

تحلیلی بر مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

سید مسلم هاشمی^{۱*}

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۷/۱۵ تاریخ چاپ: ۱۴۰۳/۱۱/۱۵

چکیده

در شرایط فعلی کشور که روز به روز تحریم‌ها بیشتر و زندگی برای اقشار کم درآمد سخت‌تر می‌گردد، هرگونه تصمیم و سیاست‌گذاری دولت بدون تخصص و تجربه کافی می‌تواند تبعات زیادی برای جامعه به دنبال داشته باشد. نظام مالیاتی ایران شامل انواع مالیات می‌باشد که به طور مستقیم و غیر مستقیم اخذ می‌شود و هر کدام تأثیرات خود را در جامعه و نظام بازار می‌گذارد. تعیین نحوه اخذ و همچنین تعیین نرخ مناسب مالیات از مواردی است که دولت باید متخصصانه و بر اساس تحقیق و تجربه با آن برخورد کند؛ در غیر این صورت روز به روز شاهد افزایش نابرابری و یا بی‌انگیزگی تولیدکنندگان خواهیم بود. مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی به عنوان یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت‌ها به حساب می‌آید و به طور معمول بر اساس سود خالص شرکت‌ها محاسبه می‌شود. این نوع مالیات می‌تواند تأثیرات قابل توجهی بر فعالیتهای اقتصادی، سرمایه‌گذاری‌ها و همچنین توزیع درآمد در جامعه داشته باشد. در ایران، بررسی‌های اخیر نشان داده است که تغییرات در نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی می‌تواند موجب تغییراتی در الگوهای مصرف و سرمایه‌گذاری شرکت‌ها شود و همچنین بر هزینه‌های عمومی تأثیرگذار باشد.

واژگان کلیدی

مالیات، درآمد، اشخاص حقوقی

۱. کارشناس درآمد، شهرداری فسا.

مقدمه

یکی از تعاریفی که می توان از مالیات های مستقیم به عمل آورد عبارت است از پرداخت درصدی از دارایی ها و درآمدهای اشخاص حقیقی و حقوقی با تصویب قانون گذار به دولت برای تامین بخشی از هزینه های آن و هدایت اقتصادی جامعه. از این تعریف می توان دریافت که دولت از وصول مالیات دو هدف را دنبال می کند. اول: تامین مالی بخشی از هزینه های عمومی و دوم: هدایت اقتصادی جامعه که نسبت به هدف اول از اهمیت بیشتری برخوردار است. هر تحلیلگر اقتصادی می داند که یکی از اهداف مهم توسعه اقتصادی در جامعه ایجاد عدالت اجتماعی است و زمانی این عدالت ایجاد خواهد شد که تعدیل ثروت صورت گیرد یعنی فاصله طبقاتی در جامعه کاهش یابد. دولت ها اعمال سیاست های اقتصادی برای رفع ایم معضل نیاز به ابزار به ابزارهای اقتصادی دارند. یکی از مهم ترین این ابزارها اعمال سیاست های مالیاتی برای تعدیل ثروت است. همان طور که اشاره شد بخش مهم هدف وصول مالیات هدایت اقتصادی جامعه است. یعنی با اعمال سیاست های مناسب مالیاتی می توان فاصله طبقاتی را تا حدودی از بین برد.

