

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ





## **بررسی شاخص پرداخت مالیات در ایران**

**معاونت پژوهش، برنامه ریزی و امور بین الملل  
دفتر پژوهش و بهبود فرآیندها  
سال ۱۳۹۲**



## فهرست مطالب

۱	..... مقدمه
۱	..... <b>۲) شاخص فضای کسب و کار</b>
۲	..... ۱-۲) شاخص شروع کسبوکار
۳	..... ۲-۲) شاخص ثبت دارایی
۳	..... ۳-۲) شاخص پرداخت مالیات
۴	..... <b>۳) نحوه عمل و محتوای پرسشنامه شاخص پرداخت مالیات</b>
۵	..... ۱-۳) مفروضات کلی حاکم بر شرکت فرضی
۶	..... ۲-۳) شاخص فرعی تعداد پرداخت
۸	..... ۳-۳) شاخص فرعی زمان پرداخت مالیات
۱۰	..... ۴-۳) شاخص فرعی نرخ مالیات
۱۱	..... ۱) محاسبه سود تجاری
۱۲	..... ۲) محاسبه مبلغ مالیات بر عملکرد شرکت
۱۹	..... <b>۴) وضعیت شاخص پرداخت مالیات در ایران</b>
۲۰	..... ۱-۴) مقایسه شاخص پرداخت مالیات ایران با کشورهای منطقه
۲۲	..... ۲-۴) تفکیک پرداختهای تامین اجتماعی از مالیاتهای موضوع قوانین مالیاتی
۲۴	..... <b>۵) نمونه کشورهای موفق</b>
۲۴	..... ۱-۵) مراکش
۲۴	..... ۲-۵) آذربایجان
۲۵	..... ۳-۵) قزاقستان
۲۵	..... ۴-۵) نروژ
۲۶	..... <b>۶) نتیجه گیری و پیشنهادات</b>



## خلاصه مدیریتی

۱. فضای کسب و کار در هر کشوری از عوامل مهم جذب سرمایه‌های داخلی و خارجی است و در این میان بهبود شاخص مالیات به عنوان عامل مهم و تاثیرگذار بر فضای کسب و کار جزو اولویت‌های کاری بسیاری از کشورهای جهان قرار گرفته است.
۲. بانک جهانی هر سال کشورهای عضو را بر اساس شاخص «سهولت انجام کسب و کار» رتبه‌بندی می‌کند. این شاخص که از ۱۰ شاخص فرعی شروع کسب و کار (فرآیند ثبت شرکت)، اخذ مجوزها (تمامی فرآیندهای الزامی از اخذ مجوز تا تاسیس و راه اندازی یک کارگاه)، استخدام و اخراج نیروی کار، ثبت دارایی (فرآیندهای لازم جهت ثبت دارایی در دفتر اسناد رسمی)، اخذ اعتبار، حمایت از سرمایه‌گذاران (سهامداران)، پرداخت مالیات، تجارت فرامرزی، قراردادهای الزام‌آور و انحلال فعالیت تشکیل شده، مبنایی برای رتبه‌بندی کشورها از نظر سهولت انجام کسب و کار قرار گرفته است.
۳. از تعداد ۱۰ شاخص فضای کسب و کار، ۳ شاخص زیر به سازمان امور مالیاتی مرتبط است:  
(۱) شاخص شروع کسب و کار؛ (۲) شاخص ثبت دارایی و (۳) شاخص پرداخت مالیات
۴. به طور کلی شاخص پرداخت مالیات از سه شاخص فرعی زمان، نرخ و تعداد پرداخت تشکیل شده است. طبق گزارش فضای کسب و کار سال ۲۰۱۲ بانک جهانی، در ایران هر مودی در طی یک سال ۲۰ بار برای پرداخت مالیات خود به مراجع ذیربط مراجعه می‌کند، همچنین ۳۴۴ ساعت برای تهیه اسناد و مدارک مربوطه و پرداخت مالیات زمان صرف می‌کند و در نهایت مالیاتی که پرداخت می‌کند ۴۴/۱ درصد از سود وی را تشکیل می‌دهد. با این وضعیت ایران از لحاظ شاخص پرداخت مالیات در رتبه ۱۲۶ جهان قرار گرفته است.
۵. مقایسه شاخص پرداخت مالیات در ایران با کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا و همچنین میانگین کشورهای عضو OECD نشان می‌دهد که شاخص زمان پرداخت مالیات در ایران، نسبت به میانگین منطقه و همچنین میانگین OECD بدترین وضعیت را در بین سایر شاخص‌ها دارد و از این لحاظ ایران به همراه مصر و الجزایر کشورهایی هستند که در آنها مودیان زمان زیادی را صرف انجام امور مالیاتی می‌کنند. میانگین شاخص زمان در منطقه ۱۸۸ ساعت و شاخص زمان ایران ۳۴۴ ساعت است. از لحاظ شاخص تعداد پرداخت، وضعیت ایران (۲۰ مرتبه) کمی بهتر از میانگین منطقه (۲۱ مرتبه) است ولی هنوز نسبت به کشورهای توسعه یافته (۱۳ مرتبه) در سطح بالایی قرار دارد. در رابطه با شاخص نرخ مالیات، ایران نسبت به کشورهای منطقه (۳۲/۲ درصد) نرخ بالایی دارد ولی باید توجه داشت که نرخ مالیات در ایران (۴۴/۱ درصد) در مقایسه با میانگین نرخ کشورهای OECD (۴۲/۷ درصد) نرخ بالایی به شمار نمی‌رود. در کل می‌توان گفت که ایران از لحاظ شاخص نرخ مالیات مشکلی ندارد و این شاخص در حد قابل قبولی قرار دارد، ولی شاخص‌های زمان و تعداد پرداخت مالیات نیاز به توجه و بررسی بیشتری دارد.
۶. با توجه به اینکه در ایران، پرداخت‌های حق بیمه تامین اجتماعی جزو مالیات‌ها محسوب نمی‌شود (طبق تعریف بانک جهانی، پرداخت‌های تامین اجتماعی، مالیات تلقی می‌شوند) و مربوط به عملکرد سازمان امور مالیاتی نیست، لذا برای

تعیین جایگاه واقعی دستگاه مالیاتی کشور در رتبه‌بندی‌های فضای کسب‌وکار، رتبه ایران در هر یک از شاخص‌های سه‌گانه پرداخت مالیات به تفکیک برای مالیات‌ها و پرداخت‌های تامین اجتماعی محاسبه شده است. ایران در بخش پرداخت‌های تامین اجتماعی از لحاظ نرخ رتبه ۱۶، از نظر زمان رتبه ۱۷ و از لحاظ تعداد پرداخت رتبه ۴ (به همراه ۱۲ کشور دیگر) را در بین ۱۸ کشور منطقه به خود اختصاص داده است. این در حالی است که ایران در بخش پرداخت مالیات (بدون در نظر گرفتن پرداخت‌های تامین اجتماعی) در هر سه زیر شاخص، رتبه ۱۲ را به خود اختصاص داده است. در بین کل کشورهای جهان در بخش پرداخت‌های تامین اجتماعی، ایران از لحاظ نرخ در رتبه ۱۴۹ و از نظر زمان در رتبه ۱۷۱ قرار دارد. از لحاظ تعداد نیز ایران به همراه ۵۴ کشور دیگر در رده ۷۷ قرار گرفته است. این در حالی است که در بخش مالیات‌ها رتبه ایران به ترتیب از لحاظ نرخ، تعداد و زمان ۶۷، ۵۰ و ۶۴ بوده است.

۷. در ایران فضای کسب‌وکار را تنها می‌توان از طریق کاهش تعداد پرداختها و زمان لازم برای پرداخت بهبود بخشید. زیرا وجود اهداف مهم دیگری نظیر تأمین هزینه‌های جاری دولت از محل مالیات‌ها، کاهش نرخ مالیات را به منظور بهبود فضای کسب و کار با محدودیت مواجه می‌کند. بر اساس شبیه‌ساز رتبه که بانک جهانی در سایت خود ارائه کرده است، ایران در صورتی که نرخ مالیات خود را حدود ۱۰ درصد کاهش دهد، یعنی به ۳۵ درصد برساند، رتبه پرداخت مالیات ایران به ۱۰۷ خواهد رسید. ولی در صورتی که مدت زمان را از ۳۴۴ به ۱۸۰ ساعت (در حدود میانگین منطقه) کاهش دهد، رتبه ایران در شاخص پرداخت مالیات به ۸۳ خواهد رسید. همچنین در صورتی که با الکترونیکی شدن پرداخت‌ها تعداد پرداخت مالیات در ایران به ۸ بار در سال برسد، رتبه ایران ۹۹ خواهد شد و در صورت همزمان شدن کاهش زمان و تعداد پرداخت مالیات، رتبه ایران به ۵۳ خواهد رسید.

۸. بانک جهانی اصلاحات کلی زیر را برای بهبود شاخص پرداخت مالیات در ایران پیشنهاد کرده است:

۱. تجمیع مالیات‌ها

۲. کاهش معافیت و امتیازات ویژه

۳. تسهیل مراحل تشکیل پرونده مالیاتی

۹. علاوه بر راه حل‌های فوق، برای بهبود این شاخص، پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

(۱) الکترونیکی شدن دریافت اظهارنامه‌های مالیاتی

(۲) الکترونیکی شدن پرداخت مالیات

(۳) پیشنهاد می‌شود سازمان امور مالیاتی کشور از اشخاصی که اقدام به تکمیل پرسشنامه می‌کنند، دعوت نماید و آنها

را در خصوص نحوه تکمیل صحیح اطلاعات پرسشنامه آگاه نماید.



۱. یکی از عوامل مهم جذب سرمایه‌های داخلی و خارجی در هر کشوری فضای کسب و کار است. امروزه هر شرکتی برای انجام فعالیت‌های خود نیازمند تعاملات زیادی با محیط اطراف خود است و این تعاملات از ابتدای تاسیس و شروع به کار شرکت تا زمان انحلال آن تداوم دارد. اموری همچون دریافت مجوزهای مختلف، دریافت تسهیلات، پرداخت مالیات و عوارض و ... از جمله این تعاملات هستند. شرکت‌ها تمایل دارند انجام این گونه امور در کمترین زمان و با کمترین هزینه ممکن صورت گیرد تا توان آنها بیشتر روی فعالیت‌های اصلی متمرکز گردد. مسلماً شرکت‌ها در محیطی که در آن برای دریافت یک مجوز یا دریافت یک وام، مجبور باشند زمان و مراحل طولانی را طی نمایند، انگیزه کمتری برای سرمایه‌گذاری خواهند داشت.

۲. در تمام کشورها یکی از عوامل اصلی تاثیرگذار بر فضای کسب و کار، مالیات می‌باشد که به عنوان یک منبع مهم تامین مالی بودجه، ابزاری برای اعمال سیاست‌های مالی دولت‌ها نیز می‌باشد. تقریباً تمام اشخاصی که فعالیت تجاری دارند ملزم به پرداخت مالیات هستند و پرداخت مالیات هر سال قسمتی از زمان و درآمد شرکت‌ها را به خود اختصاص می‌دهد. طبیعتاً اشخاص تمایل دارند علاوه بر پرداخت مالیات کمتر، فرایند پرداخت مالیات نیز در کمترین زمان ممکن انجام شود. به همین دلیل کشورها بهبود فرایند پرداخت مالیات را به عنوان یکی از عوامل اصلی فضای کسب و کار، جزو اولویت‌های خود قرار داده‌اند تا از این طریق ضمن حفظ سرمایه‌های داخلی بتوانند در جذب سرمایه‌های خارجی نیز موفق باشند.

۳. در این راستا و به دلیل اهمیت موضوع، در ماده (۵) سیاست‌های کلی نظام جمهوری اسلامی ایران در بخش صنعت (مصوبه مجمع تشخیص مصلحت نظام، ۱۳۸۴) و نیز در بند ۳-۲۱ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه و همچنین در ماده (۷۵) قانون برنامه پنجم، لزوم بهبود فضای کسب و کار مورد تأکید قرار گرفته است. در سال‌های اخیر سازمان امور مالیاتی در کنار سایر سازمان‌های دولتی و خصوصی، اقداماتی را در جهت کمک به بهبود فضای کسب و کار در ایران انجام داده است.

## ۲) شاخص فضای کسب و کار

۴. بانک جهانی<sup>۱</sup> هر سال کشورهای عضو را بر اساس شاخص «سهولت انجام کسب و کار»<sup>۲</sup> رتبه‌بندی می‌کند. این شاخص که از ۱۰ شاخص فرعی زیر مجموعه آن یعنی؛ شروع کسب و کار<sup>۳</sup> (فرآیند ثبت شرکت)، اخذ مجوزها<sup>۴</sup> (تمامی فرآیندهای الزامی، از اخذ مجوز تا تاسیس و راه اندازی یک کارگاه)، استخدام و اخراج نیروی کار<sup>۵</sup>، ثبت دارایی<sup>۶</sup> (فرآیندهای لازم جهت ثبت دارایی در دفاتر اسناد رسمی)، اخذ اعتبار<sup>۱</sup>، حمایت از سرمایه‌گذاران<sup>۲</sup>

---

1-Global Bank  
2-Ease of Doing Business  
3-Starting a Business  
4-Dealing with Licenses  
5-Employing Workers  
6-Registering Property

(سهامداران)، پرداخت مالیات<sup>۳</sup>، تجارت فرامرزی<sup>۴</sup>، قراردادهای الزام آور<sup>۵</sup> و انحلال فعالیت<sup>۶</sup> تشکیل شده است، هر سال مبنای رتبه‌بندی کشورها بر اساس سهولت انجام کسب و کار از سوی بانک جهانی می‌باشد.

