

## **Tax distortions caused by Inflation in Iran**

**Mohammadmahdi Bandehali Naeini**

Master's student in Economics, Faculty of Islamic Studies and Economics,

Imam Sadegh University (AS), Tehran, Iran. (Corresponding Author)

bandehali@isu.ac.ir

**Kamran Nadri**

Associate Professor, Faculty of Islamic Studies and Economics,

Imam Sadegh University (AS), Tehran, Iran

nadri@isu.ac.ir

Inflation is a fundamental challenge for Iran's tax system, which causes injustice in the economic system by creating distortions such as changing the tax burden, reducing government revenues, and expanding tax evasion. The purpose of this research is to carefully examine these disorders and provide macro solutions to achieve a fair and efficient tax system in Iran's inflationary conditions. Based on the policy approaches of this research, policy makers should continuously act on the inflation indexing of Rial figures in the laws. This indexing can be done as a proportion of the tax exemption ceiling in Article 84 of the Direct Taxes Act, which is determined annually in the Budget Law. Also, in order to prevent the erosion of obligations, it is necessary in cases where shortening the legal opportunities is less harmful than the erosion of obligations due to delay, to shorten the Payment deadlines. In addition, it is necessary to determine the percentage of fines and incentives listed in Article 190 of the Direct Taxes Act, according to the expected average inflation on an annual basis.

JEL Classification: H21, H24, E59,H29

Keywords: Tax distortions, Inflation, Collection lags, Obligations erosion, Inflation adjustment

## اختلالات مالیاتی ناشی از تورم در ایران

محمدمهری بندعلی نائینی

دانشجوی کارشناسی ارشد اقتصاد، دانشکده معارف اسلامی و اقتصاد، دانشگاه امام صادق(ع)، تهران، ایران.

(نویسنده مسئول)

bandehali@isu.ac.ir

کامران ندری

دانشیار دانشکده معارف اسلامی و اقتصاد، دانشگاه امام صادق(ع)، تهران ایران

nadri@isu.ac.ir

تورم، چالشی اساسی برای نظام مالیاتی ایران است که با ایجاد اختلالاتی نظیر تغییر بار مالیاتی، کاهش درآمدهای دولت و گسترش فرار مالیاتی، به ناعدالتی در نظام اقتصادی دامن می‌زند. هدف از این پژوهش، بررسی دقیق این اختلالات و ارائه راه حل‌های کلان برای نیل به یک نظام مالیاتی عادلانه و کارآمد در شرایط تورمی ایران است. بر اساس یافته‌های این پژوهش، سیاستگذاران می‌بایست به طور مستمر نسبت به شاخص سازی تورمی ارقام ریالی موجود در قوانین اقدام نمایند. این شاخص سازی می‌تواند به صورت نسبتی از سقف معافیت مالیاتی در ماده ۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم، که سالانه در قانون بودجه تعیین می‌شود، انجام پذیرد. انتخاب سقف معافیت به عنوان مبنای شاخص سازی از آن جهت حائز اهمیت است که این سقف هرساله با توجه به نرخ تورم تعديل می‌گردد. همچنین برای جلوگیری از فرسایش تعهدات، لازم است در مواردی که کوتاه کردن فرصت‌های قانونی، آسیب کمتری نسبت به فرسایش تعهد ناشی از تأخیر دارد، نسبت به کوتاه نمودن فرصت پرداخت اقدام نمود. علاوه بر این، ضروری است درصد جرمیه و مشوق مندرج در ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم، با توجه به مبانگین تورم مورد انتظار به صورت سالانه تعیین گردد.

طبقه‌بندی JEL: H21, H24, E59, H29

واژگان کلیدی: اختلالات مالیاتی، تورم، وقهه در پرداخت، فرسایش تعهدات، تعديل تورمی

## ۱. مقدمه

از جمله اساسی‌ترین دلایل اختلالات و عدم ثبات اقتصادی در نظمات اقتصادی کشورها، عدم پایداری درآمدهای دولت است. این مهم به ویژه در کشورهای در حال توسعه که به دنبال تحقق اهداف کلانی نظیر ایجاد ثبات اقتصادی، برقراری نظام تخصیص کارا و عادلانه منابع و درآمدها، رشد اقتصادی و بهبود ناترازی‌های بودجه‌ای هستند، هزینه‌های سنگین و فرایندهای را برای دولت‌ها به دنبال داشته که ضرورت وجود منابع پایدار درآمدی را بیش از پیش پررنگ ساخته است. نظام اقتصادی ایران نیز از این موضوع مستثنا نبوده و با توجه به تکیه بودجه و منابع درآمدی دولت بر فروش نفت و قرارگرفتن در شرایط خاص تحریمی، عدم ثبات و پایداری درآمدی تحملی شده بر اقتصاد کشور، کسری شدید بودجه‌های سنتاتی را به دنبال داشته است. از همین‌رو در سال‌های اخیر تلاش‌های ویژه‌ای به جهت ایجاد درآمدهای پایدار برای دولت صورت گرفته که اصلی‌ترین آنها افزایش سهم درآمدهای مالیاتی می‌باشد. بر همین اساس باید توجه داشت که مرتفع ساختن عدم پایداری درآمدهای دولت از طریق مالیات، به عنوان راهکاری اساسی، مستلزم استقرار نظام مالیاتی عادلانه و کارا است که پویایی و توانایی انطباق با شرایط و مولفه‌های اقتصادی را داشته باشد.

از متغیرهای کلیدی که در طی سالیان گذشته به طور گستردگی و مداوم بر نظام مالیاتی ایران سایه افکنده و تأثیرات قابل توجهی بر آن داشته، مقوله تورم و اختلالات مالیاتی ناشی از آن در نظام اقتصادی است. کشورهای توسعه‌یافته با وجود نرخ‌های تورم پایین‌تر، در برهمهایی که دچار تورم نسبی بالا بوده‌اند، اهتمام ویژه‌ای نسبت به بررسی این مسئله و پیاده‌سازی راهکارهای عملیاتی داشته و ادبیات نظری جامعی را در این زمینه ایجاد کرده‌اند. متأسفانه علی‌رغم اهمیت و اثرگذاری بالای این موضوع در حکمرانی اقتصادی ایران، و نیز سطح بالای نرخ تورم ایران نسبت به کشورهای توسعه‌یافته که همواره منتج به تشديد اختلالات مالیاتی و تحملی هزینه‌های سنگین

اقتصادی و اجتماعی شده، موضوع مسیرهای اثرگذاری تورم بر نظام مالیاتی، آنچنان که باید، مورد بررسی و توجه لایه‌های تئوری و اجرایی کشور قرار نگرفته است.

از همین رو، سوال محوری در مورد این پژوهش، چگونگی اثرگذاری تورم بر نظام مالیاتی ایران است. به عبارت دیگر هدف این پژوهش بررسی نظاممند و تعیین منظومه قوانین متأثر از تورم، آسیب‌شناسی و تبیین اختلالات ایجاد شده و ارائه رویکردهای کلان مقتضی برای حل این مسئله اساسی است. به طور کلی مهم ترین اختلالاتی که تورم بر نظام مالیاتی ایجاد کرده عبارتند از:

۱. تغییر بار مالیاتی ناشی از تغییر ارزش حقیقی مقادیر ریالی موجود در قوانین که باعث ایجاد ناعادالتی شده است.

۲. کاهش درآمدهای دولت به دلیل تأخیر در پرداخت‌ها

۳. گسترش راههای فرار مالیاتی و تشدید شکاف مالیاتی که به دلیل ضعف قوانین در مواجه با خنثی‌سازی اثرات تورم به وجود آمده است.

در این پژوهش، در گام نخست، با اتکا به مطالعات محدود داخلی، بهره‌مندی از ظرفیت‌های خبرگانی و همچنین مرور پژوهش‌های خارجی، به بررسی و تبیین نحوه اثرگذاری تورم بر نظامات مالیاتی و آسیب‌های ناشی از آن پرداخته شده است. در این راستا، با تمرکز بر کتاب «طراحی و تدوین قانون مالیات» نوشته ویکتور ترونی<sup>۱</sup> که دسته‌بندی جامع و مناسبی از شیوه‌های اثرگذاری تورم بر نظام مالیاتی ارائه می‌دهد، کانال‌های اثرگذاری تورم بر نظام مالیاتی تبیین شده است. سپس، در گام دوم، بر اساس رویکردها و نتایج مطالعات گام نخست و با استفاده از الگوی مقاله ویلیام بیبی رابسون و الکساندر لورین با عنوان «تورم چگونه بار مالیاتی را افزایش می‌دهد»، به بررسی جامع قوانین مالیاتی ایران پرداخته شده است. در این بررسی، قوانین مالیاتی متأثر از تورم که ناشی از تغییر حقیقی ارزش ریالی هستند و نیز قوانین متأثر از مسئله تأخیر در پرداخت تعهدات، به عنوان

---

1. Victor Thuronyi

اساسی ترین اختلالات ناشی از تورم بر نظام مالیاتی ایران، به صورت تاریخی و نظام‌مند مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته‌اند.<sup>۱</sup>

شایان ذکر است که در مطالعات و پژوهش‌های داخلی، به بررسی جامع اثرات منفی تورم بر نظام مالیاتی پرداخته نشده و به طریق اولی، پژوهشی در خصوص قوانین مالیاتی متأثر از تورم و اختلالات ناشی از آن به صورت جزئی انجام نشده است. بیشتر تحقیقات صورت گرفته در خصوص اثرگذاری تورم بر نظام مالیاتی، بر موضوع اثر تورم بر درآمد مالیاتی تمرکز داشته و بر سایر آثار تورم و همچنین قوانین نشست گرفته از آن توجّهی نشده است.

در پژوهش حاضر، در بخش دوم به بررسی پیشینه پژوهش بر اساس مطالعات داخلی و خارجی پرداخته شده است.

بخش سوم با عنوان «کانال‌های اثرگذاری تورم بر نظام مالیاتی» به تبیین ادبیات نظری پژوهش اختصاص یافته است. این بخش شامل سه زیربخش اصلی می‌باشد:

۱. مقادیر بیان شده بر اساس پول ملی: در این زیربخش، به چگونگی اثرگذاری تورم بر مقادیر بیان شده در قوانین مالیاتی مانند نرخ‌های مالیاتی، معافیت‌ها و سقف‌ها پرداخته می‌شود.
۲. فرسایش ارزش تعهدات: این زیربخش چگونگی اثرگذاری تورم بر تعهدات مالیاتی مؤدیان و کاهش ارزش واقعی این تعهدات را در طول زمان بررسی می‌کند.

۱. نکته حائز اهمیتی که در این مقاله باید مدنظر قرار گیرد، آن است که صحت یا عدم صحت قوانین موجود در نظام مالیاتی، موضوع و مستله این پژوهش نیست. بلکه در این پژوهش، با فرض صحت قوانین در زمان وضع، هرگونه تغییر و تحولاتی که پس از آن رخ داده و مغایر با نظر قانونگذار در زمان تقنین باشد، به عنوان اختلال در نظر گرفته می‌شود. این در حالی است که تورم می‌تواند در برخی موارد، اثرات مثبتی بر نظام مالیاتی داشته باشد. با این حال، حتی اگر در مواردی شاهد اثرات مثبت تورم بر نظام مالیاتی باشیم، به دلیل اینکه این امر خارج از اراده قانونگذار است، آن را به عنوان یک اتفاق مثبت ارزیابی نخواهیم کرد.

۳. اثرات دیگر بر اندازه‌گیری پایه‌های مالیاتی: در این زیربخش، سایر کانال‌های اثرگذاری تورم بر نظام مالیاتی، مانند اثر تورم بر محاسبه سود و زیان شرکت‌ها و مالیات بر عایدی سرمایه مروج می‌شود.

در بخش چهارم تبعات منفی اختلالات ناشی از تورم از دو منظر دولت و مودیان مطرح می‌گردد. در این بخش، چگونگی اثرگذاری تورم بر دولت و مودیان به صورت جداگانه بررسی می‌شود. بخش پنجم به اختلالات ناشی از تورم بر نظام مالیاتی ایران اختصاص یافته است. این بخش شامل دو زیربخش اصلی می‌باشد:

۱. مقادیر ریالی موجود در قوانین: در این زیربخش، قوانین مالیاتی ایران که مقادیر ریالی در آنها ذکر شده و نیز اثرگذاری تورم بر این مقادیر مطالعه می‌شود.

۲. فرایش ارزش تعهدات: این زیربخش، به چگونگی اثرگذاری تورم بر تعهدات مالیاتی مودیان در نظام مالیاتی ایران و کاهش ارزش واقعی این تعهدات در طول زمان می‌پردازد و در پایان، در بخش ششم، نتیجه‌گیری پژوهش ارائه می‌گردد.

## ۲. پیشنهاد پژوهش

### ۱-۲. مطالعات داخلی

تقی پور (۱۳۷۸)، به بررسی اثر وقفه‌های جمع‌آوری مالیات و تورم بر درآمدهای حقیقی مالیاتی دولت در ایران پرداخته است. در این پژوهش متوسط وقفه‌های جمع‌آوری برای کل مالیات در ایران ۱۶ ماه برآورد شده و حداقل زیان درآمدی را در سال‌های ۱۳۷۳ تا ۱۳۷۷ به ترتیب ۲۳، ۴۷، ۲۰، ۲۶، ۳۶ درصد برآورد می‌کند. محاسبات ارائه شده مؤید آن است که ارزش واقعی درآمد مالیاتی به دلیل وجود تورم کاهش قابل توجهی پیدا می‌کند. برای جبران این زیان، سیاست‌های اصلاحی مانند اعمال جرایم سنگین بر تأثیرها، شاخص‌سازی تورمی و حذف معافیت‌های غیرضروری پیشنهاد می‌شود.

زمانی و کلانتری (۱۳۷۸) و قله‌های مالیاتی و آثار منفی آن در اقتصاد ایران را اندازه‌گیری کرده‌اند. در نتیجه محاسبات شان، اثر تورم بر درآمد مالیاتی را منفی ارزیابی می‌کنند. همچنین به بررسی جزئی قوانین و دسته‌بندی مناسب انواع وقفه‌ها پرداخته‌اند. شایان ذکر است از زمان نگارش این پژوهش، قوانین به طور قابل توجهی دچار تغییر شده‌اند و نیازمند یازیینی مجدد هستند. همچنین این مقاله صرفاً از منظر وقفه‌های پرداخت، آثار تورم بر قوانین را مشخص نموده است و تغییرات ناشی از تورم بر آستانه‌ها را بررسی نمی‌کند. در پایان نیز ضمن ارائه راهکارهای مناسب جهت کاهش ارزش حاصل از وقفه‌ها، به منظور کاهش کسری بودجه، حذف وقفه‌های پرداخت را به عنوان راهکاری اساسی پیشنهاد می‌نماید.

پورمیق و نعمت‌پور و موسوی (۱۳۸۴)، عوامل مؤثر بر سطح وصول درآمدهای مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران و اثر تورم بر درآمدهای مالیاتی را بررسی نموده و به این نتیجه رسیده‌اند که به دلیل عدم وجود تعديل تورمی در نظام مالیاتی ایران و نیز ساختار تورمی اقتصاد، افزایش تورم، درآمد مالیاتی را به سبب تأخیر دوره‌های پرداخت افزایش می‌دهد.

سپهردوست و باروتی (۱۳۹۵) به مطالعه اثر تورمی تانزی بر عملکرد نظام مالیاتی در ایران پرداخته و بر مبنای آمار سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۶۳ به بررسی اثرات بلندمدت و کوتاه‌مدت متغیرهای کلان بر عملکرد نظام مالیاتی مبادرت کرده‌اند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که اثر بلند مدت و کوتاه مدت تورم بر عملکرد نظام مالیاتی منفی است.

