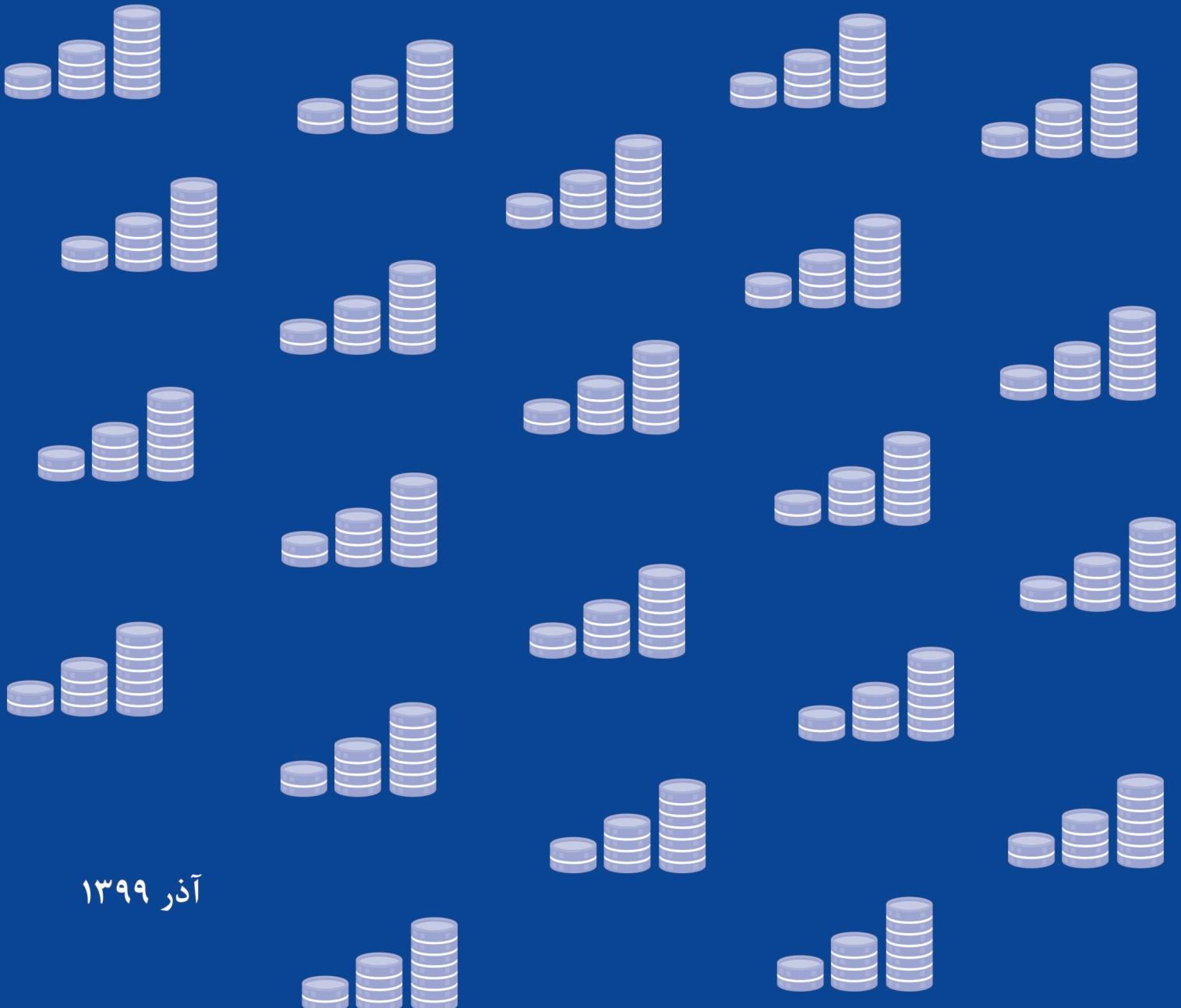




بررسی اجمالی نظام مالیاتی ایران و پیشنویس لایحه اصلاح برخی قوانین و مقررات مالیاتی

تهیه شده در مدیریت تحقیقات اقتصادی بانک خاورمیانه



بانک خاورمیانه
Middle East Bank



عنوان گزارش:

بررسی اجمالی نظام مالیاتی ایران و پیش نویس لایحه اصلاح برخی قوانین و مقررات مالیاتی

مدیریت تحقیقات اقتصادی بانک خاورمیانه

تهیه کننده: حسین سلطان آبادی

پاییز ۱۳۹۹

فهرست مطالب

| | |
|----------|---|
| ۲ | ۱. مالیات در نگاه مکاتب اقتصادی..... |
| ۲-۱ | ۱-۱. رویکرد کلاسیک |
| ۳-۱ | ۲-۱. مکتب شیکاگو..... |
| ۴-۱ | ۳-۱. مکتب اتریش |
| ۴-۱ | ۴-۱. رویکرد کینزی..... |
| ۵-۱ | ۵-۱. سوسیالیسم..... |
| ۵ | ۲. تاریخچه مالیات در ایران |
| ۶ | ۳. انواع مالیات..... |
| ۸-۳ | ۱-۳. مالیات‌های مستقیم..... |
| ۹-۱-۳ | ۱-۱-۳. مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی |
| ۱۱-۲-۳ | ۲-۱-۳. مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی |
| ۱۴-۳-۱ | ۳-۱-۳. مالیات بر ثروت..... |
| ۱۶-۲-۳ | ۲-۳. مالیات‌های غیرمستقیم..... |
| ۱۶-۱-۲-۳ | ۱-۲-۳. مالیات بر کالاها و خدمات |
| ۱۸-۲-۲-۳ | ۲-۲-۳. مالیات بر واردات..... |
| ۲۰-۳-۳ | ۳-۳. مالیات تورمی..... |
| ۲۱ | ۴. معافیت‌های مالیاتی..... |
| ۲۴ | ۵. پیش‌نویس لایحه اصلاح برخی قوانین و مقررات مالیاتی..... |
| ۲۴-۱-۵ | ۱-۵. عدالت مالیاتی..... |
| ۲۷-۲-۵ | ۲-۵. سادگی..... |
| ۲۹-۳-۵ | ۳-۵. شفافیت..... |
| ۲۹-۴-۵ | ۴-۵. کارایی جمع‌آوری مالیات |
| ۳۰ | ۶. جمع‌بندی..... |

۱. مالیات در نگاه مکاتب اقتصادی

در اقتصاد متعارف و نحوه حکمرانی کنونی جهان، دریافت مالیات از سوی دولت امری پذیرفته شده است. خلاصه استدلال موافقان دریافت مالیات از سوی دولت در این نقل قول اولیور وندل هولمز پسر، حقوقدان آمریکایی، قابل تبیین است: «مالیات بهای تمدن است.» به جز دو سر طیف اقتصاد دولتی محض و اقتصاد بازار محض، طرفداران اقتصادهای مختلط استدلال‌های متفاوتی در زمینه لزوم دریافت مالیات دارند. دنبال کردن اهداف اجتماعی، برقراری عدالت و توزیع مناسب‌تر درآمد، حفظ محیط زیست، حذف رانت ناشی از استفاده از منابع طبیعی و زمین و موارد مشابه دیگر، از جمله محورهای این استدلال‌ها محسوب می‌شوند.

با این حال برخی دریافت اجباری پول از اشخاص را چه از طرف اشخاص دیگر و چه از طرف دولت، به عنوان دزدی یا اخاذی تلقی می‌کنند. این دیدگاه که انتخاب دموکراتیک دولت به دریافت مالیات مشروعیت می‌بخشد از نظر آنها مردود است، چرا که حتی دولت‌های منتخب اکثریت مردم حق سلب آزادی‌های فردی و مالکیت خصوصی را ندارند. بسیاری از طرفداران بازار آزاد معتقدند که آگاهی دولت در تشخیص کالای عمومی مورد نیاز مردم به مراتب کمتر از خود آنها است و البته کارایی بسیار کمتری نیز برای تهیه این کالاهای عمومی دارد. در مقابل برخی استدلال می‌کنند که رقابت دولت‌های محلی برای جذب پرداخت‌کننده مالیات بیشتر، به بهینه شدن تأمین کالاهای عمومی کمک می‌کند. برخی دیگر نیز با بهره‌گیری از نظریه انتخاب عمومی، استدلال می‌کنند که انتخاب مستقیم مردم در مورد نحوه مصرف شدن مالیات پرداختی آنها (و نه انتخاب غیرمستقیم از طریق نمایندگان منتخب مجلس) به تأمین بهینه کالاهای عمومی منجر خواهد شد.

از سوی دیگر، طرفداران اقتصاد دولتی محض اساساً دریافت مالیات را بلا موضوع می‌دانند، چرا که از نظر آنها مالکیت صرفاً دولتی است و مالکیت خصوصی به طور کلی وجود ندارد که بخشی از آن بخواهد به عنوان مالیات از طرف دولت دریافت شود. همچنین در فلسفه مارکسیسم، سازمان اجتماعی دولت در نهایت زوال می‌یابد، چرا که نظم اجتماعی پدید آمده از جامعه غیرطبقه‌نمایی به اعمال قدرت نهادی به نام دولت ندارد و بدین ترتیب مالیات نیز جایگاهی در این نظام اجتماعی ندارد.

در ادامه رویکرد مهمترین مکاتب و اندیشه‌های اقتصادی نسبت به موضوع مالیات مرور شده است.

۱-۱. رویکرد کلاسیک

نقطه آغاز برای تحلیل کلاسیک مالیات، چهار شعار مالیات ستانی اسمیت یعنی: برابری، اطمینان، راحتی و اقتصادی بودن است. مقصود از برابری توانایی مساوی برای پرداخت است. مک کلاچ و جان استوارت میل هر دو طرفدار رویکرد توانایی پرداخت بودند. از نظر مک کلاچ برابری به معنای برابری بار مالیات روی بخش‌های مختلف اقتصاد بود، به گونه‌ای که فرآیند رشد اقتصادی، مختل نشود. از نظر میل برابری به معنای آن است که پرداخت‌کنندگان مالیات باید اندازه مساوی از مطلوبیت را فدا کنند. اغلب کلاسیک‌ها، طرفدار مالیات غیرمستقیم بودند نه مالیات مستقیم. مک کلاچ موافق مالیات‌های غیرمستقیم معتدل بود و معتقد بود که مالیات‌های غیرمستقیمی که مصرف را کاهش دهد،

پس انداز را افزایش می‌دهد. اما ریکاردو معتقد بود که سیستم مالیاتی ایده‌آل شامل مالیات بردستمزدها همراه با مالیات بر رانت (اجاره زمین) و مالیات بر بهره اوراق بهادار دولت است. جان استوارت میل تنها طرفدار کاربرد محدود مالیات‌های مستقیم بر مسکن، زمین و اجاره بود.

کلاسیک‌ها عمدتاً موافق وضع مالیات بر سود نبودند، زیرا فکر می‌کردند مالیات بر سود می‌تواند بر تخصیص منابع اثر گذارد.

مالیات بر درآمد^۱ موضوع مورد مناقشه جدی طی عصر کلاسیک بود. مالیات بر درآمد در سال ۱۷۹۹ در بریتانیا وضع شد و در ۱۸۱۶ کنار گذاشته شد و سپس در ۱۸۴۲ مجدداً وضع شد و سرانجام منشا عمده درآمد عمومی دولت شد که ویژگی آن، تقلب و فرار مالیاتی گسترده بود و چندان مورد حمایت اقتصاددانان کلاسیک قرار نگرفت. علاقه اندکی برای تصاعدي بودن چنین مالیاتی وجود داشت، مگر این که با معافیت حداقل معیشت همراه باشد. کلاسیک‌ها مالیات بر کالاها را منبع اصلی درآمد دولت می‌دانستند و عموماً می‌گفتند که نرخ این مالیات‌ها باید پایین باشد تا از عدم مزیت‌های مالیات نزولی و خطر قاچاق اجتناب شود. برخی نویسندگان خصوصاً مک‌کلاچ گفته‌اند که چنین مالیات‌هایی باید هم بر منابع داخلی و هم وارداتی کالاها وضع شود تا از اثر حمایتی اجتناب شود. در مورد مالیات بر کالاها تولید شده در داخل عموماً معتقد بودند که قیمت را به اندازه مالیات، افزایش می‌دهد. مک‌کلاچ معتقد بود که عوارض وارداتی تماماً توسط مصرف‌کنندگان داخلی پرداخت می‌شود. عموماً این توافق وجود داشت که چنین مالیات‌هایی باید بر کالاها لوکس وضع شود نه بر کالاها ضروری، چرا که وضع مالیات بر کالاها ضروری وارداتی می‌تواند با افزایش سطح عمومی قیمت‌ها به کاهش واقعی دستمزدها منجر شود و افزایش دستمزدهای اسمی برای حفظ دستمزدهای واقعی در سطوح قبلی به افزایش هزینه تولید داخلی منجر خواهد شد.^۲

همچنین کلاسیک‌ها بر این باور بودند که دولت موظف است تعادل بودجه را سالانه با تنظیم مخارج نسبت به درآمدها رعایت کند. به این ترتیب مالیات عموماً ابزاری برای تأمین کالاها و خدمات عمومی محسوب می‌شود و نه ابزاری برای مقابله با چرخه‌های تجاری.

۱-۲. مکتب شیکاگو

نظریه پردازان مکتب شیکاگو در عین حال که به سازوکارهای بازار آزاد خوشبین‌اند، معتقدند از آنجا که بازار رقابت کامل وجود ندارد، هزینه‌های دولت باید به سمت ارائه یارانه‌ها در بخش کالاها اساسی که بازار و بخش خصوصی انگیزه یا توانایی ارائه آن را ندارد، سوق داده شود. البته از دید آنها دولت گرایش زیادی دارد که مالیات‌ها را به شیوه غیراقتصادی هزینه کند، اما رقابت سیاسی احتمالاً می‌تواند از میزان اتلاف منابع توسط دولت بکاهد. طبق این نظریه، دولت‌ها در رقابت‌های انتخاباتی با ارائه برنامه‌هایی که معطوف به کاهش مالیات است نظر رای‌دهندگان را جلب می‌کنند و این رقابت بر سر مالیات موجب کوچک‌تر و کارآمدتر شدن دولت می‌شود. مکتب شیکاگو عدم وجود بازار

۱. Income Tax

۲. سید حسین میرجلیلی، مکتب‌های کلاسیک در اقتصاد، فرهنگ، تابستان ۱۳۸۷، شماره ۶۶

رقابت کامل را به عنوان یک پیش فرض می پذیرد و این احتمال را ندیده می گیرد که حضور دولت ها منجر به عدم شکل گیری بازار رقابت کامل شده است.