۵. از تعداد ۱۰ شاخص مذکور، ۳ شاخص زیر به سازمان امور مالیاتی ارتباط دارد:

- شاخص شروع کسب و کار
- شاخص ثبت دارایی
- شاخص پرداخت مالیات

## ۱-۲) شاخص شروع کسب و کار

۶. سازمان امور مالیاتی به دو طریق با شاخص شروع کسب و کار مرتبط است؛ ۱) مالیات حق تمبر سهام و سهم‌الشرکه شرکت‌های ایرانی موضوع قانون تجارت و ۲) ثبت دفاتر قانونی موضوع مواد (۱۱) و (۱۲) قانون تجارت و ماده (۲) آیین‌نامه مربوط به روشهای نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورتهای مالی نهایی موضوع تبصره ۲ ماده (۹۵) قانون مالیاتهای مستقیم.

۷. طبق گزارش سال ۲۰۱۲ بانک جهانی، ۶ مرحله برای شاخص مذکور در نظر گرفته شده است. یکی از مراحل فوق (مرحله پنجم) مربوط به پرداخت حق تمبر سهام و سهم‌الشرکه موضوع ماده (۴۸) قانون مالیاتهای مستقیم است که سازمان ذیربط آن، سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد. بر اساس تبصره ماده (۴۸) مذکور، حق تمبر سهام و سهم‌الشرکه باید ظرف ۲ ماه از تاریخ ثبت قانونی شرکت در اداره ثبت شرکت‌ها پرداخت شود. این مرحله در عمل جزو مراحل ثبت شرکت‌ها نیست و معمولاً شرکت‌ها پس از طی مراحل قانونی ثبت، با مراجعه به ادارات امور مالیاتی ذیربط در مهلت مقرر اقدام به تشکیل پرونده و پرداخت حق تمبر سهام و سهم‌الشرکه خود می‌نمایند. بنابراین، به دلیل آنکه این فرایند در روند ثبت شرکت‌ها خللی ایجاد نمی‌کند، آن را می‌توان از مراحل ثبت شرکت‌ها حذف نمود.

۸. مطابق مقررات مواد (۱۱) و (۱۲) قانون تجارت و ماده (۲) آیین‌نامه اصلاحی مربوط به روش‌های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورتهای مالی نهایی موضوع تبصره ۲ ماده (۹۵) قانون مالیاتهای مستقیم، شرکت‌ها مکلفند قبل از ثبت هرگونه عملیات حسابداری، دفاتر روزنامه و کل را از طریق نماینده اداره ثبت اسناد ذیربط پلمپ و ثبت کنند. بنابراین با توجه به اینکه امروزه تقریباً همه مؤدیان از نرم‌افزارهای کامپیوتری برای ثبت عملیات مالی خود استفاده می‌کنند، با این حال طبق مقررات فوق ملزم به ثبت دفاتر قانونی نیز هستند که به نوبه خود یک مانع در راه کسب و کار محسوب می‌شود.

- 
- 1-Getting Credit
  - 2-Protecting Investors
  - 3-Paying Taxes
  - 4-Trading Across Borders
  - 5-Enforcing Contracts
  - 6-Closing a Business

## ۲-۲) شاخص ثبت دارایی

۹. دومین شاخص که به سازمان امور مالیاتی ارتباط دارد، شاخص ثبت دارایی است. بر اساس گزارش فضای کسب- و کار سال ۲۰۱۲ بانک جهانی، دو مرحله از مراحل نه گانه نقل و انتقال اموال غیرمنقول (مراحل دوم و هفتم) به نحوی با پرداخت مالیات مرتبط است.

۱۰. مرحله دوم پرسشنامه<sup>۱</sup> این شاخص مربوط به گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم است. در پرسشنامه مذکور، زمان لازم برای دریافت مفصلا حساب مالیاتی از سازمان امور مالیاتی کشور در گزارش‌های سال- های گذشته بانک جهانی، بین ۲ تا ۷ روز کاری در نظر گرفته شده بود و در آخرین گزارش، این مدت به یک روز کاری کاهش یافته است. علت این کاهش، استقرار سایت مکانیزه مالیات نقل و انتقال املاک در ادارات امور مالیاتی است که در صورت مراجعه مؤدی جهت دریافت مفصلا حساب مالیاتی و در صورت عدم وجود بدهی مالیاتی، مراجعه کننده می‌تواند مفصلا حساب مذکور را طی یک روز دریافت نماید.

۱۱. مرحله هفتم از شاخص ثبت دارایی، پرداخت مالیات نقل و انتقال ملک در بانک (در ایران بانک ملی) است. بر اساس اطلاعات پرسشنامه، این مرحله یک روز کاری زمان می‌برد (البته در این یک روز همزمان سایر مراحل ثبت دارایی نیز انجام می‌شود). هزینه‌های مرتبط با این شاخص بر اساس آخرین گزارش بانک جهانی، ۵/۵ درصد ارزش دارایی است (۵ درصد مالیات نقل و انتقال و ۰/۵ درصد حق تمبر دفاتر اسناد رسمی). البته در تکمیل پرسشنامه، مالیات نقل و انتقال به اشتباه محاسبه شده است. طبق ماده (۵۹) قانون مالیات‌های مستقیم، ۵ درصد ارزش معاملاتی زمین به عنوان مالیات دریافت می‌گردد، در حالی که در پرسشنامه، ۵ درصد ارزش روز زمین به عنوان مالیات در نظر گرفته شده است.

## ۲-۳) شاخص پرداخت مالیات

۱۲. سومین شاخصی که سازمان امور مالیاتی مسئول اصلی آن به حساب می‌آید، شاخص پرداخت مالیات است. این شاخص یکی از شاخص‌های تاثیرگذار در بهبود فضای کسب و کار کشورها است. با توجه به اصلاحات گسترده‌ای که در سال‌های اخیر در نظام مالیاتی انجام شده است، پیش‌بینی می‌شود شاخص ایران حداقل در میان کشورهای منطقه از وضعیت مطلوبی برخوردار باشد، لیکن محاسبات بانک جهانی در این خصوص نشان می‌دهد که این شاخص تا حد انتظار بهبود پیدا نکرده است. تجزیه و تحلیل آماری و همچنین تفکیک انواع مالیات‌ها نشان می‌دهد که در ایران، مطلوب نبودن معیارهای سه گانه این شاخص (نرخ مؤثر مالیات، تعداد مراجعات برای پرداخت و زمان صرف شده برای پرداخت مالیات) تا حدودی متأثر از پرداخت حق بیمه‌های اجتماعی است، که در حال حاضر در ایران تحت مدیریت مستقل از سازمان امور مالیاتی می‌باشد.

---

۱- لازم به ذکر است بانک جهانی، هر ساله با ارسال پرسشنامه‌ای به تعدادی از فعالان بخش خصوصی، بر اساس اطلاعات دریافتی از آنان اقدام به رتبه‌بندی کشورهای مختلف از نظر شاخص سهولت فضای کسب و کار می‌نماید. از آنجاییکه شاخص مذکور شامل ده شاخص فرعی می‌باشد، بنابراین در مجموع ده پرسشنامه مختلف به فعالان مذکور در کشورهای مختلف ارسال می‌گردد.

۱۳. نکته حائز اهمیت در خصوص شاخص پرداخت مالیات، عدم انطباق تعریف مالیات در ایران با استاندارد بین‌المللی (نظام مالی دولت (GFS))<sup>۱</sup>) است. براساس GFS هرگونه پرداخت اجباری از سوی واحد تجاری به عنوان مالیات تلقی می‌شود. اما در حال حاضر در ایران، پرداخت‌های اجباری به دولت، شهرداری‌ها و صندوقهای بازنشستگی به عنوان مالیات تلقی نمی‌شوند و در زمره سیاست‌ها و برنامه‌های تحت مدیریت سازمان امور مالیاتی قرار ندارند. لذا اگر چه این پرداخت‌ها بر شاخص پرداخت مالیات اثرگذار است ولی سازمان امور مالیاتی قادر به اعمال مدیریت در مورد آنها نیست.

۱۴. در این گزارش تنها به شاخص پرداخت مالیات که متولی اصلی آن سازمان امور مالیاتی است پرداخته می‌شود. در ادامه، محتوای پرسشنامه مرتبط با شاخص پرداخت مالیات و مفروضات اصلی آن در تکمیل پرسشنامه بررسی می‌شود. سپس وضعیت شاخص پرداخت مالیات در ایران تشریح و با سایر کشورهای منطقه و جهان مقایسه می‌گردد. در ادامه چند نمونه از کشورهای موفق در این زمینه معرفی و در پایان پیشنهادهای لازم برای بهبود شاخص مذکور ارائه می‌گردد.

### ۳) نحوه عمل و محتوای پرسشنامه شاخص پرداخت مالیات

۱۵. همانطوری که قبلاً گفته شد، رتبه‌بندی کشورهای مختلف از نظر سهولت انجام کسب و کار، بر اساس اطلاعات پرسشنامه ارسالی و جمع‌آوری شده از تعدادی از فعالان در بخش خصوصی صورت می‌پذیرد. به طور کلی شاخص پرداخت مالیات دارای سه شاخص فرعی زمان، نرخ و تعداد پرداخت می‌باشد که کشورهای مختلف بر اساس اطلاعات پرسشنامه، امتیازی را از نظر هر کدام از این شاخص‌های فرعی به خود اختصاص می‌دهند و سپس با محاسبه میانگین ساده امتیاز این شاخص‌ها (سهام هر شاخص یک سوم)، نهایتاً امتیاز شاخص پرداخت مالیات و در نتیجه رتبه کلی شاخص مذکور برای هر کشور تعیین می‌شود. لذا در تعیین رتبه شاخص پرداخت مالیات، بهبود هر کدام از شاخص‌های فرعی زمان، نرخ و تعداد پرداخت می‌تواند، اهمیت به سزایی داشته باشد.

۱۶. به منظور همگن‌سازی اطلاعات کشورهای مختلف در تعیین رتبه آنها در سهولت انجام کسب و کار و نیز از آنجایی که پرسشنامه مذکور برای یک شرکت فرضی تکمیل می‌شود، از سوی بانک جهانی مجموعه‌ای از مفروضات در خصوص شرکت فرضی در نظر گرفته شده است که در نظر گرفتن آنها در تکمیل پرسشنامه بسیار اهمیت دارد. این مفروضات در چهار بخش کلی به شرح زیر است:

- مفروضات کلی حاکم بر شرکت فرضی
- مفروضات مربوط به تعداد پرداخت
- مفروضات مربوط به زمان
- مفروضات مربوط به نرخ

### ۳-۱) مفروضات کلی حاکم بر شرکت فرضی

۱۷. این مفروضات درباره کلیت وجودی شرکت و فعالیت‌های آن مطرح می‌شوند. به طور کلی می‌توان این مفروضات را به شرح زیر بیان نمود:

- شرکت از نوع با مسئولیت محدود بوده و مشمول مالیات است.
- شرکت در یک شهر صنعتی بزرگ فعالیت می‌نماید. شرکت واجد شرایط استفاده از مشوق‌های سرمایه‌گذاری یا هیچ نوع مزایای دیگری نمی‌باشد.
- شرکت به فعالیت‌های تجاری و یا صنعتی عادی اشتغال دارد. این شرکت در صنعت گلدان‌های سرامیک فعالیت می‌کند و پس از تولید، آنها را به صورت خرده‌فروشی به فروش می‌رساند. شرکت هیچگونه واردات و یا صادراتی ندارد. همچنین شرکت مشمول هیچگونه مالیات خاصی از قبیل مالیات بر تنباکو و یا مشروبات الکلی نیست.
- شرکت فعالیت خود را از اول ژانویه ۲۰۰۹ آغاز کرده است. در این تاریخ شرکت تمام دارایی‌های موجود در ترازنامه خود را تحصیل و نیز تمام نیروهای انسانی مورد نیاز خود را استخدام کرده است.
- مالکیت شرکت صددرصد داخلی و متعلق به بخش خصوصی است و سرمایه‌گذاران خارجی و یا دولت در آن سهمی ندارند.
- از زمان تاسیس، سرمایه شرکت تغییری پیدا نکرده است.
- حسابداری شرکت بر اساس استانداردهای حسابداری کشور مورد نظر صورت می‌پذیرد.
- شرکت در ابتدای سال ۲۰۱۰ اقدام به خرید دو قطعه زمین، یک دستگاه ساختمان، ماشین‌آلات، تجهیزات اداری، کامپیوترها و یک دستگاه کامیون نموده است. همچنین در این تاریخ شرکت یک دستگاه کامیون دیگر اجاره کرده است.
- این شرکت دارای ۶۰ پرسنل می‌باشد که ۴ نفر مدیر، ۸ نفر معاون و ۴۸ نفر کارگران و پرسنل عادی شرکت می‌باشند. همه این افراد ملیت کشور مورد نظر را دارند و همچنین یکی از این مدیران مالک اصلی می‌باشد. کلیه کارگران در اول ژانویه ۲۰۰۹ استخدام شده‌اند. هیچ کدام از آنان شرکت را ترک نکرده و از آن زمان کارگر جدیدی هم استخدام نشده است. کارکنان در هر سطحی، دستمزدی معادل کارکنان هم تراز خود را دریافت می‌کنند. همچنین آنها اتباع کشور مورد نظر، مذکر، متأهل و دارای دو فرزند هستند. لازم به ذکر است شرکت به پرسنل خود مزایای اضافی (البته این مزایا توسط هیچ قانونی الزامی نشده است) در قالب خدمات بیمه درمانی اعطا می‌کند. نهایتاً فرض بر این است که این شرکت به پرسنل خود هیچگونه مزایای اضافی دیگر از قبیل هزینه ایاب و ذهاب، غذا، آموزش و ... را پرداخت نمی‌کند.
- شرکت در اولین سال فعالیت، با زیانی معادل ۲٪ سرمایه خود مواجه شده است.
- فرض بر این است که فروش شرکت معادل ۱۲۰٪ بهای تمام شده کالای فروش رفته می‌باشد. به عبارت دیگر دارای حاشیه فروش ناخالص ۲۰٪ است.