منتظری و جعفری (۱۳۹۸) در مقاله‌ای با عنوان «متغیرهای کلان اقتصادی و درآمد مالیاتی در اقتصاد ایران» با استفاده از روش الگوی خودتوضیح با وقفه‌های گسترده (ARDL)، اثر تورم بر درآمد مالیاتی را منفی ارزیابی می‌کنند.

کرمی و مرشدزاده (۱۴۰۰) به بررسی رابطه بین تورم و مالیات بر درآمد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. تمرکز اصلی مطالعه بر تأثیرات تورم بر سود مشمول

مالیات شرکت‌ها در شرایطی است که محاسبات مالیاتی بر اساس حسابداری بهای تاریخی انجام می‌شود. از آنجا که کسور مالیاتی با نرخ تورم تعديل نمی‌شود، در دوره‌های تورمی مقادیر استهلاک و بهای تمام شده موجودی کالای فروش‌رفته، کمتر از مقادیر واقعی محاسبه شده و در نتیجه سود اسمی شرکت‌ها بیشتر از سود واقعی نشان داده می‌شود. این امر موجب می‌شود که مالیات وضع شده بر شرکت‌ها بیشتر از مقدار واقعی در شرایط نبود تورم باشد.

مسئله‌ای که در اکثر مقالات داخلی حول موضوع اثر تورم بر نظام مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته است، اندازه گیری تغییر در آمد مالیاتی ناشی از وجود تورم است. موضوعی که تاکنون در پژوهش‌ها به صورت جزئی مطالعه نشده، مشخص کردن قوانینی است که متأثر از تورم هستند. همچنین به اثرات دیگر تورم نظیر ایجاد ناعدالتی و تغییر بار مالیاتی برای مؤدیان توجهی نشده است. اما در این پژوهش سعی شده خلاصه‌پژوهش‌های موجود در این زمینه جبران و میزان اثرگذاری تورم بر نظام مالیاتی و ضرورت شاخص‌سازی تورمی بیش از پیش روشن شود.

## ۲-۲. مطالعات خارجی

مقاله «تورم و پایگاه مالیاتی جامع» که توسط پیتر دایموند در سال ۱۹۷۵ منتشر شده است، به تحلیل اثرات تورم بر سیستم‌های مالیاتی و پایه‌های مالیاتی می‌پردازد. دایموند در این مقاله استدلال می‌کند که تورم می‌تواند موجب تحریف در ارزیابی درآمدها و دارایی‌ها شود؛ چرا که بسیاری از سیستم‌های مالیاتی بر پایه مقادیر اسمی بنا شده‌اند و این امر ممکن است منجر به افزایش بار مالیاتی برای مؤدیان شود؛ حتی در شرایطی که در آمد واقعی آن‌ها تغییر نکرده باشد.

او تأکید می‌کند که این تحریفات می‌تواند منجر به نابرابری‌های مالیاتی شود و برای جلوگیری از آن، پیشنهاد می‌کند که پایه‌های مالیاتی به طور مداوم با نرخ تورم به روزرسانی شوند. دایموند از شاخص‌سازی مالیاتی به عنوان راه حلی برای تطبیق پایه‌های مالیاتی با تورم یاد می‌کند که می‌تواند

منجر به حفظ عدالت مالیاتی و جلوگیری از آثار منفی تورم بر مؤدیان گردد. او در نهایت بر اهمیت این اصلاحات برای تقویت کارایی و عدالت در سیستم‌های مالیاتی تأکید دارد.

کرین و نورزاد (۱۹۸۶) در مقاله با عنوان «تورم و فرار مالیاتی: یک تحلیل تجربی» به تحلیل تأثیر تورم بر فرار مالیاتی در ایالات متحده در بازه زمانی ۱۹۴۷ تا ۱۹۸۱ می‌پردازند و نشان می‌دهند که افزایش نرخ تورم با رشد هم‌زمان فرار مالیاتی به صورت مطلق نسبی همراه است. نویسنده‌گان تأکید دارند که نرخ‌های بالاتر مالیات بر درآمد به طور مستقیم باعث افزایش تمایل به فرار مالیاتی می‌شود. از سوی دیگر، عواملی مانند افزایش احتمال شناسایی و شدت جرم‌ها و همچنین سهم دستمزد از درآمد، به کاهش فرار مالیاتی کمک می‌کند.

مقاله «خرش براکت: اثرات «بالا رفتن از مقطع» بر درآمد خانوارها» نوشته هورست ایمروول (۲۰۰۵) به بررسی پدیده «بالا رفتن از مقطع»<sup>۱</sup> در نظام مالیاتی می‌پردازد که در آن افزایش درآمدهای اسمی به دلیل تورم، افراد را به مقاطع مالیاتی بالاتر سوق می‌دهد؛ بدون اینکه افزایش واقعی در قدرت خرید آنها رخ دهد. ایمروول نشان می‌دهد که این پدیده می‌تواند منجر به افزایش نرخ‌های مالیاتی و کاهش درآمدهای قابل تصرف خانوارها، بهویژه برای گروه‌های با درآمد متوسط شود. این مقاله همچنین بر لزوم شاخص‌سازی مقاطع مالیاتی به تورم تأکید دارد تا از اثرات منفی بالارفتن از مقطع جلوگیری شده و عدالت مالیاتی حفظ گردد. این تحلیل نشان می‌دهد که اصلاحات در سیاست‌های مالیاتی می‌تواند از افزایش غیرموجه بار مالیاتی برای اقشار مختلف جلوگیری نموده و کمک کند تا نرخ‌های مالیاتی با سطوح درآمد واقعی هم راستا باقی بماند. در ادامه، بررسی‌ها نشان می‌دهند که با افزایش درآمد واقعی، فرار مالیاتی به طور مطلق بیشتر می‌شود؛ اما این افزایش در مقایسه با رشد درآمد در ابعاد نسبی کاهش می‌یابد. این یافته‌ها

---

1. Bracket Creep

نشان دهنده تأثیر قابل توجه تورم و سیاست‌های مالیاتی بر رفتار مؤدیان مالیاتی و همچنین بر کارآبی سیستم مالیاتی است که باید در طراحی سیاست‌های اقتصادی و مالیاتی به دقت مدنظر قرار گیرد. بیر و گرفیت، کلم (۲۰۲۳) در مقاله با عنوان «انحرافات مالیاتی ناشی از تورم: آنها چه ماهیتی دارند؟ چگونه با آنها برخورد کنیم؟» به اثرات تورم بر سیستم‌های مالیاتی غیرخشنی پرداخته و نشان می‌دهند که حتی تورم‌های مورد انتظار پایین می‌تواند به افزایش نرخ‌های مؤثر مالیاتی و کاهش ارزش استهلاک منجر شود. این تغییرات باعث ایجاد انحرافات مالیاتی و کاهش سرمایه‌گذاری می‌شود. نویسنده‌گان تأکید می‌کنند که اقدامات سیاستی نظیر تنظیم مالیات بر مبنای نرخ‌های واقعی یا اصلاح استهلاک دارایی‌ها می‌تواند به کاهش این انحرافات کمک کند.

در گزارش «بنیاد مالیات اروپا» تحت عنوان «اثر تورم بالا بر درآمدهای مالیاتی در کشورهای اروپایی»، اثرات تورم بالا بر درآمدهای مالیاتی کشورهای اتحادیه اروپا بررسی شده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهند که افزایش تورم در سال‌های ۲۰۲۱ و ۲۰۲۲ به دلیل بحران انرژی ناشی از جنگ روسیه در اوکراین، مشکلات زنجیره تأمین و سیاست‌های پولی انساطی به وجود آورده که در نهایت موجب افزایش درآمدهای مالیاتی شده است. این افزایش بهویژه از طریق پدیده‌ای به نام «کشیدن مالیاتی» یا «فیسکال درگ» رخ داده است. در این پدیده، با افزایش درآمدهای اسمی افراد، آنها به برآکت‌های بالاتر مالیاتی وارد می‌شوند بدون اینکه قدرت خرید واقعی آنها افزایش یابد. این مسئله باعث شده است که فشار مالیاتی بهویژه بر اقشار کم‌درآمد افزایش یابد.

نتایج این گزارش تأکید می‌کند که بسیاری از کشورهای اتحادیه اروپا قادر سازو کارهای تعدیل خودکار برآکت‌های مالیاتی هستند که به طور مناسب با نرخ تورم تطابق داشته باشند. این مسئله بهویژه در کشورهای با نرخ تورم بالا، نابرابری اقتصادی را تشید کرده است. در پایان، گزارش پیشنهاد می‌کند که برای کاهش اثرات منفی تورم بر بار مالیاتی، کشورهای اروپایی بایستی

سیاست‌های مالیاتی خود از جمله اعمال تغییرات اقتصادی مالیاتی را اصلاح کند تا افزایش ناعادلانه مالیات‌ها جلوگیری شده و عدالت اقتصادی حفظ شود.

ویلیامسیبی رابسون و الکساندر لورین طی گزارشی که در آگوست ۲۰۲۳ منتشر شده با عنوان «تورم چگونه بار مالیاتی را افزایش می‌دهد»، به تحلیل تأثیرات تورم بر ارزش حقیقی آستانه‌های مالیاتی در کانادا می‌پردازند. نویسنده‌گان نشان می‌دهند که بسیاری از آستانه‌ها و معافیت‌های مالیاتی، مانند معافیت از مالیات بر درآمد و هزینه‌های قابل قبول سرمایه‌گذاری، به طور منظم با نرخ تورم تعديل نمی‌گردند؛ که این امر منجر به کاهش ارزش حقیقی آنها و افزایش بار مالیاتی بر افراد و شرکت‌ها می‌شود. در این پژوهش، تورم به عنوان عاملی کلیدی که بدون تغییر در درآمد حقیقی، افراد و کسب و کارها را به دام مالیات‌های بیشتری می‌اندازد، شناسایی شده است.

براساس مقاله‌ای از هانسن، مسکال و پورس که در سال ۲۰۲۳ با عنوان «تأثیرات شاخص‌سازی و تورم بر طراحی نظام مالیاتی» منتشر شده، به بررسی اهمیت تطبیق اجزای نظام مالیاتی با نرخ تورم پرداخته شده است. نویسنده‌گان بر این نکته تأکید دارند در شرایطی که شاخص‌سازی در نظام مالیاتی اعمال نمی‌شود، نرخ‌ها و آستانه‌های مالیاتی ثابت باقی می‌مانند، که این امر منجر به افزایش بار مالیاتی بر افسار با درآمد پایین‌تر، تضعیف عدالت مالیاتی و افزایش نابرابری‌ها می‌گردد. علاوه بر این، مقاله به چالش‌های اجرایی شاخص‌سازی از جمله پیچیدگی‌های محاسباتی و هزینه‌های مرتبط با آن اشاره می‌کند. با این حال، نویسنده‌گان بر ضرورت انجام اصلاحات ساختاری در طراحی نظام مالیاتی تأکید دارند تا فرآیند شاخص‌سازی در نرخ‌ها، آستانه‌ها و پایه‌های مالیاتی به طور مؤثر پیاده‌سازی شود.

با وجود تحت تأثیر قرار گرفتن اقتصاد ایران از تورم‌های بالا و مشکلات ناشی از اثر گذاری تورم بر نظام مالیاتی، پژوهش‌های لازم در جهت بررسی روش‌های مطلوب تعديل قوانین مالیاتی با توجه به تورم و شرایط کشور صورت نگرفته است. لذا لازم است اولاً قوانین مورد اصابت تورم

به صورت جزئی مشخص شود و در ادامه نیز راهکارهای خشی‌سازی اثر تورم بر نظام مالیاتی در ایران ارائه شود.

### ۳. کانال‌های اثرگذاری تورم بر نظام مالیاتی

به طور کلی بر اساس نظریات مطرح شده تورم از سه طریق بر نظام مالیاتی اثرگذار است:

الف) مقادیر بیان شده به پول ملی در اثر تورم ارزش حقیقی خود را از دست می‌دهند. بنابراین قوانینی که در آن‌ها از واحد پول ملی استفاده شده و در آن کشور تورم وجود دارد دچار تغییرات می‌شوند.

ب) ایجاد فاصله بین ایجاد تعهدات و پرداخت بدھی است که بر اثر تورم باعث فرسایش تعهدات می‌شود.

ج) اختلال در محاسبه‌ی پایه‌های مالیاتی، که در محاسبه، ارزش تاریخی آن‌ها دخیل است (ترونی، ۲۰۰۰).

بر همین اساس در این بخش، به طور تفصیلی به بررسی و تشریح مسیرهای اثرگذاری و تغییر نظام مالیاتی به سبب وجود تورم خواهیم پرداخت. وجود تورم برای نظام مالیاتی اختلالاتی ایجاد می‌کند که می‌بایست برای کاستن از این اختلالات از روش‌های تعدیل مناسب استفاده شود. برای موفقیت و نتیجه‌بخش بودن فرایندهای تعدیل، لازم است که ماهیت و علل تحریف‌ها و اختلالات به وضوح درک شود.

#### ۱-۳. مقادیر بیان شده براساس پول ملی

یکی از راه‌های اثرگذاری تورم بر نظام مالیاتی تغییر ارزش حقیقی مقادیر ریالی موجود در قانون است. با گذشت زمان و وجود تورم بالا، قوانینی که در آن‌ها از مقادیر بر حسب پول ملی استفاده شده است دچار فرسایش شده و ارزش خود را از دست می‌دهند. بنابراین قوانینی که بر اساس مقادیر ریالی بیان شده‌اند به لحاظ ارزش حقیقی دچار تغییر می‌شوند. این در حالی است که معنین

در زمان قانون‌گذاری ارزش حقیقی مالیات را مدنظر داشته‌اند. پس زمانی که تورم بر سطح عمومی قیمت‌ها و ارزش حقیقی مقادیر موجود در قانون اثر می‌گذارد آنچه که اتفاق می‌افتد دور شدن از اهداف مقنن خواهد بود. استفاده از مقادیر ریالی معمولاً از چند طریق می‌تواند در قوانین وجود داشته باشد که عبارتند از:

### ۱-۱-۳. اثر تورم بر نظام‌های مالیاتی تصاعدی

در مالیات بر درآمدی که نرخ‌های آن تصاعدی است، تعیین نرخ مالیات با توجه به سطح درآمد مؤدی مشخص می‌شود. چنین ساختار قانونی برای مالیات بر درآمد شخصی تضمین می‌کند که در صورت عدم فرار، درآمدهایی که مشمول مالیات بالاتر هستند، مشمول نرخ‌های متوسط مالیاتی بالاتری خواهند بود. این مدل محقق‌کننده عدالت عمودی است، زیرا هدف توزیع مجدد درآمد را ارتقا می‌دهد و با اصل توانایی پرداخت مطابقت دارد. با توجه به اینکه آستانه‌های بالا و پایین، مشخص کننده نرخ هستند و بر اساس پول ملی بیان شده‌اند، تورم بر ارزش این آستانه‌ها تأثیر می‌گذارد و با گذشت زمان، تغییر ارزش حقیقی این مقادیر را شاهد خواهیم بود (ساویج و آلن، ۱۹۷۴).