۱-۳. مکتب اتریش

طرفداران آزادی های فردی اعتقاد دارند که حتی کالاها و خدمات عمومی مانند امنیت و نظم اجتماعی می توانند از مسیر بازار و توسط بخش خصوصی یا از طریق مشارکت های داوطلبانه تأمین شوند. تحت این شرایط دریافت مالیات بلاموضوع خواهد بود. از منظر مکتب اتریش درآمدهای مالیاتی عمدتاً به جیب خواص می رود یا برای پرداخت دستمزد کارکنان دولت هزینه می شود. برخلاف بخش خصوصی که کالاهای خود را براساس خواست و تقاضای مصرف کنندگان تولید می کند، دولت بدون آن که به درستی بداند مصرف کنندگان چه می خواهند، درآمدهای مالیاتی را به شیوه های غیراقتصادی هزینه می کند. به همین علت نوعاً هزینه های دولتی به جای تأمین منافع عمومی به جیب گروه های کوچک با نفوذ می رود و جامعه از آن نصیبی نمی برد. درآمدهای مالیاتی غالباً و بلکه همیشه حیف و میل می شوند و به کسانی که نباید داده می شوند. در واقع فرض بنیادی مکتب اتریش این است که دولت اساساً و ذاتاً بیشتر حامل عناصر شر است تا عناصر خیر و از آنجا که بشر هنوز راه مطمئنی برای زیستن بی حضور دولت ابداع نکرده است، دست کم می تواند با بهره گیری از نظم خودجوش اقتصادی دست و پای این مداخله گر بزرگ را در میدان کسب و کار آزاد مردمان ببندد. راه حل اولیه ای که مکتب اتریش برای رسیدن به این هدف پیشنهاد می کند این است که دولت به جز تأمین امنیت و قاعده گذاری کلی و صرفاً در چارچوب حقوق طبیعی و اعمال یکسان این قواعد در مورد همه شهروندان، بهتر است کاری نکند، چرا که مردم بی حضور دولت مداخله گر خود می دانند چگونه کار و تولید کنند که با کمترین هزینه بیشترین سود را نصیب خود و دیگر انسان ها کنند. نتیجه قهری این نگاه به دولت این است که به دستگاه های عریض و طویل دیوانی و اجرایی نیازی نیست و وقتی موجود فربه ای به نام دولت پرهزینه در کار نباشد، به مالیات چندان هم نیاز نیست.

۱-۴. رویکرد کینزی

کینزین ها اعتقاد دارند که در شرایط رکود داشتن کسری بودجه ناشی از اعمال سیاست های کسری بودجه نظیر کاهش درآمدهای مالیاتی، افزایش کمک های بلاعوض و افزایش مخارج سرمایه گذاری دولت، به دلیل اثر مثبتی که بر انبساط اقتصاد ملی دارد، نه تنها نامطلوب نیست، بلکه بسیار مطلوب ارزیابی می شود. در این رویکرد، مالیات نه تنها به تأمین کالاها و خدمات عمومی کمک می کند، بلکه ابزاری کارآمد برای کاهش شدت دوره های رکود و رونق است.

از نگاه کینزین ها، هزینه دولت از محل درآمدهای مالیاتی به جبران عدم انگیزه بخش خصوصی در زمینه ارائه خدمات عام المنفعه کمک می کند. مقصد نهایی مالیات ها، کالاها و خدمات عمومی مانند نظم و قانون، آموزش و بهداشت و تحقیقات علمی است که بیشترین خیر را به پرشمارترین بخش جامعه می رسانند. همچنین تولیدکنندگان بخش خصوصی، رفتاری هایی مانند آلودگی هوا پدید می آورند که دولت با استفاده از مالیات ها می تواند این رفتاری ها را تا حدی کاهش دهد. مالیات ها می توانند صرف ارائه «کالاهای شایسته» شوند که دولت می داند وجود آنها برای جامعه ضروری است، اما مصرف کنندگان یا توانایی تشخیص اهمیت آنها را ندارند یا به دلیل تمایل به سواری مجانی، هزینه مصرف

آنها را پرداخت نمی‌کنند. بر عکس، دولت با بهره‌گیری از مالیات‌ها می‌تواند عرضه «کالاهای ناشایست» را محدود کند. این دسته کالاها (مانند مواد مخدر) نباید مورد تقاضا واقع شوند، اما در عمل می‌شوند. در این نگاه، کارشناسان دولتی این توانایی و فهم را دارند که کالاهای ناشایست را شناسایی کنند و با استفاده از درآمدهای مالیاتی دامنه آنها را محدود کنند تا هزینه‌هایی که مصرف این بخش می‌شود به سوی تأمین «کالاهای شایسته» هدایت شوند.^۳

۱-۵. سوسیالیسم

در فلسفه سوسیالیسم، بی‌معنی است که هیأت مرکزی از محل پرداخت‌های خود به مردم بخشی را تحت عنوان مالیات باز پس گرفته و در میان طبقه خاصی از مردم مجدداً توزیع کند. در اقتصادهای سوسیالیستی دارای بازار، مالیات نقش اندکی دارد، چرا که عمده درآمد دولت از محل مالکیت شرکت‌های دولتی کسب می‌شود. در چنین اقتصادهایی به مالیات به عنوان یک ابزار اساسی برای بازتوزیع ثروت و درآمد نگاه نمی‌شود، بلکه این دارایی‌های گسترده دولتی است که درآمد لازم را برای ارائه کالاها و خدمات عمومی فراهم می‌کند و همه شهروندان سهمی در استفاده از این کالاها و خدمات عمومی فراهم شده دارند.

البته در اینجا اقتصادهای معروف به اقتصاد رفاه در زیرمجموعه سوسیالیسم قرار نگرفته‌اند. این قبیل اقتصادهای مختلط، اگرچه با سوسیالیسم تبیین شده از سوی مارکس فاصله بسیار دارند، اما برخی از منظر اجتماعی، رویکرد آنها را در زیرمجموعه سوسیالیسم دسته‌بندی می‌کنند. در چنین اقتصادهایی نقش مالیات بسیار پررنگ بوده و عامل اصلی برقراری حمایت‌های اجتماعی عمومی و توزیع برابرتر درآمد است.

۲. تاریخچه مالیات در ایران

در ایران اگرچه دریافت خراج و مالیات سابقه‌ای باستانی و دیرینه دارد، اما پس از برقراری حکومت مشروطه بود که اصل مساوات و برابری افراد و اتباع کشور در مقابل مالیات به شکل منظم و جدید مورد توجه قرار گرفت و کلیه طبقات مکلف به پرداخت مالیات شدند. نظام مالیات در اوان مشروطیت از جهت مالیات‌های غیرمستقیم که پیش از آن تقریباً منحصر به حقوق گمرکی و راهداری بود، متنوع شد و مالیات نمک، رسومات، زبایح، تریاک، پوست بره، دخانیات و امثال آن را هم در بر گرفت. مالیات‌ها نرخ و نرخ‌ها نسبی بود.^۴ اولین قانون مربوط به مالیات در سال ۱۲۸۶ هجری شمسی به نام «قانون ممیزی طبق اصول علمی» به تصویب مجلس اول رسید. با این قانون، ابتدا از زمین با تعیین حدود و مساحت نقشه‌برداری می‌شد و جنس زمین، انواع محصولات، درختان میوه یا غیر آن، میزان سهم آب و مقدار نفوس وابسته به زمین با ذکر سایر مشخصات معین می‌شد. قانون مصوب بعدی، قانون مالیات نمک بود که در ۱۲۸۸ هجری شمسی به تصویب مجلس دوم رسید. بعد از آن قانون مالیات نواقل در همین سال، قانون تجدید تریاک، قانون مالیات پوست بره و قانون مالیات روده در سال ۱۲۸۹ هجری شمسی، قانون مستغلات در سال ۱۲۹۴ شمسی و قانون کتیرا در سال ۱۳۰۱ شمسی مورد تصویب مجالس دوره‌های دوم تا چهارم قرار گرفتند.

۳. محمدرضا عادل‌مسبب‌کودهی، نگاه مکاتب اقتصادی جهان به مالیات، آفتاب آنلاین، ۲۹ مهر ۱۳۸۷

۴. تاریخچه مالیات در ایران، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۲۸۲۶

از سال ۱۳۰۰ شمسی در اوضاع مالی و به خصوص نظامات مالیاتی اصلاحاتی به عمل آمد و بین مقررات مالیاتی و فعالیت‌های اقتصادی مورد احتیاج کشور ارتباط برقرار شد. در سال ۱۳۰۴ شمسی، قانونی به تصویب رسید که می‌توان آن را مبدأ اصلاحات و تحولات مالی ایران شمرد و آن مالیات املاک اربابی و دواب بود. این مالیات فقط به عایدات املاک مزروعی تعلق می‌گرفت و از سایر عایدات مانند درآمد بازرگانان، پیشه‌وران و مشاغل آزاد مالیاتی اخذ نمی‌شد. با وضع این قانون، مقررات مالیاتی ایران به صورت متحدالشکل، در تمام کشور عمومیت پیدا کرد. از آن پس، قوانین دیگری به عنوان قانون جدید یا مکمل قوانین قبلی در جهت رفع نقائص و اصلاح مقررات مالیاتی به تصویب قوه مقننه رسیده است. برای نمونه، در سال ۱۳۰۹ مالیات بر درآمد با گنجاندن نرخ تصاعدی در آن تصویب شد. در سال ۱۳۱۳ قانون «صدی سه» جایگزین قانون مصوب ۱۳۰۴ شد. در سال ۱۳۱۶، برای اولین بار قانون مالیات بر ارث از تصویب مجلس گذشت. در سال ۱۳۲۲، مجدداً مالیات املاک مزروعی با اصلاحاتی احیا شد. قوانین دیگری مانند قانون مالیات بر درآمد (مصوب ۱۳۳۴)، املاک مزروعی و مستغلات و حق تمیر (مصوب ۱۳۳۵) و قانون سازمان تشخیص مالیات (مصوب ۱۳۴۲) تا قبل از سال ۱۳۴۵ در مجلس به تصویب رسیدند.

مجموعه قوانین، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های موجود در سال ۱۳۴۵، بسیاری از خصوصیات مقررات مالیاتی امروزی را در برداشت. به عنوان نمونه، برای درآمد حاصل از منابع مختلف مانند حقوق و دستمزد، شرکت‌ها، مشاغل، مستغلات و اتفاقی، مالیات‌هایی با نرخ‌های مقرر تعیین و مطالبه می‌شد. وصول مالیات بر ارث برقرار بود و با ترتیبات خاصی به اعتراضات و شکایات مؤدیان رسیدگی می‌شد. در این رابطه کمیسیون‌های تشخیص بدوی و تجدید نظر ایجاد شده و نرخ‌های تصاعدی در قانون مالیاتی ایران جای گرفته بود. اما مجموعه قوانین مذکور، دچار پراکندگی و دگرگونی‌های زیادی بود و علاوه بر مشکلات ناشی از این پراکندگی‌ها و تعدد قوانین، ترتیبات و تشریفات آن با مسایل روز هماهنگی نداشت. در نتیجه، وضع قانون مالیاتی منسجم متضمن مالیات بر همه منابع موضوع مالیات‌های مستقیم اجتناب ناپذیر به نظر می‌رسید. در این زمینه لایحه قانونی لازم توسط دولت وقت تنظیم و در ۲۸ اسفندماه ۱۳۴۵ به تصویب قوه مقننه رسید. این قانون در سال ۱۳۶۶ مورد بازبینی قرار گرفت و همچنین پیش‌نویس لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم جدید که از سال ۱۳۷۶ تدوین آن آغاز شده بود، سرانجام در سال ۱۳۸۰ تحت عنوان قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم تصویب و از اول سال ۱۳۸۱ قابل اجرا شد.^۵ در سال ۱۳۹۸ پیش‌نویس لایحه اصلاح برخی از قوانین و مقررات مالیاتی کشور تهیه شد تا مورد بررسی قرار گرفته و سپس برای تصمیم‌گیری به مجلس شورای اسلامی سپرده شود.

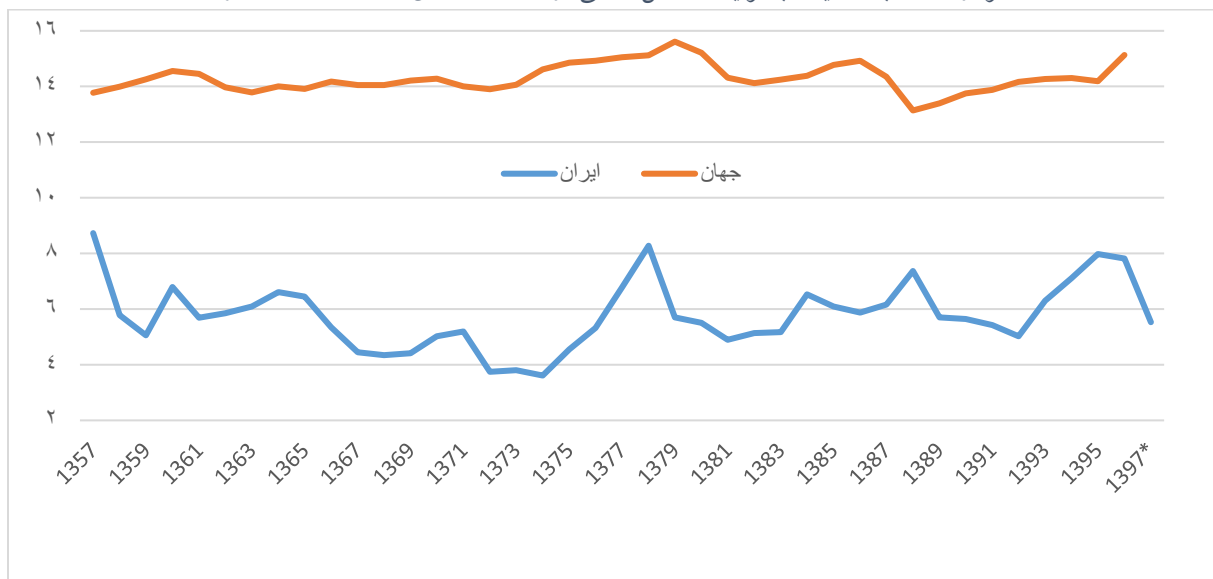
۳. انواع مالیات

در فاصله سال‌های ۱۳۵۷ تا ۱۳۹۷، بیشترین درآمدهای مالیاتی دولت نسبت به تولید ناخالص داخلی در ایران مربوط به سال ۱۳۵۷ و پیش از پیروزی انقلاب اسلامی است. این نسبت در این سال معادل ۸/۷ درصد بوده و در تمام سال‌های پس از آن نتوانسته است به این سطح برسد. کمترین رقم این نسبت نیز در سال ۱۳۷۴ رقم خورده و معادل

۵. پگاه ابراهیمی، تاریخچه مالیات در ایران، حسابنامه، ۸ شهریور ۱۳۹۷

۳/۶ درصد بوده است. به طور متوسط نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در این ۴۰ سال در ایران معادل ۵/۸ درصد بوده است که بسیار کمتر از متوسط ۱۴/۳ درصدی این نسبت در جهان در همین فاصله است. نمودار ۱ نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی را بین ایران و متوسط جهان مقایسه می‌کند.