نقدی بر مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

اصلاح موادی از قانون مالیات های مستقیم مصوب بهمن ۱۳۸۰ اساسی ترین تغییر در قانون مالیاتی پس از اصلاحات اردیبهشت ۱۳۷۱ به حساب می آید و در عمل تحولی چشم گیر در سیاست های اقتصادی دولت در ابتدای دهه ۱۳۸۰ تلقی می شود. اصلاحیه مذکور موجب بروز مشکلات اقتصادی و ایجاد شکاف طبقاتی به ویژه در بخش اشخاص حقوقی شده است. در اصلاحیه جدید اعمال نرخ های تصاعدی در محاسبه مالیات این بخش تبدیل به نرخ ثابت ۲۵ درصد شده که با توجه به استدلالهای مجلس، به هیچ وجه نمی تواند دلیل منطقی بر حذف نرخ تصاعدی باشد. وصول مالیات که به عنوان یکی از ابزارهای اقتصادی دولت در جهت ایجاد عدالت اجتماعی به شمار می رود تبدیل به یک ابزار مخرب اقتصادی شده است. از آن جایی که حدود ۵۴ درصد از درآمدهای مالیاتی دولت از طریق مالیات بر سود اشخاص حقوقی حاصل می شود، تغییر میزان مالیات این بخش عدالت مالیاتی را خدشه دار کرده است. تغییر این نرخ نه تنها در مورد شرکت های با درآمدهای پایین از حساسیت چندانی برخوردار نبوده، بلکه به میزان قابل توجهی باعث کاهش مالیات شرکت ها با درآمد بالا شده و آن چیزی که هدف دولت از برقراری این سیاست بوده تحقق نیافته است.

رابطه میزان (نرخ) مالیات با عدالت اجتماعی

بر اساس فصل پنجم قانون مالیات های مستقیم، کلیه اشخاص حقوقی (بعه استثنای اشخاص حقوقی موضوع ماده ۲ از باب اول و سایر معافیت های مقرر در فصل اول از باب چهارم) موظف اند درصدی از سود حاصل از فعالیت تجاری خود را به عنوان مالیات به دولت بپردازد. طبق آمار منتشر شده، طی سال های ۷۹-۱۳۴۲ به طور متوسط ۵۴/۷ درصد از درآمدهای مالیاتی مستقیم به شرکت ها اختصاص داشته است. برای حفظ هدف عدالت اجتماعی چگونگی تعیین میزان مالیات از حساسیت زیادی برخوردار است. همین طور اصول شناخته شده ای در عالم مالیات وجود دارد که باید به آن ها توجه داشت. این کاری است که در کشورهای دارای نرخ واحد مالیات بر شرکت انجام می دهند یعنی جمع بین دو

مقصود را در نظر می گیرند. به عبارت دیگر قبول نرخ مقطوع برای مالیات بر شرکت به تنهایی و اگر با سازو کار دیگری همراه نباشد، با روح آن اصول سازگاری نخواهد داشت بنابراین آن ها کاری می کنند که ضمن قبول نرخ مقطوع نیل به آن اصول را نیز از طرق دیگر عملی سازند. جوهر و ماهیت این اصول آن است که عدالت ایجاب می کند صاحبان درآمد بیشتر در قیاس با دارندگان درآمد کمتر به میزان بیشتری مالیات بپردازند و سهم بالاتری از درآمد آنان به عنوان مالیات اخذ شود. نتیجه قبول چنین قاعده ای برقراری نرخ های تصاعدی مالیاتی است. نرخ مقطوع مالیاتی با قاعده مذکور سازگاری ندارد. البته گاهی ممکن است یک مصلحت مبرم اقتصادی یا اجتماعی یا برخی دشواری ها و تنگناها عدول از عدالت مالیاتی را نسبت به موارد خاص ایجاب کند. مذاکرات انجام شده در مجلس (جلسه ۱۷۱ مورخ ۱۳۸۰/۹/۲۰) در مورد تک نرخی کردن مالیات چنین بوده است: «۲۵ درصد عدد معقولی است، جزو کمترین نرخ های مالیاتی کشورهای دنیاست. کمتر از این دو سه کشور داریم که تقریباً منطقه آزاد است. عددی است کمتر از این آوردن آن معقول نیست.»