برای روشن شدن بهتر مسئله به ذکر مثالی می‌پردازیم. فرض کنیم نرخ گذاری به این صورت باشد که اگر فرد تا ۵ میلیون تومان درآمد داشته باشد باید با نرخ ۱۰٪ مالیات بدهد و در صورتی که بالاتر از ۵ میلیون تومان درآمد داشته باشد باید با نرخ ۲۰٪ مالیات بدهد. حال، اگر فردی را در نظر بگیریم که درآمد وی در سال اول  $4,000/900$  تومان باشد باید مالیاتی بالغ بر ۴۹۰ هزار تومان پرداخت نماید و این در صورتی است که اگر درآمد این فرد، سال بعد با تورم ۲۰ درصدی همراه باشد (یعنی درآمد فرد به لحاظ حقیقی به اندازه سال قبل باشد)، درآمد اسمی وی ۵۸۸,۰۰۰ تومان خواهد شد و مالیاتی که باید پرداخت کند با نرخ ۲۰ درصد خواهد بود که معادل  $1,000/176$  خواهد شد. بنابراین اگرچه درآمد حقیقی فرد افزایش نیافته ولیکن مالیاتی که پرداخت می‌کند

۶۸۶ هزار تومان بیش تر از دوره قبل خواهد بود که هم به صورت حقیقی و هم به صورت اسمی از مالیات دوره قبلی بیشتر است. بنابراین با توجه به اینکه فرد در طبقه نرخ بالاتر قرار می‌گیرد، اصطلاحاً دچار خوش برآختی خواهد شد و این موضوع قدرت خرید فرد را نسبت به دوره قبل کاهش خواهد داد.

### ۲-۱-۳. مقادیر اعتبار مالیاتی و هزینه‌های قابل قبول

همان‌طور که پیش‌تر اشاره گردید، مقادیر اعتبار مالیاتی و هزینه‌های قابل قبول بیان شده به پول ملی نیز بر اثر تورم، دچار کاهش ارزش خواهند شد. برای مثال اگر اعتبار مالیاتی مانند یارانه‌ها برای دهک‌های پایین درآمدی در نظر گرفته شود با توجه به اینکه ارقام ریالی هستند در صورتی که به صورت سالانه با توجه به تورم شاخص سازی نشود، ارزش آن‌ها به مرور زمان کاهش خواهد یافت.

اعتبار مالیاتی به دو دلیل عمدۀ وضع می‌شود :

۱. دولت‌ها برای تضمین حداقل معیشت افراد، از معافیت‌های مالیاتی به عنوان ابزاری حمایتی استفاده می‌کنند. با این حال، در شرایط تورمی، ثابت نگه داشتن مقادیر اسمی این معافیت‌ها، ارزش حقیقی آنها را کاهش می‌دهد. این امر، اثر سیاست تضمین حداقل درآمد را از بین می‌برد و تعداد مؤذیان مشمول مالیات را افزایش می‌دهد، به خصوص در طبقات پایین درآمد که بیشترین اتکا را به این معافیت‌ها دارند. برای مقابله با این چالش، دولت‌ها باید معافیت‌ها را به طور دوره‌ای بر اساس نرخ تورم تعديل کنند یا از سیستم‌های معافیت پلکانی یا مالیات منفی استفاده کنند (ساویج و آلن، ۱۹۷۴).

۲. زمانی که تورم وجود داشته باشد ارزش معافیت‌ها و اعتبارات در صورت عدم تغییر مقادیر ریالی کاهش خواهد یافت و هدایت بازیگران اقتصادی به سمت فعالیت‌های مولد که ارزش افروزه بالاتری دارند، محقق نخواهد شد.

### ۳-۱-۳. میزان مالیات غیرمستقیم به ازای هر واحد

مالیات غیرمستقیم به ازای هر واحد، در واقع اشاره به بخش‌هایی از قانون دارد که مبالغ مالیات قبل پرداخت به ازای هر واحد محصول به واحد پول ملی مشخص می‌شود. برای مثال اگر عوارض شهرداری‌ها را به عنوان مالیات در نظر بگیریم، عوارضی که برای خودرو گرفته می‌شود به ازای هر خوردو، مبلغ ریالی مشخصی دارد. بنابراین در صورتی که مبلغ آن تعديل نشود، در طول زمانی که تورم وجود داشته باشد ارزش مبلغ مأخوذه کم خواهد شد.

### ۳-۱-۴. برخورداری از گردش مالی پایه، مبنای الزام به ثبت اطلاعات مالی

برای برخی از مالیات‌ها، سازمان‌های مالیاتی، حداقل گردش مالی (گردش مالی پایه) قرار می‌دهند تا مؤیدان واجد شرایط، وارد آن پایه مالیاتی شوند. برای مثال فرض کنید برای ثبت اطلاعات مالی در مالیات ارزش افزوده، فقط شرکت‌هایی به این کار ملزم‌اند که میزان فروششان از یک میلیارد تومان بالاتر باشد. در این صورت شرط ثبت اطلاعات گردش مالی که بر مبنای پول ملی بیان شده به مرور زمان بر اثر تورم، ارزش حقیقی کمتری خواهد داشت.

### ۵-۱-۳. جریمه‌هایی که بر اساس پول ملی تعیین شده‌اند

در برخی از قوانین جریمه‌هایی که برای مؤیدان مختلف در نظر گرفته می‌شود بر اساس پول ملی و دارای مقادیر ثابتی است. بنابراین در صورت وجود تورم، ارزش حقیقی آن‌ها کم می‌شود و اهداف وضع جریمه (مانند بازدارندگی در برابر تخلف و یا احیاناً ایجاد درآمد) که مد نظر مقنن بوده است، محقق نخواهد شد.

### ۲-۳. فرسایش ارزش تعهدات مالیاتی

مالیات، در واقع تعهدات مالیات‌دهندگان به دولت است. تورم ارزش این تعهدات را به دلیل تأخیر در وصول (تفاوت بین زمان ایجاد تعهد مالیاتی یعنی زمانی که رویداد مشمول مالیات رخ می‌دهد

و زمانی که مالیات پرداخت می‌شود) کاهش می‌دهد. با تأخیر در وصول تعهدات مالیاتی، اثر تورم بر تعهدات باعث کم ارزش شدن تعهدات می‌شود و به تبع آن، درآمد دولت کاهش می‌یابد (تازی، ۱۹۷۷).

برای دستیابی به نتایج دقیق‌تر در خصوص فرسایش ارزش تعهدات مالیاتی، ضروری است به تفکیک و بررسی نوع وقفه‌ها بپردازیم. تازی بر مبنای قانون، تأخیر در پرداخت مالیات را به دو بخش تأخیرقانونی و تأخیرغیرقانونی تقسیم می‌کند. عاملی که این تفکیک را ایجاد کرده، وجود جرمیه یا عدم وجود جرمیه است. به این معنا که اگر به وقفه‌ای جرمیه تعلق گیرد وقفه غیرقانونی و در صورتی که به آن جرمیه‌ای تعلق نگیرد و مؤدی مخیر به وقفه در پرداخت باشد، وقفه قانونی است.

### ۳-۲-۱. وقفه‌های قانونی

وقفه‌های قانونی مالیاتی، به فاصله زمانی بین «تحقیق درآمد (زمان کسب درآمد مشمول مالیات)» و «موعد مقرر قانونی پرداخت مالیات» گفته می‌شود. در این بازه زمانی، مؤدیان مالیاتی مختارند که مالیات خود را پرداخت کنند یا پرداخت آن را بدون اینکه مشمول جرمیه‌ای به دلیل عدم پرداخت شوند، به تعویق بیندازند. این مسئله یعنی در صورت وجود تورم بالا و وقفه‌ی طولانی، به صورت قانونی اجازه پرداخت کمتر به مؤدیان داده شده است (ثانی، ۱۳۹۲).

### ۳-۲-۲. وقفه‌های غیر قانونی

به وقفه‌ای که مؤدیان در پرداخت مالیات دارند و به سبب آن ملزم به پرداخت جرمیه شوند، وقفه غیرقانونی گفته می‌شود. تأخیر در پرداخت تعهدات مالیاتی معمولاً در شرایط تورمی بیشتر اتفاق می‌افتد؛ چراکه منافع حاصل از تعویق به دلیل کاهش ارزش بدھی افزایش می‌یابد و هرچه میزان تورم و طول وقفه افزایش پیدا کند، منفعت تأخیر برای مؤدیان افزایش خواهد یافت (ثانی، ۱۳۹۲).

در این مسئله، میزان و نحوه وصول جریمه‌ها در استفاده مؤدیان از این نوع وقفه‌ها بسیار اثرگذار می‌باشد. چراکه در صورت وجود جریمه‌های بازدارنده می‌توان از بروز وقفه‌های غیرقانونی جلوگیری کرد.

### ۳-۳. اثرات دیگر بر اندازه گیری پایه مالیاتی

هنگامی که پایه مالیاتی با واحدهای تاریخی اندازه گیری می‌شود، تورم، اندازه گیری پایه مالیاتی را مخدوش می‌کند. یکی از پایه‌های مالیاتی که در آن قیمت‌های تاریخی در محاسبه درآمد مشمول مالیات مؤدی اثرگذار است، مالیات بر عایدی سرمایه است. در مالیات بر عایدی سرمایه، اختلاف قیمت خرید و فروش اموال مشمول این پایه مالیاتی را به عنوان عایدی در نظر می‌گیرند و سپس با نرخ مشخص از عایدی به دست آمده مالیات گرفته می‌شود.

در شرایط تورمی، عایدی حقیقی سرمایه می‌تواند منفی گردد؛ به طوری که نتوان آن را براساس تعریف کلاسیک درآمد، جزئی از درآمدهای مؤدی تلقی نمود. در شرایط تورمی، سود واقعی سرمایه می‌تواند از بین بروд و دیگر جزو درآمدهای مشمول مالیات محسوب نشود. به بیان ساده‌تر، افزایش قیمت کالاهای در دوران تورم، ارزش اسمی سرمایه را بالا می‌برد و این امر به افزایش سود اسمی سرمایه و در نتیجه، افزایش درآمد مشمول مالیات مؤدی منجر می‌شود. با این حال، از آنجا که فقط ارزش اسمی دارایی مؤدی افزایش یافته و قدرت خرید واقعی او تغییری نکرده است، نمی‌توان این افزایش را نوعی سود واقعی برای او در نظر گرفت و در نتیجه انتظار مالیات برای آن را داشت (تائزی، ۱۹۸۰).

برای تبیین بهتر مسئله به ذکر مثالی از مالیات بر عایدی سرمایه می‌پردازیم. فردی را در نظر بگیریم که دو سال قبل با مبلغ ۲۰ میلیارد ریال اقدام به خرید مسکن کرده است و پس از گذشت دوسال تصمیم به فروش بگیرد. در صورتی که تورم دو ساله برابر با ۵۰ درصد باشد، مسکن را با قیمتی معادل ۳۰ میلیارد ریال به فروش می‌رساند. این در حالی است که این مسکن از نظر ارزش حقیقی تغییری نداشته است و حتی به دلیل وجود استهلاک ارزش حقیقی آن نیز کاهش می‌یابد.

بر این اساس اختلاف مبلغ خرید(که بر اساس قیمت تاریخی است) و مبلغ کنونی فروش، مشمول مالیات بر عایدی سرمایه می شود. در حالی که عایدی حقیقی مسکن خریداری شده، برابر با تغییر قیمت نسی مسکن خریداری شده به اضافه‌ی استهلاک آن بوده است. بنابراین تورم در محاسبه حقیقی این پایه مالیاتی اختلال ایجاد خواهد کرد.

پایه دیگری که قیمت‌های تاریخی در محاسبه مقدار مشمول مالیات مؤثر است، مالیات بر درآمد شرکت‌ها است. در محاسبه سود شرکت‌ها، درصدی از قیمت خرید دستگاه‌ها را به عنوان استهلاک و هزینه قابل قبول برای هر سال در نظر می‌گیرند. در صورتی که برای محاسبه استهلاک حقیقی دستگاه می‌بایست قیمت اسمی با توجه به تورم هر سال به نحوی که ارزش حقیقی دستگاه مانند سال خریدش باشد محاسبه شود. چراکه در صورت وجود تورم به دلیل کاهش ارزش حقیقی مبلغ خرید، مبلغ هزینه قابل قبول نیز کاهش می‌یابد و کم برآورده در هزینه برای بنگاه رخ خواهد داد و بدین ترتیب بنگاه‌ها با ضرر مواجه خواهند شد.

#### ۴. تبعات منفی اختلالات ناشی از تورم بر نظام مالیاتی

برای تصمیم‌گیری در خصوص تعديل‌سازی یا عدم تعديل‌سازی تورم در نظام مالیاتی توسط سیاستگذران ضروری است که میزان و نحوه اثر گذاری تورم اندازه گیری و مشخص شود. تعديل‌سازی تورم و یا شاخص‌سازی قیمت‌ها برای کاهش اثرات منفی تورم، خود دارای هزینه‌هایی است. بنابراین برای تصمیم‌گیری نهایی باید هزینه‌های حاصل از تعديل و عدم تعديل تورم با یکدیگر مقایسه شوند تا بتوان به نتیجه‌ی مطلوب در خصوص تعديل‌سازی دست یافت. هزینه‌های تورم با توجه به کanal اثر گذاری آن بر نظام مالیاتی متفاوت است بنابراین در ادامه با توجه به کanal اثر گذاری تورم، در هر بخش اثر تورم بر مؤدیان و دولت به تفکیک مورد بررسی خواهد گرفت. در قسمت آخر این بخش نیز تغییر بار مالیاتی مؤدیان که بدلیل وجود تورم و اثر تجمیعی آن از کanal‌های مختلف اثر گذاری وجود دارد مورد توجه قرار می‌گیرد.

## ۱-۴. مقادیر بیان شده بر اساس پول ملی

### ۱-۱-۴. نحوه اثر گذاری بر دولت

اثرات تورم بر درآمد دولت با توجه به میزان اعمال و تمکین مالیاتی متفاوت است. در نظام مالیات بر درآمد تصاعدی با کاهش ارزش آستانه‌ها نرخ مؤثر مالیات بر درآمد افزایش و همچنین ارزش حقیقی معافیت‌ها و اعتبارات مالیاتی کاهش می‌یابد؛ بنابراین در صورتی که میزان اعمال مالیاتی تغییر نکند میزان درآمد دولت افزایش خواهد یافت ولی با توجه به اینکه تعداد مؤدیانی که سازمان امور مالیاتی با آن‌ها رو به رو خواهد شد به مراتب افزایش خواهد یافت. از همین‌رو، حداقلی‌ترین اثر این موضوع، از دیاد تعداد مؤدیان و عدم تمرکز سازمان امور مالیاتی بر مؤدیان با تمکن مالی بالاتر و استحقاق بیشتر برای پرداخت مالیات خواهد شد. بنابراین میزان اثر گذاری تورم بر درآمد دولت با توجه به ساخت نهادی نظام‌های مالیاتی مختلف، متفاوت است. در شرایطی که نظام مالیاتی از ظرفیت بالای ممیزی و نیز شناسایی فرار و اجتناب مالیاتی برخوردار باشد و احتمال کشف فرار مالیاتی را برای مؤدیان خاطی افزایش دهد، این افزایش نرخ می‌تواند آثار اندکی بر عدم تمکن در پرداخت مالیات داشته باشد؛ همچنین درآمد مالیاتی نیز برای دولت افزایش خواهد یافت. در کشورهایی که دارای نظام مالیاتی فراگیر هستند (به نحوی که اغلب پایه‌های درآمدی، مشمول مالیات بر مجموع درآمد می‌گردند)، شرایط تورمی می‌تواند آثار کمتری بر اجتناب مالیاتی داشته باشد. با این وجود، این مسئله در کشورهای در حال توسعه می‌تواند متفاوت باشد؛ چرا که ظرفیت‌های مالیات‌ستانی در کشورهای در حال توسعه به نسبت سایر کشورها ضعیف‌تر است. بنابراین افزایش میانگین نرخ مؤثر مالیاتی می‌تواند سبب افزایش انگیزه فرار و اجتناب مالیاتی گردد (نورزاد و کرین، ۱۹۸۶).