نمودار ۱ - نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در فاصله سال‌های ۱۳۵۷ تا ۱۳۹۷ (درصد)



مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بانک اطلاعات سری‌های زمانی؛ بانک جهانی، شاخص‌های توسعه جهانی؛ صندوق بین‌المللی پول، بانک داده چشم‌انداز اقتصادی جهان
 * اطلاعات سال ۱۳۹۷ برای ایران مربوط به نه ماهه نخست سال است.
 یادداشت: به دلیل نقص داده‌های موجود، تولید ناخالص داخلی ایران برای سال‌های ۱۳۵۷ و ۱۳۵۸ بر مبنای سال پایه ۱۳۸۳ و برای سایر سال‌ها بر مبنای سال پایه ۱۳۹۰ است.

اما به دلایل مختلف مقایسه اینچنینی بین آمار درآمدهای مالیاتی ایران و جهان درست نیست. در وهله اول باید توجه داشت که این آمار مربوط به دولت‌های مرکزی است و مالیات‌های ایالتی و محلی را در بر نمی‌گیرد. این در حالی است که در بسیاری از کشورها تمرکز بر مالیات‌های محلی و ایالتی بیشتر از ایران و در بسیاری دیگر تمرکز بر مالیات دولت مرکزی بیشتر از ایران است. برای مثال در سال ۲۰۱۷ در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۶ که حاکمیت فدرال دارند، حدود ۵۳/۸ درصد از کل درآمدهای مالیاتی در اختیار دولت مرکزی قرار گرفته و سهم صندوق‌های تأمین اجتماعی ۲۱/۰ درصد، سهم دولت‌های منطقه‌ای و ایالتی ۱۷/۳ درصد، سهم دولت‌های محلی ۷/۷ درصد و سهم بخش‌های فراملی حدود ۰/۷ درصد بوده است، در حالی که در کشورهای عضو این سازمان که حاکمیت واحد و یکپارچه دارند، در همین سال سهم دولت مرکزی به طور متوسط معادل ۶۳/۸ درصد، سهم صندوق‌های تأمین اجتماعی معادل ۲۴/۶ درصد، سهم دولت‌های محلی معادل ۱۱/۲ درصد و سهم بخش فراملی معادل ۰/۵ درصد بوده است.^۷ نکته بسیار مهم دیگر این است که درآمدهای مربوط به پرداخت‌های تأمین اجتماعی که به دولت‌های مرکزی

۶. استرالیا، اتریش، بلژیک، کانادا، شیلی، چک، دانمارک، استونی، فنلاند، فرانسه، آلمان، یونان، مجارستان، ایسلند، ایرلند، اسرائیل، ایتالیا، ژاپن، کره جنوبی، لتونی، لیتوانی، لوکزامبورگ، مکزیک، هلند، نیوزلند، نروژ، لهستان، پرتغال، اسلواکی، اسلوانی، اسپانیا، سوئد، سوئیس، ترکیه، انگلستان و آمریکا
 ۷. OECD, Revenue Statistics ۲۰۱۹

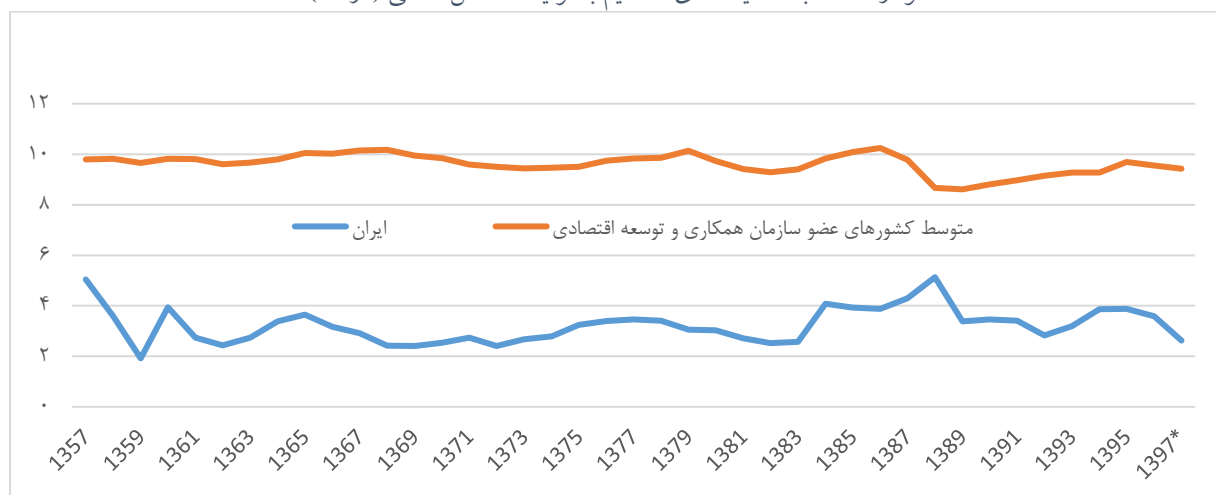
کشورها تعلق می‌گیرد در این آمار لحاظ شده است، در حالی که پرداخت‌های مربوط به تأمین اجتماعی در ایران در زیرمجموعه درآمدهای مالیاتی دولت مرکزی قرار نمی‌گیرد و اصطلاحاً خارج از بودجه (یا بودجه پنهان) است. برای مثال در مورد کشور آمریکا، نسبت درآمدهای مالیاتی دولت فدرال به تولید ناخالص داخلی در سال ۲۰۱۷ معادل ۱۷/۳ درصد بوده است که حدود ۶/۱ واحد درصد از آن مربوط به صورتحساب‌های بیمه تأمین اجتماعی است و بدون در نظر گرفتن این رقم، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی به سطح ۱۱/۲ درصد کاهش می‌یابد.

به همین دلیل بهتر است به جزئیات درآمدهای مالیاتی ایران پرداخته شود تا ارزیابی بهتری نسبت به وضعیت مالیات ایران در مقایسه با جهان داشت.

۳-۱. مالیات‌های مستقیم

مالیات‌های مستقیم در ایران پس از انقلاب با کاهشی قابل توجه مواجه شدند، به نحوی که نسبت مالیات مستقیم به تولید ناخالص داخلی از ۵/۰ درصد در سال ۱۳۵۷ به ۱/۹ درصد در سال ۱۳۵۹ فروافتاد. پس از آن و تا سال ۱۳۸۳ این نسبت تقریباً روندی باثبات داشت و پیرامون رقم ۲/۹ درصد در نوسان بود. جالب اینجا است که در این فاصله قانون مالیات‌های مستقیم سه بار (سال‌های ۱۳۶۷، ۱۳۷۱ و ۱۳۸۱) مورد اصلاح و بازنگری قرار گرفته بود و هیچ کدام از این تغییرات تأثیر چندانی بر نسبت مذکور نداشت. تنها اصلاحیه سال ۱۳۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم بود که توانست اندکی به افزایش نسبت مالیات مستقیم به تولید ناخالص داخلی کمک کند. روند افزایشی این نسبت تا سال ۱۳۸۸ ادامه یافت تا به سطح ۵/۱ درصد برسد، اما پس از آن - عمدتاً به دنبال حذف مالیات عملکرد نفت - مجدداً روندی کاهشی در پیش گرفت تا متوسط این نسبت از سال ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۷ معادل ۳/۴ درصد و اندکی بیشتر از دوره قبل از آن باشد. نمودار ۲ نسبت مالیات‌های مستقیم به تولید ناخالص داخلی را در ایران و کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در فاصله سال‌های ۱۳۵۷ تا ۱۳۹۷ (۲۰۱۸-۱۹۷۸ میلادی) نشان می‌دهد.

نمودار ۲ - نسبت مالیات‌های مستقیم به تولید ناخالص داخلی (درصد)



مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بانک اطلاعات سری‌های زمانی؛ صندوق بین‌المللی پول، بانک داده چشم‌انداز اقتصادی جهان؛ بانک داده سازمان همکاری و توسعه اقتصادی
 * اطلاعات سال ۱۳۹۷ برای ایران مربوط به نه ماهه نخست سال است.

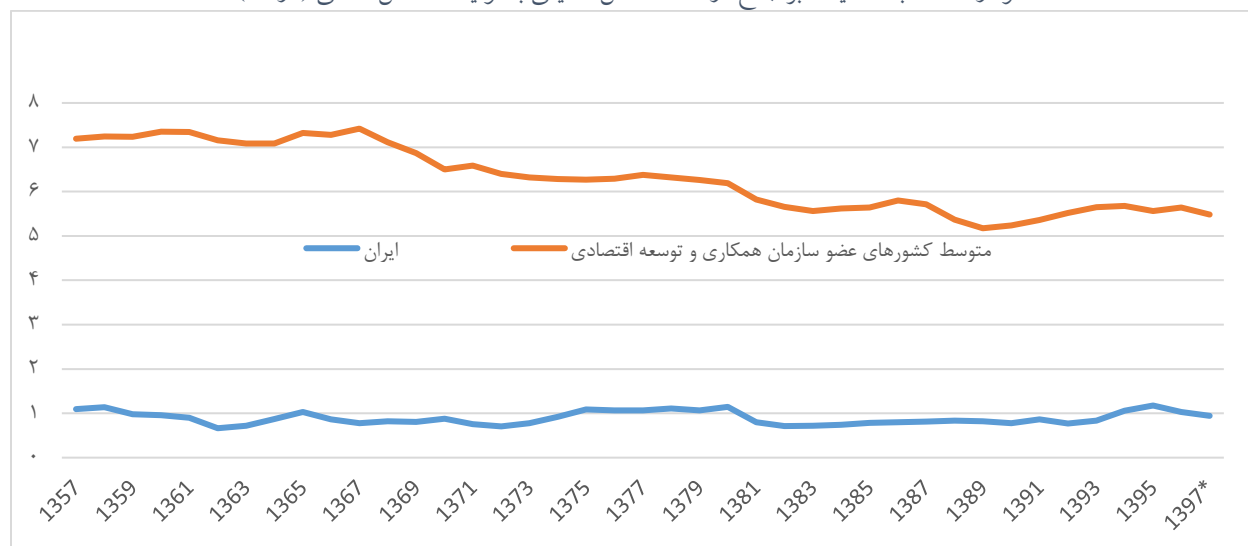
یادداشت: به دلیل نقص داده‌های موجود، تولید ناخالص داخلی ایران برای سال‌های ۱۳۵۷ و ۱۳۵۸ بر مبنای سال پایه ۱۳۸۳ و برای سایر سال‌ها بر مبنای سال پایه ۱۳۹۰ است.

در این نمودار و برای کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی صرفاً درآمدهای مالیاتی دولت‌های مرکزی یا فدرال در نظر گرفته شده و مالیات‌های پرداختی به دولت مرکزی بابت بیمه‌های تأمین اجتماعی از زیرمجموعه مالیات‌های مستقیم خارج شده است تا با آمار درآمدهای مالیاتی ایران قابل مقایسه باشد. متوسط درآمدهای مالیات مستقیم ایران در طول این سال‌ها معادل ۳/۲ درصد از تولید ناخالص داخلی بوده، در حالی که این رقم برای کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی بیش از ۹/۶ درصد بوده است. با بررسی جزئیات مالیات‌های مستقیم بهتر می‌توان در مورد ریشه این اختلاف قضاوت کرد.

۳-۱-۱. مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی

آنچه به عنوان مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی در بسیاری از کشورهای جهان رایج است، با این پایه مالیاتی در ایران تفاوت جدی دارد. در ایران عمدتاً مالیات حقوق دریافتی اشخاص حقوق‌بگیر است که مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی را تشکیل می‌دهد، در حالی که مالیات بر انواع سود دریافتی اشخاص و مالیات بر عایدی سرمایه دو زیرمجموعه مهم مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی در بسیاری از کشورهای جهان از جمله کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی محسوب می‌شوند. در عین حال به دلیل بزرگ بودن اقتصاد غیررسمی در ایران، بخشی از همین مالیات حقوق دریافتی اشخاص حقیقی توسط دولت دریافت نمی‌شود. نمودار ۳ نسبت مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی به تولید ناخالص داخلی را در ایران و کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در فاصله سال‌های ۱۳۵۷ تا ۱۳۹۷ (۲۰۱۸-۱۹۷۸ میلادی) نشان می‌دهد.

نمودار ۳- نسبت مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی به تولید ناخالص داخلی (درصد)



مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بانک اطلاعات سری‌های زمانی؛ صندوق بین‌المللی پول، بانک داده چشم‌انداز اقتصادی جهان؛ بانک داده سازمان همکاری و توسعه اقتصادی

* اطلاعات سال ۱۳۹۷ برای ایران مربوط به نه ماهه نخست سال است.

یادداشت: به دلیل نقص داده‌های موجود، تولید ناخالص داخلی ایران برای سال‌های ۱۳۵۷ و ۱۳۵۸ بر مبنای سال پایه ۱۳۸۳ و برای سایر سال‌ها بر مبنای سال پایه ۱۳۹۰ است.