• در پایان سال دوم شرکت معادل ۵۰٪ از سود خالص خود را به صورت نقدی بین مالکان تقسیم می‌نماید. ۵۰٪ بقیه سود به عنوان ذخیره قانونی نگهداری می‌شود.

• در ابتدای سال دوم، شرکت یکی از زمین‌های خود را با سود به فروش رسانده است.

۱۸. همانطوری که ملاحظه می‌گردد، مفروضات مذکور بر صورت‌های مالی شرکت از قبیل ترازنامه و صورت سود و زیان، تعیین درآمد مشمول مالیات و در نهایت میزان مالیات شرکت بسیار موثر است و لازم است قبل از تکمیل پرسشنامه، به آنها توجه کافی صورت پذیرد. حال با دانستن این مفروضات می‌توان در شاخص پرداخت مالیات، به توصیف نحوه تکمیل اطلاعات پرسشنامه در سه شاخص فرعی زمان، نرخ و تعداد پرداخت مالیات اقدام نمود.

### ۲-۳) شاخص فرعی تعداد پرداخت

۱۹. بر اساس این شاخص تعداد دفعاتی که شرکت مفروض اقدام به پرداخت مالیات می‌نماید، بررسی می‌شود. بر اساس تعریف بانک جهانی به هرگونه پرداخت اجباری از سود شرکت فرضی مالیات اطلاق می‌شود. از این رو، ۲۳٪ حق بیمه سهم کارفرما و نیز هرگونه عوارض پرداختی مالیات می‌باشند. بنابراین تعداد دفعات پرداخت مالیات برای شرکت در طول یک سال به صورت تعداد مالیات و یا پرداخت‌های مختلف تامین اجتماعی، ضربدر تعداد دفعات پرداخت هر کدام از مالیات‌ها و یا پرداخت‌های تامین اجتماعی مذکور محاسبه می‌شود.

۲۰. در تعیین شاخص فرعی نیز، مفروضاتی به شرح زیر به منظور همگن‌سازی اطلاعات کشورهای مختلف در نظر گرفته شده است:

• تعداد دفعات پرداخت مالیات و تامین اجتماعی در برگیرنده پیش‌پرداخت‌های تکلیفی ۱ و نیز پرداخت‌های عادی تکلیفی می‌باشد.

• در صورتی که یک مالیات و یا حق بیمه تامین اجتماعی در چندین مرحله، اما به صورت الکترونیکی ۲ پرداخت شود، در طول یک سال تعداد پرداخت‌ها، تنها یک بار لحاظ می‌گردد.

• تمام مالیات‌ها و پرداخت‌های تامین اجتماعی مورد نظر در پایان سال دوم اتفاق افتاده است.

• زمانی یک مالیات و یا یک پرداخت تامین اجتماعی، جداگانه تلقی می‌شود که با عناوین متفاوت و یا توسط سازمان‌های متفاوتی وصول شوند. مالیات‌ها و یا پرداخت‌های تامین اجتماعی که دارای نرخ‌های متفاوت، اما عناوین یکسانی باشند و یا زمانی که توسط یک سازمان واحد وصول شوند، در حکم یک مالیات و یا پرداخت تامین اجتماعی تلقی می‌شوند.

• زمانی که دو یا چند مالیات و یا پرداخت‌های تامین اجتماعی در فرم یکسانی پر شده و به صورت مشترک به سازمان واحدی پرداخت شوند، هر کدام از این پرداخت‌های مشترک، تنها به عنوان «یک بار پرداخت» تلقی می‌-

شوند. به عنوان مثال زمانی که پرداخت‌ها مربوط به بیمه خدمات درمانی اجباری و بازنشستگی اجباری در فرم یکسانی و به سازمان واحدی پرداخت شوند، این پرداخت کلاً، یکبار تلقی می‌شود.

۲۱. ذکر این نکته ضروری است اگرچه شرکت، مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیز می‌باشد، اما به دلیل اینکه این مالیات در حکم مالیات پرداختی شرکت نمی‌باشد، پرداخت این مالیات تاثیری در نرخ مالیات پرداخت شده شرکت ندارد. لیکن از آنجا که برای شرکت موردنظر، کسر و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی یک تکلیف قانونی است، شاخص تعداد پرداخت مالیات و زمان پرداخت مالیات تحت تاثیر پرداخت مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرد.

۲۲. طبق اطلاعات آخرین گزارش فضای کسب و کار سال ۲۰۱۲ بانک جهانی، تعداد پرداخت‌های مالیات شرکت مفروض در محیط تجاری ایران، ۲۰ بار و به شرح جدول (۱) بوده است:

جدول (۱)- تعداد پرداخت مالیات شرکت فرضی در محیط تجاری ایران

ردیف	نوع مالیات پرداختی	تعداد پرداخت
۱	مالیات بر حق تمبر چک	۱
۲	مالیات حقوق و دستمزد پرسنل و ۲۳٪ تامین اجتماعی سهم کارفرما	۱۲
۳	مالیات بر عملکرد شرکت	۱
۴	مالیات نقل و انتقال زمین	۱
۵	عوارض شهرداری بابت ساختمان	۱
۶	مالیات بر ارزش افزوده	۴
جمع کل	-	۲۰

بر اساس اطلاعات جدول (۱)، این تعداد پرداخت بر اساس مالیات‌هایی زیر صورت می‌پذیرد:

- **مالیات بر حق تمبر چک:** بر اساس یکی از فروض مورد نظر بانک جهانی، شرکت فرضی ۵۰٪ از بدهی‌های خود را از طریق چک پرداخت می‌نماید که بابت این اقدام مشمول حق تمبر موضوع ماده (۴۴) قانون مالیات‌های مستقیم (وصول ۲۰۰ ریال مالیات از هر برگ چک) شده و باید مالیات آن را پرداخت نماید. طبق این فرض شرکت هر ماه ۲۰ برگ چک صادر می‌کند.
- **مالیات حقوق و دستمزد پرسنل و ۲۳٪ تامین اجتماعی سهم کارفرما:** طبق مفروضات، شرکت فرضی دارای ۶۰ پرسنل بوده که باید مالیات حقوق و دستمزد موضوع ماده (۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم را کسر و مالیات متعلقه به همراه لیست حقوق و دستمزد را یک ماه پس از پرداخت حقوق و دستمزد، به سازمان امور مالیاتی پرداخت نماید. همچنین شرکت موظف است ۳۰٪ حق بیمه تامین اجتماعی (شامل ۷٪ بیمه سهم کارگر و ۲۳٪ بیمه سهم کارفرما) را محاسبه و آن را به همراه لیست بیمه ظرف مدت یک ماه، به سازمان مربوطه پرداخت نماید. بنابراین در پایان هر ماه شرکت باید یک بار اقدام به پرداخت مالیات نماید که در یک سال، این تعداد به ۱۲ بار می‌رسد.

- **مالیات بر عملکرد شرکت:** پس از رسیدگی توسط ماموران مالیاتی، شرکت مالیات عملکرد خود را در طول سال، یک بار پرداخت می نماید.
- **مالیات نقل و انتقال زمین:** بر اساس مفروضات مورد نظر، شرکت در ابتدای سال دوم فعالیت خود، زمینی را به فروش رسانده است که باید مالیات نقل و انتقال موضوع ماده (۵۹) قانون مالیات های مستقیم را پرداخت نماید.
- **عوارض شهرداری بابت ساختمان:** طبق مفروضات، شرکت دارای ساختمانی است که در پایان هر سال باید عوارض آن را به شهرداری پرداخت نماید.
- **مالیات بر ارزش افزوده:** بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده به صورت فصلی پرداخت می گردد. بنابراین شرکت در طول سال ۴ بار اقدام به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده می نماید.

### ۳-۳) شاخص فرعی زمان پرداخت مالیات

۲۳. این شاخص، بیانگر متوسط ساعاتی است که شرکت فرضی در طول یک سال صرف انجام اقدامات لازم برای محاسبه و پرداخت انواع مالیات های مورد نظر، به سازمان امور مالیاتی و سازمان تامین اجتماعی می کند. این شاخص در سه مرحله، زمان مورد نیاز برای آماده سازی ۱، تکمیل اظهارنامه ۲ و پرداخت ۳ انواع مالیات ها و پرداخت های تامین اجتماعی را اندازه گیری می کند. این مالیات ها و پرداخت های تامین اجتماعی شامل مالیات بر سود شرکت، مالیات بر ارزش افزوده (یا مالیات بر فروش) و مالیات بر حقوق و دستمزد و پرداخت های تامین اجتماعی می باشد.

۲۴. مرحله آماده سازی شامل زمان لازم برای جمع آوری اطلاعات مورد نیاز به منظور محاسبه مالیات قابل پرداخت است. مرحله تکمیل اظهارنامه، زمان لازم برای پر کردن تمام فرم های ضروری مالیاتی و نیز تکمیل اظهارنامه های مالیاتی را اندازه گیری می کند. سرانجام مرحله پرداخت مالیات، بیانگر زمان های مورد نیاز برای پرداخت الکترونیکی مالیات به صورت برخط و یا در سازمان امور مالیاتی می باشد. در محاسبه این شاخص نیز باید مفروضات ذیل را در نظر گرفت:

- زمان برای هر سال و بر اساس ساعت محاسبه می شود.
- در صورتی که نگهداری دفاتر حسابداری جداگانه ای برای مالیات الزامی شده باشد، زمان لازم برای این دفاتر نیز باید در نظر گرفته شود. در این مرحله زمان اضافی هنگامی مصداق پیدا می کند که عملیات حسابداری عادی برای رعایت الزامات حسابداری مالیاتی شرکت، کافی تشخیص داده نشود.
- زمانی که مالیات به صورت حضوری در سازمان امور مالیاتی پرداخت می شود، این مرحله باید در برگیرنده زمان های تاخیر و انتظار نیز باشد.

۲۵. طبق اطلاعات گزارش سال ۲۰۱۲ بانک جهانی، زمان صرف شده برای پرداخت انواع مالیات در طول یک سال برای شرکت فرضی در ایران، به شرح جدول (۲) است:



جدول (۲) - زمان صرف شده برای شرکت فرضی در طول سال، به منظور محاسبه و پرداخت انواع مالیات ها

مرحله آماده سازی				
ردیف	شرح	ساعت	مالیات بر حقوق و دستمزد و تامین اجتماعی	مالیات بر ارزش افزوده
۱	گردآوری اطلاعات از منابع داخلی ( به عنوان مثال اسناد و سوابق حسابداری) در صورتی که نگهداری می شوند.	۸	۴۸	۱۸
۲	تحلیل اضافی اطلاعات حسابداری برای تأکید بر اقلام مهم مالیاتی	۶	۴۸	۱۲
۳	محاسبه واقعی میزان بدهی مالیاتی شامل ورود داده ها به نرم افزار یا ورود آنها بر روی کاغذ.	۴	۲۴	۶
۴	زمان لازم برای تعمیر و نگهداری و با به روز رسانی سیستم های مالیاتی جهت اعمال تغییرات نرخ ها و قوانین مالیاتی	۰	۰	۰
۵	تهیه و نگهداری سوابق و اسناد مالیاتی اجباری در صورت لزوم	۴	۲۴	۶
۶	سایر فعالیت هایی که مودی مکلف است در جهت تمکین مالیاتی به انجام برساند.	۰	۰	۰
جمع		۲۲	۱۴۴	۴۲
مرحله تکمیل و تسلیم اظهارنامه				
ردیف	شرح	مالیات بر سود	حقوق و دستمزد و تامین اجتماعی	مالیات بر ارزش افزوده
۱	تکمیل فرم اظهارنامه مالیاتی	۴	۱۲	۱۲
۲	زمان صرف شده برای ارائه اظهارنامه به سازمان امور مالیاتی شامل ارسال فایل های نرم افزاری یا صرف وقت در اداره مالیاتی	۲	۴۸	۶
۳	سایر فعالیت هایی که مودی مکلف است در جهت تمکین مالیاتی به انجام برساند.	۰	۰	۰
جمع		۶	۶۰	۱۸
مرحله پرداخت مالیات				
ردیف	شرح	مالیات بر عملکرد	حقوق و دستمزد و تامین اجتماعی	مالیات بر ارزش افزوده
۱	محاسبه مالیات پرداختنی که ممکن است شامل استخراج اطلاعات از سوابق و اسناد و مدارک مربوطه نیز باشد.	۰	۰	۰
۲	تحلیل اطلاعات پیش بینی و محاسبات مربوطه، در صورتیکه پیش پرداخت مالیات الزام باشد (مثال: پرداخت های فصلی مالیات بر اساس تقریبی از مالیات قابل پرداخت سالیانه)	۲	۱۲	۰
۳	زمان لازم برای پرداخت مالیاتها، خواه بصورت الکترونیکی و یا از طریق مراجعه حضوری (شامل زمان لازم برای معطل شدن در صف و انتظار کشیدن )	۲	۲۴	۱۲
۴	سایر	۰	۰	۰
جمع		۴	۳۶	۱۲
جمع کل		۳۲	۲۴۰	۷۲

۲۶. زمان لازم برای محاسبه و پرداخت انواع مالیات شرکت فرضی در سه مرحله آماده سازی، تکمیل و تسلیم اظهارنامه و سرانجام پرداخت مالیات در جدول (۳) بر حسب ساعت نشان داده شده است.