در خصوص برخورداری از گرددش مالی پایه بر مبنای پول ملی با توجه به کاهش ارزش حقیقی مقادیر ریالی در طی زمان، دولت با مؤدیانی روبرو خواهد شد که جزو اهداف قانون گذار

در زمان تصویب قانون نبوده‌اند. در نتیجه این امر منجر به عدم تمرکز سازمان مالیاتی و در نتیجه افزایش هزینه‌ها به ازای درآمد مشخص مالیاتی برای دولت خواهد شد. علاوه بر آن تورم در این موضوع باعث ایجاد هزینه‌ی اجتماعی و ایجاد نارضایتی نیز می‌گردد.

در خصوص جریمه‌هایی که بر اساس پول ملی بیان شده‌اند، در صورت وجود تورم ارزش حقیقی جریمه‌ها کاهش می‌یابد. با توجه به اینکه قانون گذار در زمان قانون گذاری با نظر به میزان خسارت و آسیب‌های هر فعالیت، جریمه‌ی آن را مشخص کرده است، اگر میزان ارزش جریمه کمتر شود در واقع بدان معنی است که میزان آسیب از میزان درآمدی که به ازای آن آسیب به نظام مالیاتی می‌رسد، بیشتر خواهد بود. بنابراین یکی از آثار کاهش ارزش حقیقی جریمه می‌تواند افزایش تعداد جریمه‌ها باشد؛ لیکن با توجه به نکات بیان شده، در مجموع درآمد مالیاتی را کاهش می‌دهد و مهم‌تر از آن بازدارندگی قانون را نیز کاهش خواهد داد.

#### ۲-۱-۴. نحوه اثرگذاری بر مودیان

در نظام مالیات بر مجموع درآمد تصاعدی، تورم باعث کاهش ارزش واقعی آستانه‌های برآکت‌های مالیاتی می‌شود. به این معنا که با وجود ثابت ماندن درآمد حقیقی مؤدی، به دلیل تورم، درآمد اسمی او افزایش می‌یابد و این امر او را به طبقات بالاتر درآمدی و در نتیجه به نرخ‌های مالیاتی بالاتر سوق می‌دهد. به طور خلاصه، تورم منجر به افزایش نرخ مؤثر مالیات بر درآمد برای مؤدیان می‌شود.

برای درک بهتر این موضوع، می‌توان به اولین طبقه نرخ گذاری مالیاتی اشاره کرد. این طبقه معمولاً به گونه‌ای طراحی می‌شود که افراد با درآمد پایین‌تر از حداقل معیشت، مشمول مالیات نشوند. با این حال، در شرایط تورمی، اگر نرخ تورم به اندازه‌ای بالا باشد که فرد را به طبقات بالاتر درآمد اسمی منتقل کند، حتی افراد با درآمد پایین‌تر از حداقل معیشت نیز مجبور به پرداخت

مالیات خواهند شد (تازی، ۱۹۸۰). این اثر یعنی پرداخت مالیات توسط افرادی که توان پرداخت مالیات را ندارند و مستحق پرداخت مالیات نیستند.

در خصوص برخورداری از گرددش مالی پایه بر مبنای پول ملی با توجه به کاهش ارزش حقیقی مقادیر ریالی، در طی زمان مؤدیان بیشتری با پایه‌های مالیاتی مانند مالیات بر ارزش افزوده روپرتو خواهند شد و اقداماتی که مؤدیان باید در قالب سازمان انجام دهنده افزایش می‌یابد. همچنین اثر مثبتی به دلیل پایین‌بودن مقدار واقعی سطح گرددش مالی برای دولت نخواهند داشت و فقط باعث ایجاد هزینه برای مؤدیان خواهد شد.

جریمه‌های ریالی که بر اثر تورم با کاهش ارزش روپرتو می‌شود موجب می‌شود مؤدیان برای انجام اعمال خلاف قانون مالیاتی هزینه کمتری بپردازند در نتیجه مؤدیان به سمت فعالیت‌های غیرمجاز از جهت قانون حرکت خواهند نمود.

#### ۴-۲. فرسایش ارزش تعهدات مالیاتی

به طور کلی وجود وقفه‌های پرداخت در زمانی که کشوری با تورم روپرتو باشد باعث ایجاد آسیب‌هایی برای دولت و مؤدیان می‌شود. در دو بخش دولت و مؤدیان اینگونه آسیب‌ها مطرح خواهند شد:

#### ۱-۲-۴. نحوه اثرگذاری بر دولت

- کاهش ارزش حقیقی درآمدهای مالیاتی: در صورت وجود تورم سطح بالا و تأخیر در پرداخت تعهدات، ارزش حقیقی پرداختی تعهدات برای دولت کاهش خواهدیافت. پرداخت سریع تر تعهدات مالیاتی توسط مؤدیان، به دولت‌ها امکان می‌دهد منابع را سریع تر به مخارج بودجه‌ای خود اختصاص دهند. این امر در نهایت منجر به کاهش بار مالی هزینه‌های دولت می‌شود، چرا که هزینه‌های دولت نیز در شرایط تورمی افزایش می‌یابد. اگرچه برخی معتقدند که فشار هزینه‌های بودجه‌ای دولت ناشی از تورم، کمتر از فشار هزینه‌های تورم بر مردم

است(ثانی، ۱۳۹۲). بنابراین وقهه در پرداخت‌ها باعث می‌گردد تخصیص با تأخیر رو برو شده و هزینه‌های برآوردي اجرای برنامه‌های دولت که در بودجه آمده، برای تأمین کامل پروژه‌ها کافی نباشد.

- کاهش انگیزه پرداخت مالیات: وجود امکان تأخیر در پرداخت مالیات و طولانی بودن بازه‌های پرداخت، انگیزه افراد برای پرداخت به موقع مالیات را کاهش می‌دهد. دلایل این کاهش انگیزه عبارتند از:

- مزایای نقدینگی: افراد ترجیح می‌دهند از نقدینگی خود برای مصارف دیگر مانند سرمایه‌گذاری یا پرداخت سایر بدهی‌ها استفاده کنند تا اینکه آن را به عنوان مالیات به دولت پرداخت کنند.

- فقدان انگیزه‌های مثبت: در بسیاری از موارد، سیستم‌های مالیاتی فاقد انگیزه‌های مثبت برای پرداخت به موقع مالیات هستند. به عنوان مثال، ممکن است تخفیفی برای پرداخت زودهنگام در نظر گرفته نشود و یا جریمه‌های تأخیر به اندازه کافی بازدارنده نباشند.

- حرکت دولت به سمت اتخاذ تصمیمات تورمزا برای جبران کسری بودجه: مجموعه اثرات منفی ناشی از تأخیر در پرداخت مالیات، منجر به کاهش ارزش درآمد مالیاتی دولت می‌شود. این امر خود می‌تواند باعث ایجاد کسری بودجه شود. یکی از در دسترس ترین راههای جبران کسری بودجه، استفاده از خلق پول است که منجر به تورم می‌گردد. تورم به نوبه خود آسیب‌های ذکر شده در خصوص انگیزه پرداخت مالیات و فشار روانی ناشی از انباست بدھی‌های مالیاتی را تشدید می‌کند و باعث ایجاد چرخه‌ای از تورم و مشکلات مالیاتی می‌شود(ثانی، ۱۳۹۲).

## ۲-۲-۴. نحوه اثرگذاری بر مودیان

مؤدیانی که بتوانند بدون اینکه مشمول جریمه شوند با تأخیر پرداخت کنند، پرداخت کمتری را خواهند داشت؛ بنابراین از منظر مؤدیان این نکته می‌تواند در نگاه اول مثبت باشد ولی دارای آسیب‌هایی نیز برای مؤدیان است که در ادامه به آنها پرداخته می‌شود.

**بعیض میان مؤدیان مالیاتی:** یکی از چالش‌های نظام‌های مالیاتی، نابرابری در زمان پرداخت مالیات بین مؤدیان مختلف است. این نابرابری به این معنا است که در برخی از پایه‌های مالیاتی، امکان تأخیر در پرداخت وجود ندارد؛ در حالی که در برخی دیگر، این امکان در مراحل مختلف محاسبه و پرداخت مالیات وجود دارد. به عنوان مثال، مالیات حقوق، به ویژه برای کارکنان دولت، باید به طور کامل و بدون تأخیر پرداخت شود. در مقابل، در مواردی مانند مالیات بر شرکت‌ها، امکان تأخیر در پرداخت در مراحل مختلف محاسبه و پرداخت مالیات وجود دارد (زمانی و کلاتری، ۱۳۷۸).

این نابرابری در زمان پرداخت مالیات، می‌تواند به تعیض در رفتار با مؤدیان مختلف منجر شود. مؤدیانی که امکان تأخیر در پرداخت مالیات را دارند، از مزایایی دسترسی بیشتر به نقدینگی برخوردار می‌شوند و می‌توانند از این مزایا برای سرمایه‌گذاری یا سایر فعالیت‌های اقتصادی خود استفاده کنند. این در حالی است که در شرایط تورمی ارزش مالیات پرداختی آن‌ها نیز کمتر خواهد شد. در مقابل، مؤدیانی که امکان تأخیر در پرداخت مالیات را ندارند، ممکن است با مشکلات نقدینگی و چالش‌های مالی روبرو شوند. بنابراین عدالت افقی خدشه دار خواهد شد. به منظور رفع این تعیض، لازم است نظام مالیاتی به گونه‌ای اصلاح شود که شرایط یکسانی برای همه‌ی مشمولان پرداخت مالیات، ایجاد گردد.

**ایجاد فشار روانی ناشی از انباشت بدھی‌های مالیاتی:** انباشت بدھی‌های مالیاتی به دلیل وجود امکان تأخیر در پرداخت مالیات و طولانی بودن بازه‌های پرداخت، فشار روانی و مالی زیادی را به مؤدیان تحمیل می‌کند. دلایل این فشار روانی عبارتند از:

- نگرانی از افزایش بدھی: هر چه زمان پرداخت مالیات به تعویق بیفتند، به همان اندازه بدھی مالیاتی نیز افزایش می‌یابد. این امر می‌تواند برای مؤدیان نگران کننده باشد، به ویژه اگر با مشکلات مالی روبرو باشند.
- ترس از جریمه: در صورت عدم پرداخت به موقع مالیات، جریمه‌هایی برای مؤدیان در نظر گرفته می‌شود. این جریمه‌ها به سبب بار مالی و تبعات دیگر آن، می‌تواند منجر به ایجاد بار روانی سنگینی برای مؤدیان گردد.
- مشکلات در برنامه‌ریزی مالی: اباحت بدھی‌های مالیاتی می‌تواند برنامه‌ریزی مالی را برای مؤدیان دشوار کند. آنها ممکن است مجبور شوند برای پرداخت بدھی‌های خود از سایر هزینه‌ها صرف نظر کنند و یا برای تأمین نقدینگی وام بگیرند (زمانی و کلاتری، ۱۳۷۸).

#### ۴-۳. تغییر بار مالیاتی

- تورم، بار مالیاتی را به طور نابرابر بر افراد با سطح درآمدی متفاوت و اشار مختلف جامعه توزیع می‌کند. این امر عدالت مالیاتی را خدشه‌دار می‌کند و ضرورت اصلاح نظام مالیاتی را بیش از پیش یادآور می‌شود. به طور کلی، دلایل ناهمگونی بار مالیاتی در اثر تورم عبارتند از:
- تفاوت در سبد درآمدی افراد: افراد با سطوح درآمدی مختلف، منابع درآمدی متفاوتی دارند و پایه‌های مالیاتی متفاوتی به آنها تعلق می‌گیرد. این امر می‌تواند منجر به تفاوت در میزان اثر تورم بر بار مالیاتی افراد مختلف شود.
  - عرض طبقات درآمدی: هر چه عرض طبقات درآمدی بزرگتر باشد، احتمال جایجایی مؤدیان به طبقات بالاتر به دلیل افزایش درآمد اسمی کمتر خواهد بود. در نتیجه، افزایش نرخ مالیاتی برای تعداد کمتری از افراد اتفاق می‌افتد (ساویج و آلن، ۱۹۷۴).
  - سرعت افزایش نرخ مالیاتی: نکته حائز اهمیت آن است که سرعت افزایش نرخ مالیاتی در طبقات مختلف درآمدی می‌تواند بر توزیع بار مالیاتی اثرگذار باشد. اگر سرعت

افزایش نرخ‌ها به صورت منظم و یکسان باشد، توزیع بار مالیاتی عادلانه‌تر خواهد بود (ساویج و آلن، ۱۹۷۴).

- معافیت‌ها و هزینه‌های قابل قبول: معافیت‌ها و هزینه‌های قابل قبول در نظام مالیاتی، بر بار مالیاتی افراد اثر می‌گذارند. کاهش ارزش این معافیت‌ها و هزینه‌های قابل قبول مالیاتی در اثر تورم، به افشار کم‌درآمد که از آنها بیشتر بهره‌مند می‌شوند، آسیب بیشتری می‌رساند (تانزی، ۱۹۸۰).

## ۵. اختلالات ناشی از تورم بر قوانین مالیاتی در ایران

در بخش گذشته نحوه اثر گذاری تورم بر نظام مالیاتی از مسیرهای مختلف با توجه به ادبیات و مبانی نظری موجود بررسی شد. بر همین اساس در این بخش به بررسی قوانین مالیاتی متأثر از تورم در ایران پرداخته می‌شود.

بررسی نظام‌مند قوانین مالیاتی ایران را با توجه به کانال‌ها و مسیرهای اثر گذاری تورم بر نظام مالیاتی که در بخش قبل به تفضیل مطرح گردید، به صورت جداگانه و با روشهای متناسب با هر بخش بررسی خواهیم کرد. قسم اول قوانینی است که در آن‌ها ارقام بر حسب پول ملی دخیل هستند. نحوه بررسی این قسمت بدین صورت است که تغییرات تاریخی قوانین و مقادیر مربوطه را بیان و پس از آن تورم بازه‌ی بین دو تغییر را با استفاده از داده‌های بانک مرکزی بدست خواهیم آورد؛ سپس میزان تغییرات ارقام قوانین مربوطه را با میزان تورم بازه مقایسه خواهیم نمود. بررسی را از سال ۹۶ آغاز می‌کنیم چراکه در سال ۹۶ اصلاحات اساسی در قوانین مالیاتی شکل گرفت و شاهد تغییرات گسترده‌ای در قوانین از سوی قانون‌گذار بودیم. بنابراین قوانین قبل از آن کمک شایانی به بررسی این موضوع نخواهد کرد.

### ۱-۵. مقادیر بیان شده بر اساس پول ملی

با توجه به دسته بندی صورت گرفته در بخش پیشین، اولین بخش مورد پژوهش، اثر تورم بر نظامهای مالیاتی تصاعدی است. قوانین این بخش مربوط به نرخ مالیات بر درآمد است که در قسمت ۱۳.۱/۱ این پژوهش مطرح گردید.

در تاریخ ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص به شرح ذیل تصویب شده است:  
ماده ۱۳۱: نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون  
دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد به شرح زیر است:

۱. تا میزان پانصد میلیون (۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ پانزده درصد  
٪ (۱۵).

۲. نسبت به مازاد پانصد میلیون (۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال تا میزان یک میلیارد (۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال  
درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ بیست درصد (٪ ۲۰).

۳. نسبت به مازاد یک میلیارد (۱.۰۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ بیست  
و پنج درصد (٪ ۲۵).

تبصره: به ازای هر ده درصد (٪ ۱۰) افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده  
نسبت به درآمد ابرازی مشمول مالیات سال گذشته آنها، یک واحد درصد و حداکثر تا پنج واحد  
درصد از نرخهای مذکور کاسته می‌شود. شرط برخورداری از این تخفیف تسویه بدھی مالیاتی سال  
قبل و تسلیم اظهارنامه مالیاتی مربوطه در مهلت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی است.  
پس از آن این قانون در تاریخ ۱۴۰۱/۰۵/۰۹ تغییر کرد و ارقام ریالی ۴ برابر شد. به عبارت  
دیگر، ۵۰ میلیون تومان به ۲۰۰ میلیون تومان و ۱۰۰ میلیون تومان به ۴۰۰ میلیون تومان تغییر  
کرده است.