در طول سال‌های مورد بررسی به طور متوسط مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی در ایران حدود ۰/۹ درصد از تولید ناخالص داخلی بوده، در حالی که این رقم برای کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به حدود ۶/۳ درصد بالغ می‌شود. جالب توجه است که به موازات ثبات نسبی این نسبت برای ایران در طول این سال‌ها، کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی از اتکا بر مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی کاسته‌اند. مالیات بر عایدی سرمایه اشخاص حقیقی به مرور در این کشورها در دستور کار قرار گرفته و در حال حاضر به حدود ۰/۲ درصد از تولید ناخالص داخلی افزایش یافته، اما همچنان بخش عمده مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی به درآمد^۸ و سود^۹ دریافتی اشخاص تعلق دارد. نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در این کشورها با توجه به محدوده درآمد افراد و نوع و تعداد افراد خانوار بسیار متنوع است، اما در سال ۲۰۱۸ به طور متوسط نرخ مالیات برای یک فرد مجرد بدون فرزند در بازه ۱۶/۸ تا ۳۴/۱ درصد از دستمزد دریافتی ناخالص (بسته به سطح درآمد) قرار داشته است. نرخ مالیات بر درآمد حقوق در ایران نیز در سال‌های اخیر در بازه ۱۰ تا ۳۵ درصد از دستمزد دریافتی ناخالص (بسته به سطح درآمد) تعیین شده است. دستمزد معاف از پرداخت مالیات نیز در ایران به نسبت متوسط دستمزد دریافتی تفاوت معناداری با کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی ندارد. به این ترتیب عامل اصلی اختلاف در سطح منابع ناشی از مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در ایران و کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی را باید در دو نکته جست و جو کرد: یکی سهم قابل توجه اقتصاد غیررسمی در ایران و دیگری عدم محاسبه سایر درآمدهای کسب شده افراد (به غیر از دستمزد دریافتی، مانند سود دریافتی از انواع سپرده‌گذاری و سرمایه‌گذاری‌ها) و عدم دریافت مالیات از این درآمدها.

طبق آمار بانک مرکزی، در نه ماهه نخست سال ۱۳۹۷ مالیات حقوق کارکنان بخش‌های عمومی و خصوصی در ایران ۵۹/۷ درصد از مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی را تشکیل داده است که سهم مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی ۳۰/۷ درصد و مابقی سهم مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی بوده است. این در حالی است که طبق گزارش مرکز آمار، ۵۳/۸ درصد از شاغلین کشور در سال ۱۳۹۷ مزد و حقوق بگیر بوده‌اند. مالیات مشاغل نیز ۳۲/۳ درصد از کل مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در این مدت را پوشش داده و سهم سایر انواع مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی از جمله مالیات مستغلات تنها ۱۰/۰ درصد بوده است. طبق گزارش سازمان امور مالیاتی، مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در سال ۱۳۹۸ رشد ۶۳/۶ درصدی نسبت به سال ۱۳۹۷ داشته است. در این مدت مالیات حقوق کارکنان بخش‌های خصوصی و عمومی ۳۸/۷ درصد و مالیات بر درآمد مشاغل رشد ۹۵/۹ درصدی داشته است. این مهم به دلیل شرایط تورمی حاکم بر سال ۱۳۹۸ و عدم افزایش حقوق و دستمزد متناسب با رشد سطح عمومی قیمت‌ها به وقوع پیوسته است. با این حال همچنان سهم عمده مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی را مالیات حقوق کارکنان بخش‌های خصوصی و عمومی تشکیل می‌دهد. جدول ۱ وضعیت مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در فاصله سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ را در ایران نشان می‌دهد.

۸ . Income

۹ . Profit

جدول ۱- مالیات بر درآمد در ایران در فاصله سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ (هزار میلیارد ریال - درصد)

| ۱۳۹۸ | | ۱۳۹۷ | | ۱۳۹۶ | | ۱۳۹۵ | | ۱۳۹۴ | | |
|---------|-------|---------|-------|-------|-------|-------|-------|------|-------|-----------------------------|
| رشد | مقدار | رشد | مقدار | رشد | مقدار | رشد | مقدار | رشد | مقدار | |
| ۶۳/۶ | ۳۱۲/۷ | ۲۵/۴ | ۱۹۱/۲ | ۲/۰ | ۱۵۲/۵ | ۲۷/۰ | ۱۴۹/۶ | ۲۵/۳ | ۱۱۷/۸ | مالیات بر درآمدها |
| ۴۱/۳ | ۸۰/۱ | ۲۲/۵ | ۵۶/۷ | -۱/۳ | ۴۶/۳ | ۲۷/۸ | ۴۶/۹ | ۱۲/۰ | ۳۶/۷ | حقوق کارکنان خصوصی |
| ۳۵/۹ | ۷۲/۹ | ۷/۰ | ۵۳/۶ | -۷/۲ | ۵۰/۱ | ۲۸/۵ | ۵۴/۰ | ۴۵/۲ | ۴۲/۱ | حقوق کارکنان عمومی |
| ۹۵/۹ | ۱۱۵/۹ | ۳۱/۴ | ۵۹/۲ | ۱۲/۹ | ۴۵/۰ | ۲۴/۹ | ۳۹/۹ | ۲۰/۳ | ۳۱/۹ | مشاغل |
| -۲۱/۲ | ۱۵/۳ | ۹۳/۲ | ۱۹/۴ | ۲۸/۳ | ۱۰/۱ | ۲۹/۳ | ۷/۸ | ۲۷/۵ | ۶/۱ | مستغلات |
| ۱,۸۵۶/۳ | ۲۷/۶ | ۲,۸۱۳/۷ | ۱/۴ | -۱۳/۷ | ۰/۰ | ۰/۴ | ۰/۱ | ۲۷/۰ | ۰/۱ | متفرقه درآمد |
| ۰/۰ | ۰/۹ | -۱۰/۰ | ۰/۹ | ۱۱/۱ | ۱/۰ | -۱۰/۰ | ۰/۹ | ۳/۱ | ۱/۰ | معافیت مالیاتی (جمعی- خرجی) |

مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، گزیده آمارهای اقتصادی یادداشت: آمار سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ از گزارش سازمان امور مالیاتی استخراج شده است.

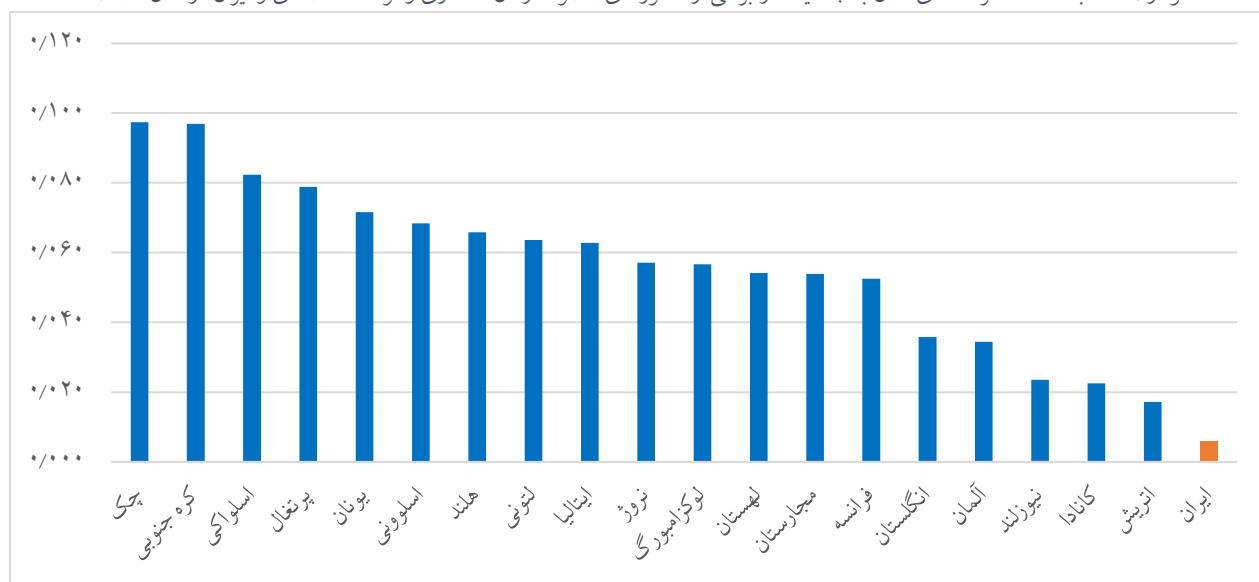
در ایران مالیات بر عایدی سرمایه توسط دولت دریافت نمی‌شود. برخی از تحلیلگران اقتصادی تأکید بسیاری بر راه‌اندازی این نوع مالیات در ایران دارند و معتقدند که چنین مالیاتی می‌تواند با افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و همزمان کاهش نوسان قیمت در بازار دارایی‌های مالی و غیرمالی، نقش یک تیر و دو نشان داشته باشد. این طرز تلقی باعث شده است که در پیش‌نویس لایحه اصلاح برخی از قوانین و مقررات مالیاتی، بخش مجزا و مفصلی به مالیات بر عایدی سرمایه تخصیص داده شود. اما به نظر می‌رسد که حداقل در مورد ظرفیت درآمدزایی این پایه مالیاتی برای دولت تا حدی اغراق شده است. در سال ۲۰۱۸ دولت‌های عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به طور متوسط ۰/۲ درصد از تولید ناخالص داخلی از طریق مالیات بر عایدی سرمایه اشخاص حقیقی کسب درآمد کرده‌اند و این رقم به طور متوسط در چهل سال اخیر ۰/۱ درصد بوده است. این در حالی است که برای رسیدن به این رقم زیرساخت‌های فراوانی در طول سال‌های متمادی فراهم شده‌اند. حتی اگر فرض کنیم زیرساخت‌های لازم از قبیل نظام جامع اطلاعات مالی و مالیاتی اشخاص حقیقی به سرعت در ایران فراهم شوند و عایدی دریافتی از این پایه مالیاتی به سرعت به ۰/۱ درصد از تولید ناخالص داخلی برسد، حدود ۲۵ هزار میلیارد ریال از این طریق در اختیار دولت قرار خواهد گرفت. این رقم کمتر از ۰/۴ درصد از بودجه عمومی مصوب سال ۱۳۹۹ محسوب می‌شود و کمک چندانی به رفع کسری بودجه و رهایی بودجه از نفت نخواهد رساند. در عین حال باید توجه داشت که عامل اصلی بی‌ثباتی بازار دارایی‌های مختلف، سیاست‌های پولی و ارزی اشتباه دولت‌ها است، نه رفتار واسطه‌گراها. به همین دلیل نقش مالیات بر عایدی سرمایه در کنترل نوسان بازار دارایی‌ها بسیار اندک است.

۳-۱-۲. مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

برخلاف مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی که در ایران به نسبت کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی سطوح کمتری را تجربه می‌کند، نسبت مالیات بر سود اشخاص حقوقی به تولید ناخالص داخلی در ایران تقریباً مشابه کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است. این در حالی است که فرآیند ثبت شرکت در ایران به مراتب دشوارتر و اقتصاد غیررسمی نیز در ایران به مراتب بزرگتر از این کشورها است. اگرچه داده‌های دقیق برای مقایسه تعداد و اندازه شرکت‌های فعال در ایران با بنگاه‌های فعال در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی

وجود ندارد، اما باید توجه داشت که تعداد شرکت‌های فعال در ایران به نسبت جمعیت کشور به مراتب کمتر از کشورهای توسعه‌یافته است. طبق گفته رییس سازمان حسابرسی، در سال ۱۳۹۴ حدود ۴۵۰ هزار شرکت در ایران اظهارنامه مالیاتی ارایه داده‌اند. با تقسیم این عدد بر جمعیت ایران در این سال، رقمی در حدود ۰/۰۰۶ واحد به دست خواهد آمد. برای مقایسه این نسبت در کره جنوبی در سال ۲۰۱۵ معادل ۰/۰۹۷ واحد، در ایتالیا ۰/۰۶۳ واحد، در فرانسه ۰/۰۵۳ واحد و در کانادا معادل ۰/۰۱۷ واحد بوده است. این اطلاعات در نمودار ۴ نمایش داده شده است. البته اندازه بنگاه‌ها در این نسبت بسیار تأثیرگذار است و به همین دلیل این نسبت برای کره جنوبی و چک که بر بنگاه‌های کوچک و متوسط متمرکزند به طور معناداری بیشتر از سایرین است. در عین حال عدم ارایه اظهارنامه مالیاتی از سوی اشخاص حقوقی فعال در ایران به کاهش این نسبت دامن زده است.

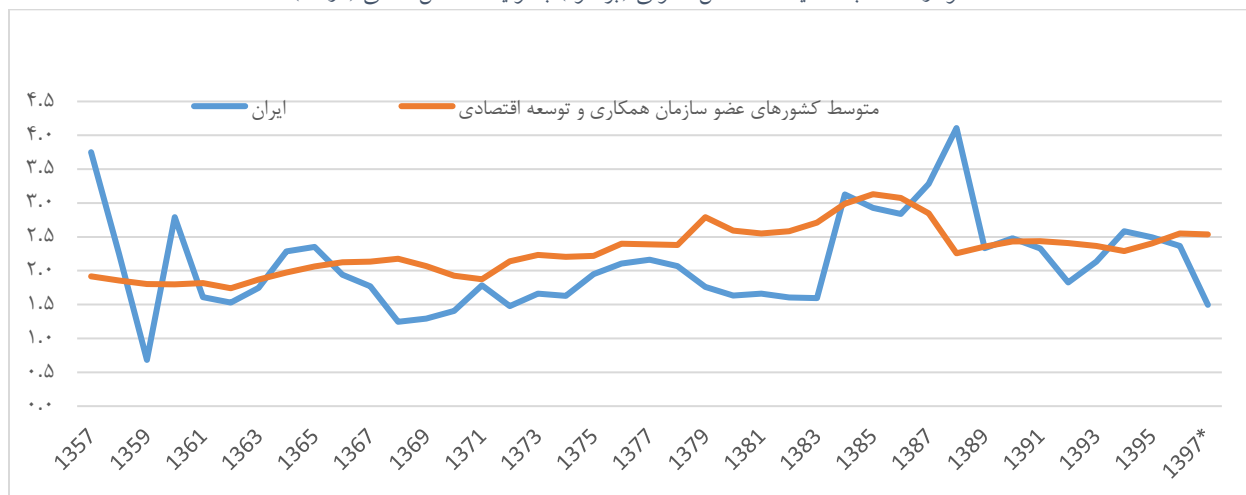
نمودار ۴ - نسبت تعداد شرکت‌های فعال به جمعیت در برخی از کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و ایران در سال ۲۰۱۵



مأخذ: بانک داده سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و محاسبات تحقیق

با وجود تعداد کمتر شرکت‌های فعال در ایران و در سال ۱۳۹۶ معادل ۲/۴ درصد و در کشورهای عضو سازمان همکاری و حقوقی به تولید ناخالص داخلی در ایران و در سال ۱۳۹۶ معادل ۲/۴ درصد و در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به طور متوسط معادل ۲/۶ درصد در سال ۲۰۱۷ بوده است. این نسبت حتی پس از بروز بحران سال‌های ۲۰۰۷ و ۲۰۰۸ در ایران از متوسط کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی پیشی گرفت. این روند در نمودار ۵ به تصویر کشیده شده است.

