱۱۵	۱۲۶	۱۲۹	۱۳۹
تعداد پرداخت	۲۸	۲۲	۲۲	۲۲	۲۰	۲۰	۲۰	۲۰
زمان (ساعت در سال)	۲۹۲	۲۹۲	۳۴۴	۳۴۴	۳۴۴	۳۴۴	۳۴۴	۳۴۴
نرخ کلی (درصد از سود)	۴۶/۴	۴۷/۴	۴۴/۲	۴۴/۲	۴۴/۱	۴۴/۱	۴۴/۱	۴۴/۱

www.doingBusiness.org

مأخذ: پایگاه داده‌های پروژه انجام کسب‌وکار بانک جهانی:

## جدول ۲. روند اصلاحات در نماگر پرداخت جمهوری اسلامی ایران

عنوان گزارش	اصلاحات
۲۰۰۸	پروژه انجام کسب‌وکار هیچ اصلاحی را ثبت نکرده است.
۲۰۰۹	پروژه انجام کسب‌وکار هیچ اصلاحی را ثبت نکرده است.
۲۰۱۰	جمهوری اسلامی ایران انجام تکالیف اداری مربوط به پرداخت مالیات شرکت‌ها را با جایگزینی مالیات بر ارزش‌افزوده به جای مالیات بر فروش تسهیل کرده است.
۲۰۱۱	پروژه انجام کسب‌وکار هیچ اصلاحی را ثبت نکرده است.
۲۰۱۲	پروژه انجام کسب‌وکار هیچ اصلاحی را ثبت نکرده است.
۲۰۱۳	پروژه انجام کسب‌وکار هیچ اصلاحی را ثبت نکرده است.
۲۰۱۴	پروژه انجام کسب‌وکار هیچ اصلاحی را ثبت نکرده است.

مأخذ: همان.

در ایران نرخ کلی مالیات برای شرکت مؤدی ۴۴/۱ درصد است که ۱۷/۸ درصد آن مربوط به مالیات بر درآمد شرکت است، ۲۵/۹ درصد از آن مربوط به پرداخت‌های تأمین اجتماعی به‌عنوان سهم کارفرماست و ۰/۴ درصد هم مربوط به نقل و انتقال ملک است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود سهم کارفرما از حق بیمه تأمین اجتماعی سهم مهمی در نرخ کلی مالیات در شرکت مؤدی دارد.

بنگاه‌ها سالیانه یکبار مالیات بر سود شرکت پرداخت می‌کنند، ۴ مرتبه مالیات بر ارزش‌افزوده را کسر و ایصال می‌نمایند، ۱۲ مرتبه مالیات بر حقوق و دستمزد و ۱۲ مرتبه حق بیمه تأمین اجتماعی را پرداخت می‌کنند، یکبار بابت نقل و انتقال ملک پرداخت مالیات دارند، پرداخت حق تمیر چک یک پرداخت حساب می‌شود و عوارض شهرداری بابت ساختمان شرکت نیز یک پرداخت محسوب می‌گردد. در مجموع، شرکت مؤدی طبق قوانین ۳۲ پرداخت در یک سال دارد. چون پرداخت‌های حقوق و دستمزد و تأمین اجتماعی از یک پایه و به‌طور همزمان پرداخت می‌شود، پرداخت‌های آن به‌صورت مشترک ۱۲ بار در سال به حساب می‌آید. اگر امکان پرداخت الکترونیکی وجود داشته باشد ۱۲ بار مالیات بر حقوق به یکبار تقلیل می‌یابد و ۴ بار مالیات بر ارزش‌افزوده نیز



یکبار محسوب می‌گردد. بنابراین، فقط با الکترونیکی کردن فرآیند آماده‌سازی اطلاعات، تکمیل اظهارنامه و پرداخت مالیات می‌توان تعداد پرداخت‌های مالیاتی را به ۶ پرداخت کاهش داد. زمان لازم برای پرداخت مالیات بر سود شرکت ۳۲ ساعت در سال، پرداخت‌های تأمین اجتماعی و مالیات بر حقوق ۲۴۰ ساعت و مالیات بر ارزش‌افزوده ۷۲ ساعت برآورد شده است. با توجه به اینکه فهرست حقوق و دستمزد بنگاه در طول ماه‌های سال دوم ثابت است و کل کارکنان بنگاه ۶۰ نفر است، به‌نظر می‌رسد پرداخت‌های مذکور به زمانی کمتر از ۲۴۰ ساعت نیاز دارد.

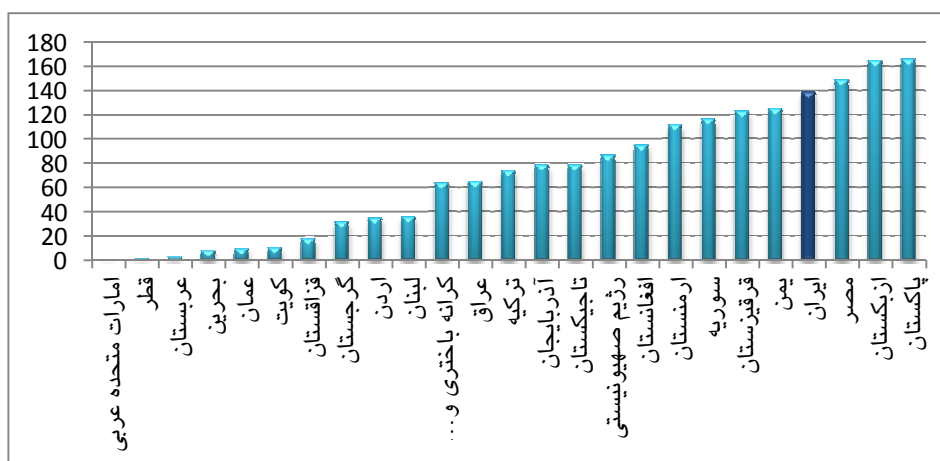
جدول ۳. وضعیت نماگر پرداخت مالیات ایران براساس گزارش سال ۲۰۱۴ بانک جهانی

توضیحات	نرخ کلی مالیات (درصد)	مبنای مالیات	نرخ قانونی مالیات (درصد)	زمان (ساعت)	تعداد پرداخت	مالیات یا پرداخت اجباری
	۲۵/۹	حقوق ناخالص	۲۳	۲۴۰	۱۲	کسورات تأمین اجتماعی
	۱۷/۸	سود مشمول مالیات	۲۵	۳۲	۱	مالیات بر سود شرکت
	۰/۴	ارزش معاملاتی زمین	۰/۵		۱	مالیات بر نقل و انتقال دارایی
	۰	تعداد چک‌های صادره	۲۰۰ ریال برای هر برگ چک		۱	حق تمپر
مبلغ اندک		ارزیابی ارزش دارایی	نرخ‌های متفاوت		۱	عوارض شهرداری ساختمان
		ارزش‌افزوده	۳	۷۲	۴	مالیات بر ارزش‌افزوده
	۴۴/۱			۳۴۴	۲۰	جمع کل

## ۲-۲. وضعیت کشورهای منطقه سند چشم‌انداز در نماگر پرداخت مالیات

نمودار زیر رتبه ایران در مقایسه با سایر کشورهای منطقه سند چشم‌انداز را در نماگر پرداخت مالیات نشان می‌دهد. همانطور که در نمودار مشاهده می‌شود رتبه کشورهای دارای منابع نفتی که اتکای کمتری به مالیات دارند تفاوت چشمگیری با سایر کشورها دارد.

نمودار ۱. رتبه کشورهای منطقه سند چشم‌انداز در نماگر پرداخت مالیات (۲۰۱۴)



وضعیت کشورهای پیشرو در نماگر پرداخت مالیات که منجر به قرار گرفتن آنها در جایگاه ممتاز منطقه و جهان شده است، در جداول ۴ و ۶ آمده است. براساس گزارش سال ۲۰۱۴ انجام کسب‌وکار بانک جهانی، امارات متحده عربی، قطر و عربستان به ترتیب در رتبه ۱ تا ۳ جهان از نظر سهولت پرداخت مالیات قرار دارند. همچنین به منظور مقایسه بهتر، وضعیت دو کشور گرجستان و قزاقستان که در زمره کشورهای سند چشم‌انداز قرار دارند و برخلاف امارات متحده عربی و عربستان متکی بر درآمدهای عظیم نفتی نیستند، در جداول ۵ و ۷ ارائه شده است.

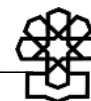
جدول ۴. وضعیت نماگر پرداخت مالیات امارات متحده عربی براساس گزارش سال ۲۰۱۴

مالیات یا کسورات قانونی	تعداد پرداخت	زمان (ساعت)	نرخ قانونی مالیات	مبنای مالیات	نرخ کلی مالیات (درصد)
پرداخت‌های تأمین اجتماعی	۱	۱۲	۱۳ درصد	حقوق ناخالص	۱۴/۱
مالیات بر نقل و انتقال دارایی	۱	-	۱ درصد	ارزش روز زمین	۰/۶
حق تمبر تمدید کارت بازرگانی	۱	-	۸۴۱۰ درهم امارات	براساس نوع فعالیت، نوع شخص و... متفاوت است	۰/۲
عوارض ثبت و سایل نقلیه	۱	-	۱۰۰۰ درهم برای هر وسیله نقلیه	عوارض ثابت	
<b>جمع کل</b>	<b>۴</b>	<b>۱۲</b>			<b>۱۴/۹*</b>

\* همانطور که گفته شده براساس مفروضات پروژه حداقل نرخ کلی مالیات برای همه اقتصادهای مورد بررسی ۲۵/۷ درصد در نظر گرفته شده است. لذا نرخ‌های کلی مالیات برای کشورهای امارات و عربستان ۲۵/۷ درصد محاسبه شده است.