نرخ مالیات قبل از اصلاح قانون مالیات

به استناد ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم (قبل از اصلاح موادی از قانون مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۱۷) اشخاص حقوقی وظیفه داشتند پس از کسر ۱۰ درصد سود به عنوان مالیات شرکت مشمول مالیات دیگری نسبت به سهم هر شریک دوباره به نرخ های مقرر در ماده ۱۳۱ بین ۱۲ تا ۵۴ درصد شوند. بنابراین افرادی که سهم سود بیشتری در این شرکت ها داشتند مشمول پرداخت مالیات به نرخ های بالاتر می شدند. به عنوان مثال چنانچه یک شرکت سهامی با سه نفر شریک و با نسبت سرمایه مساوی در یک سال مالی سودی معادل ۹۰۰ میلیون ریال تحصیل می کردند بدون در نظر گرفتن اندوخته و احتساب ۳ درصد عوارض شهرداری و غیره، به این شرح مشمول پرداخت مالیات می شدند. ۱۰ درصد مالیات ثابت شرکت طبق ماده ۱۰۵

$$۹۰۰۰۰۰۰۰۰ \times ۱۰\% = ۹۰۰۰۰۰۰۰$$

مابقی سود مشمول مالیات

$$۹۰۰۰۰۰۰۰۰ - ۹۰۰۰۰۰۰۰ = ۸۱۰۰۰۰۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات به نرخ ماده ۱۳۱ نسبت به سهم هر شریک

$$۸۱۰۰۰۰۰۰۰ \times ۱/۳ = ۲۷۰۰۰۰۰۰۰$$

مالیات سهم هر شریک نسبت به سود

$$۲۷۰۰۰۰۰۰۰ \times ۱۳۱ \text{ نرخ ماده } ۱۳۱ = ۳۵۶۵۰۰۰$$

جمع مالیات سهم سه شریک

$$۳۵۶۵۰۰۰ \times ۳ = ۱۰۶۹۵۰۰۰$$

جمع مالیات بر سود شرکت

$$۴۰۰۶۹۵۰۰۰ + ۹۰۰۰۰۰۰۰ = ۴۹۰۶۹۵۰۰۰$$

مبلغ ۴۹۰۶۹۵ هزار ریال که بیش از ۵۴ درصد کل سود حاصله است به عنوان مالیات از سود شرکت کسر و به وزارت امور اقتصادی و دارایی پرداخت می شد. حال می پردازیم به مقایسه نرخ اعمال شده مذکور در صورتی که همان شرکت سهام دار با تعداد سهم مساوی داشته باشد. در این حالت سهم سود هر شریک کمتر شده و در کل، مالیات شرکت به این ترتیب کاهش می یابد:

۱۰ درصد مالیات ثابت شرکت طبق ماده ۱۰۵

$$۹۰۰۰۰۰۰۰۰ \times ۱۰\% = ۹۰۰۰۰۰۰۰$$

مابقی سود مشمول مالیات

$$۴۹۰۶۹۵۰۰۰ - ۹۰۰۰۰۰۰۰۰ = ۴۰۰۶۹۵۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات به نرخ ماده ۱۳۱ نسبت به سهم هر شریک