**جدول (۳) - خلاصه زمان صرف شده برای شرکت فرضی در سه مرحله آماده سازی، تکمیل و پرداخت**

نوع مالیات			نوع مرحله
مالیات بر ارزش افزوده	حقوق و دستمزد و تامین اجتماعی	مالیات بر عملکرد	
۴۲	۱۴۴	۲۲	آماده سازی
۱۸	۶۰	۶	تکمیل و تسلیم اظهارنامه
۱۲	۳۶	۴	پرداخت مالیات
۷۲	۲۴۰	۳۲	جمع کل

۲۷. بر اساس جدول (۳)، زمان موردنیاز درخصوص مالیات بر عملکرد تا حدودی منطقی است، اما این مدت برای مالیات‌های حقوق و دستمزد و تامین اجتماعی و مالیات بر ارزش افزوده چندان منطقی به نظر نمی‌رسند. همچنین در مرحله آماده‌سازی، زمان قابل توجهی در سه نوع مالیات ذکر شده صرف می‌گردد که باید در راستای کاهش این زمان اقدامات اساسی صورت پذیرد. لازم به ذکر است تکمیل کنندگان پرسشنامه در برخی موارد زمان‌های صرف شده را به درستی محاسبه نکرده‌اند. به عنوان مثال فعالیت موضوع ردیف ۵ مرحله «آماده‌سازی» با عنوان «تهیه و نگهداری سوابق و اسناد مالیاتی اجباری در صورت لزوم» در هیچکدام از مالیات‌های پرداخت شده در مورد شرکت فرضی در محیط تجاری ایران صدق نمی‌کند، زیرا اشخاص حقوقی مکلف به نگهداری دفاتر اجباری مختص مالیات نیستند.

**۳-۴) شاخص فرعی نرخ مالیات**

۲۸. سومین و آخرین شاخص فرعی مربوط به شاخص پرداخت مالیات، نرخ موثر مالیات شرکت فرضی است. بر این اساس، نرخ مؤثر هر نوع مالیات پرداخت شده از سوی شرکت در یک سال با حاصل نسبت مالیات پرداخت شده بر سود تجاری<sup>۱</sup> شرکت فرضی برابر است. در گزارش سال ۲۰۱۲ بانک جهانی، این نرخ برای شرکت فرضی در ایران، در پایه‌های مختلف مالیاتی به شرح جدول (۴) محاسبه شده است. در ادامه به نحوه محاسبه هر کدام از نرخ‌های مؤثر مذکور اشاره می‌گردد:

جدول (۴) - نرخ مؤثر مالیاتی برای پایه‌های مختلف مالیاتی شرکت فرضی<sup>۱</sup>

نرخ مؤثر مالیاتی	سود تجاری شرکت فرضی	مبلغ مالیات یا تامین اجتماعی	نوع پایه مالیاتی
٪۱۷/۸	۱,۵۶۰,۰۲۳,۲۲۵	۲۷۷,۱۴۷,۰۹۱	مالیات بر سود (عملکرد)
٪۲۵/۹	۱,۵۶۰,۰۲۳,۲۲۵	۴۰۴,۷۲۸,۴۷۲	حق بیمه تامین اجتماعی <sup>۲</sup> (سهم ٪۲۳ کارفرما)
٪۰/۴	۱,۵۶۰,۰۲۳,۲۲۵	۵,۶۷۳,۰۲۷	مالیات بر نقل و انتقال املاک
٪۴۴/۱		جمع	

۲۹. در شاخص پرداخت مالیات، نرخ مؤثر مالیاتی از تقسیم مبلغ مالیات بر سود تجاری حاصل می‌گردد. بر اساس اطلاعات پرسشنامه، سود تجاری برای هر سه پایه مالیاتی یکسان و معادل مبلغ ۱,۵۶۰,۰۲۳,۲۲۵ ریال محاسبه شده است. بنابراین در ابتدا به نحوه محاسبه سود تجاری اشاره و سپس مبلغ مالیات در هر سه پایه مالیاتی به تفکیک بیان می‌شوند.

### (۱) محاسبه سود تجاری

۳۰. به منظور همگن سازی اطلاعات شرکت فرضی در کشورهای مختلف و نیز تعیین رتبه کشورها، بانک جهانی در پرسشنامه طراحی شده یک فرمول استاندارد برای محاسبه سود تجاری اعلام کرده است. بر این اساس سود تجاری از مجموع فروشها، درآمد بهره و سود فروش زمین پس از کسر مجموع بهای تمام شده کالای فروش رفته، هزینه‌های اداری، هزینه حقوق و دستمزد (به استثنای حق بیمه سهم کارفرما)، هزینه استهلاک، هزینه‌های قابل قبول و ذخایر و هزینه بهره، بدست می‌آید. این اطلاعات از صورت‌های مالی پرسشنامه‌های ارسالی قابل استخراج است.

۳۱. در خصوص هزینه استهلاک نیز به دلیل اینکه کشورهای مختلف می‌توانند نرخ‌های استهلاکی متفاوتی داشته باشند در محاسبه سود تجاری برای هر کشور از سوی بانک جهانی، نرخ‌های استهلاک استاندارد و یکسانی برای تمامی کشورها و به شرح جدول (۵) در نظر گرفته شده است:

۱ - لازم به توضیح است که شرکت علاوه بر مالیات‌های مذکور، مالیات حق تمیر چک‌های صادره و نیز عوارض شهرداری مرتبط با ساختمان خود را نیز پرداخت می‌نماید اما به دلیل قابل اغماض بودن رقم آنها، در محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی لحاظ نشده‌اند.

۲ - بر اساس تعریف بانک جهانی، هر گونه پرداخت اجباری از سوی شرکت مالیات تلقی می‌شود که در اینجا نیز سهم بیمه ٪۲۳ کارفرما که از سوی شرکت به تامین اجتماعی پرداخت می‌شود به عنوان مالیات در نظر گرفته شده است.

جدول (۵)- نرخ‌های استهلاك استاندارد بانک جهانی در محاسبه سود تجاری

نرخ استهلاك	دارایی ثابت
۵٪	ساختمان
۱۰٪	ماشین آلات
۲۰٪	كاميون
۳۳٪	رايانه ها
۲۰٪	تجهيزات اداري
۱۰٪	مخارج توسعه كسب و كار

۲) محاسبه مبلغ ماليات بر عملکرد شرکت

۳۲. ماليات بر عملکرد شرکت فرضی از صورت سود و زیان آن قابل استخراج است. بر اساس اطلاعات پرسشنامه ارسالی، صورت سود و زیان شرکت فرضی در ایران به شرح جدول (۶) است:

جدول (۶)- صورت سود و زیان شرکت فرضی و نحوه محاسبه ماليات عملکرد

ریال	ریال	شرح	
۲۷,۵۷۷,۲۱۵,۷۷۶		فروش	
		کسر می شود:	
	۲۲,۹۸۱,۰۱۳,۱۴۷	بهای تمام شده كالای فروش رفته	
	۲۶۲,۶۴۰,۱۵۰	هزینه های اداري	
	۱,۷۵۹,۶۸۹,۰۰۷	هزینه حقوق و دستمزد	
	۴۴۹,۹۰۲,۵۷۷	سایر هزینه های قابل كسر	
	۴۱۰,۴۶۳,۸۹۹	ماليات های قابل كسر	
	۱۷,۵۹۶,۸۹۰	ذخایر قابل كسر	
	۴۵۳,۶۳۷,۹۰۴	هزینه استهلاك	
۲۶,۳۳۴,۹۴۳,۵۷۴		جمع	
۱,۲۴۲,۲۷۲,۲۰۲		سود قبل از بهره و ماليات	
۸۰,۱۰۵,۲۴۶		کسر می شود: هزینه بهره	
۱,۱۶۲,۱۶۶,۹۵۶		سود قبل از ماليات و زیان سال قبل	
۵۳,۵۷۸,۵۹۱		کسر می شود: زیان سال قبل	
۱,۱۰۸,۵۸۸,۳۶۶		سود قبل از ماليات	
۲۷۷,۱۴۷,۰۹۱		کسر می شود: ماليات بر سود شرکت	
۸۳۱,۴۴۱,۲۷۴		<b>سود خالص</b>	

۳۳. طبق جدول مذکور، سود قبل از ماليات شرکت فرضی ۱,۱۰۸,۵۸۸,۳۶۶ ریال است که با اعمال نرخ ماده ۱۰۵ قانون ماليات‌های مستقیم (نرخ مالیاتی ۲۵٪) مبلغ ماليات شرکت ۲۷۷,۱۴۷,۰۹۱ ریال محاسبه می‌گردد. لازم به ذکر است فروش شرکت بر اساس اطلاعات بانک جهانی کاملاً مشخص می‌باشد اما برای محاسبه هزینه‌ها باید مفروضاتی به شرح زیر در نظر گرفت:

## الف) مفروضات مربوط به هزینه ها به غیر از هزینه استهلاک

در محاسبه هزینه‌های شرکت فرضی (به غیر از هزینه استهلاک) باید به مفروضاتی درخصوص ذخایر و هزینه های عمومی به شرح زیر توجه شود:

### مفروضات مربوط به پیش بینی ذخیره<sup>۱</sup>

۱) **مطالبات مشکوک الوصول:** شرکت نمی‌تواند معادل ۱۰٪ از حسابهای دریافتی خود را وصول نماید. این مطالبات مشکوک الوصول، حداقل ۶ ماه است که سررسید شده‌اند و از تضمین کافی برای وصول برخوردار نیستند.

۲) **سهم بازنشستگی<sup>۲</sup> (سنوات خدمت):** شرکت هر ساله ۱٪ از کل دستمزد پرداختی را، در یک صندوق بازنشستگی داخلی برای کارکنان خود ذخیره می‌کند. این مبالغ پیش‌بینی ذخیره محسوب می‌شود و نه هزینه واقعی. وجوه مربوطه از شرکت خارج نمی‌شوند.

۳) **تعمیر و نگهداری:** شرکت هر ساله معادل ۱٪ ارزش خالص ماشین‌آلات خود را برای هزینه تعمیر و نگهداری ذخیره می‌کند. این مبالغ نیز پیش‌بینی ذخیره محسوب می‌شوند و نه هزینه واقعی. وجوه مربوطه از شرکت خارج نمی‌شوند.

### مفروضات مربوط به هزینه های عمومی

۱) **مالیاتهایی که هزینه قابل قبول (مالیات‌های قابل کسر) تلقی می‌شوند<sup>۳</sup>:** این نوع مالیاتها عبارتند از: مالیات بر املاک، مالیات بر معاملات مالی و حق تمبر که در سطوح متفاوت دولت وضع می‌شوند.

۲) **درآمد حاصل از سود بانکی<sup>۴</sup>:** فرض می‌شود که شرکت مبالغی را نزد بانک سپرده‌گذاری نموده و سودی با نرخ ۴٪ بابت آن دریافت می‌کند.

۳) **معاملات چکی:** ۵۰٪ از حسابهای پرداختی شرکت بوسیله چک پرداخت می‌شوند. لذا شرکت ممکن است بابت معاملات چکی متحمل مالیات شود. شرکت ماهیانه ۲۰ برگ چک برای پرداخت به تهیه‌کنندگان کالا و خدمات مورد نیاز خود و نیز پرداخت هزینه‌های عمومی خود (مثل خدمات عمومی، آب، برق، ...) صادر می‌کند.

۴) **هزینه‌های عملیاتی:** هزینه‌های عملیاتی شامل حقوق و کلیه هزینه‌های عمومی اداری است که برای انجام عملیات شرکت ضروری است.

۵) **هزینه‌های تاسیس<sup>۵</sup>:** هزینه‌های اداری و حق الوکاله‌ای که به هنگام تأسیس شرکت (سال ۲۰۰۹) پرداخت شده است. چنانچه به نفع شرکت باشد که این هزینه‌ها را بطور کامل به سالهای بعد انتقال دهد، عدد صفر به عنوان هزینه

1-Provisions

2-Pension contributions

3-Deductible Taxes

4-Interest income

5-Start-up expenses

قابل قبول مربوط به آن در محاسبات منظور گردد. اگر قانون مالیات به شرکت اجازه دهد این هزینه‌ها را به سالهای آتی انتقال دهد و اکثر شرکتها نیز از این رویه تبعیت کنند، حداکثر هزینه ممکن در سال دوم عملیات (۲۰۱۰) به عنوان هزینه قابل قبول لحاظ شود.