جدول ۵. وضعیت نماگر پرداخت مالیات گرجستان براساس گزارش سال ۲۰۱۴

مالیات یا کسورات قانونی	تعداد پرداخت	زمان (ساعت)	نرخ قانونی مالیات	مبنای مالیات	نرخ کلی مالیات (درصد)
مالیات بر سود شرکت	۱	۱۰۹	۱۵ درصد	سود مشمول مالیات	۱۴/۳
مالیات بر دارایی	۱		۱ درصد	تمام دارایی‌ها بجز زمین	۲/۱
مالیات زمین	۱		۰/۲۴ واحد پول برای هر مترمربع غیرکشاورزی	زمین	۰/۱
مالیات بر ارزش‌افزوده	۱	۱۱۵		ارزش‌افزوده	شامل نمی‌شود
مالیات بر درآمد شخصی	۱	۵۶			
<b>جمع کل</b>	<b>۱</b>	<b>۲۸۰</b>			<b>۱۶/۴</b>



جدول ۶. وضعیت نماگر پرداخت مالیات عربستان سعودی براساس گزارش سال ۲۰۱۴

توضیحات	نرخ کلی مالیات (درصد)	مبنای مالیات	نرخ قانونی مالیات	زمان (ساعت)	تعداد پرداخت	مالیات یا کسورات قانونی
	۱۲/۴	حقوق ناخالص	۱۱ درصد	۴۰	۱	پرداخت‌های تأمین اجتماعی
	۲/۱	سود مشمول مالیات	۳ درصد	۳۲	۱	زکات
مبلغ اندک	۰				۱	عوارض ثبت وسایل نقلیه
	*۱۴/۵			۷۲	۳	جمع کل

جدول ۷. وضعیت نماگر پرداخت مالیات قزاقستان براساس گزارش سال ۲۰۱۴

نرخ کلی مالیات (درصد)	مبنای مالیات	نرخ قانونی مالیات	زمان (ساعت)	تعداد پرداخت	مالیات یا کسورات قانونی
۱۵/۹	سود مشمول مالیات	۲۰ درصد	۷۵	۱	مالیات بر شرکت
۱۱/۲	حقوق ناخالص	۱۱ درصد	۷۰	۱	کسورات تأمین اجتماعی
۱/۴		۲ درصد		۰	مالیات بر دارایی
۰/۱		۱۰۶۸ KZT*		۱	عوارض آلودگی محیط زیست
۰/۱		۲۹ KZT هر مترمربع		۱	مالیات زمین
۰/۱	ظرفیت حمل	۱۶۱۸ KZT		۱	مالیات وسیله نقلیه
مبلغ اندک	تعداد لیتر	هر تن ۵۰۰ KZT		۱	مالیات بر سوخت
شامل نمی‌شود	ارزش افزوده	۱۲ درصد	۴۳	۱	مالیات بر ارزش افزوده
۲۸/۶			۱۸۸	۷	جمع کل

\*KZT؛ واحد پول قزاقستان.

### ۳. تجربیات موفق سایر کشورها در بهبود وضعیت نماگر پرداخت مالیات

براساس گزارش بانک جهانی از میزان سهولت یا دشواری فرآیندهای اداری پرداخت انواع مالیات و عوارض در گزارش سال ۲۰۱۳ تعداد اصلاحات ثبت شده در بین ۱۸۵ کشور مورد بررسی به ۳۱ مورد رسید که بیش از نیمی از آنها الزام بنگاه‌ها به تشکیل پرونده الکترونیکی و یا بهبود سامانه‌های الکترونیکی قبلی بوده است. همین امر سبب شد که ۱۹۶ مرحله مختلف و متنوع اداری مرتبط با پرداخت مالیات و عوارض در سراسر دنیا حذف شده و در نتیجه ۱۳۴ روز یا ۱۰۷۰ ساعت در سال از وقت بنگاه‌ها آزاد شود. در این دوره ۱۲ اقتصاد نرخ‌های مالیات بر سود را کاهش دادند که از آن جمله می‌توان به ۶ اقتصاد با درآمد بالا (برونئی دارالسلام، ژاپن، کره جنوبی، پورتوریکو، اسلونی و انگلستان)، چهار اقتصاد با درآمد متوسط (بلاروس، فیجی، لائوس و تایلند) و دو اقتصاد با درآمد پایین (لیبریا و

مالی) اشاره کرد. از آنجا که کاهش نرخ‌های مالیاتی تأثیر مستقیم مثبتی بر رتبه کشورها دارد، بسته‌های اصلاحات مالیاتی عموماً به ترتیبی طراحی شده که همزمان با کاهش نرخ‌های مالیاتی، با گسترش پایه‌های مالیاتی و حذف معافیت‌های ممکن، در مجموع آثار مالیات کاهش یافته جبران گردد. کاهش نرخ‌های مالیات بر سود عموماً در چارچوب یک بسته مالیاتی و همزمان با گسترش پایه مالیاتی از طریق حذف معافیت‌ها و افزایش نرخ برخی از انواع مالیات مانند مالیات بر ارزش افزوده بوده است. جدول ۸ برخی از کشورهای پیشرو در جهان و منطقه سند چشم‌انداز را از نظر بیشترین تعداد اصلاحات از سال ۱۳۸۵ تاکنون نشان می‌دهد.

جدول ۸. کشورهای پیشرو در جهان و منطقه سند چشم‌انداز از نظر بیشترین تعداد اصلاحات

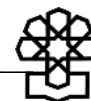
در نماگر پرداخت مالیات

کشور	جمهوری چک	آلبانی	مکزیک	بلغارستان	کلمبیا	گرجستان	ترکیه	ازبکستان
تعداد اصلاحات	۷	۶	۶	۵	۴	۴	۳	۳

اقتصادها در سراسر جهان، پرداخت مالیات و کسورات قانونی را از طریق تلفیق پرونده‌ها، کاهش تعداد پرداخت‌ها یا فراهم آوردن امکان تشکیل پرونده و پرداخت الکترونیکی صاحبان کسب‌وکار کوتاه‌تر و آسان‌تر کرده‌اند. تغییرات، نتایج ملموسی به همراه داشته‌اند. برخی اقتصادها که پرداخت‌ها را ساده‌تر کرده و نرخ‌ها را کاهش داده‌اند، شاهد افزایش عواید ناشی از مالیات و کسورات قانونی بوده‌اند.

جدول ۹. تحولات و اصلاحات صورت گرفته در کشورهای مختلف در سال ۲۰۱۳

اصلاح صورت گرفته	کشور	ملاحظات
راه‌اندازی یا تقویت سامانه‌های الکترونیکی	آلبانی، بلاروس، بوسنی و هرزگوین، کاستاریکا، جمهوری چک، گرجستان، آلمان، کنیا، پاناما، روسیه، عربستان سعودی، اسلواکی، اسلونی، اوکراین، امارات متحده عربی، اروگوئه	اوکراین ضمن راه‌اندازی سامانه تشکیل پرونده و پرداخت مالیات، استفاده از سامانه را برای بنگاه‌های کوچک و متوسط اجباری کرد
کاهش نرخ مالیات بر سود به میزان ۲ درصد یا بیشتر	بلاروس، برونئی دارالسلام، ژاپن، کره جنوبی، پورتوریکو، اسلونی، انگلستان، فیجی، لائوس، لیبریا، مالی، تایلند	انگلستان دو نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها را کاهش داد: نرخ کلی از ۲۸ به ۲۶ درصد و نرخ شرکت‌های کوچک از ۲۱ به ۲۰ درصد
ادغام یا حذف انواع مالیات و عوارض بجز مالیات بر سود	آلبانی، مجارستان و لیبریا	لیبریا مالیات نقل و انتقال را حذف کرد



اصلاح صورت گرفته	کشور	ملاحظات
تسهیل فرآیند اداری مربوط به قوانین مالیاتی	مالی، جامائیکا، پاناما و لهستان	جامائیکا سامانه یکپارچه تشکیل پرونده و پرداخت الکترونیکی پنج نوع عوارض مختلف تأمین اجتماعی را راه‌اندازی کرد
کاهش عوارض و مالیات‌های مربوط به نیروی کار	کرواسی	با حذف عوارض بیمه سلامت هزینه در کرواسی کاهش یافت
تغییر مالیات بر مراحل فروش	سوئیس	سوئیس مالیات بر ارزش‌افزوده را جایگزین مالیات بر مراحل فروش کرد

مأخذ: پایگاه داده‌های پروژه «انجام کسب‌وکار» بانک جهانی.

#### ۴. راستی‌آزمایی اطلاعات مندرج در گزارش سال ۲۰۱۴ بانک جهانی

در گزارش‌های بانک جهانی رتبه ایران در نماگر پرداخت مالیات از ۹۶ به ۱۳۹ در یک دوره ۸ ساله  
تنزل یافته است که این امر با وجود کاهش تعداد مراحل از ۲۸ به ۲۰ و همچنین نرخ کلی مالیات و  
کسورات قانونی در مدت یاد شده است. تغییر انجام شده، جایگزینی مالیات بر ارزش‌افزوده به‌جای  
قانون تجمیع عوارض و در نتیجه کاهش تعداد پرداخت مالیات از ۶ به ۴ بار (کاهش تعداد پرداخت  
کل از ۲۲ به ۲۰ بار) و استهلاک کامل هزینه‌های تأسیس و منظور نمودن آن در سود و زیان دوره  
و در نتیجه کاهش نرخ مؤثر مالیاتی از ۴۴/۲ به ۴۴/۱ درصد در سال ۲۰۱۱ بوده است. در جدول  
۱۰ روند نماگر پرداخت مالیات طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲ نشان داده شده است:

جدول ۱۰. وضعیت ایران از لحاظ نماگر پرداخت مالیات در سال‌های اخیر

سال	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲
رتبه	۹۶	۹۷	۱۰۴	۱۱۷	۱۱۵	۱۲۶	۱۲۹	۱۳۹
تعداد پرداخت	۲۸	۲۲	۲۲	۲۲	۲۰	۲۰	۲۰	۲۰
زمان (ساعت)	۲۹۲	۲۹۲	۳۴۴	۳۴۴	۳۴۴	۳۴۴	۳۴۴	۳۴۴
نرخ کلی (درصد از سود)	۴۶/۴	۴۷/۴	۴۴/۲	۴۴/۲	۴۴/۱	۴۴/۱	۴۴/۱	۴۴/۱

این درحالی است که از سال ۲۰۰۶ تاکنون، اقدامات مؤثری ازسوی سازمان امور مالیاتی و  
سازمان تأمین اجتماعی به‌عنوان متولیان اصلی نماگر پرداخت مالیات در راستای بهبود آن انجام شده  
است و لازم است افرادی که اقدام به تکمیل پرسشنامه می‌کنند، از اقدامات مذکور آگاهی کافی داشته و  
آنها را در اطلاعات پرسشنامه‌های ارسالی لحاظ نمایند. ازاین‌رو هدف این بخش، راستی‌آزمایی  
اطلاعات پرسشنامه‌های ارسالی و نیز بیان اقداماتی است که ازسوی سازمان‌های مذکور انجام شده  
ولی در ارزیابی‌های بانک جهانی در رتبه نماگر پرداخت مالیات ایران لحاظ نشده است.