نمودار ۵- نسبت مالیات اشخاص حقوقی (بر سود) به تولید ناخالص داخلی (درصد)



مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بانک اطلاعات سری‌های زمانی؛ صندوق بین‌المللی پول، بانک داده چشم‌انداز اقتصادی جهان؛ بانک داده سازمان همکاری و توسعه اقتصادی

* اطلاعات سال ۱۳۹۷ برای ایران مربوط به نه ماهه نخست سال است.

یادداشت: به دلیل نقص داده‌های موجود، تولید ناخالص داخلی ایران برای سال‌های ۱۳۵۷ و ۱۳۵۸ بر مبنای سال پایه ۱۳۸۳ و برای سایر سال‌ها بر مبنای سال پایه ۱۳۹۰ است.

نرخ مالیات اشخاص حقوقی (بر سود) در ایران معادل ۲۵ درصد است که البته انواع معافیت‌ها و تخفیف‌ها به دلایل مختلف می‌تواند به کاهش این نرخ منجر شود. این نرخ به طور متوسط در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی برای سال ۲۰۱۸ معادل ۲۱/۹ درصد بوده است. البته باید توجه داشت که به موازات ثبات این نرخ در ایران، کشورهای پیشرفته در دو دهه اخیر نسبت به کاهش نرخ مالیات اشخاص حقوقی اقدام کرده‌اند، به طوری که این نرخ به طور متوسط در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی از ۳۰/۲ درصد در سال ۲۰۰۰ به ۲۱/۴ درصد در سال ۲۰۲۰ فرو افتاده است. کاهش بار مالیاتی برای شرکت‌های فعال منجر به بهبود طرف عرضه اقتصاد شده و همان گونه که در نمودار ۵ ملاحظه می‌شود، افت درآمدهای مالیاتی دولت‌ها را در پی نداشته است. اما در ایران درآمدهای ناشی از این پایه مالیاتی نوسان بسیار داشته است. برای مثال در سال ۱۳۹۸ و به دلیل رکود اقتصادی قابل توجه، رشد اسمی مالیات اشخاص حقوقی حدود ۲ درصد و رشد واقعی این درآمدها با توجه به تورم حدود ۴۰ درصدی این سال منفی بوده است. جدول ۲-جدول ۱ وضعیت مالیات اشخاص حقوقی در فاصله سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ را در ایران نشان می‌دهد.

جدول ۲- مالیات اشخاص حقوقی در ایران در فاصله سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ (هزار میلیارد ریال - درصد)

| ۱۳۹۸ | | ۱۳۹۷ | | ۱۳۹۶ | | ۱۳۹۵ | | ۱۳۹۴ | | |
|---------|-------|------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|------------------------------|
| رشد | مقدار | رشد | مقدار | رشد | مقدار | رشد | مقدار | رشد | مقدار | |
| ۲/۲ | ۴۲۵/۶ | ۱۸/۸ | ۴۱۶/۳ | ۱۰/۳ | ۳۵۰/۳ | ۱۰/۴ | ۳۱۷/۵ | ۱۹/۸ | ۲۸۷/۶ | مالیات اشخاص حقوقی |
| -۵۳/۹ | ۴۱/۵ | ۶۳/۴ | ۸۹/۹ | -۱/۴ | ۵۵/۰ | ۱۵/۰ | ۵۵/۸ | ۱۹/۱ | ۴۸/۵ | علی‌الحساب اشخاص حقوقی دولتی |
| -۲۲/۷ | ۹۲/۷ | ۱۰/۶ | ۱۲۰/۰ | ۶۹/۲ | ۱۰۸/۵ | ۵۶/۱ | ۶۴/۱ | ۱۰/۴ | ۴۱/۱ | عملکرد شرکت‌های دولتی |
| ۳۷/۳ | ۲۸۳/۰ | ۱۰/۴ | ۲۰۶/۱ | -۵/۵ | ۱۸۶/۶ | ۰/۲ | ۱۹۷/۴ | ۲۲/۶ | ۱۹۷/۰ | اشخاص حقوقی غیردولتی |
| ۲,۴۲۸/۴ | ۸/۴ | ۶۵/۲ | ۰/۳ | ۱۰۰/۰ | ۰/۲ | -۹۰/۰ | ۰/۱ | -۲۹/۷ | ۱/۰ | سایر |

مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، گزیده آمارهای اقتصادی

* رشد قابل توجه این عدد به دلیل اضافه شدن مالیات بنگاه‌های اقتصادی زیرمجموعه آستان قدس رضوی، نیروهای مسلح و ستاد اجرایی فرمان امام (ره) است.

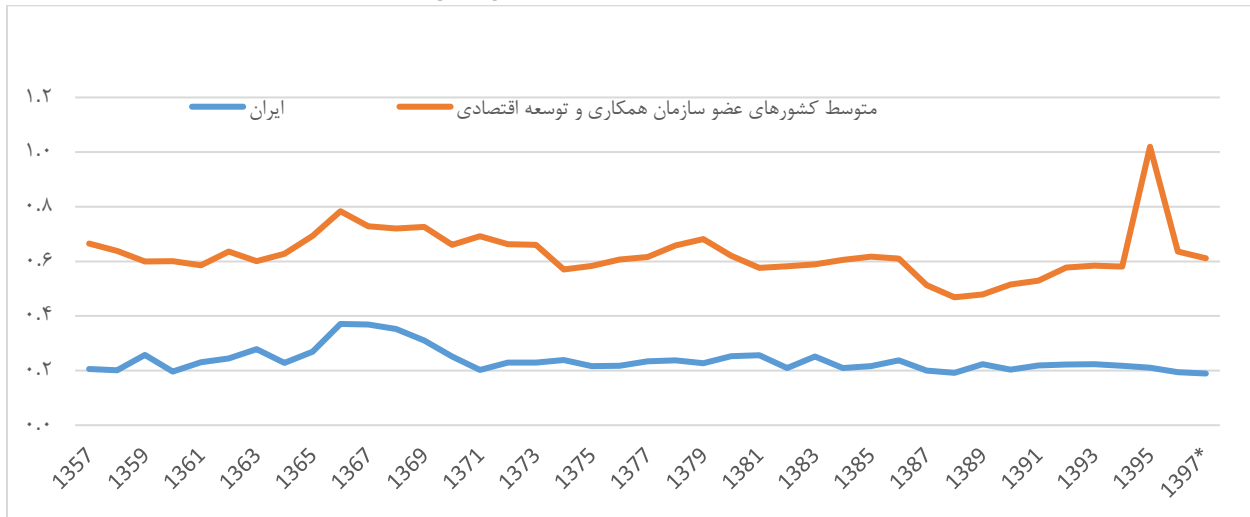
یادداشت: آمار سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ از گزارش سازمان امور مالیاتی استخراج شده است.

در برخی از کشورهای پیشرفته عایدی سرمایه ناشی از افزایش سرمایه شرکت از محل تجدید ارزیابی دارایی مشمول مالیات بر عایدی سرمایه خواهد بود. در ایران مصداق مشخصی برای این مالیات در خصوص اشخاص حقوقی وجود ندارد، اما طبق قانون مالیات‌های مستقیم، معادل ۰/۰۵ درصد از افزایش سرمایه از محل سود انباشته یا از محل تجدید ارزیابی دارایی به عنوان حق تمبر اخذ می‌شود. همچنین حق تمبر افزایش سرمایه از محل صرف سهام معادل ۰/۵ درصد است. با این حال به دلیل معافیت‌های مختلف (از قبیل معافیت شرکت‌های بورسی، شرکت‌های تعاونی و شرکت‌های مستقر در مناطق آزاد) درآمد چندانی از این محل عاید دولت نمی‌شود. در عین حال این مالیات به عنوان مالیات بر ثروت دسته‌بندی می‌شود و در زیرمجموعه مالیات بر عایدی سرمایه اشخاص حقوقی قرار نمی‌گیرد. در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی سهم مالیات بر عایدی سرمایه اشخاص حقوقی اگرچه در سال‌های اخیر اندکی افزایش یافته، اما همچنان به طور متوسط حدود ۰/۱ درصد از تولید ناخالص داخلی است. استونی، اسرائیل، انگلستان و آمریکا تنها اعضای سازمان همکاری و توسعه اقتصادی هستند که مالیات بر عایدی سرمایه اشخاص حقوقی نسبت به تولید ناخالص داخلی در آنها بزرگتر از صفر است.

۳-۱-۳. مالیات بر ثروت

اتکای دولت بر مالیات بر ثروت در ایران حدود یک سوم کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است. در حالی که از سال ۱۹۷۸ تا ۲۰۱۸ به طور متوسط حدود ۰/۶ درصد از تولید ناخالص داخلی کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به مالیات بر ثروت اختصاص یافته، این رقم در ایران در همین مدت حدود ۰/۲ درصد بوده است. با این حال مالیات بر ثروت در ایران، در کنار مالیات بر درآمد (اشخاص حقیقی)، یکی از پایدارترین منابع مالیاتی دولت در این مدت بوده و نسبت آنها به تولید ناخالص داخلی نوسان اندکی را تجربه کرده است. علاوه بر پایداری، معیار سادگی نیز در چارچوب مالیات بر ثروت به راحتی قابل دستیابی است، چرا که اجرا و اخذ این مالیات پیچیدگی خاصی ندارد. اما این پایه مالیاتی نسبت به پایه‌هایی از قبیل مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی آنچنان خنثی محسوب نمی‌شود، چرا که منجر به تغییر قیمت‌های نسبی خواهد شد و می‌تواند جابجایی منابع را به دنبال داشته باشد. نمودار ۶ نسبت مالیات بر ثروت به تولید ناخالص داخلی را در ایران و کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در فاصله سال‌های ۱۳۵۷ تا ۱۳۹۷ (۱۹۷۸-۲۰۱۸ میلادی) نشان می‌دهد.

نمودار ۶ - نسبت مالیات بر ثروت به تولید ناخالص داخلی (درصد)



مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بانک اطلاعات سری‌های زمانی؛ صندوق بین‌المللی پول، بانک داده چشم‌انداز اقتصادی جهان؛ بانک داده سازمان همکاری و توسعه اقتصادی

* اطلاعات سال ۱۳۹۷ برای ایران مربوط به نه ماهه نخست سال است.

یادداشت: به دلیل نقص داده‌های موجود، تولید ناخالص داخلی ایران برای سال‌های ۱۳۵۷ و ۱۳۵۸ بر مبنای سال پایه ۱۳۸۳ و برای سایر سال‌ها بر مبنای سال پایه ۱۳۹۰ است.

مالیات بر ثروت می‌تواند نسبت به سایر پایه‌های مالیاتی اثر بازتوزیعی بیشتری داشته باشد و در عین حال به راحتی با تورم تعدیل شود. در ایران عمدتاً مالیات بر نقل و انتقال سرفقلی و مالیات بر نقل و انتقال املاک سهم قابل توجهی در مالیات بر ثروت دارند. اما در سال ۱۳۹۸ با رشد قابل ملاحظه معاملات در بازار سرمایه، این مالیات بر نقل و انتقال سهام بود که با رشدی بیش از ۶ برابر نسبت به سال قبل از آن، بیشترین سهم را در مالیات بر ثروت به خود اختصاص داد. جدول ۳ این روند را به تصویر می‌کشد.

جدول ۳ - مالیات بر ثروت در ایران در فاصله سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ (هزار میلیارد ریال - درصد)

| ۱۳۹۸ | | ۱۳۹۷ | | ۱۳۹۶ | | ۱۳۹۵ | | ۱۳۹۴ | | |
|-------|-------|------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|------------------------|
| رشد | مقدار | رشد | مقدار | رشد | مقدار | رشد | مقدار | رشد | مقدار | |
| ۱۲۲/۰ | ۸۳/۹ | ۳۱/۸ | ۳۷/۸ | ۷/۲ | ۲۸/۷ | ۱۰/۷ | ۲۶/۷ | -۳/۸ | ۲۴/۲ | مالیات بر ثروت |
| ۲۲/۹ | ۶/۲ | ۹/۲ | ۵/۰ | ۰/۱ | ۴/۶ | ۲۰/۸ | ۴/۶ | ۱۵/۲ | ۳/۸ | ارث |
| ۱۴۲/۴ | ۰/۱ | ۷/۷ | ۰/۰ | -۱۴/۵ | ۰/۰ | ۳۰/۴ | ۰/۰ | -۹۴/۳ | ۰/۰ | اتفاقی |
| ۲۷/۹ | ۱۵/۶ | ۴۷/۳ | ۱۲/۲ | ۷/۱ | ۸/۳ | ۳۰/۷ | ۷/۷ | ۱۳/۶ | ۵/۹ | نقل و انتقال سرفقلی |
| ۵۰۴/۹ | ۳۹/۵ | ۱۲/۴ | ۶/۵ | ۵/۸ | ۵/۸ | ۳۰/۳ | ۵/۵ | ۵/۹ | ۴/۲ | نقل و انتقال سهام |
| ۳۴/۳ | ۱۰/۶ | ۲۸/۵ | ۷/۹ | ۲۳/۰ | ۶/۲ | ۶۳/۳ | ۵/۰ | -۳/۳ | ۳/۱ | نقل و انتقال املاک |
| ۹۵/۰ | ۱۱/۸ | ۶۱/۰ | ۶/۱ | -۲/۵ | ۳/۸ | -۴۵/۸ | ۳/۹ | -۲۰/۰ | ۷/۱ | حق تمیر و اوراق بهادار |

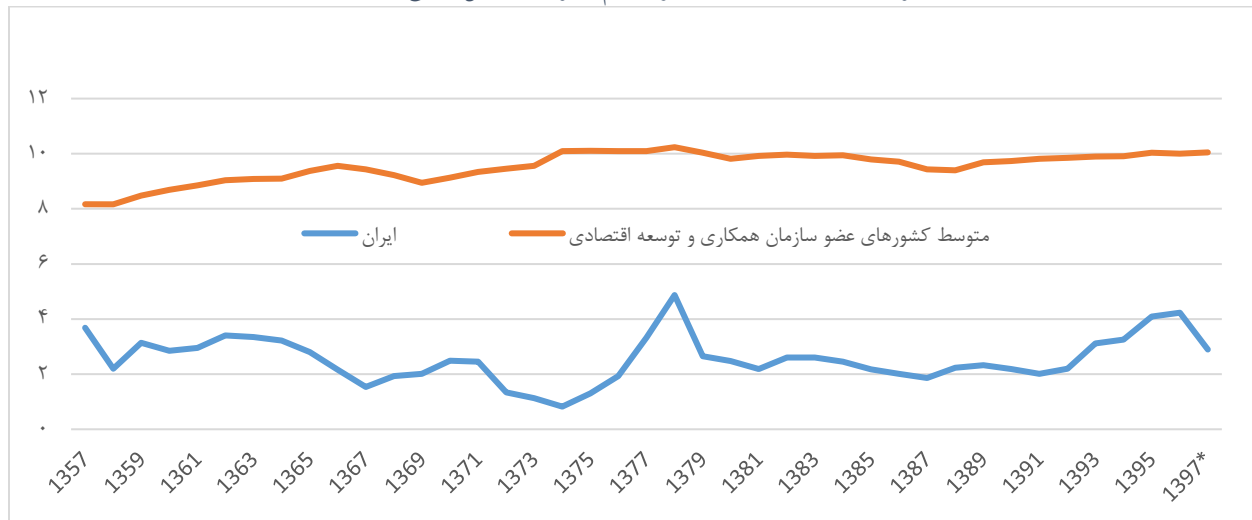
مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، گزیده آمارهای اقتصادی

یادداشت: آمار سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ از گزارش سازمان امور مالیاتی استخراج شده است.