۶) **هزینه تبلیغات:** این شرکت برای بهبود بازار محصولات سرامیکی خود از خدمات یک شرکت تبلیغاتی استفاده نموده و یک درصد از عواید فروش خود را بابت آن می‌پردازد.

۷) **هزینه‌های اجاره:** در سال دوم عملیات (۲۰۱۰)، شرکت به دلیل تقاضای فزاینده برای حمل محصولاتش، کامیونی را برای مدت ۳ سال اجاره می‌کند. این کامیون به طور متوسط سالانه ۸۰ هزار کیلومتر طی نموده و به هنگام بارگیری ۱۵۳۰۰ کیلوگرم وزن دارد.

۸) **بیمه درمانی<sup>۱</sup> کارکنان:** شرکت بخشی از حق بیمه درمان کارکنان خود را می‌پردازد. این بیمه درمانی به عنوان مزایا برای کارگران تلقی شده و بیشتر از آن چیزی است که قانون تکلیف کرده است (معادل یک درصد کل حقوق).

۹) **هزینه بیمه ساختمان:** شرکت ساختمان خود را در مقابل آتش‌سوزی و سرقت بیمه نموده است (معادل یک درصد ارزش ساختمان).

۱۰) **هزینه حسابداری:** شرکت برای انجام امور دفاتر حسابداری خود یک مؤسسه حسابداری را به خدمت گرفته است.

۱۱) **هزینه‌های حقوقی:** به منظور تنظیم قرارداد با خریداران و فروشندگان و انجام سایر امور حقوقی، شرکت از خدمات یک مؤسسه حقوقی استفاده می‌کند.

۱۲) **هزینه تعمیر ماشین‌آلات:** در سال دوم فعالیت (۲۰۱۰)، شرکت مجبور می‌شود بعضی از ماشین‌آلات خود را تعمیر نماید. این تعمیرات به عنوان هزینه دوره تلقی می‌شود.

۱۳) **حق الامتیاز و حق اختراع<sup>۲</sup>:** شرکت بابت استفاده از یک فرآیند صنعتی بخصوص در عملیات کاری خود، به شرکت داخلی دیگری حق الامتیاز می‌پردازد.

۱۴) **هزینه ایاب و ذهاب:** هزینه ایاب و ذهاب بابت سفر کاری مدیران شرکت می‌باشد (مثلاً برای ملاقات با مشتریان یا عرضه کنندگان کالا و خدمات مورد نیاز شرکت).

۱۵) **هزینه مالکان:** مربوط به سفر مالکان شرکت برای انجام امور کاری می‌باشد: ۶۰٪ هزینه سفرهای کاری، ۲۰٪ هزینه‌های سرگرم کردن مشتریان، و ۲۰٪ هزینه‌های صرفاً شخصی مالکان.

۱۶) **هزینه سوخت:** شرکت برای وسایط نقلیه خود سوخت خریداری نموده و لذا (در صورت لزوم) مالیات بر مصرف سوخت می‌پردازد.

---

1-Medical insurance  
2-Patent Royalties

۱۷) عوارض زیست محیطی<sup>۱</sup>: شرکت هر ماه، ۲ تن زباله غیررسمی تولید می‌کند و لذا بایستی مالیات یا عوارض

مربوطه (در صورت وجود مالیات یا عوارض زیست محیطی) بابت تولید آلاینده‌ها را بپردازد.

بر اساس مفروضات فوق برخی از سرفصل‌های هزینه‌ای صورت سود و زیان را به شرح زیر بیان می‌شود:

۳۴. **هزینه حقوق و دستمزد:** طبق مفروضات کلی گفته شده، شرکت دارای ۶۰ پرسنل می‌باشد که ۴ نفر مدیر، ۸ نفر

معاون و ۴۸ نفر کارگران و پرسنل عادی شرکت می‌باشند. همچنین در دریافت حقوق و دستمزد فرض شده است که

مدیران دارای وزن ۲/۲۵ و معاونین دارای وزن ۱/۲۵ و کارکنان دارای وزن ۱ باشند. پس از اعمال ضرایب و همگن

سازی وزن پرسنل شرکت، تعداد پرسنل همگن شده شرکت ۶۷ نفر تعیین می‌شود. حال با ضرب این عدد در درآمد

سرانه (اطلاعات مربوط به درآمد سرانه توسط بانک جهانی و از طریق اطلاعات بانک مرکزی ایران دریافت و در

پرسشنامه اعمال شده است) و با در نظر گرفتن سایر حقوق و مزایا طبق مفروضات مورد نظر، هزینه حقوق و دستمزد

پرسنل شرکت پرسشنامه مربوط به شرح جدول (۷) محاسبه می‌گردد:

**جدول (۷) - هزینه حقوق و دستمزد**

شرح	مدیران	معاونین	کارکنان	جمع
هزینه حقوق و دستمزد	236,376,135	262,640,150	1,260,672,721	1,759,689,000

**سایر هزینه‌های قابل کسر:** با عنایت به مفروضات مورد نظر، این هزینه‌ها به شرح جدول (۸) می‌باشند:

**جدول (۸) - سایر هزینه های قابل کسر از درآمد مشمول مالیات**

ریال	شرح هزینه
۲۶,۲۶۴,۰۱۵	هزینه تاسیس
۲۷۵,۷۷۲,۱۵۸	هزینه تبلیغات
۱۳,۱۳۲,۰۰۸	هزینه اجاره
۱۷,۵۹۶,۸۹۰	هزینه بیمه درمانی پرسنل
۱۵,۲۳۳,۱۲۹	هزینه بیمه ساختمان
۲,۶۲۶,۴۰۲	هزینه ایاب و ذهاب
۲,۶۲۶,۴۰۲	هزینه حسابداری
۲,۶۲۶,۴۰۲	هزینه حقوقی
۷۸,۷۹۲,۰۴۵	هزینه تعمیرات ماشین آلات
۱۳,۱۳۲,۰۰۸	هزینه حق الامتیاز
۲,۱۰۱,۱۲۱	هزینه مالکان
<b>۴۴۹,۹۰۲,۵۷۷</b>	<b>جمع</b>

۳۵. **مالیات های قابل کسر:** طبق مفروضات مربوط به هزینه های عمومی، مالیات های قابل کسر، در واقع مالیات بر نقل و انتقال املاک، مالیات بر معاملات مالی و حق تمیر می باشند که در سطوح متفاوت دولت وضع شده و به عنوان هزینه قابل کسر از درآمد مشمول مالیات تلقی می شوند. مبلغ این مالیات ها به شرح جدول (۹) است:

**جدول (۹) - مالیات های قابل کسر از درآمد مشمول مالیات**

شرح	مالیات حق تمیر چک	مالیات نقل و انتقال زمین	سهم بیمه ۲۳٪ کارفرما	جمع
مبلغ	۶۲,۴۰۰	۵,۶۷۳,۰۲۷	۴۰۴,۷۲۸,۴۷۲	۴۱۰,۴۶۳,۸۹۹

۳۶. درخصوص جدول (۹) لازم به توضیح است که بر اساس قوانین مالیاتی ایران، مالیات بر حق تمیر چک و مالیات بر نقل و انتقال املاک از درآمد مشمول مالیات کسر نمی شوند و به عنوان مالیات قطعی تلقی می شوند، اما در اطلاعات آخرین پرسشنامه بانک جهانی این ارقام از درآمد مشمول مالیات کسر شده اند. همچنین طبق تعریف بانک جهانی، هرگونه پرداخت اجباری مالیات تلقی می شود. از اینرو سهم بیمه ۲۳٪ کارفرما در این بخش و جزو مالیات های قابل کسر در نظر گرفته شده است. طبق قانون مالیات های مستقیم این مبلغ به عنوان هزینه قابل قبول تلقی می شود که به درستی در محاسبه مالیات شرکت فرضی در نظر گرفته شده است.

۳۷. در مورد مبلغ مالیات های مذکور باید خاطر نشان کرد که معلوم نیست رقم ۶۲۴۰۰ بابت مالیات حق تمیر چک شرکت فرضی چگونه محاسبه شده است. به این دلیل که رقم صحیح مالیات مذکور بر اساس مفروضات مساله ۴۸۰۰۰ ریال (۲۰×۱۲×۲۰) می باشد. زیرا شرکت بر اساس مفروضات حاکم بر آن، در هر ماه ۲۰ چک و در طول یک سال



۲۰×۱۲×۲۰ چک صادر کرده که در مجموع بر اساس مفاد ماده ۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات آن ۲۰۰×۱۲×۲۰ ریال یعنی ۴۸۰۰۰ ریال می‌گردد.

۳۸. مالیات نقل و انتقال زمین شرکت فرضی، طبق مفاد ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم و نیز ارزش معاملاتی جدول موضوع ماده ۶۴ همان قانون، به شرح زیر محاسبه شده است (مبلغ ۹۴۵,۵۰۴,۵۴۱ مبلغ فروش زمین طبق اطلاعات پرسشنامه می‌باشد و ۱۲ درصد شاخص نسبت ارزیابی است که با ضرب آن در ارزش روز زمین ارزش معاملاتی آن به دست می‌آید.):

$$945,504,541 \times 12\% \times 5\% = 5,673,027$$

۳۹. سهم بیمه ۲۳٪ کارفرما، بر اساس هزینه حقوق و دستمزد پرسنل شرکت و به شرح جدول (۱۰) محاسبه شده است: (هزینه حقوق و دستمزد ضربدر ۲۳٪ سهم بیمه کارفرما)

#### جدول (۱۰) - سهم بیمه ۲۳٪ شرکت فرضی

شرح	مدیران	معاونین	کارکنان	جمع
بیمه کارفرما	۵۴,۳۶۶,۵۱۱	۶۰,۴۰۷,۲۳۵	۲۸۹,۹۵۴,۷۲۶	۴۰۴,۷۲۸,۴۷۲

۴۰. **ذخایر قابل کسر:** ذخایر قابل کسر شامل ذخیره سنوات خدمت (بازنشستگی) معادل ۱۷,۵۹۶,۸۹۰ ریال و ذخیره مطالبات مشکوک الوصول معادل ۱۳۱,۳۲۰,۰۷۵ ریال می‌باشد که طبق اطلاعات پرسشنامه سال ۲۰۱۲، تنها هزینه سنوات خدمت به عنوان هزینه قابل قبول در نظر گرفته شده است. این در حالی است که بر اساس ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، با تامین سه شرط گفته شده در ماده مذکور، هزینه مطالبات مشکوک الوصول می‌تواند به عنوان هزینه قابل قبول تلقی شود.

۴۱. **زیان سال قبل:** بر اساس مفروضات موردنظر، شرکت فرضی در سال گذشته معادل ۵۳,۵۷۸,۵۹۱ ریال زیان کرده است که طبق بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم از درآمد مشمول مالیات سال جاری قابل کسر می‌باشد.

#### ب- مفروضات مربوط به هزینه استهلاک

۴۲. در محاسبه هزینه استهلاک باید مفروضاتی درباره دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود شرکت و به شرح زیر در نظر گرفته شوند:

(۱) **زمین:** شرکت در زمان شروع به فعالیت، مالک دو قطعه زمین می‌باشد. قطعه اول ۶۰۰۰ فوت مربع (۵۵۷/۴ متر مربع) مساحت دارد و مساحت قطعه دوم نیز همان قدر می‌باشد. در ابتدای سال ۲۰۱۰، شرکت قطعه زمین دوم را به فروش رسانده است.

(۲) **ساختمان:** ساختمان مخصوص تولید و انبار کالا به مساحت ۱۰,۰۰۰ فوت مربع (۹۲۹ متر مربع) در قطعه زمین شماره یک واقع است. در سال ۲۰۱۰، با صرف نصف عواید حاصل از فروش قطعه زمین شماره ۱ ساختمان توسعه

یافته است. در نظر داشته باشید که ساختمان از دو قسمت تشکیل شده است: اعیان اولیه (۴۰ برابر در آمد سرانه<sup>۱</sup>) که در صورت اتخاذ شیوه استهلاک مستقیم احتمالاً نیاز به تعدیل خواهد داشت و بخش توسعه یافته (۱۸ برابر در آمد سرانه) که ناخالص است.

(۳) **ماشین آلات:** از نظر مالیاتی، ماشین آلات در گروه ماشین آلات سبک قرار می گیرند.

(۴) **کامیون:** کامیون به منظور حمل کالا تا محل مشتری استفاده می شود و دارای ابعاد متوسط بوده و غیر تشریفاتی محسوب می گردد. این کامیون بطور متوسط سالانه ۸۰.۰۰۰ کیلومتر طی می کند و وزن آن با بار ۱۵۳۰۰ کیلوگرم می باشد.

(۵) **کامپیوترها:** شرکت دارای ۱۰ کامپیوتر می باشد.

(۶) **تجهیزات اداری:** تجهیزات اداری عبارتند از میز و صندلی، یک دستگاه فتوکپی، یک دستگاه دورنگار، یک دستگاه اسکنر و ۱۰ دستگاه تلفن.