#### ۴-۱. اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده

تدوین و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده از نیمه دوم سال ۱۳۸۷ و جایگزینی آن به جای قانون موسوم به تجمیع عوارض باعث کاهش تعداد پرداخت مالیات از ۶ به ۴ بار در سال شده است. طبق ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده، در اجرای قانون مذکور هر سال شمسی به ۴ دوره مالیاتی سه ماهه تقسیم می‌شود، به طوری که براساس مفاد ماده (۲۱) قانون مذکور مؤدیان مالیاتی مکلفند اظهارنامه هر دوره مالیاتی را طبق نمونه و دستورالعملی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می‌شود، حداکثر ظرف ۱۵ روز از تاریخ انقضای هر دوره، به ترتیب مقرر تسلیم و مالیات متعلق به هر دوره را به حسابی که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین و توسط سازمان امور مالیاتی اعلام می‌گردد، واریز نمایند. همانطوری که قبلاً بیان شد این اصلاحیه در گزارش ۲۰۱۱ بانک جهانی اعمال شده است و تعداد کل پرداخت‌ها از ۲۲ به ۲۰ بار کاهش یافته است. با کاهش تعداد پرداخت‌ها یقیناً زمان پرداخت مالیات نیز کاهش پیدا می‌کند، اما متأسفانه از این بابت هیچ تغییری در مؤلفه زمان پرداخت توسط بانک جهانی، اعمال نشده و همچنان درخصوص مالیات بر ارزش افزوده، معادل ۷۲ ساعت در نظر گرفته شده است.

#### ۴-۲. اقدامات اجرایی سازمان امور مالیاتی و سازمان تأمین اجتماعی

- استفاده از اظهارنامه الکترونیکی: از سال ۱۳۸۹، سازمان امور مالیاتی امکان ارسال الکترونیکی اظهارنامه‌های مالیاتی کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی در پایه مالیات‌های مستقیم در سراسر کشور را فراهم آورده است. این امکان از طریق سایت [www.tax.gov.ir](http://www.tax.gov.ir) برای مؤدیان مالیاتی ایجاد شده است. لازم به ذکر است در پایه مالیات بر ارزش افزوده، تقریباً تمام اظهارنامه‌ها از طریق اینترنت دریافت می‌شوند و مؤدیان از طریق مراجعه به سایت [www.evat.ir](http://www.evat.ir) اظهارنامه‌های خود را به صورت اینترنتی به سازمان امور مالیاتی ارسال می‌کنند. همچنین امکان به‌کارگیری امضای الکترونیکی در هنگام ثبت اظهارنامه‌ها از ابتدای سال ۱۳۹۲ برای مؤدیان مالیاتی در سایت مذکور فراهم شده است.

- پرداخت الکترونیکی مالیات بر ارزش افزوده: از اوایل زمستان سال ۱۳۹۱، در سازمان امور مالیاتی امکان پرداخت الکترونیکی مالیات بر ارزش افزوده برای مؤدیان مالیاتی فراهم شده است. این اقدام باعث می‌شود تا در پایه مالیات بر ارزش افزوده، تعداد پرداخت مالیات از ۴ به ۱ کاهش یابد. ضمن اینکه در بهبود نماگر زمان پرداخت مالیات نیز مؤثر است. در حال حاضر امکان پرداخت الکترونیکی مالیات بر ارزش افزوده در سایت [www.evat.ir](http://www.evat.ir) فراهم شده است.





**- پرداخت الکترونیکی مالیات در پایه مالیات‌های مستقیم:** از ابتدای تیرماه ۱۳۹۲ امکان پرداخت اینترنتی در پایه مالیات‌های مستقیم، از طریق سایت [www.tax.gov.ir](http://www.tax.gov.ir) فراهم شده است. این اقدام در کاهش زمان پرداخت مرتبط با مالیات بر درآمد شرکت مؤثر است. درخصوص پرداخت اینترنتی در پایه مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده، لازم به ذکر است هم‌اکنون اشخاص حقوقی به دلیل موانع قانونی قادر نیستند با استفاده از کارت بانکی صادره براساس حساب بانکی خود، مالیات موضوعه خود را پرداخت نمایند. طبق بررسی‌های به عمل آمده، اشخاص مذکور برای حل این مشکل ابتدا مبلغ مالیات را به حساب یکی از افراد شاغل در شرکت (معمولاً اعضای هیئت مدیره یا مدیر مالی شرکت) واریز و سپس با استفاده از کارت بانکی آنها اقدام به پرداخت مالیات می‌نمایند. بی‌شک برای حل این مشکل، لازم است مسئله امضای الکترونیکی برای اشخاص حقوقی حل شود.

**- ارسال الکترونیکی فهرست معاملات فصلی:** از ابتدای سال ۱۳۹۲ مؤدیان مالیاتی می‌توانند با مراجعه به سایت [www.tax.gov.ir](http://www.tax.gov.ir) فهرست معاملات فصلی (موضوع ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیات مستقیم) خود را از طریق اینترنت به سازمان امور مالیاتی ارسال نمایند. قبل از این اقدام، لازم بود مؤدیان مالیاتی فهرست معاملات فصلی خود را در قالب لوح فشرده به ادارات مالیاتی ارائه نمایند.

**- ارسال الکترونیکی فهرست بیمه و پرداخت الکترونیکی حق بیمه:** از مهر ماه ۱۳۹۰ سازمان تأمین اجتماعی امکان ارسال الکترونیکی فهرست بیمه و پرداخت الکترونیکی حق بیمه، از طریق سایت [www.tamin.ir](http://www.tamin.ir) برای مؤدیان را فراهم آورده است. این اقدام سازمان در کاهش تعداد و نرخ مالیات اثر قابل توجهی دارد. لازم به ذکر است در صورتی‌که چنین امکانی ازسوی سازمان امور مالیاتی فراهم شود به طوری که مؤدیان قادر باشند از طریق اینترنت فهرست حقوق و دستمزد را ارسال و نیز مالیات بر حقوق و دستمزد را به صورت اینترنتی به سازمان امور مالیاتی پرداخت نمایند، آنگاه با در نظر گرفتن اقدام سازمان تأمین اجتماعی، تعداد پرداخت مالیات در پرداخت‌های تأمین اجتماعی و حقوق و دستمزد، از ۱۲ به ۱ بار (در مجموع از ۲۰ به ۹ بار) کاهش خواهد یافت. ضمن اینکه زمان پرداخت مالیات نیز به طور قابل توجهی کاهش پیدا خواهد کرد.

جدول ۱۱. اقدامات انجام شده توسط سازمان امور مالیاتی و سازمان تأمین اجتماعی که بر بهبود جایگاه نسبی ایران در نماگر پرداخت مالیات باید تأثیرگذار باشند

اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده از نیمه دوم سال ۱۳۸۷ و جایگزینی آن به جای قانون موسوم به تجمیع عوارض	اقدامات انجام شده تا خردادماه ۱۳۹۱
استفاده از اظهارنامه الکترونیکی در پایه مالیات‌های مستقیم از ابتدای سال ۱۳۸۹ توسط سازمان امور مالیاتی	
استفاده از اظهارنامه الکترونیکی در پایه مالیات بر ارزش افزوده از ابتدای نیمه دوم سال ۱۳۸۷ توسط سازمان امور مالیاتی	
ارسال الکترونیکی فهرست بیمه و پرداخت الکترونیکی حق بیمه از ابتدای سال ۱۳۹۰ توسط سازمان تأمین اجتماعی	
پرداخت الکترونیکی مالیات بر ارزش افزوده از اوایل زمستان سال ۱۳۹۱	خردادماه ۱۳۹۱ تا خردادماه ۱۳۹۲
پرداخت الکترونیکی مالیات در پایه مالیات‌های مستقیم از ابتدای تیرماه ۱۳۹۲	
ارسال الکترونیکی فهرست معاملات فصلی از ابتدای سال ۱۳۹۲	

البته از نظر الکترونیکی شدن فرآیند تمکین در برابر نظام مالیاتی باید چند اتفاق به طور همزمان رخ بدهد تا بر روی رتبه کشور اثر بگذارد. اول اینکه محاسبات مالیاتی، ارسال اظهارنامه و پرداخت مالیات همزمان الکترونیکی شود. مثلاً در مالیات بر ارزش افزوده با نصب صندوق فروش امکان محاسبه و پرداخت الکترونیک فراهم می‌آید. لذا ضرورتی ندارد که تعداد پرداخت‌های مالیات بر ارزش افزوده کاهش یابد تا تعداد پرداخت‌های ثبت شده برای نظام مالیاتی کاهش یابد. در ترکیه مؤدی سالیانه ۱۲ پرداخت مالیاتی انجام می‌دهد اما یکبار محسوب می‌شود چراکه همه فرآیند الکترونیکی است. دوم اینکه باید بخش کثیری از مؤدیان مالیاتی از ابزارهای الکترونیک استفاده کنند. این کفایت نمی‌کند که سازمان امور مالیاتی یا سازمان تأمین اجتماعی زیرساخت‌های لازم را فراهم کرده باشند، بلکه باید اکثر اشخاص از این ابزارها استفاده نمایند.

سوم اینکه دستگاه‌هایی که روی یک پایه مالیاتی مالیات اخذ می‌کنند باید همزمان اقدام کرده باشند. مثلاً در پرداخت مالیات بر حقوق و حق بیمه تأمین اجتماعی هر دو نهاد مرتبط باید امکان تسلیم فهرست الکترونیک و پرداخت مالیات الکترونیک را تدارک دیده باشند و اقدام انفرادی سازمان تأمین اجتماعی کفایت از مقصود نمی‌کند.

در انتهای این قسمت امعان نظر به زمان لازم برای پرداخت‌های تأمین اجتماعی و مالیات بر حقوق و دستمزد ضرورت دارد. زمان لازم برای امور فوق در سامانه بانک جهانی ۲۴۰ ساعت ثبت شده است که این به نظر درست نمی‌آید. باید توجه داشت که شرکت مؤدی، دارای ۶۰ نفر کارکن است، در طول دوره فعالیتش نیروی جدیدی استخدام نکرده است و در طول دوره فعالیتش کسی شرکت را ترک نکرده است.



در نتیجه فهرست کارکنان و مالیات حقوق و بیمه تأمین اجتماعی در تمام ماه‌های سال ثابت است و تغییری نمی‌کند. بنابراین بعد از ماه اول زمانی برای آماده‌سازی و تکمیل فرم لازم نیست. فقط ارسال اسامی و پرداخت مالیات زمانبر است. با این اوصاف، برآورد این است که برای پرداخت مالیات بر حقوق و حق بیمه تأمین اجتماعی، با این فهرست ثابت نهایتاً ۴۸ ساعت در سال زمان لازم است. احتمال می‌رود مشاوران ایرانی بانک جهانی در تکمیل پرسشنامه به فروض «شرکت مؤدی» کم‌توجهی کرده باشند. اگر این اصلاح را بپذیریم، زمان پرداخت مالیات در ایران از ۳۴۴ ساعت به ۱۵۲ ساعت کاهش می‌یابد.