بازهای که ارقام ریالی این قانون تغییر نکرده، از تیرماه ۱۳۹۴ تا مرداد ماه ۱۴۰۱ بوده است. از همین رو میخواهیم محاسبه کنیم هر ساله چه میزان از قدرت خرید مؤدیان کم شده ولی در مقابل، مقدار درصد مالیاتی که باید پردازند به همان مقدار قبلی است و تغییری نکرده است. از تیرماه ۹۴ تا تیر ماه ۹۵ شاخص قیمت مصرف کننده بر مبنای سال پایه ۱۴۰۰ از ۲۶/۱ به ۲۷/۸ رسیده است. یعنی اگر درآمد اسمی فردی ثابت بماند قدرت خرید خود را به اندازه ۶/۵ درصد در یک سال از دست داده است. به عبارت دیگر اگر قدرت خرید مؤدی ثابت بماند، مقادیر اسمی درآمد فرد به اندازه ۶/۵ درصد افزایش خواهد داشت، اما در مقابل، آستانه ریالی نرخ‌ها ثابت هستند. یعنی مؤدیان به تدریج با نرخ مالیاتی بالاتری رو به رو خواهند بود. به همین ترتیب از تیر ماه ۹۴ تا تیر ماه ۹۶، ۹۷، ۹۸، ۹۹، ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ شاخص قیمت مصرف کننده از ۲۶/۱ به ترتیب به ۳۰/۱، ۳۴/۳، ۳۴/۷، ۵۰/۷، ۶۴/۴ و ۹۲/۹ رسیده است و این یعنی به ترتیب سال‌های گفته شده برای حفظ قدرت خرید قبل باید به ترتیب ۱۵/۳، ۱۵/۴، ۹۴، ۳۱/۴، ۱۴۶، ۲۵۶ و ۴۳۱ درصد هر سال نسبت به سال ۹۴ به درآمد اسمی آن‌ها افروده شود که در این صورت افراد بسیار زیادی در بالاترین پلکان‌های نرخ قرارخواهند گرفت. با فرض اینکه قانون‌گذار با توجه به ارزش ریالی سال ۱۳۹۴ آستانه‌های درآمد و نرخ‌های مربوط به هر یک را مشخص کرده، بر همین اساس اگر می‌خواستیم نرخ‌ها را در سطح قدرت خرید سال ۱۳۹۴ حفظ نماییم، می‌بایست سالانه به میزان همان تورم، حدود آستانه‌ها را شاخص‌سازی می‌کردیم. این درحالی است که شاخص‌سازی پس از ۷ سال صورت گرفته و شاخص‌سازی صورت گرفته نیز ناقص است. چراکه اگر اراده بر این بود که شاخص‌سازی کامل صورت گیرد، می‌بایست آستانه ۵۰ میلیون تومان به ۲۶۵ میلیون تومان و آستانه ۱۰۰ میلیون تومان به ۵۳۰ میلیون تومان تغییر می‌یافتد. البته مسئله مهم‌تر آن است که پس از ۷ سال این شاخص‌سازی صورت گرفته و نرخ مؤثر مالیات، هر ساله افزایش یافته است.

از نرخ‌های دیگر مالیات بر درآمد اشخاص که دارای نرخ جداگانه است و در ماده ۱۳۱ نیز به عنوان استثنای گفته شده، مالیات بر درآمد حقوق است که در ماده ۸۵ قانون مالیات‌های مستقیم آمده است:

- ماده ۸۵) نرخ مالیات بر درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی مازاد بر مبلغ مذکور در ماده (۸۴) این قانون و تا هفت برابر آن مشمول مالیات سالانه ده درصد (۱۰٪) و نسبت به مازاد آن بیست درصد (۲۰٪) است.

در ماده ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم نیز تصریح شده است:

- ماده ۸۴) میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منع، هرساله در قانون بودجه سنواتی مشخص می‌شود.

از همین رو در ادامه، میزان تغییرات معافیتی که هر ساله در بودجه سنواتی مشخص می‌شود را اندازه‌گیری می‌کنیم و سپس به مقایسه با تورم می‌برداریم تا مشخص کنیم چه نوعی از شاخص‌سازی مورد استفاده قرار گرفته است.

طبق تبصره ۶ بند(الف) قانون بودجه سال ۹۵، سقف معافیت مالیاتی  $15.000 / 600$  تومان در سال تعیین گردیده است. طبق تبصره ۶ بند(الف) قانون بودجه سال ۹۶ سقف معافیت مالیاتی  $24.000 / 600$  تومان در سال مشخص شده است و همچنین آستانه بالای نرخ ۱۰٪ از ۷ برابر سقف معافیت به ۵ برابر کاهش یافته است. به عبارت دیگر، سقف معافیت  $53\%$  افزایش یافته و این در حالی است که نرخ تورم سال ۹۵، معادل ۶٪ بوده است. بنابراین قانون‌گذار سقف معافیت را افزایش و عرض پلکان نرخ ۱۰٪ را کاهش داده است.

طبق تبصره ۶ بند(الف) قانون بودجه سال ۹۷، سقف معافیت مالیاتی  $27.000 / 600$  تومان در سال تعیین گردیده است. یعنی سقف معافیت نسبت به سال ۹۶،  $15\%$  افزایش یافته و این در حالی است که تورم سال ۹۶، معادل ۸٪ بوده است. لازم به ذکر است نرخ پلکان‌های درآمدی نیز در این

تبصره، بدون توجه به اصل ماده‌های ۸۴ و ۸۵ قانون مالیات‌های مستقیم طور کامل تغییر کرده است. این اصل تصریح می‌کند در قانون بودجه می‌بایست سقف معافیت تعیین شود. نرخ‌های درآمدی در این سال به شرح ذیل است:

مازاد بر مبلغ سقف معافیت تا سه برابر آن مشمول مالیات سالانه ده درصد(۱۰٪) و نسبت به مازاد سه برابر، تا چهار برابر آن مشمول مالیات سالانه پانزده درصد(۱۵٪) و نسبت به مازاد چهار برابر، تا شش برابر بیست و پنج درصد(۲۵٪) و نسبت به مازاد شش برابر سی و پنج درصد(۳۵٪) تعیین می‌شود و این افزایش تعداد طبقات باعث خزش برآکت توسط تورم بیش از پیش خواهد شد یعنی افراد به نرخ‌های بالاتر پرداخت مالیات هدایت خواهند شد.

طبق تبصره ۶ بند(الف) قانون بودجه سال ۹۸، سقف معافیت مالیاتی ۳۳.۰۰۰/۰۰۰ تومان در سال تعیین گردیده است. یعنی سقف معافیت نسبت به سال ۹۷، ۱۹٪ افزایش یافته و این در حالی است که تورم سال ۹۷، معادل ۲۶٪ بوده است. در این سال نیز نرخ‌های جدید درآمدی، بدون در نظر گرفتن ماده‌های ۸۴ و ۸۵ قانون مالیات‌های مستقیم تعیین شده که به شرح ذیل می‌باشد:

مازاد بر مبلغ سقف معافیت تا یک و نیم برابر آن مشمول مالیات سالانه ده درصد(۱۰٪) و نسبت به مازاد یک و نیم برابر تا دو و نیم برابر آن مشمول مالیات سالانه پانزده درصد(۱۵٪) و نسبت به مازاد دو و نیم برابر تا چهار برابر آن مشمول مالیات سالانه بیست درصد(۲۰٪) و نسبت به مازاد چهار برابر تا شش برابر مشمول مالیات بیست و پنج درصد(۲۵٪) و نسبت به مازاد شش برابر سی و پنج درصد(۳۵٪) می‌باشد.

همان‌طور که مشخص است عرض برآکت‌ها از سال قبل نیز کمتر شده که با افزایش تورم امکان خزش برآکت نیز افزایش خواهد یافت. البته در سال ۹۷ و ۹۶ میزان افزایش معافیت از مقدار تورم آن سال بیشتر بوده است.

طبق تبصره ۱۲ بند(الف) قسمت دوم قانون بودجه سال ۹۹، سقف معافیت مالیاتی  $36,000,000$  تومان در سال تعیین شده است. یعنی سقف معافیت نسبت به سال گذشته  $9\%$  افزایش یافته و این در حالی است که تورم سال ۹۸، معادل  $34\%$  بوده است. در این سال نیز نرخ های جدید درآمدی بدون در نظر

گرفتن ماده های ۸۴ و ۸۵ قانون مالیات های مستقیم تعیین شده که به شرح ذیل می باشد:

مازاد بر مبلغ سقف معافیت تا یک و نیم برابر آن مشمول مالیات سالانه ده درصد ( $10\%$ ) و نسبت به مازاد یک و نیم برابر تا دو و نیم برابر آن مشمول مالیات سالانه پانزده درصد ( $15\%$ ) و نسبت به مازاد دو و نیم برابر تا چهار برابر آن مشمول مالیات سالانه بیست درصد ( $20\%$ ) و نسبت به مازاد چهار برابر مشمول مالیات بیست و پنج درصد ( $25\%$ ) می باشد.

با توجه به اینکه میزان تورم سال ۹۸ اختلاف زیادی با افزایش سقف معافیت داشته، شاخص سازی ناقص صورت گرفته و ارزش حقیقی آستانه ها نسبت به سال قبل کمتر هستند، در نتیجه افراد با قدرت خرید کمتر نسبت به سال ۹۸ در طبقات پایین تر درآمدی، با افزایش نرخ مالیات مؤثر مواجه شده اند و مُدِبَّان با سطح درآمد بالاتر با کاهش نرخ مؤثر روپر و بوده اند.

طبق تبصره ۱۲ بند (الف) قسمت چهارم قانون بودجه سال ۱۴۰۰ سقف معافیت مالیاتی  $48,000,000$  تومان در سال تعیین گردیده است. یعنی سقف معافیت نسبت به سال گذشته  $33\%$  افزایش یافته و تورم سال ۹۹، معادل  $36\%$  بوده است. در این سال نیز نرخ های جدید درآمدی بدون در نظر گرفتن ماده های ۸۴ و ۸۵ قانون مالیات های مستقیم تعیین شده است که به شرح ذیل می باشد:

- نسبت به مازاد چهارصد و هشتاد میلیون ( $480,000,000$ ) ریال تا نهصد و شصت میلیون

( $10\%$ ) ریال ده درصد ( $960,000,000$ )

- نسبت به مازاد نهصد و شصت میلیون ( $960,000,000$ ) ریال تا یک میلیارد و چهارصد و

چهل میلیون ( $1,440,000,000$ ) ریال: پانزده درصد ( $15\%$ )

- نسبت به مازاد یک میلیارد و چهارصد و چهل میلیون (۱.۴۴۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال تا دو میلیارد و صد و شصت میلیون (۲.۱۶۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال: بیست درصد (٪۲۰)
- نسبت به مازاد دو میلیارد و صد و شصت میلیون (۲.۱۶۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال تا دو میلیارد و هشتصد و هشتاد میلیون (۲.۸۸۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال: بیست و پنج درصد (٪۲۵)
- نسبت به مازاد دو میلیارد و هشتصد و هشتاد میلیون (۲.۸۸۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال تا سه میلیارد و هشتصد و چهل میلیون (۳.۸۴۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال: سی درصد (٪۳۰)
- نسبت به مازاد سه میلیارد و چهل میلیون (۳.۸۴۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال: سی و پنج درصد (٪۳۵)

در این قانون، عرض برآکتها و تعداد طبقات نسبت به قبل افزایش یافته است. شایان ذکر است در این سال شاخص‌سازی تورمی تقریباً به صورت کامل و با توجه به تورم انجام شده است. طبق تبصره ۱۲ بند (الف) قسمت پنجم قانون بودجه سال ۱۴۰۱، سقف معافیت مالیاتی ۶۷.۰۰۰ تومان در سال تعیین گردیده است. یعنی سقف معافیت نسبت به سال گذشته ۴۰٪ افزایش یافته و تورم سال ۱۴۰۰ نیز، ۴۰٪ بوده است؛ بنابراین قانون گذار در این سال با توجه به تورم سال قبل شاخص‌سازی کامل را در نظر گرفته است. در این سال نیز نرخ‌های جدید درآمدی بدون در نظر گرفتن ماده‌های ۸۴ و ۸۵ قانون مالیات‌های مستقیم تعیین شده که به شرح ذیل می‌باشد:

- نسبت به مازاد ششصد و هفتاد و دو میلیون (۶۷۲،۰۰۰،۰۰۰) ریال تا یک میلیارد و هشتصد میلیون (۱،۸۰۰،۰۰۰،۰۰۰) ریال، ده درصد (٪۱۰)
- نسبت به مازاد یک میلیارد و هشتصد میلیون (۱،۸۰۰،۰۰۰،۰۰۰) ریال تا سه میلیارد و ۳۰۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال، پانزده درصد (٪۱۵)
- نسبت به مازاد سه میلیارد (۳،۰۰۰،۰۰۰،۰۰۰) ریال تا چهار میلیارد و دویست میلیون (۴،۲۰۰،۰۰۰،۰۰۰) ریال، بیست درصد (٪۲۰)

- نسبت به مازاد چهارمیلیارد و دویست میلیون (۴,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال به بالا، سی درصد (۳۰٪) در این قانون، عرض و تعداد طبقات براکت‌های نرخ نسبت به سال قبل افزایش یافته است.
- طبق تبصره ۱۲ بند (و) قسمت اول قانون بودجه سال ۱۴۰۲، سقف معافیت مالیاتی ۱۲۰.۰۰۰.۰۰۰ تومان در سال تعیین گردیده است. یعنی سقف معافیت نسبت به سال گذشته ۷۸٪ افزایش یافته است، در حالی که تورم سال ۱۴۰۱، ۴۵٪ بوده است. بنابراین قانون گذار در این سال تصمیم به افزایش معافیت پایه داشته است. در این سال نیز نرخ‌های جدید درآمدی طبق تبصره ۱۲ بند(و) قسمت دوم قانون بودجه سال ۱۴۰۲ بدون در نظر گرفتن ماده‌های ۸۴ و ۸۵ قانون مالیات‌های مستقیم تعیین شده که به شرح ذیل می‌باشد:

  - نسبت به مازاد یک میلیارد و دویست میلیون (۱.۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال تا یک میلیارد و شصصد و هشتاد میلیون (۱,۶۸۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، ده درصد (۱۰٪)
  - نسبت به مازاد یک میلیارد و شصصد و هشتاد میلیون (۱,۶۸۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا دو میلیارد و هفتصد و شصت میلیون (۲,۷۶۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، پانزده درصد (۱۵٪)
  - نسبت به مازاد دو میلیارد و هفتصد و شصت میلیون (۲,۷۶۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال تا چهار میلیارد و هشتاد میلیون (۴,۰۸۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، بیست درصد (۲۰٪)
  - نسبت به مازاد چهار میلیارد و هشتاد میلیون (۴,۰۸۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال به بالا، سی درصد (۳۰٪)

در این قانون، تعداد براکت‌ها و نیز عرض آن‌ها کم شده است.

با توجه به تغییراتی که علاوه بر مقادیر ریالی در نرخ‌ها و تعداد طبقات و عرض براکت‌ها مشاهده می‌شود، به نظر می‌رسد مقتني هنوز به جمع بندی کامل در مورد نحوه نرخ گذاري مالیات بر درآمد حقوق نرسیده‌اند و هر ساله از ابتدا شروع به تصمیم گیری در این باره می‌کنند.