۳-۲. مالیات‌های غیرمستقیم

مالیات‌های غیرمستقیم در ایران پس از انقلاب روند پرنوسانی را تجربه کرد، به نحوی که نسبت مالیات غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی از ۳/۷ درصد در سال ۱۳۵۷ به ۰/۸ درصد در سال ۱۳۷۴ فروافتاد. پس از آن و تا سال ۱۳۷۸ این نسبت تقریباً روندی صعودی داشت تا به سطح قابل توجه ۴/۹ درصد در این سال برسد. پس از آن و تا زمان اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷، این نسبت روند کاهشی را تا سطح ۱/۹ درصد تجربه کرد. اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و افزایش تدریجی نرخ این مالیات توانست تا حدی به افزایش نسبت مالیات غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی کمک کند، به نحوی که این نسبت در سال ۱۳۹۶ به سطح ۴/۲ درصد رسید. نمودار ۷ نسبت مالیات‌های غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی را در ایران و کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در فاصله سال‌های ۱۳۵۷ تا ۱۳۹۷ (۲۰۱۸-۱۹۷۸ میلادی) نشان می‌دهد.

نمودار ۷- نسبت مالیات‌های غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی (درصد)



مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بانک اطلاعات سری‌های زمانی؛ صندوق بین‌المللی پول، بانک داده چشم‌انداز اقتصادی جهان؛ بانک داده سازمان همکاری و توسعه اقتصادی

* اطلاعات سال ۱۳۹۷ برای ایران مربوط به نه ماهه نخست سال است.

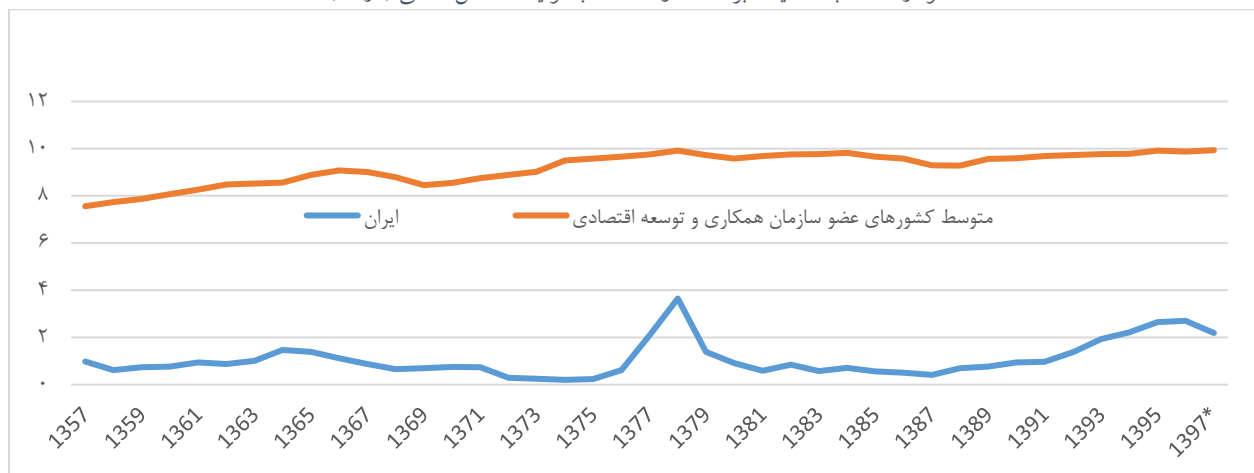
یادداشت: به دلیل نقص داده‌های موجود، تولید ناخالص داخلی ایران برای سال‌های ۱۳۵۷ و ۱۳۵۸ بر مبنای سال پایه ۱۳۸۳ و برای سایر سال‌ها بر مبنای سال پایه ۱۳۹۰ است.

مالیات‌های غیرمستقیم چه در ایران و چه در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی عمدتاً متکی بر مالیات بر کالاها و خدمات است و عوارض و تعرفه‌های وارداتی سهم اندکی در این زمینه دارد.

۳-۲-۱. مالیات بر کالاها و خدمات

مالیات بر کالاها و خدمات هم در ایران و هم در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، روندی صعودی در طول زمان داشته است. در ایران با تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن، نسبت مالیات بر کالاها و خدمات به تولید ناخالص داخلی از حدود ۰/۴ درصد در سال ۱۳۸۷ به ۲/۷ درصد در سال ۱۳۹۶ رسید، اگرچه همچنان در مقایسه با نسبت حدوداً ۹/۹ درصدی مالیات بر کالاها و خدمات به تولید ناخالص داخلی در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، این رقم کوچک به نظر می‌رسد. نمودار ۸ این وضعیت را به تصویر می‌کشد.

نمودار ۸- نسبت مالیات بر کالاها و خدمات به تولید ناخالص داخلی (درصد)



مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بانک اطلاعات سری‌های زمانی؛ صندوق بین‌المللی پول، بانک داده چشم‌انداز اقتصادی جهان؛ بانک داده سازمان همکاری و توسعه اقتصادی

* اطلاعات سال ۱۳۹۷ برای ایران مربوط به نه ماهه نخست سال است.

یادداشت: به دلیل نقص داده‌های موجود، تولید ناخالص داخلی ایران برای سال‌های ۱۳۵۷ و ۱۳۵۸ بر مبنای سال پایه ۱۳۸۳ و برای سایر سال‌ها بر مبنای سال پایه ۱۳۹۰ است.

جدول ۴ وضعیت مالیات بر کالاها و خدمات در ایران را به تصویر می‌کشد.

جدول ۴- مالیات بر کالاها و خدمات در ایران در فاصله سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ (هزار میلیارد ریال - درصد)

| ۱۳۹۸ | | ۱۳۹۷ | | ۱۳۹۶ | | ۱۳۹۵ | | ۱۳۹۴ | | |
|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|------|-------|----------------------------|
| رشد | مقدار | رشد | مقدار | رشد | مقدار | رشد | مقدار | رشد | مقدار | |
| ۳۲/۰ | ۵۸۹/۹ | ۱۱/۷ | ۴۴۶/۸ | ۱۸/۴ | ۴۰۰/۲ | ۳۶/۹ | ۳۳۷/۹ | ۱۳/۷ | ۲۴۶/۷ | مالیات بر کالاها و خدمات |
| ۳۳/۱ | ۶۹/۸ | ۴/۵ | ۵۲/۴ | -۴/۷ | ۵۰/۲ | ۶۲/۸ | ۵۲/۷ | ۰/۵ | ۳۲/۳ | بر فروش فرآورده‌های نفتی |
| ۲۵/۸ | ۰/۰ | ۱۳۳/۸ | ۰/۰ | -۸۴/۱ | ۰/۰ | -۲۶/۳ | ۰/۱ | -۴/۱ | ۰/۱ | دو درصد مالیات سایر کالاها |
| ۳۲/۷ | ۳۹۰/۱ | ۹/۱ | ۲۹۳/۸ | ۱۹/۸ | ۲۶۹/۴ | ۱۳/۹ | ۲۲۴/۹ | ۱۸/۲ | ۱۹۷/۴ | بر ارزش افزوده |
| ۱۷/۵ | ۱۱/۵ | ۱۸۰/۸ | ۹/۸ | ۱۸/۲ | ۳/۵ | ۷/۸ | ۳/۰ | ۰/۹ | ۲/۷ | عوارض خروج مسافر از کشور |
| ۲۲/۸ | ۷/۹ | ۶۶/۳ | ۶/۴ | ۱۷/۱ | ۳/۹ | ۲۷/۵ | ۳/۳ | ۶/۵ | ۲/۶ | بر فروش سیگار |
| ۶۳/۳ | ۱۴/۵ | ۴۸/۰ | ۸/۹ | -۲/۶ | ۶/۰ | ۱۱/۴ | ۶/۲ | -۸/۸ | ۵/۵ | بر نقل و انتقال اتومبیل |
| -۴۰/۰ | ۵/۳ | -۲۴/۳ | ۸/۹ | ۲۲/۲ | ۱۱/۸ | ۶۰/۶ | ۹/۶ | -۷/۰ | ۶/۰ | شماره‌گذاری خودرو |
| ۳۶/۵ | ۹۰/۷ | ۱۹/۹ | ۶۶/۴ | ۴۵/۱ | ۵۵/۴ | - | ۳۸/۲ | - | ۰/۰ | سایر |

مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، گزیده آمارهای اقتصادی

یادداشت: آمار سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ از گزارش سازمان امور مالیاتی استخراج شده است.

در سال ۱۳۹۷ حدود ۶۵/۸ درصد از کل مالیات بر کالاها و خدمات در ایران مربوط به مالیات بر ارزش افزوده بوده است. این در حالی است که بخشی از مالیاتی که در زیرمجموعه «سایر» در بخش مالیات بر کالاها و خدمات در ایران دسته‌بندی می‌شود، قسمتی از مالیات بر ارزش افزوده دریافتی است که باید به مصارف خاص (پوشش درمانی اشخاص روستایی و عشایری و توسعه ورزش) اختصاص یابد. با اضافه کردن این رقم به آنچه به عنوان مالیات بر ارزش افزوده گزارش می‌شود، سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل مالیات بر کالاها و خدمات در سال ۱۳۹۷ به سطح ۷۸/۱ درصد

بالغ می‌شود. نسبت مالیات بر ارزش افزوده به تولید ناخالص داخلی در ایران (با لحاظ کردن آنچه در زیرمجموعه سایر به مالیات بر ارزش افزوده مربوط است) در سال ۱۳۹۷ معادل ۱/۴ درصد بوده است، در حالی که این رقم در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در سال ۲۰۱۸ به طور متوسط معادل ۶/۸ درصد بوده است. آلمان و فرانسه نخستین کشورهایی بودند که مالیات بر مصرف عمومی را در جریان جنگ جهانی اول مورد استفاده قرار دادند، اما آنچه امروز از آن به عنوان مالیات بر ارزش افزوده یاد می‌شود از فرانسه نشأت گرفته است. در سال ۲۰۱۸ متوسط نرخ استاندارد^{۱۰} مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی که این مالیات را به اجرا گذاشته‌اند، معادل ۱۹/۳ درصد بوده است. مهمترین کشور عضو این سازمان که این مالیات را اجرا نمی‌کند، ایالات متحده آمریکا است. در آمریکا تنها بر روی مصرف برخی از کالاها و خدمات خاص – از قبیل دخانیات، الکل، بنزین و خدمات هوایی و فرودگاهی – مالیات غیرمستقیم وضع شده است. نرخ مالیات بر ارزش افزوده در کانادا نیز اندک و معادل ۵ درصد است. در مقابل مجارستان (با نرخ ۲۷ درصد) و دانمارک و سوئد (با نرخ ۲۵ درصد) بیشترین نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده را در این بین از آن خود کرده‌اند. در میان کشورهای مهم خاورمیانه، کویت تاکنون مالیات بر ارزش افزوده را اجرا نکرده، اگرچه اجرای آن با نرخ ۵ درصد را از سال ۲۰۲۱ میلادی در دستور کار دارد. هنگ‌کنگ نیز یکی از کشورهای مهم آسیایی است که مردم آن مالیات بر ارزش افزوده پرداخت نمی‌کنند. در ایران مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۳ درصد از سال ۱۳۸۷ در دستور کار قرار گرفت و نرخ آن به تدریج تا سطح ۹ درصد افزایش یافته است. یکی از نقدهای وارد به مالیات بر ارزش افزوده خاصیت تنازلی آن است، به این مفهوم که به دلیل میل نهایی مصرف بیشتر اقشار کم‌درآمد در مقایسه با اقشار پردرآمد، اخذ مالیات بر مصرف فشار بیشتری را به طبقات کم‌درآمد جامعه تحمیل می‌کند. به همین دلیل اگرچه در عمده کشورهای جهان نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده به تدریج افزایش یافته و سهم این مالیات از کل درآمدهای مالیاتی افزایش نسبی داشته است، اما تمهیداتی را برای جبران این اثر تنازلی – از جمله تغییر در وضعیت تصاعدی مالیات بر درآمد – اندیشیده‌اند. در ایران اجرای مالیات بر ارزش افزوده و افزایش نرخ آن همراه با تغییرات جبرانی در سایر زیربخش‌های نظام مالیاتی نبوده است.

در ایران معادل ۲۰ درصد از قیمت مصوب فروش داخلی بنزین به عنوان مالیات بر فرآورده‌های نفتی اخذ می‌شود. سهم این مالیات از کل مالیات بر کالاها و خدمات در سال ۱۳۹۸ معادل ۱۱/۸ درصد بوده است. پس از مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر فرآورده‌های نفتی، فروش و مصرف سیگار بیشترین سهم در تأمین مالیات بر کالاها و خدمات در سال ۱۳۹۸ را داشته است. مالیات بر فروش سیگار سهم ۱/۳ درصدی از کل مالیات بر کالاها و خدمات دارد، اما با اضافه کردن مالیات بر مصرف سیگار که در زیرمجموعه «سایر» دسته‌بندی شده است، سهم مالیات بر فروش و مصرف سیگار به ۴/۲ درصد از کل مالیات بر کالاها و خدمات می‌رسد.