### ۵. تدوین لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم

لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۱ نهایی و در آبان‌ماه همان سال به مجلس شورای اسلامی تقدیم گردید و در حال حاضر مراحل بررسی با تصویب کلیات آن در مجلس طی می‌شود. نکته بسیار مهم درخصوص لایحه مذکور آن است که آیا لایحه پیشنهادی دولت منجر به بهبود نماگر پرداخت مالیات می‌گردد یا خیر؟ به این منظور اثر لایحه مذکور بر مؤلفه‌های نماگر پرداخت مالیات با اتخاذ رویکرد بانک جهانی مورد بررسی قرار می‌گیرد.<sup>۱</sup>

#### ۵-۱. اثر لایحه بر نرخ کلی مالیات

نرخ کلی مالیات در واقع به نوعی هزینه مالیاتی یک شرکت مؤدی را می‌سنجد. بنابراین، اولاً نرخ مالیات-ها و سایر پرداخت‌های اجباری در آن مؤثر است و ثانیاً پایه مالیاتی و درآمد مشمول مالیات شرکت در آن مؤثر یعنی ممکن است نرخ مالیات تغییر نکند، ولی یک پایه جدید مالیاتی تعریف شود یا نحوه مشمول درآمد شدن پایه مالیاتی قبلی تغییر کند. در این صورت هم نرخ کلی مالیات تغییر می‌کند.

نرخ کلی مالیات متشکل از چند نرخ متفاوت است: مالیات بر درآمد شرکت، سهم کارفرما از حق بیمه تأمین اجتماعی، نرخ مالیات بر نقل و انتقال دارایی، حق تمبر صدور چک و عوارض شهرداری. هیچکدام از این نرخ‌ها در لایحه تغییر نکرده است. با این حال ملاحظات وجود دارد که می‌تواند در هزینه مالیاتی مؤدی مؤثر باشد.

مطابق ماده (۱۰۵) قانون مالیات مستقیم<sup>۲</sup> درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی به نرخ ۲۵ درصد مشمول مالیات می‌شود. این نرخ در لایحه پیشنهادی تغییر نکرده است. با این حال می‌توان ادعا

۱. علی نصیری‌اقدم، لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و محیط کسب‌وکار، صص ۱۰-۱۸، ۱۳۹۲.

۲. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه سال ۱۳۸۰.

نمود که هزینه مالیاتی شرکت مؤدی کاهش یافته است، چراکه در ماده (۲۷) لایحه<sup>۱</sup>، ۱۰۰ درصد سرمایه‌گذاری انجام شده از درآمد مشمول مالیات قابل کسر است و مالیات آن به نرخ صفر محاسبه می‌گردد. به عبارت دیگر، در صورتی که شرکت مؤدی از محل سود خود که مشمول مالیات است سرمایه‌گذاری کند، سرمایه‌گذاری انجام شده از سود شرکت کسر و باقیمانده آن به نرخ ۲۵ درصد مشمول مالیات می‌شود. بنابراین، هزینه مالیاتی مؤدی کاهش می‌یابد. همچنین، هزینه فرصت آورده شرکا و سهامداران، به نرخ پایه تسهیلات عقود مشارکتی، به عنوان هزینه قابل قبول، پذیرفته می‌شود. لازم به ذکر است که این اصلاح اثری واقعی در بار مالیاتی بنگاه دارد، ولی در رتبه ایران اثری ندارد، زیرا مطابق فروض بانک جهانی، شرکت مؤدی افزایش سرمایه ندارد.

مطابق ماده (۵۹) قانون مالیات مستقیم نرخ مالیات بر نقل و انتقال املاک ۵ درصد است و مأخذ آن ارزش معاملاتی ملک نه ارزش روز آن است. نرخ موضوع این ماده در لایحه تغییری نکرده است، اما امکان افزایش هزینه مالیاتی مؤدی از این ناحیه وجود دارد، چراکه در ماده (۹) لایحه اصلاح ساختار کمیسیون تقویم املاک، موضوع ماده (۶۴) قانون مالیات مستقیم، پیش‌بینی شده است که این کار با هدف تعیین ارزش معاملاتی املاک متناسب با قیمت‌های متعارف روز انجام شده است. هرچند که اصلاح ارزش معاملاتی متناسب با قیمت‌های روز جزء نیازهای اساسی کشور است، در صورت عدم اصلاح نرخ ماده (۵۹) قانون مالیات مستقیم و سایر نرخ‌ها و عوارض مرتبط دیگر، هزینه مالیاتی شرکت مؤدی هم در نمونه بانک جهانی و هم در سایر موارد واقعی افزایش می‌یابد. لذا پیشنهاد، تصویب ماده (۹) لایحه همزمان با اصلاح نرخ‌های مالیاتی و عوارض مرتبط است.

براساس فرض، شرکت مؤدی مبادله‌ای با خارج ندارد و لذا برخورد مالیاتی با درآمد صادرات و واردات اثری در ناگر پرداخت مالیات ندارد، اما در دنیای واقع این اثر وجود دارد. در ماده (۲۸) لایحه معافیت درآمد حاصل از صادرات به کلیه کالاها و خدمات غیرنفتی تسری داده شده است. این موضوع هزینه مالیاتی شرکت‌هایی که در زمینه صادرات خدمات و سایر کالاهای غیرنفتی فعالیت دارند را کاهش می‌دهد.<sup>۲</sup>

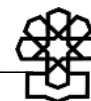
۱. در ماده (۲۷) لایحه ماده (۱۳۲) قانون مالیات مستقیم اصلاح و ماده (۱۳۸) آن حذف شده است. مطابق ماده (۱۳۸) ۵۰ درصد مالیات بر سود شرکت برای آن قسمت از سود ابرازی که صرف سرمایه‌گذاری شده است، معاف است و مطابق ماده (۱۳۲)، سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های صنعتی و معدنی تا ۱۰۰ درصد و به مدت ۱۰ سال در مناطق محروم و تا ۸۰ درصد و به مدت ۴ سال در سایر مناطق، از مالیات بر درآمد معاف است. از نظر اقتصادی رویکرد مواد اخیر بدان دلیل اشتباه است که مالیات از سود تحصیل شده را معاف کرده است و این خلاف اصل برخورد یکسان (Equal Treatment) است.

۲. در نظام فعلی ۵۰ درصد درآمد حاصل از صادرات:

۱. محصولات تمام شده کالاهای صنعتی،

۲. محصولات بخش کشاورزی،

۳. صنایع تبدیلی و تکمیلی و ۵۰ درصد درآمد حاصل از صادرات سایر کالاهای غیرنفتی از پرداخت 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 و ثانیاً نرخ صفر به صادرات خدمات و سایر کالاهای غیرنفتی تسری داده شده است.



در لایحه چند نرخ دیگر مالیاتی نیز تغییر کرده است که تأثیری در رتبه بین‌المللی ایران ندارد، ولی هزینه مالیاتی مؤدی را کاهش می‌دهد. اول اینکه نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی اصلاح شده است. مطابق این اصلاح تعداد طبقات درآمدی از ۵ به ۳ طبقه کاهش یافته است و نرخ مالیاتی از پنج نرخ ۱۵، ۲۰، ۲۵، ۳۰ و ۳۵ درصد به سه نرخ ۱۵، ۲۰ و ۲۵ درصد تعدیل شده است. این اصلاح هزینه مؤدیان حقیقی را کاهش می‌دهد و زمینه‌ای برای توسعه پایه مالیاتی در زمینه مشاغل را فراهم می‌کند.

دوم اینکه نرخ مالیات بر حقوق و دستمزد بین بخش خصوصی و دولتی یکسان شده است و به جای وضع مالیات بر اساس نرخ‌های پنج‌گانه مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، تا ۷ برابر دستمزد معاف از مالیات (۸۴ میلیون ریال در سال) با نرخ ۱۰ درصد و نسبت به مازاد آن با نرخ ۲۰ درصد مشمول مالیات می‌شود. بانک جهانی به این دلیل این مالیات را در شاخص وارد نمی‌کند که مطابق قانون، کارکنان شرکت مشمول این مالیات هستند. اما در عمل، این مالیات جزء هزینه تمام شده محصولات تولیدی است که بسته به کشش‌های عرضه و تقاضا بین کارفرما و کارکنان توزیع می‌شود. لذا به نظر می‌رسد این تعدیل نرخ، به نفع مؤدیان مالیاتی است.

در مجموع به نظر می‌رسد با وجود عدم تغییر نرخ قانونی مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و مالیات بر نقل و انتقال املاک، لایحه باعث کاهش نرخ کلی مالیات، پایه مالیاتی و هزینه مالیاتی مؤدیان می‌شود. در این زمینه تنها نگرانی موجود مربوط به اصلاح ارزش معاملاتی املاک متناسب با قیمت‌های روز است. در صورت اصلاح ارزش معاملاتی، لازم است نرخ‌های مالیاتی مرتبط با آن نیز اصلاح گردد.

#### جدول ۱۲. اثر اصلاحات پیشنهادی لایحه بر نرخ کلی مالیات و تأثیر آن بر بهبود جایگاه نسبی ایران

##### در سنجش نماگر پرداخت مالیات بانک جهانی

هزینه مالیاتی مؤدی		درآمد مشمول مالیات	نرخ قانونی	مواد مرتبط
حالت عام	بانک جهانی			
-	-	-	بدون تغییر	ماده (۱۰۵) قانون مالیات مستقیم
کاهش	بدون تغییر	پذیرش سرمایه‌گذاری به عنوان هزینه قابل قبول	-	ماده (۲۷) لایحه
افزایش	افزایش	اصلاح ارزش معاملاتی متناسب با ارزش روز	بدون تغییر	مواد (۵۹) و (۶۴) قانون مالیات مستقیم و ماده (۹) لایحه
بدون تغییر	بدون تغییر	توسعه مالیات با نرخ صفر به درآمدهای حاصل از صادرات خدمات و سایر کالاهای غیرنفتی	اصلاح	ماده (۱۴۱) قانون مالیات مستقیم و ماده (۲۸) لایحه
کاهش	بدون تغییر	کاهش طبقات درآمدی و نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی	اصلاح	ماده (۱۳۱) قانون مالیات مستقیم و ماده (۲۶) لایحه
کاهش	بدون تغییر	کاهش نرخ مالیات بر حقوق و دستمزد در شرکت‌های خصوصی	اصلاح	مواد (۸۴) و (۸۵) قانون و مواد (۱۱) و (۱۲) لایحه

## ۲-۵. اثر لایحه بر تعداد پرداخت‌های مالیاتی

در حال حاضر تعداد پرداخت‌های مالیاتی و سایر پرداخت‌های اجباری بنگاه نمونه یا «شرکت مؤدی» ۳۲ پرداخت است که ۲۰ پرداخت آن در رتبه‌بندی به حساب می‌آید: یک پرداخت بابت مالیات بر سود شرکت، چهار پرداخت برای مالیات بر ارزش‌افزوده، یک پرداخت برای مالیات بر نقل و انتقال ملک،<sup>۱</sup> یک پرداخت برای صدور چک، یک پرداخت برای عوارض، دوازده پرداخت بابت حق بیمه تأمین اجتماعی و دوازده پرداخت بابت مالیات بر حقوق و دستمزد. چون دو مورد اخیر بر یک پایه وضع می‌شود و محاسبات آن مشترک است، یکبار دوازده پرداخت به حساب می‌آید.