هدف از بررسی بودجه سال‌های اخیر، بررسی نحوه شاخص‌سازی تورمی قانون مورد نظر بود ولی به دلیل اینکه در هر دوره، تصمیمات در خصوص میزان معافیت حقیقی پایه مالیاتی تغییر کرده است، بررسی نحوه شاخص‌سازی با این انتظار که از فرمول معین و مدونی صورت گرفته باشد، انتظاری دور از واقعیت است.

لازم به ذکر است با مقایسه مالیات بر درآمد مشاغل و مالیات بر درآمد حقوق‌بگیران، اعم از دولتی و غیردولتی، می‌توان دریافت که عدالت افقی به آن معنا که برخورد یکسانی با افراد با درآمد یکسان صورت گیرد وجود ندارد. چراکه در خصوص مالیات بر حقوق، هر ساله شاخص‌سازی صورت می‌گیرد ولی در مالیات بر درآمد که همان ویژگی مالیات بر حقوق را دارد (یعنی در زمان تورم مقادیر استفاده شده در این قانون نیز فرسوده می‌شوند)، شاخص‌سازی صورت نمی‌پذیرد. همچنین به لحاظ آستانه درآمد و تعداد و عرض طبقات نیز با یکدیگر متفاوت هستند. در ادامه به بررسی مقادیر اعتبار مالیاتی و هزینه‌های قابل قبول در قوانین مالیاتی ایران که در بخش ۳.۲/۱ کanal‌های اثرگذاری تورم بر نظام مالیاتی به عنوان ادبیات و مبانی نظری این پژوهش توضیح داده شده، می‌پردازیم.

طبق بند(۳) ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم که برای تشویق به داشتن هزینه‌های تحقیقاتی با همکاری مراکز علمی و دانشگاهی است؛ در این قسمت مبلغ شرط‌شده برای پذیرش هزینه قابل قبول، حداقل مبلغ ابرازی ۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال است که در تاریخ ۱۳۹۴/۰۲/۰۱ تصویب شده و پس از هفت سال در تاریخ ۱۴۰۱/۰۵/۰۹ مبلغ آن شاخص‌سازی گردید و با ۱۰۰ درصد افزایش به مبلغ ۱۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال رسیده است. این درحالی است که تورم در این بازه ۴۵٪ بوده و ارزش حداقل درآمد ابرازی برای پذیرش هزینه‌های قابل قبول به شدت دچار فرسایش شده است و برای مدتی طولانی، مبلغ از ارزش حقیقی خود که در سال ۱۳۹۴ قرار داده شده فاصله گرفته است و پس از آن نیز در زمان تعديل، تصمیم به تغییر ارزش حقیقی این آستانه گرفته شده چرا که ارزش حقیقی

آن کاهش یافته است. لازم به ذکر است از مرداد ۱۴۰۱ تا زمان حاضر نیز شاخص‌سازی صورت نگرفته است. حال آنکه در بازه‌ی یکساله پس از مصوبه مرداد ۱۴۰۱، تورم ۴۶ درصدی داشته‌ایم و ارزش مبلغ، فرسایش سیار زیادی داشته است که قانون را از اهداف قانون‌گذار دور می‌کند.

طبق تبصره ۳ ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم سقف هزینه قابل قبول تهاتری که از طریق سیستم غربانکی قابل پرداخت یا تسویه است از تاریخ ۱۳۹۴/۴/۳۱ به مبلغ ۵ میلیون تومان در نظر گرفته شده است که از تاریخ ۱۴۰۱/۰۵/۰۹ به موجب ماده ۱۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم، با افزایش ۳۰۰ درصدی، به مبلغ ۲۰ میلیون تومان تغییر یافته است. بنابراین با توجه به نرخ تورم ۴۵۲ درصدی در این بازه، شاخص‌سازی به صورت کامل صورت نپذیرفته است. ضمن اینکه در ۷ سال گذشته نیز این شکاف وجود داشته است و نتیجه این مسئله افزایش هزینه برای مؤدیان جهت انجام معاملات خرد بوده است. بدیهی است که در بازه یکساله پس از تاریخ تصویب مصوبه نیز، تورم ۴۶ درصدی داشته‌ایم. بنابراین آسیب مطرح شده بیش از پیش گریبان‌گیر بنگاه‌های اقتصادی خواهد بود.

بند (۱۰) ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم که در خصوص هزینه قابل قبول سرانه هر کارگر برای مسائل فرهنگی و ورزشی است، تا تاریخ ۱۴۰۱/۰۵/۰۹ تغییری نکرده است. لازم به ذکر است این مبلغ تا قبل از این تاریخ ۱۰/۰۰۰ ریال بوده است و عملاً کار کرد خود را به طور کامل از دست داده است. به موجب تصویب نامه هیئت وزیران مورخ ۱۴۰۱/۰۵/۰۹، هزینه‌های فرهنگی و ورزشی و رفاهی کارگران، به مبلغ ۲۰۰۰/۵۰۰ ریال، افزایش یافت. لازم به ذکر است از مرداد ۱۴۰۱ تا زمان نگارش این مقاله نیز شاخص‌سازی صورت نگرفته است. حال آنکه در بازه‌ی یکساله پس از مصوبه مرداد ۱۴۰۱، شاهد تورم ۴۶ درصدی بوده‌ایم و تجربه سالیان گذشته در خصوص ساقط شدن این قسمت از قانون از حیث کارکردی و حیز انتفاع، در صورتی که مبادرتی نسبت به شاخص‌سازی به صورت نظاممند صورت نگیرد، می‌تواند دوباره تکرار شود.

در این قسمت به بررسی میزان مالیات غیرمستقیم به ازای هر واحد در قوانین مالیاتی ایران که در بخش ۳.۳/۱ کانال‌های اثرگذاری تورم بر نظام مالیاتی به عنوان ادبیات و مبانی نظری این پژوهش توضیح داده شده، می‌پردازیم.

طبق ماده ۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم به ازای هر برگ چک که از طرف بانک‌ها چاپ می‌شود، در موقع چاپ دویست ۲۰۰ ریال حق تمبر اخذ می‌شود. با توجه به اینکه رقم موجود ریالی است در شرایط تورمی ارزش حقیقی خود را به شدت از دست داده است؛ تا جایی که این مبلغ برای افراد در زمان فعلی بی معنی است.

در ماده ۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم، حق تمبرهای مختلفی برای اسناد تجاری، اوراق و مدارک در نظر گرفته شده که همه‌ی مبالغ به صورت ریالی نوشته شده‌اند و دچار فرسایش شده‌اند. در صورتی که این مبالغ، شاخص‌سازی نشوند، صرفا باعث اتلاف انرژی و وقت خواهند شد چراکه در زمان فعلی، این مبالغ ارزش چندانی ندارند.

طبق ماده ۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم، در صورتی که کلیه قراردادها و اسناد مشابه آن‌ها که در همین ماده به آن‌ها اشاره شده، بین‌بانک‌ها و مشتریان آنها مبادله یا از طرف مشتریان تعهد شود و در دفاتر اسناد رسمی ثبت نشود، معادل ۱۰۰۰۰ ریال (ده هزار ریال) حق تمبر اخذ می‌شود. با توجه به ارزش فعلی این مبلغ به عنوان تمبر، در مقام واقعیت، این قانون خاصیت خود را از دست داده و هدف آن که ثبت قراردادها در دفاتر اسناد رسمی است محقق نخواهد شد. اگر این قانون و هدف آن برای قانون گذار مهم باشد می‌بایست مبلغ آن در بازه‌های مشخص شاخص‌سازی شود. سه ماده قبل که به آن‌ها اشاره شد نیازمند بازبینی مجدد است. با توجه به اینکه آخرین بازنگری و تغییر این قوانین (ماده ۴۴، ۴۶ و ۴۷) در تاریخ ۱۳۸۱/۰۱/۰۱ بوده است، مقادیر موجود در این قوانین با فرسایش شدید ارزش حقیقی مبالغ رویرو شده‌اند؛ چراکه از تاریخ مذکور الی فروردین ۱۴۰۱ میانگین شاخص قیمت مصرف کننده ۴۲/۷۸ برابر شده است. اگر اهداف این قوانین در زمان

فعلی از طرق دیگر محقق می شود که دیگر نیاز به این قوانین نیست و می بایست نسبت به حذف آنها اقدام شود؛ در غیر اینصورت می بایست مبالغ در این قوانین شاخص سازی شوند تا این قوانین اثرگذاری خود را از دست ندهند.

در ادامه به بررسی بخش هایی از قوانین که نسبت به تعیین جریمه هایی که بر اساس پول ملی تعیین شده اند و پیش تر در بخش ۳.۵/۱ کانال های اثرگذاری تورم بر نظام مالیاتی به عنوان ادبیات و مبانی نظری این پژوهش توضیح داده شده، می پردازیم.

طبق ماده ۲۰۲ قانون مالیات های مستقیم، وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می تواند از خروج بدھکاران مالیاتی که میزان بدھی قطعی آنها برای اشخاص حقوقی تولیدی دارای پروانه بهره برداری از مراجع قانونی ذی ربط از بیست درصد (۲۰٪) سرمایه ثبت شده و یا مبلغ پنج میلیارد (۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال، سایر اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی تولیدی از دهدار (۱۰٪) سرمایه ثبت شده و یا دو میلیارد (۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال و سایر اشخاص حقیقی از یکصد میلیون (۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال بیشتر است از کشور جلوگیری نماید. پس از آن به موجب تصویب نامه شماره ۷۷۸۹۹/ت/۱۴۰۱/۵۹۷۲۷-ه مورخ ۰۹/۰۵/۱۴۰۱، بدھی مالیاتی برای ممنوع الخروج کردن اشخاص حقوقی تولیدی دارای پروانه بهره برداری به مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، ممنوع الخروج کردن سایر اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی تولیدی، به مبلغ ۸,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ممنوع الخروج کردن سایر اشخاص حقیقی به مبلغ ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، افزایش یافت. یعنی پس از هفت سال اعداد شاخص سازی شده اند و در شاخص سازی صورت گرفته ارقام ۳۰۰٪ افزایش یافته اند؛ در حالی که شاخص قیمت مصرف کننده با ۴۵۲٪ رشد همراه بوده است. بخشی از این قانون با توجه به اینکه به صورت نسبتی از سرمایه در نظر گرفته شده است، از اثرات تورم در امان خواهد بود. اما با گذشت زمان و فرسوده شدن مبالغ ریالی قانون، کار کرد این قسمت نیز از بین خواهد رفت و این بدین معناست که مؤذیان آزادی عمل خود را از دست خواهند داد.

در ماده ۲۲ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، مبالغ جریمه بر اساس پول ملی بیان شده است ولی در تبصره یک این قانون بیان شده است که مبلغ جریمه‌های ثابت مندرج در این قانون، متناسب با نرخ تورم سالانه بر اساس آخرین اعلام بانک مرکزی، هر سال توسط سازمان اعلام می‌شود. این ماده در راستای شاخص سازی تورمی مقادیر ریالی در قانون پایانه‌های فروشگاهی اثر مثبت دارد و نشان می‌دهد قانون گذاران در زمان فعلی به این مسئله توجه بیشتری دارند. البته با توجه به جدید بودن این قانون، امکان ارزیابی عملکرد سازمان امور مالیاتی نسبت به این قانون امکان پذیر نیست.

طبق ماده ۱۷ قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، برای مؤدیانی که فروش خود را با استفاده از پایانه‌های فروشگاهی انجام می‌دهند، تشویق با مبلغ ثابت قرار داده‌اند که با گذشت هر سال وجود تورم فرسوده خواهد شد.

در اکثر موارد مورد بررسی، عدم شاخص سازی منظم و مناسب برای مبالغ ریالی موجود در قوانین قابل مشاهده است که اثر گذاری قوانین را دچار تغییر کرده است. در قانون مالیات‌های مستقیم ماده ۱۷۵ برای این موضوع در نظر گرفته شده که به شرح ذیل می‌باشد.

- ماده ۱۷۵) کلیه نصاب‌های مندرج در این قانون، هماهنگ با نرخ تورم هر دو سال یک بار به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیأت وزیران قابل تعديل است. همان‌طور که از متن قانون برداشت می‌شود، شاخص سازی مقادیر اولاً اختیاری است و ثانیاً در بازه کمتر از دو سال امکان تعديل مبالغ وجود ندارد. در حالی که میانگین نرخ سالانه تورم در ده سال گذشته طبق آمار بانک مرکزی  $23/4\%$  بوده است. یعنی طی دو سال افزایش سطح عمومی قیمت‌ها به طور میانگین به رقم  $46/8\%$  می‌رسد و این یعنی ارزش مبالغ مطرح شده طی دو سال تقریباً نصف خواهد شد. نکته حائز اهمیت در این خصوص آن است که انحرافات ناشی از تورم

بر نظام مالیاتی بسیار زیاد بوده است. حال آنکه در مقام عمل نیز، به طور مرتب هر دو سال یکبار این تعدیل‌ها صورت نگرفته است.

در ادامه شاخص سازی تورمی برخی کشورها به عنوان نمونه بیان می‌شود:

#### آمریکا:

آمریکا از سیستم شاخص زنجیره‌ای قیمت مصرف کننده (C-CPI-U) برای تنظیم خودکار آستانه‌ها و مقادیر مالیاتی استفاده می‌کند. هر سال، اداره درآمد داخلی (IRS)، با استفاده از این شاخص، طبقات و آستانه‌های مالیاتی را برای سال بعد تنظیم می‌کند. C-CPI-U، برخلاف شاخص‌های معمول قیمت مصرف کننده، رفتار مصرف کننده را در واکنش به تغییرات قیمت در نظر می‌گیرد و تغییرات مصرفی را انعکاس می‌دهد، که باعث می‌شود تعدیل‌ها کمی پایین‌تر از نرخ تورم معمول باشند. با این وجود، این سیستم به IRS امکان می‌دهد که اثرات تورم را به صورت خودکار و سالانه ختشی کند، و این امر مانع از افزایش غیرعادلانه مالیات‌ها در شرایط تورمی می‌شود. (بخش (f) یک کد درآمد داخلی آمریکا)

#### کانادا:

طبق قانون مالیات بر درآمد کانادا بخش ۱۱۷/۱، در بیشتر استان‌های کانادا برآکت‌های مالیاتی و اغلب مبالغ دیگر مالیات اشخاص هر سال بر اساس تورم با استفاده از ضریب شاخص‌بندی محاسبه شده تنظیم می‌شوند. برای نمونه ضریب شاخص‌بندی فدرال برای سال ۲۰۲۵ از تقسیم میانگین شاخص قیمت مصرف کننده (CPI) برای همه اقلام در طول ۱۲ ماه منتهی به ۳۰ سپتامبر ۲۰۲۴ به میانگین شاخص قیمت مصرف کننده (CPI) برای همه اقلام در طول ۱۲ ماه منتهی به ۳۰ سپتامبر ۲۰۲۳ بدست می‌آید. همان‌طور که مشخص است شاخص سازی در کانادا برای مالیات بر درآمد اشخاص دقیقاً به اندازه میزان تورم به صورت سالانه بر اساس شاخص قیمت مصرف کننده

انجام می‌شود. در حالی که بالاترین نرخ تورم کانادا در ده سال اخیر مربوط به سال ۲۰۲۲ بوده که نرخ آن ۶/۸٪ بوده است.(World Bank)

## ۲-۵. فرسایش ارزش تعهدات مالیاتی

قسمت دوم مربوط به تغییر ارزش تعهدات حاصل از تأخیر در پرداخت هاست. این بخش را در دو قسمت تأخیرهای قانونی و غیرقانونی بررسی خواهیم کرد.