(۷) **هزینه های توسعه کسب و کار<sup>۲</sup>:** عبارت از هزینه هایی است که شرکت هنگام شروع فعالیت متحمل می شود. این هزینه ها ۱۲ برابر در آمد سرانه ارزشگذاری شده اند.

۴۳. بر اساس اطلاعات جدول ۱۵۱ قانون مالیات های مستقیم، هزینه استهلاک توسط پرسش شوندگان به شرح زیر محاسبه شده است:

---

1-۴۰ \*GNI per capita

2 -Business development expenses

جدول (۱۱)- محاسبه هزینه استهلاک طبق جدول ماده ۱۵۱ ق.م.م

دارایی ثابت	ریال - بهای تمام شده	نرخ استهلاک - ماده ۱۵۱ ق.م.م	هزینه استهلاک
ساختمان	1,523,312,871	10%	152,331,287
ماشین آلات	1,575,840,901	11/1% (معادل یک نهم)	175,093,433
کامیون	131,320,075	35%	45,962,026
کامپیوتر	131,320,075	50%	65,660,038
تجهیزات اداری	131,320,075	11/1% (معادل یک نهم)	14,591,119
جمع			453,637,904

۴) وضعیت شاخص پرداخت مالیات در ایران

وضعیت شاخص پرداخت مالیات ایران بر اساس آخرین گزارش بانک جهانی به شرح جدول (۱۲) است. بر این اساس یک مؤدی در ایران طی یک سال ۲۰ بار برای پرداخت مالیات خود به مراجع ذیربط مراجعه می کند. همچنین ۳۴۴ ساعت برای تهیه اسناد و مدارک مربوطه و پرداخت مالیات زمان صرف می کند و سرانجام مالیات پرداختی ۴۴/۱ درصد سود وی را تشکیل می دهد. با این وضعیت ایران از لحاظ شاخص پرداخت مالیات در رده ۱۲۶ جهان قرار گرفته است.

جدول (۱۲)- وضعیت شاخص پرداخت مالیات ایران بر اساس گزارش ۲۰۱۲

توضیحات	نرخ کلی مالیات	مبنای مالیات	نرخ قانونی مالیات	زمان (ساعت)	تعداد پرداخت	مالیات یا پرداخت اجباری
	۲۵/۹%	حقوق ناخالص	۲۳%	۲۴۰	۱۲	مشارکت های تامین 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 چک های صادره	۲۰۰ ریال برای هر برگ چک		۱	حق تمیر
مبلغ اندک		ارزیابی ارزش دارایی	نرخهای متفاوت		۱	مالیات بر دارایی (عوارض شهرداری)
		ارزش افزوده	۳%	۷۲	۴	مالیات بر ارزش افزوده
	۴۴/۱%			۳۴۴	۲۰	جمع کل

#### ۴-۱) مقایسه شاخص پرداخت مالیات ایران با کشورهای منطقه

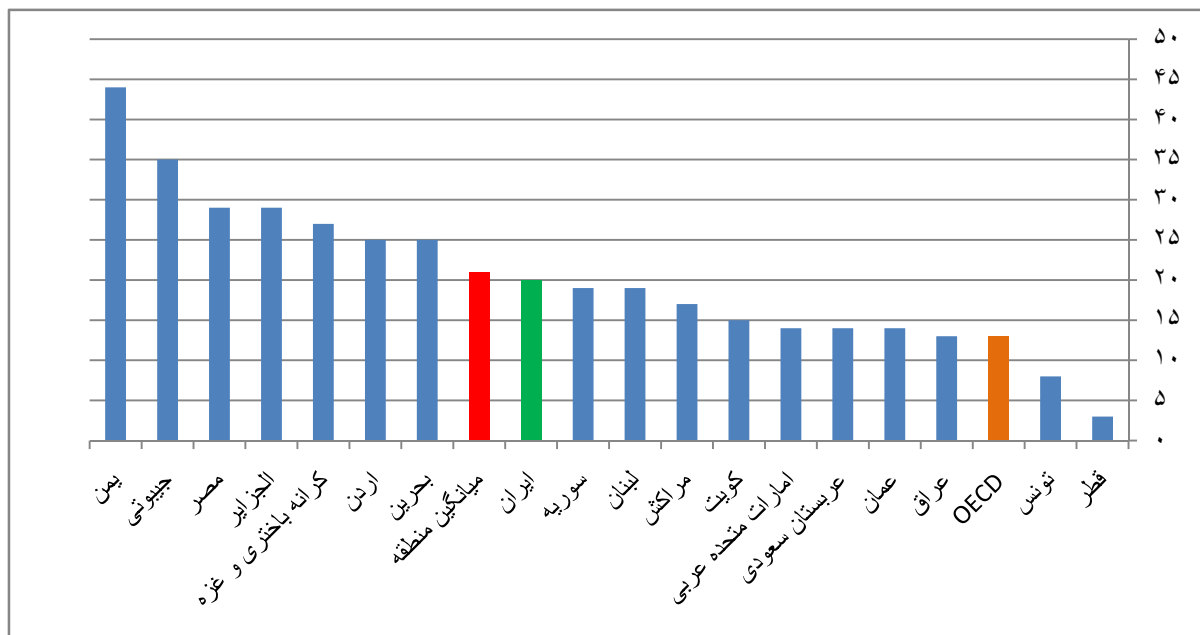
۴۴. در جدول (۱۳) وضعیت شاخص پرداخت مالیات ایران با کشورهای منطقه خاورمیانه و شمال آفریقا (MENA) و همچنین با میانگین کشورهای عضو (OECD) مقایسه شده است:

جدول (۱۳) - وضعیت کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا از لحاظ شاخص پرداخت مالیات ۲۰۱۲

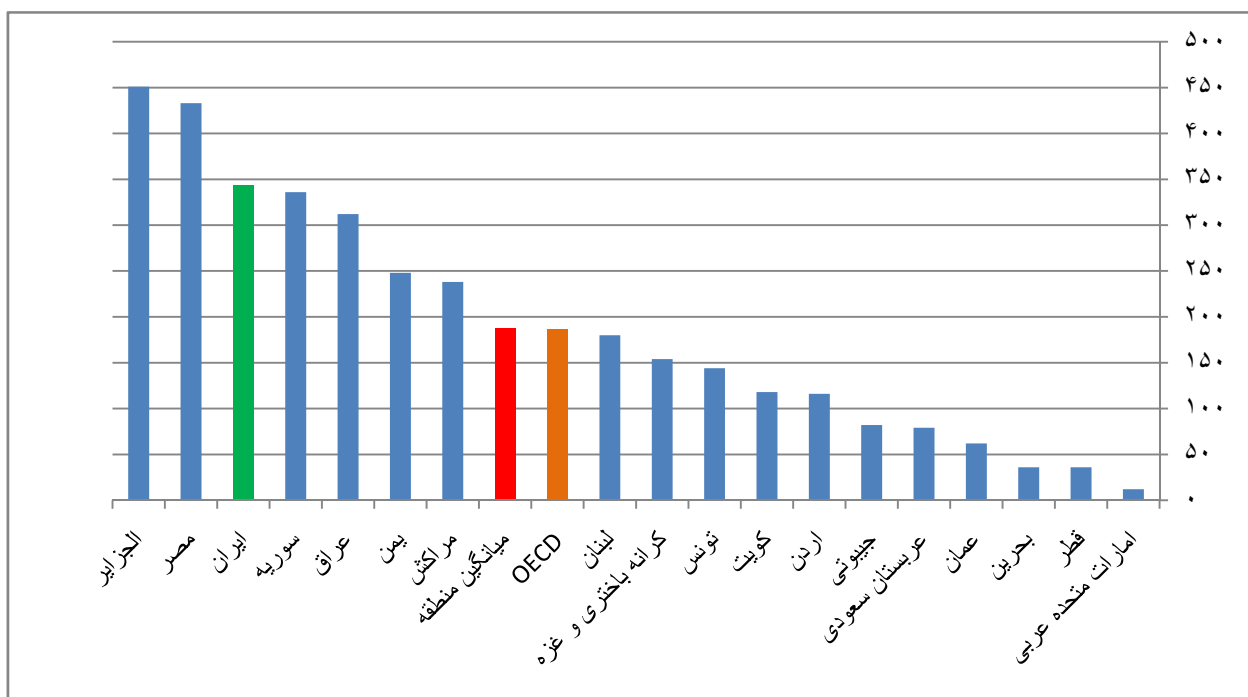
ردیف	کشور	تعداد پرداخت	زمان	مالیات بر سود (%)	تامین اجتماعی (%)	سایر مالیاتها (%)	نرخ کلی مالیات
۱	OECD	۱۳	۱۸۶	۱۵.۴	۲۴	۳.۲	۴۲.۷
۲	میانگین منطقه	۲۱	۱۸۸	۱۱.۳	۱۶.۹	۴	۳۲.۲
۳	الجزایر	۲۹	۴۵۱	۶.۶	۲۹.۷	۳۵.۷	۷۲
۴	بحرین	۲۵	۳۶	۰	۱۴.۷	۰.۴	۱۵
۵	جیبوتی	۳۵	۸۲	۱۷.۷	۱۷.۷	۳.۳	۳۸.۷
۶	مصر	۲۹	۴۳۳	۱۳	۲۷.۱	۳.۶	۴۳.۶
۷	ایران	۲۰	۳۴۴	۱۷.۸	۲۵.۹	۰.۴	۴۴.۱
۸	عراق	۱۳	۳۱۲	۱۴.۹	۱۳.۵	۰	۲۸.۴
۹	اردن	۲۵	۱۱۶	۱۳	۱۲.۴	۲.۳	۲۷.۷
۱۰	کویت	۱۵	۱۱۸	۴.۷	۱۰.۷	۰	۱۵.۵
۱۱	لبنان	۱۹	۱۸۰	۶.۱	۲۴.۱	۰	۳۰.۲
۱۲	مراکش	۱۷	۲۳۸	۲۵.۲	۲۲.۷	۱.۸	۴۹.۶
۱۳	عمان	۱۴	۶۲	۱۰	۱۱.۸	۰.۱	۲۲
۱۴	قطر	۳	۳۶	۰	۱۱.۳	۰	۱۱.۳
۱۵	عربستان	۱۴	۷۹	۲.۱	۱۲.۴	۰	۱۴.۵
۱۶	سوریه	۱۹	۳۳۶	۲۰	۱۹.۳	۰.۵	۳۹.۷
۱۷	تونس	۸	۱۴۴	۱۵.۲	۲۵.۲	۲۲.۵	۶۲.۹
۱۸	امارات	۱۴	۱۲	۰	۱۴.۱	۰	۱۴.۱
۱۹	فلسطین	۲۷	۱۵۴	۱۶.۲	۰	۰.۶	۱۶.۸
۲۰	یمن	۴۴	۲۴۸	۲۰	۱۱.۳	۱.۵	۳۲.۹

۴۵. مطابق جدول (۱۳)، شاخص زمان پرداخت مالیات در ایران نسبت به میانگین منطقه و همچنین میانگین OECD در بین سایر شاخص‌ها بدترین وضعیت را دارد و از این لحاظ ایران به همراه مصر و الجزایر کشورهایی هستند که در آنها مؤدیان زمان زیادی را صرف انجام امور مالیاتی می‌کنند. از لحاظ شاخص تعداد پرداخت، وضعیت ایران بهتر از میانگین منطقه است، ولی هنوز نسبت به کشورهای توسعه یافته در سطح بالایی قرار دارد. در رابطه با شاخص نرخ مالیات، ایران نسبت به کشورهای منطقه نرخ بالایی دارد. البته با توجه به اینکه برخی کشورهای منطقه مانند عربستان، قطر و امارات بیشتر وابسته به درآمدهای نفتی هستند و نرخهای مالیاتی پایینی دارند، طبیعی است که میانگین نرخ مالیاتی منطقه پایین باشد. ولی باید توجه داشت که نرخ مالیات در ایران در مقایسه با میانگین نرخ کشورهای OECD نرخ بالایی به شمار نمی‌رود. نمودارهای زیر وضعیت کشورها را نشان می‌دهد:

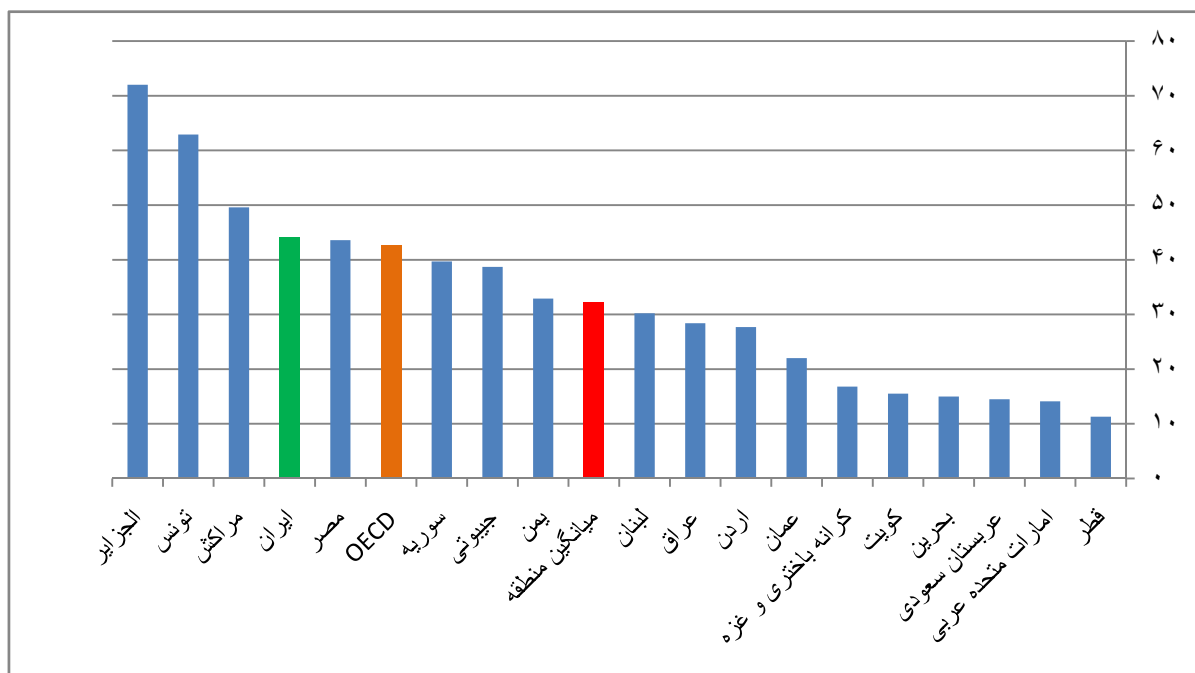
نمودار(۱)-وضعیت کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا از لحاظ تعداد پرداخت



نمودار(۲)-وضعیت کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا از لحاظ زمان



### نمودار (۳)- وضعیت کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا از لحاظ نرخ



۴۶. در جدول (۱۴) شاخصهای فرعی پرداخت مالیات در ایران با میانگین مناطق مختلف جهان و همچنین با میانگین کل کشورهای جهان مقایسه شده است:

جدول (۱۴)-مقایسه شاخص های فرعی پرداخت مالیات ایران با سایر مناطق جهان

نرخ کل	نرخ سایر مالیاتها	نرخ مالیات حقوق و تامین اجتماعی	نرخ مالیات بر سود	زمان	تعداد پرداخت	نام کشور یا منطقه
۳۴.۵	۶.۹	۱۰.۷	۱۶.۸	۲۱۵	۲۵	آسیای شرقی و اقیانوسیه
۴۰.۵	۹.۵	۲۱.۷	۹.۳	۳۰۲	۳۷	اروپای شرقی و آسیای میانه
۴۷.۷	۱۳.۲	۱۴.۶	۱۹.۹	۳۸۲	۳۲	آمریکای لاتین
۳۲.۲	۴	۱۶.۹	۱۱.۳	۱۸۸	۲۱	خاورمیانه و شمال آفریقا
۴۲.۷	۳.۲	۲۴	۱۵.۴	۱۸۶	۱۳	OECD
۴۴.۴	۱۸.۲	۷.۷	۱۸.۶	۲۸۱	۲۸	آسیای جنوبی
۵۷.۱	۲۵.۵	۱۳.۵	۱۸.۱	۳۱۸	۳۷	آفریقا
۴۴.۸	۱۲.۶	۱۶.۲	۱۶.۰	۲۷۷	۲۹	میانگین کل کشورهای جهان
۴۴.۱	۰.۴	۲۵.۹	۱۷.۸	۳۴۴	۲۰	ایران

### ۴-۲) تفکیک پرداختهای تامین اجتماعی از مالیاتهای موضوع قوانین مالیاتی

۴۷. همانطوری که در ابتدا بیان شد، بانک جهانی در گزارشهای فضای کسب و کار برای محاسبه شاخص پرداخت مالیات، نرخ کل مالیاتی، زمان پرداخت و تعداد پرداخت را برای هر یک از انواع مالیاتها محاسبه و سپس براساس آنها کشورهای مختلف را رتبه‌بندی می‌نماید. در حالی که برخی پرداختهای مالیاتی مانند حق بیمه اجتماعی در دیگر کشورها، به عنوان مالیات محسوب می‌شود اما در ایران این نوع پرداختها جزو مالیاتها نیستند. لذا در این گزارش برای تعیین جایگاه واقعی دستگاه مالیاتی کشور در رتبه‌بندیهای فضای کسب و کار، رتبه هر یک از زیر شاخصهای

مالیات در منطقه و در کل جهان به تفکیک آورده شده در جدول (۱۵) است. در محاسبه تعداد و زمان پرداختهای تامین اجتماعی، مالیات بر حقوق هم لحاظ شده است.

جدول (۱۵) - رتبه هر یک از زیر شاخص های مالیات در منطقه و در کل جهان

تعداد کل کشورها	مالیات			تامین اجتماعی			
	زمان	تعداد	نرخ	زمان	تعداد	نرخ	
۱۸	۱۲	۱۲	۱۲	۱۷	۴	۱۶	منطقه
۱۸۳	۶۴	۵۰	۶۷	۱۷۱	۷۷	۱۴۹	جهان

۴۸. در جدول (۱۶) شاخص های نرخ، تعداد پرداخت و زمان به تفکیک پرداختهای تامین اجتماعی و مالیاتها در ایران و در کشورهای منطقه نشان داده شده اند.

جدول (۱۶) - شاخص های نرخ، تعداد و زمان پرداخت مالیات در کشورهای منطقه

ردیف	کشور	تامین اجتماعی			مالیات			کل		
		زمان	تعداد	نرخ	زمان	تعداد	نرخ	زمان	تعداد	نرخ
۱	فلسطین	۰	۰	۹۶	۵۸	۲۷	۱۶۸	۱۵۴	۲۷	۱۶۸
۲	قطر	۱۱.۳	۱	۳۶	۰	۲	۰	۳۶	۳	۱۱.۳
۳	تونس	۲۵.۲	۴	۳۰	۱۱۴	۴	۳۷.۷	۱۴۴	۸	۶۲.۹
۴	امارات	۱۴.۱	۱۲	۱۲	۰	۲	۰	۱۲	۱۴	۱۴.۱
۵	عربستان	۱۲.۴	۱۲	۴۷	۳۲	۲	۲.۱	۷۹	۱۴	۱۴.۵
۶	کویت	۱۰.۷	۱۲	۷۰	۴۸	۳	۴.۸	۱۱۸	۱۵	۱۵.۵
۷	لبنان	۲۴.۱	۱۲	۱۰۰	۸۰	۷	۶.۱	۱۸۰	۱۹	۳۰.۲
۸	عمان	۱۱.۸	۱۲	۱۲	۵۰	۲	۱۰.۲	۶۲	۱۴	۲۲
۹	عراق	۱۳.۵	۱۲	۲۸۸	۲۴	۱	۱۴.۹	۳۱۲	۱۳	۲۸.۴
۱۰	اردن	۱۲.۴	۱۲	۶۰	۵۶	۱۳	۱۵.۳	۱۱۶	۲۵	۲۷.۷
۱۱	مصر	۲۷.۱	۱۲	۱۸۹	۲۴۴	۱۷	۱۶.۵	۴۳۳	۲۹	۴۳.۶
۱۲	ایران	۲۵.۹	۱۲	۲۴۰	۱۰۴	۸	۱۸.۲	۳۴۴	۲۰	۴۴.۱
۱۳	سوریه	۱۹.۳	۱۲	۳۶	۳۰۰	۷	۲۰.۴	۳۳۶	۱۹	۳۹.۷
۱۴	جیبوتی	۱۷.۷	۱۲	۳۶	۴۶	۲۳	۲۱	۸۲	۳۵	۳۸.۷
۱۵	مراکش	۲۲.۷	۱۲	۴۸	۱۹۰	۵	۲۶.۹	۲۳۸	۱۷	۴۹.۶
۱۶	الجزایر	۲۹.۸	۱۲	۱۱۰	۳۴۱	۱۷	۴۲.۲	۴۵۱	۲۹	۷۲
۱۷	بحرین	۱۴.۶	۲۴	۳۶	۰	۱	۰.۴	۳۶	۲۵	۱۵
۱۸	یمن	۱۱.۳	۲۴	۷۲	۱۷۶	۲۰	۲۱.۶	۲۴۸	۴۴	۳۲.۹

۴۹. وضعیت ایران از لحاظ شاخص پرداخت مالیات بر اساس گزارش بانک جهانی در ۷ سال اخیر به شرح جدول (۱۷) است. بر این اساس، طی ۷ سال اخیر هیچ یک از شاخص های فرعی مالیات تغییر چندانی نکرده اند و تنها تغییرات مربوط به تعداد پرداخت و نرخ مالیات است که تعداد پرداخت از ۲۲ به ۲۰ و نرخ از ۴۴.۲ به ۴۴.۱ درصد کاهش پیدا کرده است. به دلیل ثابت بودن وضعیت ایران و بهبود وضعیت سایر کشورها طی چند سال اخیر شاهد کاهش رتبه ایران بوده ایم.

جدول (۱۷)- وضعیت ایران از لحاظ شاخص پرداخت مالیات در ۷ سال اخیر

سال	۲۰۰۶	۲۰۰۷	۲۰۰۸	۲۰۰۹	۲۰۱۰	۲۰۱۱	۲۰۱۲
رتبه	..	..	..	..	..	۱۱۸	۱۲۶
تعداد پرداخت	۲۲	۲۲	۲۲	۲۲	۲۲	۲۰	۲۰
زمان	۳۴۴	۳۴۴	۳۴۴	۳۴۴	۳۴۴	۳۴۴	۳۴۴
نرخ	۴۴.۲	۴۴.۲	۴۴.۲	۴۴.۲	۴۴.۲	۴۴.۱	۴۴.۱

۵) نمونه کشورهای موفق

۵-۱) مراکش

۵۰. رتبه مراکش در آخرین گزارش بانک جهانی از لحاظ شاخص پرداخت مالیات، ۳۶ رتبه کاهش پیدا کرده و این کاهش، به خاطر کاهش تعداد پرداخت از ۲۸ به ۱۷ و کاهش زمان پرداخت از ۳۵۸ به ۲۳۸ ساعت بوده است. این اصلاحات باعث شده است تا رتبه شاخص پرداخت مالیات این کشور از ۱۴۸ به ۱۱۲ کاهش یابد جدول (۱۸). مراکش علیرغم اینکه نرخ مالیاتی بالاتری نسبت به ایران دارد توانسته است با کاهش تعداد و زمان پرداخت مالیات رتبه خود را کاهش بدهد..

جدول (۱۸)- وضعیت مراکش از لحاظ شاخص پرداخت مالیات در ۷ سال اخیر

سال	۲۰۰۶	۲۰۰۷	۲۰۰۸	۲۰۰۹	۲۰۱۰	۲۰۱۱	۲۰۱۲
رتبه	..	..	..	..	..	۱۴۸	۱۱۲
تعداد پرداخت	۲۸	۲۸	۲۸	۲۸	۲۸	۲۸	۱۷
زمان	۳۵۸	۳۵۸	۳۵۸	۳۵۸	۳۵۸	۳۵۸	۲۳۸
نرخ	۵۱.۷	۵۱.۷	۵۲.۹	۵۲.۹	۴۹.۳	۴۹.۶	۴۹.۶

۵-۲) آذربایجان

یکی دیگر از کشورهای که در چند سال اخیر وضعیت شاخص پرداخت مالیات خود را بهبود بخشیده ، کشور آذربایجان است. مطابق جدول (۱۹)، این کشور در سال ۲۰۰۹ زمان پرداخت مالیات خود را از ۹۵۲ ساعت به ۳۷۶ ساعت کاهش داده است. علت این کاهش نیز معرفی یک سیستم پرداخت و تکمیل آنلاین همراه با نرم افزار پیشرفته حسابداری برای محاسبه بدهی های مالیاتی بوده است. این سیستم در مقایسه با سیستم کاغذی به طور متوسط موجب صرفه جویی بیش از ۵۰۰ ساعت در سال می شود.

جدول (۱۹) وضعیت آذربایجان از لحاظ شاخص پرداخت مالیات در ۷ سال اخیر

سال	۲۰۰۶	۲۰۰۷	۲۰۰۸	۲۰۰۹	۲۰۱۰	۲۰۱۱	۲۰۱۲
رتبه	..	..	..	..	..	۱۰۵	۸۱
تعداد پرداخت	۳۷	۳۷	۳۷	۲۲	۲۲	۱۸	۱۸
زمان	۷۵۶	۱,۰۰۰	۹۵۲	۳۷۶	۳۷۶	۳۰۶	۲۲۵
نرخ	۴۶.۴	۴۲.۲	۴۰.۹	۴۰.۹	۴۰.۹	۴۰.۹	۴۰



### ۳-۵) قزاقستان

۵۱. یکی دیگر از کشورهای موفق در شاخص پرداخت مالیات، کشور قزاقستان است که بر اساس آخرین رده‌بندی بانک جهانی در رده ۱۳ قرار گرفته است. براساس جدول (۲۰)، در سال ۲۰۱۲ این کشور با ۸۳ ساعت کاهش در زمان توانسته است رتبه خود را از ۲۶ به ۱۳ کاهش دهد. این کشور نرخ بسیار پایین تری نسبت به ایران دارد، ولی در صورتی که ایران بتواند زمان و تعداد پرداخت را تا میزان کشور قزاقستان کاهش دهد، بر اساس شیبه ساز رتبه بانک جهانی، ایران با همین نرخ فعلی رتبه ۵۳ را به دست خواهد آورد.