در لایحه در هیچیک از موارد فوق مستقیماً اصلاحی صورت نگرفته است. با این حال، لایحه با رویکردی که در اجرای طرح جامع مالیاتی و استفاده از فناوری اطلاعات اتخاذ کرده است می‌تواند زمینه کاهش تعداد پرداخت‌های قانونی را ایجاد کند، زیرا فناوری اطلاعات این امکان را فراهم می‌آورد که مؤدیان بتوانند:

۱. به‌طور خودکار از حساب‌های مالی، مالیات متعلق را حساب کنند؛

۲. اظهارنامه را به‌صورت الکترونیک تکمیل و تسلیم کنند؛

۳. مالیات را از طریق اینترنت پرداخت نمایند.<sup>۲</sup>

اگر طیف وسیعی از بنگاه‌های با اندازه متوسط در یک کشور به این طریق عمل کنند، نه تنها زمان تمکین کاهش می‌یابد، بلکه تعداد پرداخت‌های مالیاتی از یک پایه به عدد یک تقلیل می‌یابد.

برای مثال، در کشور ترکیه «شرکت مؤدی» در سال باید ۸۹ پرداخت مالیاتی بابت ۱۶ نوع مالیات انجام دهد، اما به‌واسطه استفاده از فناوری اطلاعات و استفاده از روش‌های تکمیل الکترونیک اظهارنامه و پرداخت الکترونیک مالیات، تنها ۱۵ پرداخت برای این کشور محسوب می‌شود. این کاهش احتساب در تعداد مالیات کاهش صوری نیست بلکه یک اثر واقعی در هزینه‌های تمکین مالیاتی دارد. برای مثال، اگر در ایران امکان پرداخت الکترونیکی مالیات حقوق و دستمزد فراهم شود، تعداد آن از ۱۲ به ۱ کاهش می‌یابد و کار مؤدی در تمکین صرفاً به انتقال وجه از حساب خود به حساب سازمان کاهش می‌یابد.

مشابه همین موضوع در مالیات بر ارزش‌افزوده مطرح است. در برخی از کشورها مؤدی

۱. در واقع به ازای هر نقل و انتقال ملک یک پرداخت مالیاتی انجام می‌شود. منتها فرض بانک جهانی این است که شرکت مؤدی در سال یکبار ملک خود را به فروش می‌رساند. با تغییر فرض تعداد پرداخت‌ها در کشورهایی که مالیات بر نقل و انتقال ملک وضع می‌کند افزایش می‌یابد.

۲. توسعه نظام الکترونیک صرفاً به معنای حساب به حساب کردن الکترونیکی نیست، بلکه به معنای بازنگری در نگاه ما به دفاتر مالیاتی و مبحث علی‌الرأس شدن نیز می‌باشد. تا زمانی که شرکت‌ها مکلف به نگهداری دفاتر مشخصی به‌منظور پرداخت مالیات باشند و مأموران مالیاتی مستقیماً با مراجعه به بنگاه به دفاتر رسیدگی کنند و درستی اظهارنامه را ارزیابی نمایند، عملاً استفاده از فناوری اطلاعات بهبود زیادی ایجاد نمی‌کند.



مکلف است در سال ۱۲ پرداخت مالیات بر ارزش افزوده انجام دهد اما یک پرداخت برای ایشان ثبت می‌شود (مثل ترکیه) چراکه پرداخت‌ها الکترونیکی است ولی در ایران چهار پرداخت ثبت می‌شود زیرا این چهار پرداخت هنوز به‌طور کامل الکترونیکی نشده است.

در این زمینه اقدام مشخصی که در لایحه پیش‌بینی شده است، الزام به استفاده از سامانه صندوق فروش است.<sup>۱</sup> استفاده از این سامانه اولاً کمک می‌کند مالیات بر ارزش افزوده تا سطح خرده‌فروشی توسعه پیدا کند و ثانیاً محاسبه سریع و برخط مالیات بر ارزش افزوده را امکان‌پذیر می‌کند. لذا با توجه به سایر زیرساخت‌های ایجاد شده در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌توان انتظار داشت تعداد پرداخت‌های مالیات بر ارزش افزوده (براساس روش‌شناسی بانک جهانی) کاهش یابد، حتی اگر مؤدیان و ادار شونند در سال به جای ۴ پرداخت، ۶ یا حتی ۱۲ پرداخت مالیاتی انجام دهند.

جدول ۱۳. اثر اصلاحات پیشنهادی لایحه بر تعداد پرداخت‌های مالیاتی

تغییر در اثر تصویب لایحه	ملاحظات	تعداد پرداخت‌های مالیاتی		مواد مرتبط	انواع پرداخت‌های مالیاتی و کسورات
		حالت عام	بانک جهانی		
-	امکان تشخیص اطلاعات محور درآمد مشمول مالیات	۱	۱	ماده (۱۰۵) قانون مالیات مستقیم	مالیات بر درآمد
-		۱۲	۱۲	-	پرداخت‌های تأمین اجتماعی
-	مشترک با تأمین اجتماعی	۱۲	۰	ماده (۸۶) قانون مالیات مستقیم	مالیات بر حقوق
-		۱	۱	ماده (۵۹) قانون مالیات مستقیم	مالیات بر نقل و انتقال
کاهش	حذف مالیات نقل و انتقال ساختمان‌های نوساز	۱	۰	ماده (۷۷) قانون مالیات مستقیم و ماده (۱۰) لایحه	مالیات بر نقل و انتقال ساختمان‌های نوساز
امکان‌پذیر شدن کاهش تعداد پرداخت‌ها از ۴ به ۱ پرداخت	الزام به استفاده از سامانه فروش و تقویت بانک‌های اطلاعاتی	۴	۴	ماده (۳۴) لایحه	مالیات بر ارزش افزوده
-		۱	۱	ماده (۴۴) قانون مالیات مستقیم	صدور چک

۱. در ماده (۳۴) لایحه مقرر شده است مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد، هر دو از سامانه‌های صندوق فروش یا تجهیزات مشابه استفاده کنند.

### ۳-۵. اثر لایحه بر زمان پرداخت مالیات

برخلاف نرخ کلی مالیات و تعداد پرداخت‌های مالیاتی، مؤلفه «زمان پرداخت مالیات» براساس نص صریح قانون تعیین نمی‌شود، بلکه مربوط به فرآیندهای اجرایی می‌شود و سنجش آن مبتنی بر نظر خبرگان موضوع است. لذا بسته به نظر خبرگان احتمال کم و زیاد شدن این زمان وجود دارد. در گزارش بانک جهانی زمان تمکین مالیات برای «شرکت مؤدی» در ایران ۲۴۴ ساعت در نظر گرفته شده است که ۲۴۰ ساعت آن مربوط به پرداخت‌های نیروی کار، ۳۲ ساعت آن مربوط به مالیات بر درآمد شرکت و ۷۲ ساعت آن مربوط به مالیات بر ارزش افزوده است.

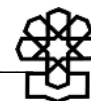
اولین نکته در این ارتباط این است که براساس فروض بانک جهانی، «شرکت مؤدی» ۶۰ نفر کارکن دارد که در طول دوران فعالیتش کم و زیاد نمی‌شود و در نتیجه فهرست شرکت برای پرداخت مالیات بر حقوق و پرداخت‌های تأمین اجتماعی ثابت است. لذا ۲۴۰ ساعت زمان برای پرداخت‌های مذکور لازم نیست. بررسی‌های انجام شده نشان می‌دهد که این زمان حداکثر ۴۸ ساعت است.<sup>۱</sup> تنها اصلاح واقعی که می‌توان در زمینه این نوع پرداخت‌ها انجام داد استفاده از فناوری اطلاعات است که باعث کاهش تعداد پرداخت‌ها به یک پرداخت و کاهش زمان لازم برای تمکین می‌شود.

دومین نکته مربوط به تغییرات اساسی در برآورد درآمد مشمول مالیات و فرآیند رسیدگی مالیاتی است. در ماده (۱۹) لایحه، ماده (۹۵) قانون مالیات مستقیم اصلاح و ماده (۹۶) آن حذف شده است. مطابق این اصلاحیه، طبقه‌بندی مشاغل حذف شده است و همه فعالان اقتصادی اعم از شرکت‌ها (اشخاص حقوقی) و مشاغل (اشخاص حقیقی) مکلف به ارائه اظهارنامه شده‌اند و مطابق ماده (۲۰) لایحه<sup>۲</sup> تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل به استناد اظهارنامه خواهد بود. در صورت اجرایی شدن این اصلاحیه، با اینکه مستند بودن اظهارنامه به اسناد و مدارک مثبت لازم است، اما مانند گذشته رسیدگی به تمام دفاتر، ابطال دفاتر و علی‌الرأس شدن تشخیص مالیات، یا تعیین توافقی مالیات موضوعیت ندارد و رسیدگی به اسناد مثبت محدود به مؤدیان پرسیک می‌شود. به این ترتیب، رسیدگی مالیاتی و هزینه تمکین مالیاتی به شدت کاهش می‌یابد و یکی از مشکلات بزرگ مؤدیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی کاهش می‌یابد. این تغییر مبتنی بر طرح جامع مالیاتی است و جزء هسته‌های اصلی لایحه محسوب می‌گردد.

۱. سازمان امور مالیاتی، اصلاح سیستم مالیاتی با رویکرد بهبود محیط کسب‌وکار، ۱۳۹۱.

۲. ماده (۲۰) لایحه جایگزین ماده (۹۷) و تبصره‌های ذیل آن شده است. با تصویب این ماده، مواد (۹۸)، (۱۰۲)، (۱۰۳)، (۱۰۴)، (۱۰۸) و تبصره‌های ذیل آنها حذف می‌شود.