قوانینی که تأخیرهای قانونی را مجاز کرده‌اند و در بخش ۳.۱/۲ مطرح شد، در ادامه مورد بررسی قرار خواهند گرفت.

**۰ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی:**<sup>۱</sup> فرآیند به این صورت است که طبق ماده (۱۰۰) قانون مالیات‌های مستقیم، مؤدى تا خرداد سال بعد فرصت تسلیم اظهارنامه و پرداخت دارد (یعنی از آخر اسفند تا آخر خرداد، سه ماه امکان تأخیر به صورت قانونی خواهد داشت). طبق ماده (۱۵۶) قانون مالیات‌های مستقیم، سازمان امور مالیاتی یکسال و سه ماه پس از تاریخ انقضای قانونی تسلیم اظهارنامه توسط مؤدى فرصت دارد برگ تشخیص درآمد را صادر کند. از همین‌رو، در صورت تایید اظهارنامه، یکسال فرصت سازمان امور مالیاتی برای بررسی اظهارنامه، کاهش ارزشی ایجاد نمی‌کند؛ چراکه در زمان تسلیم اظهارنامه تعهد مؤدى پرداخت می‌شود و تنها زمانی کاهش ارزش برای سازمان امور مالیاتی به دلیل وجود تورم و تأخیر در پرداخت اتفاق می‌افتد که فرد در اظهارنامه خود کم اظهاری کرده باشد. بنابراین فرسایش ارزش تعهد به دو

۱. در این مسئله باقر ثانی در مقاله با موضوع «برآورد وقفه‌های درآمد مالیاتی مشاغل در استان تهران» به ذکر حالتی که مؤدى نسبت به برگ تشخیص صادره از سوی اداره کل امور مالیاتی معرض نباشد می‌پردازد. در این قسمت بیان می‌کند طبق ماده‌های (۱۰۰)، (۱۵۶) و (۲۲۶) در قانون مالیات‌های مستقیم، سرفصل مالیات بر مشاغل، وقفه قانونی برای یک مؤدى چنانچه مالیات قطعی شده خود را به موقع پرداخت نماید ۱۹ ماه محاسبه شده است. در صورتی که در متن توضیح داده شده که آنچه در واقعیت اتفاق افتاده، با این مطلب متفاوت است.

عامل: ۱. میزان کم اظهاری مؤدی ۲. سرعت العمل سازمان امور مالیاتی در خصوص صدور برگ تشخص بستگی دارد.

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی: مورد دیگر از تأخیرهای مجاز در قانون، مربوط به ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم است. در این ماده که مربوط به پرداخت اشخاص حقوقی است، ۴ ماه فرصت برای تسلیم اظهارنامه و پرداخت به طور قانونی در نظر گرفته شده است و با نظر به اینکه تورم ۴ ماهه به طور میانگین در ۱۰ سال اخیر  $77/8\%$  بوده و طول وقفه ۴ ماهه است، بنابراین به طور متوسط ارزش از دست رفته برای این ۴ ماه برابر  $77/8\%$  از تعهدات خواهد بود.

- **مالیات بر ارزش افزوده:** طبق ماده ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده جدید مصوب سال ۱۴۰۰، مؤدی مکلف است حداکثر تا پایان ماه پس از انقضای هر دوره مالیاتی، کل مالیات و عوارضی را که طی آن دوره به فروش کالا و یا ارائه خدمات توسط وی تعلق گرفته است، پرداخت نماید. مؤدیان فرصت یک ماهه برای پرداخت تعهدات مشخص شده پس از سه ماه را خواهند داشت. اگر با دقت بیشتر به تأخیرهای موجود در زمان ایجاد تعهد و زمان اجبار در پرداخت توجه شود بسته به اینکه فروش و خدمات در ماه اول یا دوم یا سوم صورت گرفته باشد میزان تأخیر در پرداخت متفاوت خواهد شد. مثلاً اگر فروشی در ماه اول فصل صورت بگیرد و مشمول مالیات بر ارزش افزوده شود، پس از ۳ ماه تأخیر پرداخت خواهد شد. بنابراین برای تعهداتی که در ماه اول دوره صورت می‌گیرد به طور تقریبی  $5/85\%$  در ماه دوم و در ماه سوم  $1/95\%$  از ارزش تعهدات کاسته خواهد شد. یعنی به طور میانگین با فرض یکسان بودن تعهدات شکل گرفته در هر ماه،  $3/9\%$  از ارزش تعهدات به دلیل وجود تأخیر در پرداخت کاسته خواهد شد. البته این محاسبه با فرض اینکه مؤدی از فرصت‌های قانونی جهت تأخیر در پرداخت استفاده کند محاسبه شده است.

در ادامه به بررسی قوانینی که در موضوع تأخیرهای غیرقانونی مطرح هستند و در بخش ۳.۲/۲ این پژوهش کانال‌های اثرگذاری تورم بر نظام مالیاتی به عنوان ادبیات و مبانی نظری این پژوهش توضیح داده شده، خواهیم پرداخت.

#### طبق ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم:

• ماده ۱۹۰) علی‌الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد هرسال مالی قبل از سرسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد موجب تعلق جایزه‌ای معادل یک درصد (۱٪) مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سرسید مقرر خواهد بود که از مالیات متعلق همان عملکرد کسر خواهد شد. پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جریمه‌ای معادل دو و نیم درصد (۲/۵٪) مالیات به ازای هر ماه خواهد بود.

از همین رو، بالاترین مقدار سالانه تورم از ۹۴ تا ۱۴۰۲، ۴۶٪ بوده است. یعنی میانگین بالاترین نرخ تورم سالانه برای یک ماه، حدود ۳/۸۴٪ بوده است و این بدان معناست که میزان جریمه در برخی سال‌ها، از میزان تورم آن ماه کمتر بوده است. جایگاه بحث و اثر این موضوع، منفعت تأخیر در پرداخت پس از مهلت قانونی مقرر برای مؤدیان است که این مهم از دو جهت برای دولت آثار و تبعات منفی خواهد داشت: ۱. ارزش حقیقی مالیاتی که دریافت می‌کند کاهش می‌یابد. ۲. چنانچه میزان جریمه بازدارندگی نداشته باشد، انگیزه مؤدیان برای عدم پرداخت بدھی بسیار افزایش خواهد یافت.

همچنین پایین‌ترین مقدار سالانه تورم از ۹۴ تا ۱۴۰۲، ۶/۸٪ بوده است. یعنی میانگین پایین‌ترین نرخ تورم سالانه برای یک ماه، حدود ۰/۵۶٪ بوده است و این بدان معناست که میزان تشویق در برخی سال‌ها، از میزان تورم آن ماه بیشتر بوده است. بنابراین با استفاده از مشوق مؤدیان می‌توانستند مقدار مالیات حقیقی کمتری پرداخت کنند.

با در نظر گرفتن نرخ‌های فعلی ماده ۱۹۰ اگر نرخ تورم سالانه کمتر از ۱۲٪ باشد، در صورت پرداخت زودتر از موعد تعهدات، مؤدیان امکان پرداخت کمتر از تعهدات را دارند ولی اگر تورم سالانه بیش از ۱۲٪ باشد، مؤدیان در صورت پرداخت زودتر از موعد با ضرر مواجه خواهند شد. با توجه به اینکه از سال ۹۷ تا ۱۴۰۲ نرخ تورم بالاتر از ۲۷٪ بوده، بنابراین اینگونه استنتاج می‌شود که این مشوق عملکارایی خود را از دست داده است.

با در نظر گرفتن نرخ‌های فعلی ماده ۱۹۰، اگر نرخ تورم سالانه کمتر از ۳۶٪ باشد، در صورت پرداخت دیرتر از موعد تعهدات، مؤدیان با ضرر مواجه خواهند شد. اما اگر تورم سالانه بیش از ۳۶٪ باشد، مؤدیان در صورت پرداخت دیرتر از موعد، پرداخت حقیقی کمتری خواهند داشت. با توجه به اینکه از سال ۹۷ تا ۱۴۰۲ نرخ تورم ۴ سال بالاتر از ۳۶٪ بوده، در صورت تأخیر در پرداخت مؤدیان، سازمان امور مالیاتی با فرسایش درآمد از این طریق رو برو بوده است. ضمن اینکه بخشنودگی جریمه ماده ۱۹۰ و ۱۹۱ می‌تواند اثر تنبیه‌ی این موضوع را بیش از پیش تضعیف نماید.<sup>۱</sup> جهت مؤثر واقع شدن اثر تنبیه‌ی و تشویقی، این قانون می‌بایست با توجه به نرخ تورم تغییر کند.

۱. تبصره ۱ ماده ۱۹۰: مؤدیانی که به تکالیف قانونی خود راجع به تسليم به موقع اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت مالیات طبق اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و حسب مورد ارائه به موقع دفاتر و استناد و مدارک خود اقدام ننموده‌اند در موارد مذکور در ماده (۲۳۹) این قانون، هرگاه برگ تشخیص مالیاتی صادره را قبول یا با اداره امور مالیاتی توافق نمایند و نسبت به پرداخت مالیات متعلقه یا ترتیب دادن پرداخت آن اقدام کنند از هشتاد درصد (۸۰٪) جرایم مقرر در این قانون معاف خواهند بود. همچنین، در صورتی که این‌گونه مؤدیان ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ برگ قطعی مالیات نسبت به پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت آن اقدام نمایند از چهل درصد (۴۰٪) جرایم متعلقه مقرر در این قانون معاف خواهند بود.

ماده ۱۹۱: تمام یا قسمتی از جرایم مقرر در این قانون بنا به درخواست مودی با توجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف مقرر و با در نظر گرفتن سوابق مالیاتی

طبق ماده ۲۳۸، در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤذی ابلاغ شود، چنانچه مؤذی نسبت به آن معرض باشد، می‌تواند ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله و کیل تام اختیار خود با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتبی از اداره امور مالیاتی تقاضای رسیدگی مجدد نماید. در صورتی که اعتراض وارد نباشد، برای تأخیر در پرداخت از زمان ابلاغ برگ تشخیص برای مالیات بر عملکرد، طبق ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم، می‌بایست با نرخ ۲/۵٪ جریمه پرداخت نماید. جریمه مذکور پس از ابلاغ برگ تشخیص، حداقل تا ۱۲ ماه اعمال می‌شود.

نکته حائز اهمیت که در قوانین مسکوت مانده استفاده مؤذیان از معافیت‌هایی است که شرایط استفاده از آن را ندارند و در واقع با این روش تعهد خود را نسبت سازمان امور مالیاتی عمدتاً کمتر نشان می‌دهند. حداقلی ترین اثر این مسئله تأخیر در پرداخت مؤذی است که با توجه به وجود تورم به فرایش تعهدات می‌انجامد.

طبق ماده ۲۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده؛ پس از اتمام مهلت قانونی پرداخت، در صورت عدم پرداخت تعهدات، مؤذیان با جریمه ۲ درصدی به ازای هر ماه روپرتو خواهند شد. توضیحات مطرح شده در خصوص ماده ۱۹۰ برای این ماده نیز صادق است. البته با این تفاوت که نرخ جریمه کمتر بوده و انگیزه مؤذیان برای تأخیر افزایش خواهد یافت. اگرچه در این قانون، بخشودگی‌های جریمه مالیات بر درآمد وجود ندارد.

با رجوع به قوانین کشورها می‌توان راهکارهای متفاوتی برای جلوگیری از فرایش ناشی از تأخیر در پرداخت تعهدات مشاهده نمود. برای نمونه در ادامه به راهکارهای چند کشور در قوانین شان پرداخته خواهد شد.

---

و خوش‌حسابی موذی به تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی کشور قابل بخشوده شدن می‌باشد.

## شیلی

در شیلی از واحد پولی (UF Unidad de Fomento) برای جلوگیری از کاهش ارزش تعهدات مالیاتی استفاده می‌شود. UF واحد پولی ویژه‌ای است که ارزش آن به طور مرتباً براساس تورم تنظیم می‌شود و به طور گسترده در سیستم مالیاتی و وام‌های مسکن برای حفظ ارزش واقعی در شرایط تورمی استفاده می‌گردد.

قانون مالیات داخلی شیلی، معروف به DL 830، از این سازوکار پشتیبانی می‌کند و استفاده از UF را به عنوان واحد مرجع برای تطبیق ارزش بدھی‌های مالیاتی مجاز می‌داند. ارزش UF براساس تغییرات شاخص قیمت مصرف کننده) به روزرسانی می‌شود تا ارزش تعهدات مالیاتی مؤذیان ثابت بماند. CPI

## آرژانتین

در آرژانتین، قانون شماره ۲۴/۰۷۳ به دولت اجازه می‌دهد که نرخ‌های جریمه دیر کرد را براساس تورم تنظیم کند. این قانون به طور خاص به محاسبه جریمه‌ها و بهره‌های دیر کرد براساس شاخص تورم اشاره دارد، که با توجه به نرخ تورم بالا در آرژانتین اهمیت زیادی دارد. قانون شماره ۲۴/۰۷۳ که در سال ۱۹۹۱ تصویب شده است، تصریح می‌کند که نرخ‌های جریمه دیر کرد برای بدھی‌های مالیاتی باید مطابق با تورم به روزرسانی شود.

## لهستان

لهستان از قانون شماره ۱۹۹۱ استفاده می‌کند که نرخ جریمه‌های دیر کرد را براساس نرخ بهره پایه بانک مرکزی و تورم تنظیم می‌کند. به این ترتیب، با تغییر نرخ تورم یا نرخ بهره، نرخ جریمه دیر کرد نیز به طور خودکار تنظیم می‌شود تا ارزش واقعی بدھی‌ها و تعهدات مالیاتی کاهش نیابد. طبق قانون مالیاتی لهستان، نرخ جریمه دیر کرد به نرخ بهره رسمی بانک مرکزی متصل است و این نرخ می‌تواند براساس نرخ تورم نیز تنظیم شود. در سال ۲۰۲۳، به دلیل افزایش نرخ تورم به ۸٪، نرخ‌های جریمه دیر کرد به صورت خودکار تعدیل شد.

## برزیل

در برزیل، قانون شماره ۵۱۷۲ از نرخ بهره پایه (SELIC) برای محاسبه جریمه‌های دیرکرد استفاده می‌کند. نرخ SELIC توسط بانک مرکزی برزیل تعیین می‌شود و به عنوان مبنای محاسبه بهره‌ها و جریمه‌های مالیاتی به کار می‌رود. این سازوکار باعث می‌شود که ارزش واقعی بدھی‌های مالیاتی در شرایط تورمی حفظ شود، زیرا نرخ SELIC به طور منظم براساس نرخ تورم بروزرسانی می‌شود.

قانون شماره ۵۱۷۲ که بخشی از سیستم مالیاتی برزیل است، تصریح می‌کند که نرخ SELIC به عنوان مبنای محاسبه جریمه دیرکرد و بهره برای بدھی‌های مالیاتی استفاده شود. در سال ۲۰۲۳، با تورم ۷٪، نرخ SELIC افزایش یافت و در نتیجه جریمه‌های دیرکرد نیز به طور متناسب تنظیم شدند.

در آخرین قسمت به مفاد قانونی اشاره می‌کنیم که در صورت وجود تورم، شرط استفاده از مشوق به طور معمول و بدون آنکه مؤدیان تلاشی برای این موضوع داشته باشد، برایشان میسر می‌شود. اولین مورد تبصره ۷ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم است.

تبصره ۷) به ازای هر ده درصد (۱۰٪) افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده نسبت به درآمد ابرازی مشمول مالیات سال گذشته آنها، یک واحد درصد و حداقل تا پنج واحد درصد از نرخهای مذکور کاسته می‌شود. شرط برخورداری از این تخفیف تسویه بدھی مالیاتی سال قبل و ارائه اظهارنامه مالیاتی مربوط به سال جاری در مهلت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی است.