جدول (۲۰) - وضعیت قزاقستان از لحاظ شاخص پرداخت مالیات در ۷ سال اخیر

سال	۲۰۰۶	۲۰۰۷	۲۰۰۸	۲۰۰۹	۲۰۱۰	۲۰۱۱	۲۰۱۲
رتبه	..	..	..	..	..	۲۶	۱۳
تعداد پرداخت	۸	۸	۸	۸	۸	۷	۷
زمان	۲۷۱	۲۷۱	۲۷۱	۲۷۱	۲۷۱	۲۷۱	۱۸۸
نرخ	۴۳	۴۳	۴۰.۳	۴۰.۴	۳۴.۷	۲۸.۶	۲۸.۶

### ۴-۵) نروژ

۵۲. یکی دیگر از کشورهایایی که علیرغم داشتن نرخ مالیاتی در حدود ایران، رتبه بسیار خوبی در شاخص پرداخت مالیات دارد، نروژ است. براساس آخرین گزارش بانک جهانی این کشور با نرخ مالیاتی ۴۱.۶ و ۴ بار پرداخت مالیات در سال و ۸۷ ساعت زمان پرداخت مالیات، رتبه ۲۷ را به خود اختصاص داده است، جدول (۲۱).

جدول (۲۱) - وضعیت نروژ از لحاظ شاخص پرداخت مالیات در ۷ سال اخیر

سال	۲۰۰۶	۲۰۰۷	۲۰۰۸	۲۰۰۹	۲۰۱۰	۲۰۱۱	۲۰۱۲
رتبه	..	..	..	..	..	۲۳	۲۷
تعداد پرداخت	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴
زمان	۸۷	۸۷	۸۷	۸۷	۸۷	۸۷	۸۷
نرخ	۴۲	۴۲	۴۲	۴۱.۶	۴۱.۶	۴۱.۶	۴۱.۶

## ۶) نتیجه گیری و پیشنهادات

۵۳. تسهیل فضای کسب و کار از طریق بهبود شاخص پرداخت مالیات اگرچه به خودی خود هدف مطلوبی است اما بهتر است این مهم از طریق کاهش تعداد پرداختها و زمان لازم برای پرداخت دنبال گردد. زیرا نظام مالیاتی کشور اهداف مهم دیگری نظیر تأمین هزینه‌های جاری دولت از محل درآمدهای غیر نفتی و کاهش اتکا بودجه عمومی به درآمدهای نفتی دارد. به همین دلیل کاهش نرخ مالیات جهت بهبود فضای کسب و کار با توجه به وضعیت نرخ‌های موجود و در مقایسه با سایر کشورها به هیچ وجه توصیه نمی‌شود. بنابراین باید اولویت اول در بهبود شاخص پرداخت مالیات کاهش مدت زمان و پس از آن کاهش تعداد پرداخت مالیات باشد. به این منظور سازمان امور مالیاتی باید تمهیداتی فراهم کند که مؤدیان بتوانند امور مالیاتی خود را در کمترین زمان ممکن و با کمترین تعداد مراجعه به ادارات مالیاتی انجام دهند. بر اساس شبیه ساز رتبه که بانک جهانی در سایت خود ارائه کرده است، ایران در صورتی که نرخ مالیات خود را حدود ۱۰ درصد کاهش دهد، یعنی به ۳۵ درصد برساند، رتبه پرداخت مالیات ایران به ۱۰۷ خواهد رسید. ولی در صورتی که مدت زمان را از ۳۴۴ به ۱۸۰ ساعت (در حدود میانگین منطقه) کاهش دهد، رتبه ایران در شاخص پرداخت مالیات به ۸۳ خواهد رسید. همچنین در صورتی که با الکترونیکی شدن پرداختها تعداد پرداخت مالیات در ایران به ۸ بار در سال برسد، رتبه ایران ۹۹ خواهد شد و در صورت همزمان شدن کاهش زمان و تعداد پرداخت، رتبه ایران به ۵۳ خواهد رسید.

۵۴. بانک جهانی اصلاحات کلی برای بهبود شاخص پرداخت مالیات پیشنهاد کرده است که برای اجرای آنها در ایران باید با شرایط اقتصادی ایران هماهنگ شود و بر آن اساس تغییراتی در قوانین و مقررات مالیاتی داده شود تا با ساده سازی قوانین و بهبود فرایندهای مالیاتی فضای کسب و کار ایران در بخش مالیات بهبود یابد.

۵۵. اولین مورد از اصلاحات پیشنهادی بانک جهانی تجمیع مالیاتها است. به این دلیل که برقراری انواع متعدد مالیات، مستلزم تعامل بیشتر واحدهای اقتصادی با ادارات مالیاتی است و این امر موجب نارضایتی آنها می‌شود، مگر اینکه نظام مالیاتی دارای سیستم نرم‌افزاری یکپارچه‌ای باشد و کلیه فرایندهای مالیاتی به صورت مکانیزه انجام گیرد. در این زمینه بانک جهانی، تأکیدی بیشتری بر مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با سایر انواع مالیاتها دارد. در این خصوص ایران در سال ۱۳۸۷ مالیات بر ارزش افزوده را جایگزین مالیات تجمیع عوارض نمود. علاوه بر این، در حال حاضر تعداد انواع مالیات‌هایی که در ایران دریافت می‌شود زیاد نیست و لذا در حال حاضر نیازی به تجمیع بیشتر مالیاتها و حذف مالیاتهای موجود احساس نمی‌گردد.

۵۶. دومین پیشنهاد بانک جهانی، کاهش معافیت و امتیازات ویژه است و دلیل آن نیز پیچیدگی مالیاتی، تضعیف پایه‌های مالیاتی، ایجاد انگیزه برای رانت جویی، افزایش هزینه‌ها و کاهش شفافیت نظام مالیاتی قلمداد می‌شود. در قوانین مالیاتی کشورمان می‌توان به طیف متنوعی از انواع معافیتها و مشوقهای مالیاتی نظیر معافیت‌های موضوع مواد ۱۳۲، ۱۳۸، ۱۳۹ و... اشاره کرد که با هدف توسعه سرمایه‌گذاری و افزایش اشتغال اعطا می‌شود اما در عمل مشکلات زیادی نظیر پیچیدگی قوانین، افزایشهای هزینه‌های اجرایی، و غیره ایجاد کرده‌اند. علاوه بر این نتایج مطالعات موجود در ایران و

سایر کشورهای دنیا حاکی از پایین بودن اثربخشی سیاستهای حمایتی مالیاتی است و بسیاری از کشورها در حال بازنگری و اصلاح این سیاستها هستند. از این رو پیشنهاد می‌شود معافیت‌های موجود در قانون مالیاتهای مستقیم تا حد ممکن کاهش پیدا کنند.

۵۷. پیشنهاد سوم بانک جهانی، تسهیل مراحل تشکیل پرونده مالیاتی است. در حال حاضر نظام مالیاتی ایران نیازمند تغییرات اساسی در این بخش می‌باشد. یک روش متداول برای تسهیل فرایند تشخیص و دریافت مالیات استفاده از پرونده مالیاتی الکترونیکی و سیستم‌های نرم‌افزاری در کلیه فرایندهای مالیاتی است. به صورتی که مؤدیان به طور مستقیم و آنلاین، اطلاعات مالی خود را در شبکه کامپیوتری وارد کرده و پرونده مالیاتی خود را تشکیل دهند. برای این کار نیاز به تغییر قوانین در زمینه دریافت اطلاعات به صورت الکترونیکی و استفاده از امضای الکترونیکی می‌باشد. در چند سال گذشته استفاده از فرمهای هوشمند اظهارنامه مالیاتی و سامانه دریافت الکترونیکی اظهارنامه مالیاتی در دستور کار سازمان امور مالیاتی قرار گرفته است، ولی تا الکترونیکی شدن کلیه فرایندهای مالیاتی راه درازی در پیش است و این مهم بدون انجام تغییراتی در قوانین مالیاتی امکان‌پذیر نیست.

۵۸. علاوه بر راه حل‌های پیشنهادی بانک جهانی، با بررسی وضعیت فعلی شاخص پرداخت مالیات برای بهبود این شاخص، پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

۱) **الکترونیکی شدن دریافت اظهارنامه‌های مالیاتی:** یکی از عوامل اثر گذار بر مدت زمان پرداخت مالیات، نحوه تکمیل اظهارنامه مالیاتی است، الکترونیکی شدن اظهارنامه‌ها می‌تواند باعث کاهش شاخص زمان پرداخت مالیات گردد. 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 پایه‌های مالیاتی تسری یابد.

۲) **الکترونیکی شدن پرداخت مالیات:** در صورت الکترونیکی شدن پرداخت مالیات، شاخص‌های زمان و تعداد پرداخت کاهش خواهند یافت. بر اساس مفروضات حاکم بر شرکت فرضی، در صورت الکترونیکی شدن پرداخت مالیات، کلیه پرداختها طی سال، معادل یک بار پرداخت به حساب می‌آید. بنابراین با الکترونیکی شدن پرداخت مالیات بر ارزش افزوده و مالیات حقوق و حق بیمه تامین اجتماعی، شاخص تعداد پرداخت ایران ۱۴ واحد کاهش پیدا خواهد کرد که بدون شک تاثیر بسیار زیادی بر بهبود رتبه ایران خواهد داشت.<sup>۱</sup> در واقع الکترونیکی شدن پرداخت مالیات، می‌تواند شاخص زمان پرداخت را کاهش دهد.

۳) لازم به ذکر است اخیراً سازمان تامین اجتماعی با راه‌اندازی «سامانه اینترنتی ارسال لیست و پرداخت حق بیمه» امکان ارسال الکترونیکی لیست بیمه اشخاص و نیز امکان پرداخت الکترونیکی حق بیمه را فراهم کرده است.

---

۱- با الکترونیکی شدن پرداختها، دفعات پرداخت مالیات در ایران بر اساس مفروضات حاکم بر شاخص پرداخت مالیات، از ۲۰ واحد به ۶ واحد کاهش پیدا خواهد کرد. زیرا تعداد پرداخت برای مشارکت‌های تامین اجتماعی از ۱۲ واحد به یک واحد و برای مالیات بر ارزش افزوده از ۴ واحد به یک واحد کاهش پیدا می‌کند. بدین ترتیب تعداد پرداخت در مشارکت‌های تامین اجتماعی ۱۱ واحد و در مالیات بر ارزش افزوده ۳ واحد و در مجموع ۱۴ واحد کاهش خواهد یافت.

از آنجاییکه در شاخص پرداخت مالیات، مالیات مکسوره حقوق و دستمزد و حق بیمه پرسنل شرکت فرضی، از نظر شاخص‌های فرعی زمان و تعداد پرداخت باهم در نظر گرفته می‌شوند، لذا ایجاد چنین امکانی از طرف سازمان امور مالیاتی برای مؤدیان مالیاتی یعنی ارسال الکترونیکی لیست حقوق و دستمزد و نیز پرداخت الکترونیکی مالیات بر حقوق و دستمزد، علاوه بر اینکه می‌تواند تعداد پرداخت مالیات را ۱۱ واحد کاهش دهد بلکه می‌تواند در کاهش زمان پرداخت مالیات نیز بسیار مثر و ثمر واقع شود. لذا سازمان امور مالیاتی باید نسبت به راه‌اندازی سامانه مشابهی هر چه سریع‌تر اقدام نماید. در غیر این صورت الکترونیکی شدن پرداخت تامین اجتماعی به تنهایی باعث کاهش تعداد پرداختها و زمان پرداخت مالیات نخواهد شد.

(۴) یکی دیگر از مواردی که جهت بهبود شاخص پرداخت مالیات باید به آن توجه شود، اشتباهاتی است که در تکمیل پرسشنامه در سالهای گذشته رخ داده است که عمدتاً به دلیل عدم توجه تکمیل کنندگان به مفروضات پرسشنامه بوده است. به عنوان مثال در قسمت مربوط به شاخص فرعی زمان، یکی از مراحل تحت عنوان «تهیه و نگهداری سوابق و اسناد مالیاتی اجباری در صورت لزوم» در هیچکدام از مالیات‌های پرداخت شده در مورد شرکت فرضی در محیط تجاری ایران مصداق پیدا نمی‌کند. با این وجود از طرف پرسش‌شوندگان، ۳۴ ساعت برای این مرحله، زمان در نظر گرفته شده است. همچنین بر اساس مفروضات مورد نظر، از آنجاییکه شرکت فرضی متعلق به بخش خصوصی است، هیچگونه مالیاتی را به صورت پیش پرداخت به سازمان امور مالیاتی پرداخت نمی‌نماید. در صورتی که پرسش‌شوندگان برای این فعالیت در بخش مالیات بر عملکرد، ۲ ساعت و در بخش مالیات حقوق و دستمزد و تامین اجتماعی، ۱۲ ساعت و در مجموع ۱۴ ساعت در طی یک سال، زمان در نظر گرفته‌اند. از اینرو پیشنهاد می‌شود سازمان امور مالیاتی از اشخاصی که اقدام به ارسال پرسشنامه به بانک جهانی می‌نمایند دعوت به عمل آورده و آنها را در خصوص نحوه تکمیل صحیح اطلاعات پرسشنامه و نیز اقدامات اصلاحی اخیر انجام شده در نظام مالیاتی آگاه نماید.