$$۴۰۰۶۹۵۰۰۰ \times ۱۰۰\% = ۴۰۰۶۹۵۰۰۰$$

مالیات سهم هر شریک

$$۴۰۰۶۹۵۰۰۰ \times ۱۳۱\% = ۵۲۴۹۱۰۰۰$$

جمع مالیات ۱۰۰۰ شریک

$$۵۲۴۹۱۰۰۰ \times ۱۰۰۰ = ۵۲۴۹۱۰۰۰۰۰$$

جمع مالیات سود شرکت

$$۵۲۴۹۱۰۰۰۰ + ۹۰۰۰۰۰۰۰۰ = ۱۴۲۴۱۰۰۰۰$$

مالیات ۱۴۲۴۰۰ ریال حدود ۲۸ درصد کل سود حاصله شرکت بوده است. ناگفته نماند اگر هر یک از سهامداران درآمد دیگری غیر از درآمد پیش گفته داشتند طبق فصل هفتم قانون مالیات های مستقیم تحت عنوان مالیات بر جمع درآمد مشمول نرخ بالاتری ناشی از منابع مختلف می شدند. ماده ۱۲۹ قانون مالیات های مستقیم راجع به مالیات بر جمع درآمد در واقع به این منظور تنظیم شده بود که جایگزین آن چیزی شود که در نظام های مالیاتی غربی به نام مالیات بر درآمد شخصی خوانده می شود. در این نظام، جمع درآمد اشخاص مشمول نرخ های تصاعدی قرار می گیرند. در اصلاحیه جدید، ماده ۱۲۹ به طور کامل حذف شده و به عمر نظام مالیات بر جمع درآمد پایان داده شده است. در مذاکرات مجلس توضیحی در این باب داده نشده، اما در گزارش گروه کارشناسی منصوب از سوی کمیسیون اقتصادی مجلس که تهیه کننده طرح اصلاحیه بوده است، خاطر نشان شده: «حذف ماده ۱۲۹ که طی سالهای گذشته هرگز به مورد اجرا در نیامده در این راستا بود.»

اجرای ماده ۱۲۹ تا کنون مشکلات زیادی از جمله تشخیص اینکه هر مودی در مجموع از منابع مختلف چه درآمدی کسب کرده داشته است. غافل از اینکه امروزه تشخیص آن با سیستم های مکانیزه به سادگی امکان پذیر است. یکی از راه های تشخیص آن از طریق کدهای ملی است. به هر حال هر درآمدی که تک تک صاحبان کد ملی کسب کنند چنانچه این درآمد وارد سیستم رایانه مرکزی شود در پایان سال مالیاتی می توان مجموع درآمدهای آنان را از این سیستم به دست آورد. حذف این ماده قانون نه تنها مبلغ قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی دولت را جذب نمی کند بلکه موجب ایجاد شکاف بیشتر در برقراری عدالت مالیاتی می شود.

توجیه اقتصادی اصلاح نرخ مالیاتی

در سالهای اخیر دولت سعی کرده است گامی در راستای رفع معضل بیکاری بردارد. بنابراین متوسل به استفاده از ابزار مالیاتی شده است. زیرا اگر میزان مالیات بر سود اشخاص حقوقی کاهش یابد موجب تشویق و افزایش سرمایه گذاری و به دنبال آن ایجاد اشتغال می شود. به این منظور در اصلاح موادی از قانون مالیات های مستقیم، در تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ میزان مالیات بر سود اشخاص حقوقی طبق ماده ۱۰۵ از نرخ تصاعدی ماده ۱۳۱ به نرخ ثابت ۲۵ درصد تبدیل شد. بر این اساس دیگر سودهای بالا مشمول نرخ بالاتری نمی شوند.

به عنوان نمونه نرخ کلی اعمال شده مالیات در مثال پیش گفته از ۵۴ درصد برای شرکای با درآمد بالا و ۲۸ درصد برای شرکای با درآمد پایین به ۲۵ درصد کاهش یافت. در نتیجه با اقدام های سیاست گذاران اقتصادی چند سوال پیش می آید که عبارت اند از:

- آیا ضرورت مبرمی وجود داشته است که در اصلاحیه جدید نرخ مقطوع ۲۵ درصد را جایگزین نرخ های تصاعدی کنند؟
 - آیا ابزار مالیات موجب تعدیل ثروث شده است یا شکاف طبقاتی را بیشتر کرده است؟
 - آیا بهتر نبود کاهش میزان مالیات فقط برای فعالیت های تجاری که اشتغال بیشتری ایجاد می کردند کاهش می یافت؟
 - آیا سهم عمومی جامعه به سرمایه گذاران قبل که حاضر به ادامه فعالیت با وضع موجود بوده اند انتقال نیافته است؟
 - تا چه حد رجحان فایده بر هزینه تحقق یافته است؟ و ...؟
- پاسخ به این سوالات ذهن تحلیلگران اقتصادی را جلب می کند که آیا به واقع این ابزار مهم اقتصادی توانسته است در جهت رشد و توسعه اقتصادی گام بردارد یا تبدیل به یک وسیله ای شده که بر عکس عمل می کند، یعنی به شکاف بیشتر طبقاتی دامن زده است. فقط در پاسخ اول استدلال زیر ضمن مذاکرات مجلس (به ویژه در جلسه ۱۳/۹/۱۳۸۰) ارائه شده:

۱. هر که درآمد کمتر داشته باشد با وجود نرخ مقطوع نیز مالیات کمتری خواهد پرداخت.
 ۲. تصاعدی کردن نرخ ها موجب دشواری محاسبه و گرفتاری مودیان و ماموران تشخیص خواهد بود که می تواند منشا بدبینی باشد.
 ۳. نرخ واحد هم محاسبه را ساده می کند و هم امکان تخمین درآمد ملی را فراهم می کند.
- با توجه به مطالب پیش گفته استدلال های مذکور نیز نمی تواند دلیل منطقی برای حذف نرخ های تصاعدی باشد. اگر با نرخ مقطوع نیز هر که درآمد کمتری داشته باشد مالیات کمتری بپردازد، پس چرا در تعیین هزینه های آب و برق مصرفی خانوارها این چنین عمل نمی شود و از نرخ های تصاعدی استفاده می شود.
- اگر محاسبه نرخ های تصاعدی دشوار است و موجب بدبینی مودیان مالیاتی می شود، آیا در مورد خانوارها در مقابل هزینه های آب و برق هم این چنین است؟ محاسبه از طریق نرخ های تصاعدی نه تنها پیچیده نیست بلکه بسیار ساده، در حد چهار عمل اصلی حساب است. در تخمین درآمد ملی نیز با وجود نظام های پیشرفته پیش بینی بسیار آسان است. اگر قرار باشد ما در سطح کلان جامعه برنامه ریزی داشته باشیم، ساده کردن محاسبات به چه قیمتی باید تمام شود؟

دوگانگی بین مالیات بر سود شرکتها و مشارکتهای مدنی

به استناد ماده ۱۰۱ قانون مالیاتهای مستقیم (اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) در آمد مشمول مالیات مودیان موضوع فصل درآمد مشاغل از معافیت موضوع ماده ۸۴ که در ۱۳۸۱ مبلغ ۱۷۴۰۰ هزار ریال و در ۱۳۸۲ مبلغ ۱۹۲۰۰ هزار ریال تعیین شده برخوردار می شوند. به استناد تبصره همین ماده قانون در مشارکت های مدنی شرکا حداکثر از دو برابر معافیت پیش گفته می توانند استفاده کنند که به طور مساوی بین شرکای بیش از دو نفر تقسیم می شود و پس از کسر معافیت نسبت به سهم سود هر شریک به طور جداگانه به نرخ ماده ۱۳۱ محاسبه خواهد شد. این موضوع موجب شده تا دوگانگی قابل توجهی از نظر رقم مالیات قابل پرداخت بین افرادی که در یک فعالیت خاص با درآمد یکسان فعالیت دارند ایجاد شود. فرض کنید سه نفر با سهم مساوی در یک فعالیت تجاری شریک باشند و در سال های ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ به ترتیب مبلغ ۳۴۰۰۰ هزار ریال و ۱۵۰۰۰۰ هزار ریال سود به دست آورد. این فرض را از دو دیدگاه بررسی و با هم مقایسه می کنیم:

۱. چنانچه شرکا فعالیت تجاری خود را در اداره ثبت شرکت ها به ثبت نرسانده و تحت عنوان شرکت نباشند. در این صورت مشمول مقررات فصل مالیات بر درآمد مشاغل شده و مالیات آنان به شرح زیر محاسبه می شود:

الف) برای محاسبه مالیات سال ۱۳۸۱ طبق ماده ۱۰۱ شرکا به طور مشترک می توانند از ۲ معافیت ماده ۸۴ یعنی مبلغ ۳۴۸۰۰۰۰۰ ریال (۲*۱۷۴۰۰۰۰۰) ریال استفاده کنند و بنابراین چون سود حاصله کمتر از این مبلغ است در این سال

بطور کلی از پرداخت مالیات معاف می شود

ب) مالیات ۱۳۸۲ به این صورت محاسبه می شود:

جمع درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت تبصره ماده ۱۰۱

$$۱۵۰۰۰۰۰۰ - (۱۹۲۰۰۰۰۰ * ۲) = ۱۱۱۶۰۰۰۰۰$$

درآمد مشمول مالیات سهم هر شریک

$$۱۱۱۶۰۰۰۰۰ \times ۳\% = ۳۷۲۰۰۰۰۰$$

مالیات سهم شریک طبق نرخ اصلاح شده ماده ۱۳۱ در ۱۳۸۲

$$۳۷۲۰۰۰۰۰ \times ۱۳۱\% = ۵۹۴۰۰۰۰۰$$

جمع مالیات قابل پرداخت واحد تجاری در ۱۳۸۲

$$۵۹۴۰۰۰۰۰ \times ۳\% = ۱۷۸۲۰۰۰۰$$

۲. چنانچه شرکا فعالیت تجاری خود را در اداره ثبت شرکتها به ثبت برسانند و واحد تجاری خود را تحت عنوان شرکت اداره کننده مشمول مقررات مربوط به فصل مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی شده و در ۱۳۸۱ مبلغ ۸۵۰۰ هزار ریال (۲۵٪ * ۳۴۰۰۰۰۰۰) که در مقررات مربوط به فصل درآمد مشاغل بطور کلی معاف بوده اند. همچنین مالیات ۱۳۸۲ مبلغ ۳۷۵۰۰ هزار ریال (۲۵٪ * ۱۵۰۰۰۰۰۰) که طبق مقررات فصل مشاغل مبلغ ۱۷۸۲۰ هزار ریال بوده است.

جمع بندی و نتیجه گیری

بر اساس ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم، مجموع درآمد شرکت ها و درآمد حاصل از فعالیت های انتفاعی اشخاص حقوقی از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران، پس از اعمال زیان های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت های در نظر گرفته شده، مشمول مالیات بر درآمد خواهد بود. همچنین بر اساس ماده ۱۱۰ قانون مالیات مستقیم، اشخاص حقوقی موظف هستند گزارش درآمد و هزینه های مربوط به عملکرد یک سال مالی را با ارسال اظهارنامه مالیاتی، ترازنامه، حساب سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک تا حداکثر ۴ ماه پس از پایان سال عملکرد مالی در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور قرار دهند. بعد از ارسال این مدارک، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی با نرخ ۲۵ درصد محاسبه خواهد شد.

اگر چه تعدیل نرخ باعث تشویق فعالیت های اقتصادی و ساده سازی قانون شده است اما معرفی نرخ مقطوع برای بخش با اهمیت شرکت ها از بعد عدالت مالیاتی به هیچ وجه قابل دفاع نیست و تجدد نظر در برخی مواد از قانون مالیات های مستقیم به ویژه در فصل اشخاص حقوقی که سهم قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی را به عهده دارند ضروری به نظر می رسد.

منابع و مآخذ

اکباتان، م. «نرخ مالیات بر درآمد شرکت ها و حذف مالیات بر جمع درآمد»، فصل نامه تخصصی مالیات، شماره ۳۶، تابستان، پاییز و زمستان ۱۳۸۱.

حاتمی زاده، زیور و علیرضا غیبی، «بررسی وضع نظام مالیاتی»، مجله اقتصادی، شماره ۱، آبان ۱۳۸۰.

درویشی، باقر (۱۴۰۲). بررسی مقایسه ای نظام های مالیات بر درآمد اشخاص. ایران: اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی، مدرسه تابستانی مالیات بر درآمد اشخاص.

زمانی، احمد، «بررسی و تحلیل معافیت های مالیاتی در برنامه سوم توسعه»، مجله اقتصادی، شماره ۷، اردیبهشت ۱۳۸۱.

غلامی، الهام (۱۴۰۲). آسایشناسی مالیات بر درآمد در ایران. ایران: اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی، مدرسه تابستانی مالیات بر درآمد اشخاص.