جدول ۱۴. اثر اصلاحات پیشنهادی لایحه بر زمان پرداخت‌های مالیاتی

تغییر در زمان		اصلاحات پیشنهادی	زمان (ساعت)		انواع مالیات و کسورات
حالت عام	بانک جهانی		حالت عام	بانک جهانی	
-	-	-	۴۸	۲۴۰	پرداخت‌های نیروی کار
کاهش قابل توجه، مخصوصاً برای مؤدیان بزرگ	کاهش	مواد (۱۹) و (۲۰) لایحه مبنی بر تلقی اظهارنامه به عنوان برگ تشخیص و رسیدگی سیستمی به اظهارنامه‌ها	۳۲	۳۲	مالیات بر درآمد شرکت
-	-	-	-	-	مالیات بر نقل و انتقال دارایی
-	-	-	-	-	مالیات بر چک (حق تمبر)
کاهش، مخصوصاً برای واحدهای توزیع	کاهش	ماده (۳۴) لایحه مبنی بر استفاده از سامانه صندوق فروش	۷۲	۷۲	مالیات بر ارزش افزوده
-	-	-	-	-	مالیات بر دارایی
کاهش	کاهش	-	۱۵۲	۳۴۴	جمع

#### ۶. اقدامات اجرایی آتی سازمان امور مالیاتی

برنامه‌های آتی سازمان امور مالیاتی که در صورت اجرایی شدن می‌تواند در کوتاه‌مدت و بلندمدت به بهبود جایگاه کشور در نماگر پرداخت مالیات بیانجامد به شرح زیر است:

**- الکترونیکی شدن دریافت فهرست و مالیات حقوق:** در حال حاضر سازمان امور مالیاتی قصد دارد همانند سازمان تأمین اجتماعی شرایطی را فراهم آورد تا مؤدیان قادر باشند از طریق اینترنت فهرست حقوق را به سازمان ارسال و مالیات حقوق را پرداخت نمایند. همانطوری که قبلاً عنوان شد ایجاد چنین امکانی از طرف سازمان امور مالیاتی برای مؤدیان، علاوه بر کاهش تعداد دفعات پرداخت مالیات از ۱۲ به ۱ بار، موجب کاهش زمان پرداخت مالیات نیز خواهد شد.

**- اجرای کامل طرح جامع مالیاتی:** سازمان امور مالیاتی برنامه‌ها و پروژه‌های گسترده‌ای در قالب طرح جامع مالیاتی در دست اجرا دارد که با اجرای کامل آنها رتبه ایران در زمینه نماگر پرداخت مالیات شاخص انجام کسب و کار بانک جهانی بهبود خواهد یافت. در طرح جامع مالیاتی با بهره‌گیری از فناوری اطلاعات و مکانیزاسیون فرآیندهای نظام مالیاتی و زمان پاسخگویی به مؤدیان کاهش یافته و فرآیند وصول مالیات تسریع و تسهیل خواهد شد.

- لازم به ذکر است طرح جامع مالیاتی در قالب ۳۲ پروژه در سال ۱۳۸۴ از سوی شرکت

دیولیت تدوین شد. از مهمترین پروژه‌های طرح مذکور می‌توان به پروژه نظام یکپارچه مالیاتی (ITS)، انتخاب بر مبنای حسابرسی مبتنی بر ریسک کوتاه‌مدت و بلندمدت (RAS)، استانداردسازی فرآیندهای مالیاتی (PSD)، طرح ریزی روابط با ذینفعان (SRP) و مدیریت طرح (PMO) اشاره کرد. پروژه ITS به عنوان هسته مرکزی طرح جامع تلقی می‌شود که به وسیله شرکت بول فرانسوی طراحی شده و در حال حاضر در مرحله تست آزمایشی قرار دارد.

در خصوص دلایل عدم اجرای کامل و نیز طولانی شدن فرآیند اجرای طرح جامع مالیاتی باید عنوان شود که متأسفانه به دلایل امنیتی و حساسیت طرح مذکور، مسئولان سازمان امور مالیاتی از ارائه هرگونه اطلاعات در خصوص مشکلات طرح جامع مالیاتی خودداری می‌کنند، اما به نظر می‌رسد مشکلات ناشی از تحریم‌های اقتصادی درباره ادامه فعالیت شرکت‌هایی از قبیل دیولیت (مشاور طرح) و بول فرانسه (مجری اجرای ITS) و نیز آماده نبودن زیرساخت‌های لازم جهت راه‌اندازی پروژه‌های طرح جامع مالیاتی، از دلایل اصلی طولانی شدن عدم اجرای کامل طرح مزبور باشد. نظر به فقدان اطلاعات قابل اتکا، عدم اعلام برنامه زمانبندی اجرا و تعویق‌های مکرر، به نظر می‌رسد کماکان تردید بر اجرایی شدن کامل طرح و ملاک قرار گرفتن وضعیت موجود تداوم داشته باشد.

### ۷. راهکارها و پیشنهادهای قانونی، مقرراتی و اجرایی برای بهبود رتبه ایران در میان کشورهای منطقه سند چشم‌انداز

در چند سال گذشته، برنامه‌ریزی برای انجام برخی اقدامات قابل توجه صورت گرفته با این حال به دلایل متعدد یا برخی از آنها اجرایی نشده و یا به درستی اطلاع‌رسانی نشده‌اند. با توجه به شرایط کشور، تجربه کشورهای منطقه سند چشم‌انداز و کشورهای موفق در جهان موارد زیر به عنوان راهکارهای قانونی، مقرراتی و اجرایی در بازه‌های زمانی کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت پیشنهاد می‌شود:

#### ۷-۱. راهکارهای قانونی

این راهکارهای شامل مواردی است که نیازمند طی مراحل قانونگذاری، همکاری قوای مجریه و قضائیه با قوه مقننه برای اصلاح قوانین موجود و یا تصویب یک قانون جدید است، به گونه‌ای که تغییرات اعمالی از طریق قانونگذار (قانون جدید) بتواند با ایجاد شرایط مناسب، در بهبود نماگر پرداخت مالیات و کسورات قانونی مؤثر واقع شود.

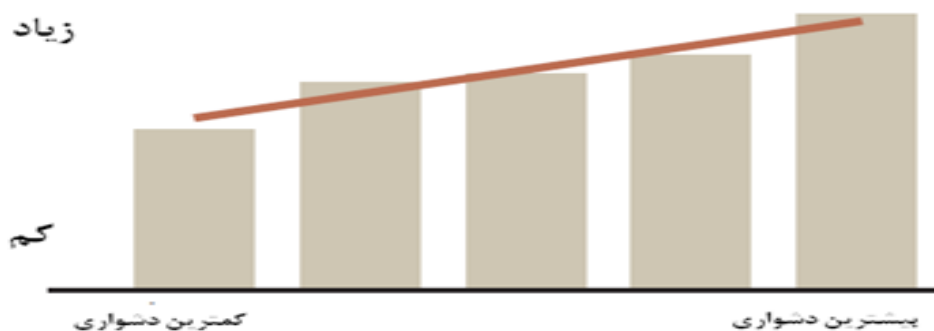


### ۱-۱-۷. کاهش نرخ کلی مالیات<sup>۱</sup>

کاهش نرخ کلی مالیات یکی از دامنه‌دارترین اصلاحات صورت گرفته در نظام‌های مالیاتی است. بدون تردید این نکته درست است که با کاهش درآمدهای مالیاتی توان دولت برای تأمین مالی کالاهای عمومی و ایجاد زیرساخت‌های لازم برای فعالیت اقتصادی کاهش می‌یابد و این در نهایت به زیان فعالان اقتصادی است، مخصوصاً اگر دولت برای جبران کسری بودجه دست به دامن انتشار پول پر قدرت شود. با این حال، لزوماً کاهش نرخ مالیاتی به کاهش درآمدهای مالیاتی منجر نمی‌شود، مخصوصاً زمانی که نرخ مالیاتی بالاست و پایه مالیاتی کوچک.

در این رابطه توجه به این نکته مهم است که هر چه پرداخت مالیات پرهزینه‌تر باشد، فعالیت‌های غیررسمی رونق بیشتری پیدا می‌کند. این نکته را دسوتو (۱۹۸۹ و ۲۰۰۰) هم به لحاظ نظری و هم با شواهد تجربی مستند کرده است. گزارش سال ۲۰۱۲ بانک جهانی شواهد بیشتری در خصوص رابطه نماگر پرداخت مالیات و اندازه اقتصاد غیررسمی ارائه نموده است (نمودار ۱). نصیری‌ا قدم و همکاران (۱۳۹۱) نیز در یک مطالعه مقطعی نشان داده‌اند که کاهش نرخ کلی مالیات هم در کشورهای توسعه‌یافته و هم در حال توسعه باعث کاهش انگیزه برای فعالیت در بخش غیررسمی می‌شود که نتیجه آن توسعه پایه مالیاتی است.

### نمودار ۲. همبستگی سهولت پرداخت مالیات و اندازه اقتصاد غیررسمی



مأخذ: گزارش کسب‌وکار بانک جهانی، ۲۰۱۲، ص ۶۱.

علاوه بر این، شواهد تجربی حاکی از آن است که افزایش نرخ مالیات لزوماً به افزایش درآمدهای مالیاتی منجر نمی‌شود. همان‌طور که در نمودار ۳ ملاحظه می‌شود در کشور چاد نرخ کلی مالیات بسیار بالاست ولی نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی بسیار پایین است و کیفیت خدمات عمومی و زیرساخت‌های اقتصادی در حد صفر است. در مقابل در کشورهای نظیر

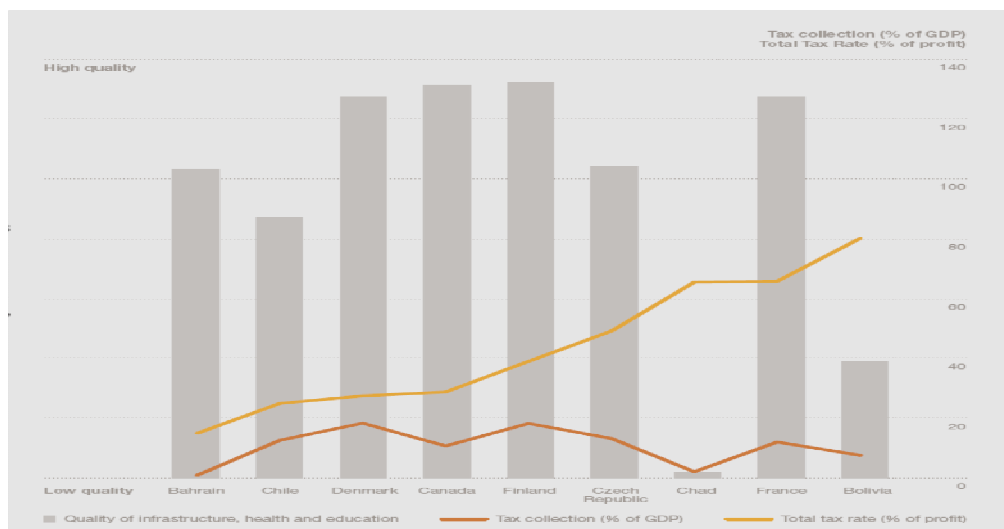
۱. علی نصیری‌ا قدم و دیگران، چگونگی تسهیل پرداخت مالیات در ایران، صص ۱۰-۱۶، ۱۳۹۲.

کانادا و دانمارک پایین بودن نرخ کلی مالیات نه تنها به کاهش درآمدهای مالیاتی منجر نشده است، بلکه دولت با اتکا به همین درآمدها توانسته است خدمات عمومی با کیفیتی در اختیار آحاد جامعه و فعالان اقتصادی قرار دهد.