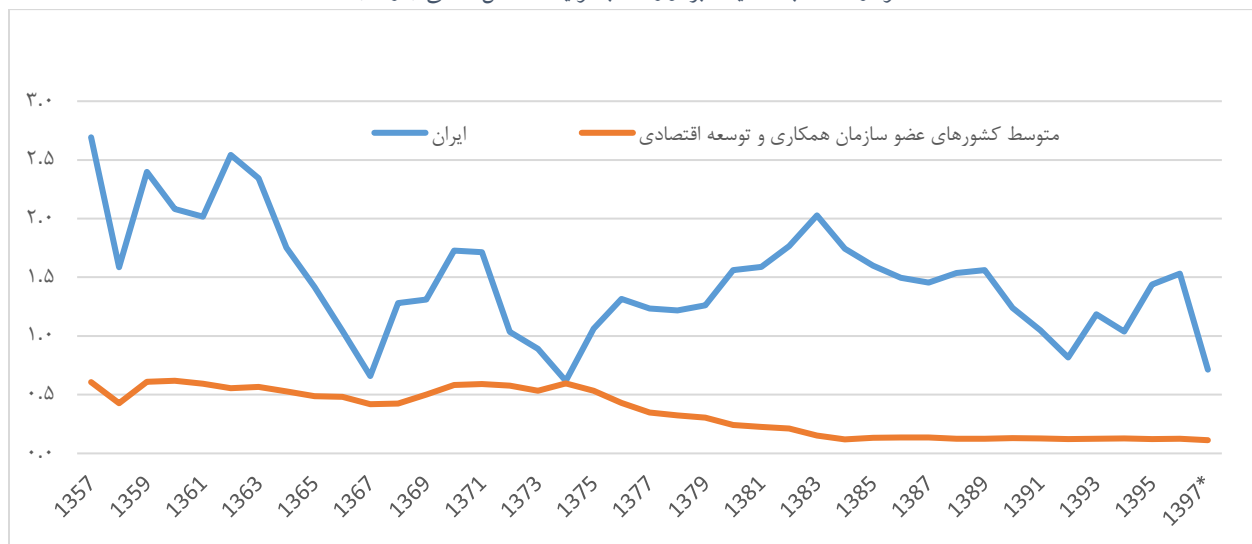
۲-۲-۳. مالیات بر واردات

تمرکز ایران بر مالیات بر واردات بسیار بیشتر از کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است. به طور متوسط در طول ۴۰ سال اخیر مالیات بر واردات در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی حدود ۰/۳

۱۰. منظور از نرخ استاندارد نرخی است که به طور عمومی برای همه کالاها و خدمات وضع شده است و کالاها و خدماتی که در هر کشور به طور استثنا با نرخ متفاوت و یا حتی نرخ صفر مشمول مالیات می‌شوند را لحاظ نمی‌کند.

درصد از تولید ناخالص داخلی بوده، در حالی که این رقم در ایران حدوداً ۵ برابر بوده است. سطوح بالای تعرفه‌های وارداتی در حالی با بهانه حمایت از تولیدکننده داخلی وضع شده است که نسبت مالیات‌های شرکتی (مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی) به تولید ناخالص داخلی در ایران در طول این ۴۰ سال به طور متوسط بیشتر از میانگین کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی بوده است. این در حالی است که کاهش مالیات اشخاص حقوقی در راستای حمایت از تولید داخلی می‌توانست بسیار کارتر از وضع تعرفه‌های وارداتی باشد. مهمترین آسیب ناشی از بالا بودن همزمان مالیات بر واردات و مالیات اشخاص حقوقی، از بین رفتن قدرت رقابت‌پذیری کالاهای تولید داخل (تا حدی به دلیل وابستگی بالای تولید داخل به واردات مواد اولیه و واسطه‌ای) و متعاقباً تضعیف بنیه صادراتی و ارزآوری کشور بوده است. نمودار ۹ نسبت مالیات بر واردات را در ایران با متوسط کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی مقایسه می‌کند.

نمودار ۹- نسبت مالیات بر واردات به تولید ناخالص داخلی (درصد)



مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بانک اطلاعات سری‌های زمانی؛ صندوق بین‌المللی پول، بانک داده چشم‌انداز اقتصادی جهان؛ بانک داده سازمان همکاری و توسعه اقتصادی

* اطلاعات سال ۱۳۹۷ برای ایران مربوط به نه ماهه نخست سال است.

یادداشت: به دلیل نقص داده‌های موجود، تولید ناخالص داخلی ایران برای سال‌های ۱۳۵۷ و ۱۳۵۸ بر مبنای سال پایه ۱۳۸۳ و برای سایر سال‌ها بر مبنای سال پایه ۱۳۹۰ است.

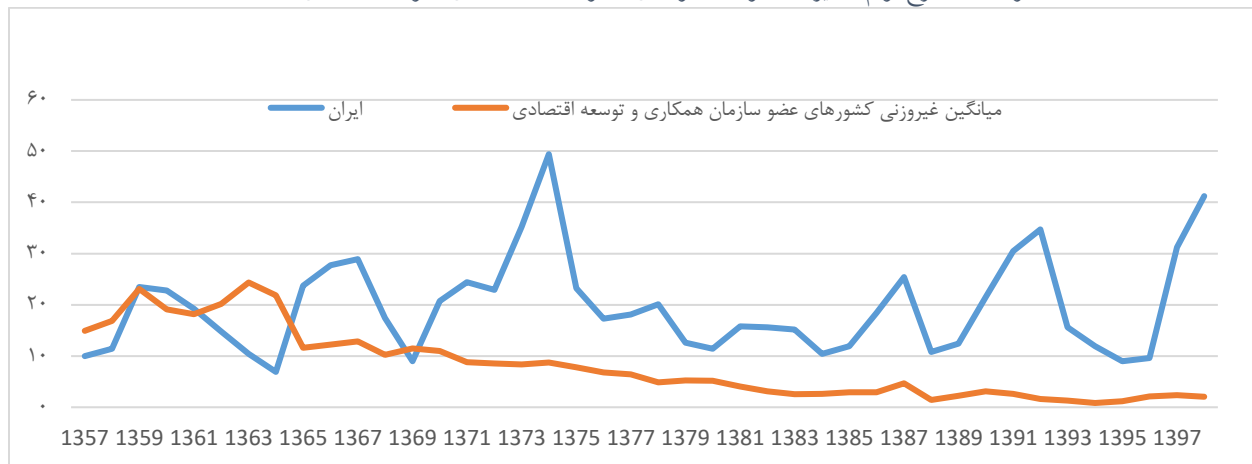
در سال ۱۳۹۸، به دلیل بروز شوک رشد نرخ ارز و متعاقباً سیاست‌های محدودکننده واردات دولت، مالیات بر واردات به طور اسمی کاهش یافت، در حالی که نرخ تورم روندی فزاینده داشت. به این ترتیب عایدی دولت از محل مالیات بر واردات در این دو سال به طور واقعی با کاهش جدی مواجه شد. آخرین آمار موجود در زمینه مالیات بر واردات کشور مربوط به هشت ماهه نخست سال ۱۳۹۸ است که در این مدت میزان مالیات بر واردات با کاهشی ۳/۰ درصدی نسبت به مدت مشابه سال قبل از آن به ۸۸/۸ هزار میلیارد ریال رسید. با توجه به نرخ تورم حدود ۴۱ درصدی این سال بر مبنای اطلاعات بانک مرکزی، عایدی دولت از محل مالیات بر واردات در این سال به طور واقعی با کاهش جدی مواجه شده است. احتمالاً ممنوعیت واردات خودرو یکی از مهمترین عوامل کاهنده مالیات بر واردات در سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ بوده است، اگرچه آماری از جزییات آن در زمان تهیه این گزارش در دسترس نبوده است.

۳-۳. مالیات تورمی

شاید مهمترین مالیات دریافتی و البته غیرشفافترین نوع مالیات در ایران، مالیات تورمی باشد. عمده منابع دولت در ایران از سه منشأ به دست می‌آید: نفت، مالیات و استقراض. اگر درآمد نفتی را به عنوان یک متغیر برونزا در منابع دولتی در نظر بگیریم که دولت نقش تعیین‌کننده‌ای در میزان آن ندارد، وقتی درآمدهای مالیاتی کفاف مخارج دولتی را ندهد، چاره‌ای به جز استقراض برای دولت نمی‌ماند. این استقراض از سه محل می‌تواند صورت پذیرد: بانک مرکزی، بانک‌ها و مردم. افزایش بدهی دولت به بانک مرکزی مستقیماً به افزایش پایه پولی منجر شده و متعاقباً منجر به افزایش سطح عمومی قیمت‌ها خواهد شد. استقراض دولت از بانک‌ها نیز در شرایطی که ذخایر مازاد چندانی در سیستم بانکی ایران وجود ندارد، منجر به اضافه برداشت بانک‌ها از بانک مرکزی شده و به طور غیرمستقیم به تشدید تورم می‌انجامد. استقراض از مردم نیز در بستر بازار سرمایه و از طریق انتشار اوراق دولتی امکان پذیر است که با توجه به منابع مالی محدود مردم، این فرآیند نرخ بهره را در بازار افزایش داده و بانک مرکزی را ناگزیر به مداخله در بازار و خرید اوراق دولتی خواهد کرد و به این ترتیب اثر خود را بر سطح عمومی قیمت‌ها خواهد گذاشت. به عبارت دیگر برای پوشش مخارج دولت، آنچه از طریق مالیات از مردم به صورت مستقیم گرفته نمی‌شود، با افزایش تورم و کاهش قدرت خرید از آنها گرفته خواهد شد. دولت ایران در طول چهل سال اخیر به طور مزمّن با معضل کسری بودجه روبرو بوده است. تنها بخش کوچکی از تأمین مالی این کسری بودجه که از طریق واگذاری شرکت‌های دولتی صورت پذیرفته خاصیت تورمی نداشته و روش‌های دیگر این تأمین مالی در عمل با افزایش سطح عمومی قیمت‌ها همراه بوده است. کاهش ارزش پولی که از ناحیه پولی کردن کسری بودجه حاصل می‌شود همانند کاهش عیار در مسکوکات فلزی بوده و این عمل مصداق «نقص در مال» است که از سوی دولت صورت می‌پذیرد.

برای مقایسه بهتر و وضعیت درآمدهای مالیاتی در ایران و سایر کشورهای جهان، لازم است که علاوه بر مقایسه درآمد حاصل از انواع پایه‌های مالیاتی، نرخ تورم در این کشورها نیز مورد ارزیابی تطبیقی قرار گیرد. به همین منظور در نمودار ۱۰ نرخ تورم در ایران و متوسط کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی مورد مقایسه قرار گرفته است.

نمودار ۱۰ - نرخ تورم در ایران و متوسط کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی* (درصد)

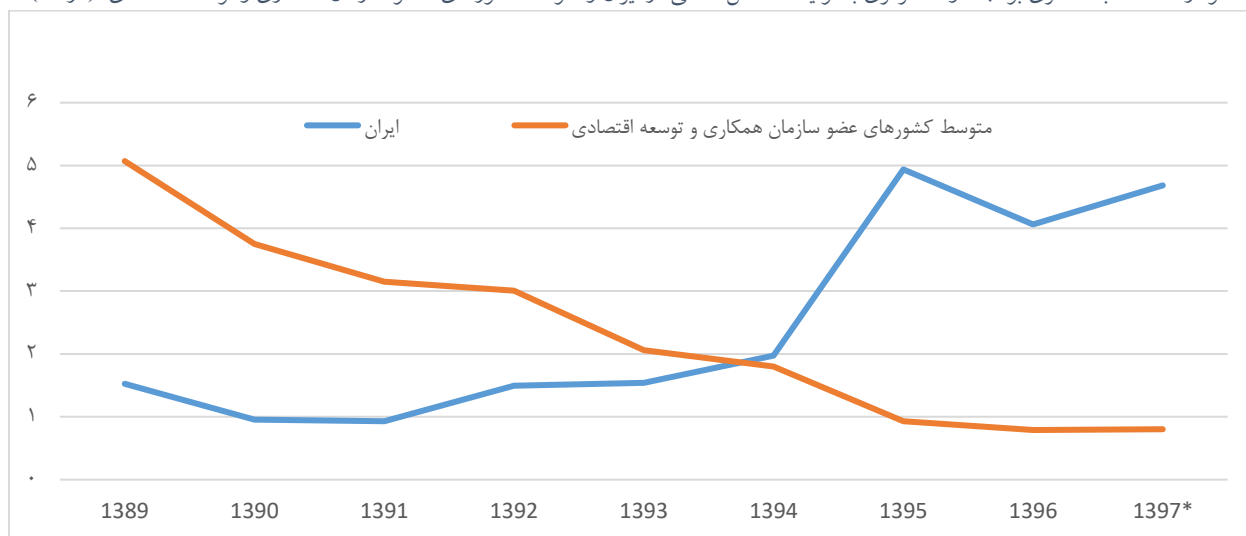


مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بانک اطلاعات سری‌های زمانی؛ بانک داده سازمان همکاری و توسعه اقتصادی

* برای کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی سال پایه ۲۰۱۵ میلادی و برای ایران سال پایه ۱۳۹۵ در نظر گرفته شده است. یادداشت: به دلیل بروز ابرتورم در برخی از سال‌ها در کشورهای اسلوانی، لیتوانی، لتونی و لهستان، داده‌های این کشورها در محاسبات لحاظ نشده است.

می‌توان واگذاری دارایی‌های مالی از سوی دولت را به عنوان مصداقی از کسری بودجه در ایران تلقی کرد و به مقایسه نسبت کسری بودجه دولت مرکزی به تولید ناخالص داخلی در ایران و متوسط کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی پرداخت. این نسبت در نمودار ۱۱ به نمایش گذاشته شده است. البته باید به این نکته توجه داشت که تأمین مالی کسری بودجه در ایران به مراتب تورم‌زاتر از کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است، چرا که به دلیل عدم وجود عملیات بازار باز کارآمد و عمیق نبودن بازار بدهی در ایران و همچنین عدم استقلال بانک مرکزی از دولت، بخش بیشتری از کسری بودجه در ایران به انحای مختلف پولی شده و به افزایش سطح عمومی قیمت‌ها می‌انجامد.