با نظر به اینکه در شرایط تورمی، در صورت ثابت ماندن درآمد حقیقی، درآمد اسمی افزایش می‌یابد، چنانچه مؤدی درآمد حقیقی ابرازی خود را افزایش ندهد نیز شامل این مشوق مالیاتی خواهد شد و همچنین در شرایطی که تورم از ۱۰٪ بیشتر باشد، حتی با کم تر شدن درآمد حقیقی ابرازی، مؤدی می‌تواند از این مشوق استفاده نماید. لازم به ذکر است مشابه مسئله‌ی مطرح شده، این آسیب برای مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی نیز طبق تبصره ماده ۱۳۱ تکرار شده است که می‌تواند همان آسیب‌های بیان شده در این بخش را تکرار پذیر نماید.

ماده قانونی طبق ماده ۱۷۵	وضع موجود	توضیحات
ماده ۱۳۱(درآمد اشخاص)	شاخص سازی نامتناسب با تورم پس از ۱۷۵ سال طبق ماده ۱۷۵	
بند ۳ ماده ۱۳۲ (شرط مبلغ ابرازی برای هزینه قابل قبول شدن تحقیقات )	شاخص سازی نا مناسب با تورم پس از ۱۷۵ سال طبق ماده ۱۷۵	
تبصره ۳ ماده ۱۴۷ (هزینه قابل قبول تهاتری	شاخص سازی نا مناسب با تورم پس از ۱۷۵ سال طبق ماده ۱۷۵	
ماده ۲۰۲ (ممنوع الخروجی بدهکاران مالیاتی)	شاخص سازی نا مناسب با تورم پس از ۱۷۵ سال طبق ماده ۱۷۵	
بند ۱۰ ماده ۱۴۸ (هزینه قابل قبول فرهنگی سرانه کارگر)	شاخص سازی پس از مدت بسیار طولانی صورت گرفته طبق ماده ۱۷۵	مبلغ موجود قبل از اعلام ۱۰۰۰۰ ریال بوده که به ۲۵۰۰۰۰ ریال تغییر کرده است
بدون شاخص سازی تورمی		
ماده ۴۴ (حق تمیر چک)	شاخص سازی از زمان قانون گذاری نداشته	مبلغ حق تمیر ۲۰۰ ریال است
ماده ۴۶ (حق تمیرهای مختلف)	شاخص سازی از زمان قانون گذاری نداشته	
ماده ۴۷ (جریمه عدم ثبت قرارداد )	شاخص سازی از زمان قانون گذاری نداشته	مبلغ جریمه ۱۰۰۰۰ ریال است
ماده ۱۷ قانون پایانههای فروشگاهی(مبلغ تشویق)	عدد ثابت در نظر گرفته شده	
متناسب با شاخص سازی تورمی		
ماده ۸۴(سقف معافیت سالانه)	هر ساله در قانون بودجه تصویب میشود	افزایش سقف معافیت متناسب با تورم نبوده است.
ماده ۸۵(حقوق)	نسبتی از ماده ۸۴	دارای تغییرات سالانه
ماده ۲۲ قانون پایانههای فروشگاهی(مبلغ جریمه)	هر ساله با توجه به تورم اعلامی بانک مرکزی شاخص سازی میشود	

مأخذ: یافتههای پژوهش

## ۶. نتیجه‌گیری

تورم اثرات زیادی بر بسیاری از مقادیر ریالی موجود در قوانین گذاشته و ماهیت آنها را تغییر داده است. با این حال، این اثر گذاری یکسان نبوده، چرا که میزان شاخص‌سازی‌های صورت گرفته در قوانین متفاوت بوده است. در برخی موارد شاخص‌سازی سالانه صورت گرفته است که از جمله آنها می‌توان به ماده ۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم که به صورت سالانه در قانون بودجه تعیین می‌شود و مواد قانونی دیگری که به صورت نسبتی از این ماده شاخص‌سازی کسری در آن‌ها در حال انجام است، اشاره نمود. در موارد دیگری نیز شاخص‌سازی با فاصله زمانی زیادی اتفاق افتاده که از جمله آنها می‌توان به تغییر نرخ‌های ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم که پس از گذشت ۷ سال، سرانجام شاخص‌سازی برای آنها صورت پذیرفته است، اشاره کرد. در موارد دیگری مانند مواد قانونی مربوط به حق تمیر (مواد ۴۴، ۴۶، ۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم) از سال ۱۳۸۱ تاکنون شاخص‌سازی صورت پذیرفته و این در حالی است که مقادیر مندرج در قانون با تغییرات حقیقی شدیدی همراه بوده و از اهداف قانون گذار در زمان تغییر بسیار فاصله گرفته است. از همین‌رو، با توجه به اینکه شاخص‌سازی‌ها به صورت نظاممند و مشخص صورت پذیرفته، بار مالیاتی را در برخی موارد برای گروه‌های مختلفی از مؤدیان بسیار افزایش داده و منتج به ایجاد یا تشدید ناعادلی افقی و عمودی شده است. بنابراین با توجه به دسته‌بندی صورت گرفته قوانین مالیاتی که در آن‌ها تورم از طریق کاهش ارزش ارقام اثر گذار بوده در جدول زیر آمده است.

ماده	قانون مالیات‌های مستقیم با هدف شاخص‌سازی آستانه‌ها بر اساس نرخ تورم تدوین شده
۱۷۵	است. با این حال، این ماده دارای دو اشکال اساسی است که کارایی و اثربخشی آن را به شدت کاهش می‌دهد: اولاً طبق این ماده، شاخص‌سازی آستانه‌ها به صورت اختیاری برای وزارت اقتصاد در نظر گرفته شده است. این امر به معنای آن است که وزارت اقتصاد هیچ تعهدی برای انجام این کار در صورت نیاز ندارد و می‌تواند از اعمال آن خودداری کند. ثانياً حتی در صورت اراده وزارت

اقتصاد به شاخص سازی، این امر فقط به صورت دوسالانه (دو سال یکبار) قابل انجام است. با توجه به نرخ بالای تورم در اقتصاد ایران، این فاصله زمانی طولانی است و عملانمی تواند با افزایش سطح عمومی قیمت‌ها همگام شود.

تورم علاوه بر تغییر ارزش حقیقی ارقام ریالی موجود در قوانین از طریق فرسایش تعهدات، چه از طریق تأخیر در پرداخت‌های قانونی و چه از طریق پرداخت‌های غیرقانونی، باعث کاهش درآمد نظام مالیاتی شده است و از راه‌های اجتناب مالیاتی به شمار می‌رود. قوانینی که به صورت قانونی اجازه‌ی تأخیر در پرداخت را داده‌اند در جدول زیر آمده است.

ماده قانونی	فرصت فرسایش تعهدات قانونی	میزان کاهش ارزش تعهد(با احتساب میانگین تورم ۵ ساله)
ماده ۱۰۰ (مهلت تسلیم اظهارنامه اشخاص حقیقی)	۳ ماه (از اسفند تا خرداد)	۸۰/۶%
ماده ۱۵۶ (فرصت سازمان برای صدور برگ تشخیص)	۱۵ ماه (در صورت کم اظهاری فرد)	۷۵/۳۳٪
ماده ۱۱۰ (مهلت تسلیم اظهارنامه اشخاص حقوقی)	۴ ماه	۱۰/۹٪
ماده ۴ قانون ارزش افروده جدید	۱ ماه	۳۰/۲٪

مأخذ: یافته‌های پژوهش

قوانین مطرح شده اجازه تأخیر در پرداخت و کاهش ارزش تعهدات را به صورت قانونی و مجاز به مؤدیان داده است. همچنین از جمله تمهیداتی که در قوانین برای مسئله‌ی تأخیر غیرقانونی در پرداخت دیده شده، ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم است که جریمه‌ای معادل ۲/۵ درصد برای هر ماه تأخیر و در مقابل، تشویقی ۱ درصدی به صورت ماهانه برای پرداخت زودتر از مهلت قانونی در نظر گرفته است. این در حالی است که در سال‌هایی که نرخ تورم ماهانه بیش از ۲/۵٪

باشد، این ماده قانونی عملاً کارایی خود را از دست می‌دهد، کما اینکه در سال‌های اخیر که شاهد تورم افسارگسیخته بوده‌ایم نیز اثربخشی خود را از دست داده است. چرا که جریمه ۲/۵ درصدی در مقایسه با نرخ تورم بالای برخی از سال‌ها، بازدارندگی لازم را برای جلوگیری از تأخیر در مهلت پرداخت قانونی ایجاد نمی‌کند و به نوعی به مشوقی برای تأخیر در پرداخت تبدیل می‌شود. همچنین با توجه نرخ متفاوت تورم در سال‌های مختلف در نظر گرفتن یک نرخ ثابت نیز کارایی این ماده قانونی را کاهش خواهد داد.

همچنین در صورت تأخیر در پرداخت مالیات بر ارزش افزوده نیز جریمه دو درصدی در نظر گرفته شده است که با توجه به سابقه تورمی ایران، عملاً این نرخ جریمه برای جلوگیری از فرسایش تعهدات، بازدارندگی لازم را نخواهد داشت و مؤیدان در صورت تأخیر در پرداخت، مالیاتی با ارزش حقیقی پایین‌تری را پرداخت خواهد نمود که این مهم از جمله راه‌های اجتناب مالیاتی است. بنابراین در ک تأثیر تورم بر نظام مالیاتی برای سیاستگذاران از اهمیت بالایی برخوردار است تا بتوانند سیستم‌های مالیاتی عادلانه و کارآمدی را پیاده‌سازی نمایند. یافه‌های این پژوهش می‌تواند به ارتقای آگاهی سطوح مختلف حاکمیت در اقتصاد ایران به ویژه قوای تقنی و مجریه، در خصوص ضرورت اصلاحات سیاستی جهت کاهش اثرات منفی تورم بر نظام مالیاتی کمک شایانی نماید.

سیاستگذاران می‌بایست به طور مستمر به طور مستمر به شاخص سازی تورمی ارقام ریالی موجود در قوانین، که در این پژوهش به آنها اشاره شده است، اقدام نمایند. این شاخص سازی می‌تواند به صورت نسبتی از سقف معافیت مالیاتی در ماده ۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم، که سالانه در قانون بودجه تعیین می‌شود، انجام پذیرد. انتخاب سقف معافیت به عنوان مبنای شاخص سازی از آن جهت حائز اهمیت است که این سقف هرساله با توجه به نرخ تورم تعدیل می‌گردد و در حال حاضر نیز برخی از آستانه‌ها در قوانین مالیاتی بر مبنای کسری از این سقف، شاخص سازی می‌شوند.

همچنین برای جلوگیری از فرسایش تعهدات پیشنهاد می‌شود در مواردی که کوتاه کردن فرصت‌های قانونی، آسیب کمتری نسبت به فرسایش تعهد ناشی از تأخیر دارد، به کوتاه نمودن فرصت پرداخت اقدام شود. علاوه بر این، ضروری است در صد جریمه و تشویق مندرج در ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم، با توجه به میانگین تورم مورد انتظار به صورت سالانه تعیین شود. در کشورهای دیگر نیز برای جلوگیری از تأخیر در پرداخت تعهدات جریمه‌ها متناسب با تورم به روزرسانی می‌شوند. نکته دیگری که می‌تواند به کاهش فرسایش تعهدات کمک نماید، کاهش زمان رسیدگی سازمان امور مالیاتی برای صدور برگ تشخیص و همچنین رسیدگی به شکایات است.

## منابع

- پورمقیم، سیدجواد؛ نعمت پور، معصومه و میرحسین موسوی (۲۰۰۵). بررسی عوامل مؤثر بر سطح وصول درآمدهای مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران.
- نقی‌پور، انوشیروان (۱۹۹۹). «وقفه‌های جمع آوری مالیات، تورم و درآمدهای مالیاتی حقیقی دولت». *فصلنامه برنامه ریزی و بودجه*، ۶(۴)، صص ۲۶-۳.
- تمیزی (۲۰۱۸). «بررسی عوامل تعیین کننده درآمدهای مالیاتی در ایران: رویکرد اقتصادسنجی بیزینی». *فصلنامه علمی پژوهشی اقتصاد مقداری*، ۱۵(۱)، صص ۲۴۴-۲۲۵.
- ثانی، باقر (۲۰۱۴). «برآورد وقفه‌های درآمد مالیاتی مشاغل در استان تهران». *فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی*، ۱۴(۱)، صص ۹۴-۷۳.
- سپهردوست، باروی (۲۰۱۷). «بررسی اثر تورمی تانزی بر عملکرد نظام مالیاتی در ایران». *پژوهش‌های اقتصادی ایران*، ۷۲(۲۲)، صص ۴۰-۱.
- کرمی، موشدزاده (۲۰۲۱). «بررسی اثر تورم بر مالیات بر درآمد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۵۲(۱۳)، صص ۴۶-۲۷.

منتظری، جلال و احمد جعفری صمیمی (۲۰۲۰). «متغیرهای کلان اقتصادی و درآمد مالیاتی در اقتصاد ایران». بررسی مسائل اقتصاد ایران، ۶ (شماره ۲ (شماره پیاپی: ۱۲)، صص ۲۸۵-۲۵۵.

- Allen R. I. G. and D. Savage** (1974). Inflation and the personal income tax. *National Institute Economic Review*, No. 70, pp. 61-74.
- Beer S., Griffiths M. M.E. & M.A.D. Klemm** (2023). “Tax Distortions from Inflation: What are They? How to Deal with Them?”. *International Monetary Fund*.
- Bird R.M. & de Jantscher M. C. (Eds.)**. (1992). Improving tax administration in developing countries (Vol. 19). Washington, DC: International Monetary Fund.
- Cardoso E.** (1998). Virtual deficits and the Patinkin effect. *Staff papers*, 45(4), pp.619-646.
- Crane S.E. & F. Nourzad** (1986). Inflation and tax evasion: An empirical analysis. *The Review of Economics and Statistics*, pp. 217-223.
- Dernburg T.F.** (1976). *Indexing the Individual Income Tax for Inflation: Will this Help to Stabilize the Economy?: A Study* (No. 2). US Government Printing Office.
- Diamond P. A.** (1975). “Inflation and the comprehensive tax base”. *Journal of Public Economics*, 4(3), pp. 227-244.
- Hansen J., Mescall D. and G. Purse** (2023). “Policy Forum: The Effects of Indexation and Inflation on Tax System Design”. *Canadian Tax Journal/Revue fiscale canadienne*, 71(2), pp. 389-404.
- Immervoll H.** (2005). Falling up the stairs: The effects of “bracket creep” on household incomes. *Review of Income and Wealth*, 51(1), pp. 37-62.
- Romer David** (2006). Advanced Macroeconomics , 3th Edition , pp. 547-552
- Robson W.B. & A. Laurin** (2023). Double the Pain: How Inflation Increases Tax Burdens. CD Howe Institute e-Brief, 344.
- Sandford C.** (1998). “Inflation and the Personal Income Tax: An International Perspective, Cambridge University Press, xii+ 176 pp.£ 50/12”. *Journal of Public Policy*, 1(3), pp. 402-404.
- Tanzi V.** (1980). Inflationary expectations, economic activity, taxes, and interest rates. *The American Economic Review*, 70(1), pp. 12-21.
- Tax Foundation Europe.** (2023). *The impact of high inflation on tax revenue in European countries*. <https://taxfoundation.org/research/all/eu/high-inflation-tax-revenue-europe/>
- World Bank** (2023). Inflation, consumer prices (annual %) [Data]. Retrieved from <https://data.worldbank.org/indicator/FP.CPI.TOTL.ZG?locations=CA>