در عین حال، توجه به این نکته حائز اهمیت است که کاهش نرخ مالیات زمانی باعث توسعه پایه مالیاتی و افزایش درآمدهای مالیاتی می‌شود که نظام مالیاتی ساده و هزینه تمکین پایین باشد. در کشور ازبکستان درآمد مالیاتی در سال ۲۰۰۴، با وجود انجام اصلاحات، کاهش یافت زیرا این کشور تنها به کاهش نرخ مالیات بر درآمد اقدام نمود بدون آنکه بهبودی در سیستم مالیات‌ستانی خود ایجاد کند.<sup>۱</sup>

دلالت این موضوع برای نظام مالیاتی ایران آن است که کاهش نرخ مالیات در صورتی می‌تواند منجر به توسعه پایه مالیاتی و درآمدهای مالیاتی شود که حداقل دو اتفاق بیافتد: یکی ساده‌سازی نظام مالیاتی و دوم تقویت نظام اطلاعات مالیاتی برای پوشش مالیاتی تمام فعالان اقتصادی. شواهد مختلف حاکی از آن است که درآمدهای مالیاتی مستقیماً عمدتاً از محل مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و مالیات بر حقوق و دستمزد است و سهم مالیات بر مشاغل با این حجم عظیم فعالیت در اقتصاد ایران حدود ۶ درصد درآمدهای مالیاتی دولت است.<sup>۲</sup> بنابراین، تعدیل نرخ، زمانی می‌تواند منجر به افزایش درآمد مالیاتی شود که مشاغل به خوبی زیر چتر نظام مالیاتی جمع شوند.

نمودار ۳. نرخ‌های بالای مالیاتی همواره منجر به درآمد مالیاتی بالاتر و یا خدمات عمومی بهتر نمی‌شود



مأخذ: همان، ۲۰۱۱، ص ۵۶.

۱. بانک جهانی، ۲۰۱۲.

۲. گزارش عملکرد مالی دولت در سال‌های مختلف.



حال اگر بپذیریم که کاهش نرخ کلی مالیات، با فرض ثبات سایر شرایط، می‌تواند اثر مثبتی در درآمدهای مالیاتی بگذارد، چگونه می‌توان در جهت کاهش نرخ کلی مالیات حرکت نمود. در این قسمت سه پیشنهاد مطرح و بررسی می‌شود:

**- تعدیل نرخ تأمین اجتماعی:** در ایران سهم کارفرما از حق بیمه تأمین اجتماعی ۲۳ درصد به مأخذ حقوق و دستمزد پرداختی به کارکنان است. با توجه به فروض «شرکت مؤدی» و روش محاسبه نرخ کلی مالیات ملاحظه می‌شود که نرخ کلی پرداختی تأمین اجتماعی ۲۵/۹ درصد است و بیشترین سهم را در میان سایر اقلام مالیاتی دارد.

اینکه ۵۸/۶ درصد از کل پرداخت‌های اجباری یک بنگاه مربوط به سهم کارفرما از حق بیمه تأمین اجتماعی کارکنان باشد، بسیار تأمل‌برانگیز است.

لذا یک پیشنهاد طبیعی برای کاهش نرخ کلی مالیات در ایران کاهش نرخ قانونی از پرداخت‌های تأمین اجتماعی است. ممکن است در مواجهه با این پیشنهاد این مشکل مطرح شود که حتی با این نرخ‌های بالا هم منابع و مصارف تأمین اجتماعی توازن لازم را ندارند و نگرانی‌های عمیقی درخصوص پیشی گرفتن مصارف تأمین اجتماعی از منابع آن وجود دارد. این نکته درست است و نشان از ناکارآمدی در اداره نظام تأمین اجتماعی در ایران دارد. لذا الزام اساسی در بهبود نماگر پرداخت مالیات از طریق کاهش نرخ تأمین اجتماعی بازنگری در اداره نظام تأمین اجتماعی و ازجمله احیای اصل اساسی سه‌جانبه‌گرایی در این نظام است. درحال حاضر کارفرمایان ملزم به تحمل ۲۰ درصد حقوق مشمول بیمه به‌عنوان هزینه بوده که باید به‌همراه ۷ درصد سهم بیمه شده و ۳ درصد سهم دولتی کمک دولتی که عمدتاً پرداخت نمی‌شود جمعاً ۳۰ درصد به سازمان تأمین اجتماعی پرداخت گردد. ۳ درصد از هزینه‌ای که کارفرما متحمل می‌شود نیز مربوط به بیمه بیکاری پرسنل است. بر این اساس اصلاح قانون تأمین اجتماعی و مقررات مربوطه به‌عنوان اقدامی بلندمدت ضرورت خواهد داشت. این امر نیازمند اصلاح مفاد تبصره «۱» ماده (۲۸) قانون تأمین اجتماعی<sup>۱</sup> است.

**- توسعه نظام مالیات بر ارزش‌افزوده:** راه دیگر کاهش نرخ کلی مالیات حرکت به سمت مالیات بر ارزش‌افزوده و کاهش بار مالیات‌های مستقیم است. با این تفکر که مالیات بر ارزش‌افزوده مالیات بر مصرف است و مصرف‌کننده بار مالیاتی آن را تحمل می‌کند، نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده اثری در نرخ کلی مالیات ندارد. لذا می‌توان نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده را تا یک حد آستانه‌ای

۱. ماده (۲۸) - «منابع درآمد سازمان به شرح زیر می‌باشد:

... تبصره «۱» - از اول سال ۱۳۵۵ حق بیمه سهم کارفرما ۲۰ درصد مزد یا حقوق بیمه شده خواهد بود و با احتساب سهم بیمه شده و کمک دولت کل حق بیمه به ۳۰ درصد مزد یا حقوق افزایش می‌یابد».

افزایش داد و مابه‌ازای آن از نرخ مالیات بر سود شرکت کاست.

این پیشنهاد شدنی است و با جهت‌گیری‌های نظام مالیاتی در ایران تطابق دارد، منتها مستلزم توجه به چند نکته مهم است. اول اینکه در نظام مالیات‌ستانی بهینه سقفی از درآمد مورد نیاز دولت تعریف می‌شود و محققان به دنبال ترکیبی از درآمدهای مالیاتی می‌گردند که با کمترین زیان رفاهی درآمد مورد نظر را تأمین کند (برای نمونه هندریکس و مایلز، ۲۰۰۶، فصل ۱۴ را ملاحظه کنید). لذا اگر یک نظام مالیاتی به هر دلیل به این نتیجه برسد که مالیات بر ارزش‌افزوده نسبت به مالیات بر درآمد رجحان دارد، باید همزمان با توسعه آن، از بار مالیات‌های مستقیم بکاهد. در ایران چنین به نظر می‌رسد که درآمدهای مالیاتی متناسب با نیازهای هزینه‌ای دولت تعریف می‌شود، نه با منطق حاکم بر مالیات‌ستانی و لذا این خطر وجود دارد که با افزایش نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده تغییری در نرخ مالیات بر اشخاص حقوقی ایجاد نشود.

نکته دوم و البته مرتبط با نکته اول اینکه از نظر منطق حسابداری پرداخت‌کننده مالیات بر ارزش‌افزوده مصرف‌کننده است ولی از نظر منطق اقتصادی هر مالیاتی بسته به کشش‌های عرضه و تقاضا بین مصرف‌کننده و تولیدکننده توزیع می‌شود و این‌طور نیست که افزایش نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده هیچ اثری بر تولیدکننده نداشته باشد. لذا توجه به توازن بین ساختار نرخ‌های مالیات بر ارزش‌افزوده و مالیات بر درآمد حائز اهمیت است.

**- توسعه مالیات بر مجموع درآمد اشخاص:**<sup>۱</sup> توسعه مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حرکتی از نظام مالیاتی تفصیلی و منبع‌محور به سمت نظام مالیاتی جامع و شخص‌محور است. علاوه بر این، مالیات بر مجموع درآمد دقیقاً سازوکاری است که نظام مالیاتی را با نظام تأمین اجتماعی پیوند می‌زند و آن را در خدمت اصلاح توزیع درآمد قرار می‌دهد. در این سازوکار مجموع درآمد هر فرد از منابع درآمدی مختلف جمع می‌شود، هزینه‌های قابل قبول زندگی از آن کسر می‌شود، سطحی برای معافیت در نظر گرفته می‌شود و بر اضافه آن به صورت تصاعدی مالیات وضع می‌گردد. در این سیستم اگر مالیات‌های پرداختی یک فرد بیش از تکلیف مالیاتی او باشد، مالیات‌های پرداختی به وی مسترد می‌گردد.

نکته مربوط به بحث حاضر این است که یکی از منابع درآمدی اشخاص سود اکتسابی آنها از سهام شرکت است. اگر بتوان در قالب مالیات بر مجموع درآمد بر سود سهام مالیات وضع نمود می‌توان مالیات بر سود شرکت‌ها را کاهش داد. یکی از دلایل اینکه نرخ مالیات بر سود شرکت در بعضی کشورها چندان بالا نیست و این موضوع خللی در درآمدهای مالیاتی ایشان ایجاد نکرده است، وجود مالیات بر مجموع درآمد اشخاص است. این نکته دارای منطق اقتصادی نیرومندی

1. Personal income tax



است،<sup>۱</sup> اگرچه برخی افراد مالیات بر سود شرکت را امری متمایز از مالیات بر سود سهام تلقی می‌کنند.

پیش از پایان دادن به این قسمت تأکید بر این موضوع لازم است که وقتی صحبت از کاهش نرخ مالیاتی می‌شود منظور رساندن آن به صفر نیست چراکه این امر تبعات ناگواری دارد. به همین دلیل در سال ۲۰۱۳ بانک جهانی بهترین نرخ‌های مالیاتی را حدود ۲۵/۷ درصد معرفی کرده است و کشورهایی که نرخ‌هایی کمتر از آن دارند (مثل کشورهای نفتی)، در مرز اصلاحات قرار می‌گیرند و لو اینکه در رتبه‌بندی جایگاه بالاتری دارند.

#### ۷-۱-۲. تصویب لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم

تسریع در فرآیند تصویب لایحه قانون مالیات‌های مستقیم در کوتاه‌مدت می‌تواند زمینه لازم برای سهولت پرداخت مالیات را فراهم آورد.

#### ۷-۲. راهکارهای مقرراتی

راهکارهای مقرراتی: راهکارهای مقرراتی شامل مواردی است که نیازمند اصلاح، تغییر و یا ابلاغ یک آیین‌نامه، بخشنامه یا دستورالعمل در دستگاه ذیربط که در انطباق با اختیارات قانونی است می‌باشد. در صورتی که اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم ارائه شده به مجلس شورای اسلامی تصویب شود مؤدیان مالیاتی براساس معیارهای مختلفی از قبیل اندازه آنها، به مؤدیان بزرگ، متوسط و کوچک تقسیم‌بندی خواهند شد. در این صورت می‌توان با تدوین دستورالعملی مناسب، در تکالیف قانونی مؤدیان متوسط و کوچک نسبت به مؤدیان بزرگ تخفیف قائل شد (مشابه این موضوع در ماده (۱۹) اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم ارائه شده به مجلس شورای اسلامی پیش‌بینی شده است).

#### ۷-۳. راهکارهای اجرایی

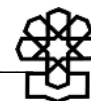
این راهکارها شامل مواردی است که فارغ از ضرورت تغییر یا اصلاح قوانین و مقررات، به کیفیت اجرای قوانین و مقررات در یک دستگاه یا مجموعه‌ای از دستگاه‌ها ارتباط پیدا می‌کند. به‌عنوان مثال تفسیر مجری از قانون و مقررات، روش‌های خاص مجری در اجرای قانون و مقررات، ایجاد سامانه‌های الکترونیکی، میزان دسترسی و به‌کارگیری اطلاعات مرتبط، ایجاد پنجره واحد، افزایش سطح تعاملات با سایر دستگاه‌ها و ...

در صورت الکترونیکی شدن کامل فرآیند پرداخت مالیات، مؤلفه‌های زمان و تعداد پرداخت کاهش خواهند یافت. براساس مفروضات حاکم بر شرکت فرضی، در صورت الکترونیکی شدن پرداخت مالیات، کلیه پرداخت‌ها طی سال، معادل یکبار پرداخت به حساب می‌آید. بنابراین با الکترونیکی شدن پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده و مالیات حقوق و حق بیمه تأمین اجتماعی، مؤلفه تعداد پرداخت ایران ۱۴ واحد کاهش پیدا خواهد کرد که بدون شک تأثیر بسیار زیادی بر بهبود رتبه ایران خواهد داشت. الکترونیکی شدن پرداخت مالیات، می‌تواند مؤلفه زمان پرداخت را نیز کاهش دهد. اهتمام به اجرایی کردن لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم به کاهش زمان و تعداد پرداخت‌های مالیات کمک خواهد کرد.

سازمان امور مالیاتی کشور در چند سال اخیر استفاده از اظهارنامه‌های الکترونیکی را در دستور کار خود قرار داده است که این روند باید سرعت بگیرد و به تمام فرآیند پرداخت مالیات تسری یابد.

از آنجایی که در نماگر پرداخت مالیات، مالیات کسر شده حقوق و دستمزد و حق بیمه پرسنل شرکت فرضی، از نظر مؤلفه‌های زمان و تعداد پرداخت با هم در نظر گرفته می‌شوند، لذا ایجاد امکان ارسال الکترونیکی فهرست حقوق و دستمزد و نیز پرداخت الکترونیکی مالیات بر حقوق و دستمزد از طرف سازمان امور مالیاتی برای مؤدیان مالیاتی، علاوه بر اینکه می‌تواند تعداد پرداخت مالیات را ۱۱ واحد کاهش دهد، می‌تواند در کاهش زمان پرداخت مالیات نیز بسیار مثرتر واقع شود. لذا سازمان امور مالیاتی باید نسبت به راه‌اندازی سامانه‌ای مشابه سامانه سازمان تأمین اجتماعی هرچه سریع‌تر اقدام نماید. در غیر این صورت الکترونیکی شدن پرداخت تأمین اجتماعی به تنهایی باعث کاهش تعداد پرداخت‌ها و زمان پرداخت مالیات نخواهد شد. این راه‌حل در کوتاه‌مدت می‌تواند عملیاتی شود.





جدول ۱۵. راهکارهای بهبود رتبه ایران در نماگر پرداخت مالیات

عنوان	کوتاه مدت	میان مدت	بلند مدت
راهکارهای قانونی	تسریع در تصویب لایحه قانون مالیات‌های مستقیم		کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها همزمان با افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده و یا گسترش پایه مالیاتی به طرق دیگر اصلاح تبصره «۱» ماده (۲۸) قانون تأمین اجتماعی (کاهش نرخ بیمه تأمین اجتماعی)
راهکارهای مقرراتی		تدوین دستورالعمل‌های مناسب برای تکالیف قانونی مؤدیان کوچک و متوسط پس از تصویب لایحه قانون مالیات مستقیم	
راهکارهای اجرایی	ارائه گزارش راستی‌آزمایی به بانک جهانی درخصوص زمان پرداخت بیمه تأمین اجتماعی – راه‌اندازی سامانه پرداخت الکترونیکی حقوق و دستمزد توسط سازمان امور مالیاتی	الکترونیکی شدن کامل فرآیند پرداخت مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر شرکت‌ها	

### ۸. اثر راهکارهای پیشنهادی بر رتبه ایران در نماگر پرداخت مالیات

با استفاده از نرم‌افزار شبیه‌سازی بانک جهانی و با فرض ثبات شرایط دیگر کشورها در سال ۲۰۱۴، اصلاحات پیش گفته به صورت زیر به بهبود رتبه ایران در نماگر پرداخت مالیات منجر می‌شوند.

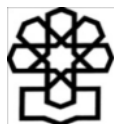
- اگر زمان پرداخت‌های نیروی کار به نحوی که در بخش راستی‌آزمایی بررسی شد، واقعی شود و زمان تمکین از ۳۴۴ به ۱۵۲ ساعت برسد، رتبه ایران از ۱۳۹ به ۷۱ بهبود می‌یابد.
- اگر پرداخت‌های نیروی کار (تأمین اجتماعی، حقوق و دستمزد) با راه‌اندازی سامانه‌ای توسط سازمان امور مالیاتی الکترونیکی شود، کل تعداد پرداخت‌ها از ۲۰ به ۹ پرداخت کاهش می‌یابد. با همین یک اقدام که به سادگی امکان‌پذیر است و به دشواری مسئله در مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر شرکت نیست، رتبه ایران در نماگر پرداخت مالیات از ۱۳۹ به ۱۱۵ بهبود می‌یابد.
- اگر زمان و تعداد پرداخت‌های نیروی کار همزمان اصلاح شود (موارد ۱ و ۲) رتبه ایران از

۱۳۹ به ۴۸ می‌رسد. این دو اصلاح به راحتی در کوتاه مدت امکان پذیر است.

۴. اگر همزمان با افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده از ۳ تا ۸ درصد، نرخ قانونی مالیات بر شرکت حدود ۳ درصد کاهش یابد، به نحوی که نرخ کلی سایر پرداخت‌های مالیاتی از ۱۸/۲ به ۱۶/۲ درصد کاهش یابد رتبه ایران از ۱۳۹ به ۱۳۴ بهبود می‌یابد.
۵. در صورت الکترونیکی شدن کامل فرآیند پرداخت مالیات در بلندمدت به نحوی که تعداد پرداخت‌ها به کمترین مقدار (۳ بار پرداخت در عربستان) و زمان به کمترین حد (۱۲ ساعت در امارات متحده عربی) برسد، رتبه ایران با فرض ثابت ماندن شرایط سایر کشورها مطابق با گزارش سال ۲۰۱۴، به رتبه ۱۷ دنیا و هفتم سند چشم‌انداز ارتقا خواهد یافت. بنابراین حتی با انجام همه اقدامات ممکن در جهت کاهش زمان و تعداد پرداخت‌ها، بدون کاهش نرخ مالیات و نرخ بیمه تأمین اجتماعی دستیابی به رتبه اول منطقه سند چشم‌انداز امکانپذیر نخواهد بود. لذا کاهش نرخ مالیات بر سود شرکت‌ها همزمان با گسترش پایه مالیاتی لازمه بهبود محیط کسب و کار در ایران و نیز ارتقای رتبه کشور در شاخص‌های بین‌المللی است.

### منابع و مآخذ

۱. دسوتو، هرماندو (۱۹۸۹). راه دیگر، ترجمه جعفر خیرخواهان، تهران، نشر نی، ۱۳۹۰.
۲. دسوتو، هرماندو (۲۰۰۰). راز سرمایه، چرا سرمایه‌داری در غرب موفق می‌شود و در جاهای دیگر شکست می‌خورد؟؛ ترجمه فریدون تفضلی، تهران، نشر نی، ۱۳۸۵.
۳. سازمان امور مالیاتی، اصلاح سیستم مالیاتی با رویکرد بهبود محیط کسب و کار، معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل، ۱۳۹۱.
۴. نصیری‌اقدام، علی و همکاران. اصلاح سیستم مالیاتی با رویکرد بهبود محیط کسب و کار، طرح پژوهشی به کارفرمایی سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۱.
۵. نصیری‌اقدام، علی، مهدی موحدی‌بکنظر، محمدجواد رضایی و زینب مرتضوی‌فر. چگونگی تسهیل پرداخت مالیات در ایران، پژوهشنامه مالیات، ۱۳۹۲.
۶. نصیری‌اقدام، علی. چند ملاحظه راهبردی در بهبود محیط کسب و کار از طریق اصلاح نظام مالیاتی، همایش بهبود فضای کسب و کار در ایران، ۱۳۹۲.
۷. نصیری‌اقدام، علی. لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و محیط کسب و کار، چاپ نشده، ۱۳۹۲.
8. Ghosh, Ambar and Ghosh, Chandana (2008); "Economics of the Public Sector"; PHI Learning Pvt. Ltd., p. 347.
9. Hindriks, Jean and Myles, Gareth D. (2005); "Intermediate Public Economics"; Cambridge: MIT Press.
10. www.doingbusiness.org



مرکز پژوهش‌ها  
مجلس شورای اسلامی

شناسنامه گزارش

شماره مسلسل: ۱۳۵۶۶

عنوان گزارش: راهکارهای بهبود رتبه ایران در گزارش «انجام کسب‌وکار» بانک جهانی  
۲. نماگر پرداخت مالیات

نام دفتر: مطالعات اقتصادی (گروه مطالعات محیط کسب‌وکار)

تهیه و تدوین‌کنندگان: فرید قادری، مریم احمدیان

ناظران علمی: سیدبهبزاد پورسید، سیدامیر سیاح، علی نصیری‌اقدم، شراگیم شمس،  
سعید توتونچی‌ملکی

مشاوران علمی: سعید جمشیدی‌فر، بهروز باقری

همکار: زهرا نعیمی

مقتضای: کمیسیون حمایت از تولید ملی و نظارت بر اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴  
قانون اساسی

ویراستار تخصصی: شاهین جوادی

ویراستار ادبی: —

واژه‌های کلیدی:

۱. محیط کسب‌وکار

۲. پرداخت مالیات

۳. بانک جهانی

۴. انجام کسب‌وکار



تاریخ انتشار: ۱۳۹۲/۱۲/۲۶