نمودار ۱۱ - نسبت کسری بودجه دولت مرکزی به تولید ناخالص داخلی در ایران و متوسط کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی* (درصد)



مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، بانک اطلاعات سری‌های زمانی؛ صندوق بین‌المللی پول، بانک داده چشم‌انداز اقتصادی جهان؛ بانک داده سازمان همکاری و توسعه اقتصادی

* اطلاعات سال ۱۳۹۷ برای ایران مربوط به نه ماهه نخست سال است.

یادداشت: به دلیل نقص داده‌های موجود، تولید ناخالص داخلی ایران برای سال‌های ۱۳۵۷ و ۱۳۵۸ بر مبنای سال پایه ۱۳۸۳ و برای سایر سال‌ها بر مبنای سال پایه ۱۳۹۰ است.

پس از بروز بحران مالی در سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۰۹ در عمده کشورهای پیشرفته جهان، کسری بودجه در این کشورها به شکل قابل ملاحظه‌ای افزایش پیدا کرد، در حالی که در سال‌های پس از آن روند نزولی به خود گرفت. در ایران اما نسبت کسری بودجه به تولید ناخالص داخلی با کاهش قیمت‌های جهانی نفت از نیمه دوم سال ۱۳۹۳ روندی صعودی به خود گرفته و البته بازگشت تحریم‌های نفتی آمریکا نیز مزید بر علت شده است. در سال ۱۳۹۷ (۲۰۱۸ میلادی) نسبت کسری بودجه به تولید ناخالص داخلی در ایران معادل ۴/۷ درصد و در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به طور متوسط معادل ۰/۸ درصد بوده است.

۴. معافیت‌های مالیاتی

نظام مالیاتی ایران مملو از معافیت‌های مختلف مالیاتی و عمدتاً غیرضرور و ناکارا است و در این زمینه می‌توان به مواد

۸۱، ۱۳۲، ۱۳۸، ۱۴۱، ۱۴۲، ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم اشاره کرد که دولت در آنها به منظور افزایش سرمایه‌گذاری، تولید و اشتغال در بخش کشاورزی، افزایش سرمایه‌گذاری و اشتغال در مناطق محروم، سرمایه‌گذاری از محل سود، افزایش صادرات، حمایت از بخش تعاونی، تقویت بازار سرمایه و تقویت سرمایه‌گذاری در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی، تقویت سرمایه‌گذاری در شهرک‌های صنعتی و همچنین حمایت از بخش‌های مختلف از قبیل بخش‌های فرهنگی و ورزشی، معافیت‌های مالیاتی مختلفی اعطا می‌کند. جدای از قانون مالیات‌های مستقیم، در قوانین مختلف دیگر از قبیل قانون مالیات بر ارزش افزوده و قوانین برنامه‌های پنج‌ساله توسعه و قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر نیز می‌توان رد پای این معافیت‌ها را مشاهده کرد. در ادامه به برخی از مهمترین معافیت‌های موجود در نظام مالیاتی ایران اشاره می‌شود.

درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور و ماهیگیری، نوغان داری، احیای مراتع جنگل‌ها، باغات اشجار از هر قبیل و نخیلات از پرداخت مالیات معاف است. کلیه اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی (ایرانی و غیرایرانی)، از شروع فعالیت می‌توانند از معافیت مذکور بهره‌مند شوند.

پنجاه درصد مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته طبق فهرست سازمان برنامه و بودجه کشور، بخشوده می‌شود.

درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیرانتفاعی اعم از ابتدایی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه‌ای، آموزشگاه‌های فنی و حرفه‌ای آزاد دارای مجوز از سازمان آموزش فنی و حرفه‌ای کشور، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی و مهدهای کودک در مناطق کمتر توسعه یافته و روستاها و درآمد مؤسسات نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی بابت نگهداری اشخاص مذکور که حسب مورد دارای پروانه فعالیت از مراجع ذیربط‌اند و همچنین درآمد باشگاه‌ها و مؤسسات ورزشی دارای مجوز از سازمان تربیت بدنی حاصل از فعالیت‌های منحصراً ورزشی از پرداخت مالیات معاف است.

فعالیت‌های انتشاراتی و مطبوعاتی و قرآنی (دارای مجوز از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی و دستگاه‌های ذیربط) و فعالیت‌های فرهنگی و هنری که به موجب مجوز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی انجام می‌شوند، از پرداخت مالیات معاف‌اند.

کل درآمدهای صندوق حمایت از توسعه بخش کشاورزی و شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان از مالیات معاف است.

کل درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی و محصولات بخش کشاورزی و ۲۰ درصد درآمد حاصل از صادرات مواد خام مشمول مالیات با نرخ صفر می‌شود. فهرست مواد خام و کالاهای نفتی به پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی، صنعت، معدن و تجارت و نفت و اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی به تصویب هیأت وزیران می‌رسد. همچنین درآمد حاصل از صادرات کالاهای مختلف که به صورت ترانزیت به ایران وارد شده یا می‌شوند و بدون تغییر در ماهیت یا با انجام کاری بر روی آن صادر می‌شوند، از شمول مالیات معاف است. درآمد کارگاه‌های فرش دستباف و صنایع دستی و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های تولیدی مربوطه از پرداخت مالیات معاف است.

درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از طرف وزارتخانه‌های ذیربط برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود و همچنین درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری که از طرف مراجع قانونی ذیربط برای آنها پروانه

بهره‌برداری یا مجوز صادر می‌شود، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت به مدت ۵ سال و در مناطق کمتر توسعه‌یافته به مدت ۱۰ سال با نرخ صفر مشمول مالیات است.

در زمینه معافیت از مالیات بر درآمد اجاره املاک، قانون‌گذار متراژ واحد مسکونی را مبنای معافیت قرار داده است، به نحوی که خانه‌های کمتر از ۱۵۰ متر در تهران و کمتر از ۲۰۰ متر در شهرهای دیگر مشمول این مالیات نمی‌شوند و قانون نسبت به ارزش ملک بی‌تفاوت است.

شرکت‌های دانش‌بنیان نیز بر اساس نوع فعالیت و محل استقرار، از معافیت‌های مختلفی در زمینه مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده بهره‌مند می‌شوند.

در عین حال برای کالاها و خدمات بسیاری معافیت از مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفته شده است که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- محصولات کشاورزی فرآوری نشده؛
- دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان؛
- انواع کود، سم، بذر و نهال؛
- آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان؛
- کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات؛
- کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی با تأیید هیأت وزیران و حوزه‌های علمیه با تأیید حوزه گیرنده هدایا؛
- کالاهایی که همراه مسافر و برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق مقررات صادرات و واردات، وارد کشور می‌شوند؛
- اموال غیرمنقول؛
- انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی؛
- خدمات بانکی و اعتباری بانک‌ها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و خدمات معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس؛
- خدمات حمل و نقل عمومی مسافری برون شهری و درون شهری، جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی؛
- فرش دستباف؛
- انواع خدمات پژوهشی و آموزشی؛
- خوراک دام و طیور؛
- رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاه‌ها؛
- اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی.^{۱۱}

برآورد می‌شود که حدود ۴۰ درصد از تولید ناخالص داخلی کشور از پرداخت مالیات معاف است که با حذف این معافیت‌ها نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی بدون هیچ تغییر و اصلاح دیگری در نظام مالیاتی حدود ۳ واحد درصد افزایش خواهد یافت که پوشش‌دهنده اهداف برنامه ششم توسعه خواهد بود.

۱۱. <http://iraneconomist.com/fa/news/288789>

۵. پیش نویس لایحه اصلاح برخی قوانین و مقررات مالیاتی

کمتر کسی است که در لزوم اصلاح نظام مالیاتی کنونی ایران تردید داشته باشد. به همین دلیل دولت پیش نویس لایحه‌ای را برای این منظور تهیه کرده است که در صورت تصویب و اجرا، تغییراتی ساختاری را در نظام مالیاتی کشور موجب خواهد شد. برای بررسی این پیش نویس و تغییرات متعاقب آن لازم است که چارچوبی از نظام مالیاتی بهینه ترسیم شود تا معیار ارزیابی قرار گیرد.

در مورد نظام مالیاتی بهینه نظرات متفاوتی وجود دارد، اما عمده اقتصاددانان جریان متعارف بر چهار ویژگی نظام مالیاتی بهینه اتفاق نظر دارند: عادلانه بودن، سادگی انطباق برای مؤدیان، شفافیت و کم هزینه بودن فرآیند اجرا.

۵-۱. عدالت مالیاتی

در مورد مفهوم عدالت و چگونگی دستیابی به آن اتفاق نظر چندانی وجود ندارد. برابری افقی و برابری عمودی دو مفهوم مهم در این راستا به شمار می‌روند. برابری افقی در زمینه مالیات به این مفهوم است که پرداخت کنندگان مالیات در شرایط درآمدی و رفاهی مشابه، مقدار مشابهی مالیات پرداخت کنند. در واقع برابری افقی در زمینه مالیات به دنبال این است که تور مالیاتی همه اقشار جامعه را به طور مشابه پوشش دهد. به بیان دیگر ارایه معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی به افراد و گروه‌های خاص در تضاد با این مهم قرار دارد. برابری عمودی نیز تضمین‌کننده این مهم است که با افزایش توانایی پرداخت، مالیات پرداختی افراد نیز افزایش می‌یابد. از منظر برابری عمودی می‌توان مالیات‌ها را به سه گروه تصاعدی، تناسبی و تنازلی دسته‌بندی کرد. در مالیات‌های تصاعدی - برعکس مالیات‌های تنازلی - با افزایش درآمد نرخ‌های مالیات نیز افزایش می‌یابد تا سهم مالیات از درآمد بیشتر شود. در مالیات‌های تناسبی سهم مالیات از درآمد به یک نسبت مشابه برای همه اعمال می‌شود.

به این ترتیب می‌توان ادعا کرد که حذف معافیت‌های مالیاتی فعلی در راستای افزایش برابری افقی مطلوب ارزیابی می‌شود. در پیش نویس لایحه اصلاح برخی قوانین و مقررات مالیاتی بسیاری از این معافیت‌ها برچیده شده‌اند که مهمترین آنها عبارت‌اند از:

- معافیت ۱۰۰ صددردی مالیات بر املاک اجاری برای بیش از ۳ واحد که با رعایت الگوی مصرف مسکن بنا به اعلام وزارت مسکن و شهرسازی ساخته شده‌اند و همچنین معافیت ۱۰۰ درصدی مالیات بر درآمد املاک اجاری برای املاک کمتر از ۱۵۰ متر در تهران و کمتر از ۲۰۰ متر در سایر نقاط حذف می‌شود.
- درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی حاصل از کلیه فعالیت‌های بخش کشاورزی، تا ده برابر معافیت پایه مالیات بر جمع درآمد، مشمول مالیات نبوده و مازاد آن مشمول مالیات است. درآمد مشمول مالیات موضوع این ماده با اعمال ضریب ۱۰ درصد نسبت به درآمد حاصل از فعالیت‌های مذکور تعیین می‌شود و به ازای هر سه سال، یک واحد درصد افزایش یافته تا به ۱۸ درصد برسد.
- در زمینه مالیات بر درآمد حقوق، معافیت‌های مالیاتی فوق‌العاده مسافرت، مزایای غیرنقدی پرداختی به کارکنان، درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح و معافیت ۵۰ درصدی مالیات کارکنان مناطق کمتر توسعه‌یافته حذف خواهد شد.

- بسیاری از معافیت‌های مربوط به فعالیت‌های تولیدی و معدنی، از قبیل نرخ مالیات صفر برای بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری به مدت ۵ سال، نرخ مالیات صفر برای واحدهای بیش از پنجاه نفر که نیروی شاغل خود را حداقل ۵۰ درصد افزایش دهند، نرخ مالیات صفر دو ساله شهرک‌های صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی و سه ساله شهرک‌های صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی مستقر در مناطق کمتر توسعه یافته، معافیت مربوط به سرمایه‌گذاری در زمین برای واحدهای حمل و نقل، بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری، معافیت مربوط به مشارکت با سرمایه‌گذاران خارجی، معافیت مربوط به شرکت‌های خارجی که مبادرت به صادرات محصولات تولید شده در ایران می‌کنند و مالیات نرخ صفر شهرک‌های صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی مستقر در شعاع ۱۲۰ کیلومتری شهر تهران حذف می‌شوند. در این زمینه صرفاً معادل ۱۰۰ درصد سرمایه‌گذاری انجام شده اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی و معدنی با مجوز وزارتخانه یا مؤسسه دولتی ذیربط که به منظور تأسیس، توسعه، بازسازی و نوسازی واحدهای یاد شده صرف ایجاد دارایی ثابت (به استثنای زمین) می‌شود، از درآمد مشمول مالیات سال یا سال‌های بعد کسر می‌شود. این مشوق برای اشخاص مذکور که در مناطق کمتر توسعه یافته مستقرند به میزان یک و نیم برابر سرمایه‌گذاری انجام شده خواهد بود.
- معافیت کامل مهد کودک‌های مناطق کمتر توسعه یافته و روستاها، مراکز آموزشی، مؤسسات نگهداری معلولین و مراکز ورزشی حذف می‌شود و صرفاً ۵۰ درصد درآمد آنها مشمول مالیات با نرخ صفر خواهد شد.
- معافیت مربوط به آورده نقدی برای تأمین مالی در قالب عقود مشارکتی (معادل حداقل سود عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار) حذف می‌شود.
- معافیت مالیاتی فعالیت‌های انتشاراتی و مطبوعاتی، قرآنی، فرهنگی و هنری حذف می‌شود.
- معافیت مالیاتی ۱۰۰ درصدی صادرات کالاهای غیرنفتی (به جز مواد خام و معدنی) به ۵۰ درصد کاهش می‌یابد و منوط به بازگشت ارز به چرخه اقتصاد کشور خواهد بود. همچنین معافیت ۲۰ درصدی صادرات مواد خام و معدنی حذف می‌شود.
- معافیت مالیاتی کارگاه‌های فرش دستباف و صنایع دستی حذف می‌شود.
- معافیت ۱۰ درصدی مالیات بر درآمد حاصل از فروش کالا در بورس کالا و معافیت ۱۰ درصدی مالیات بر درآمد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و معافیت ۵ درصدی مالیات بر درآمد شرکت‌های پذیرفته شده در فرابورس حذف می‌شود. معافیت دو برابری شرکت‌هایی که بیش از ۲۰ درصد سهام شناور آزاد دارند نیز حذف می‌شود.
- تمامی درآمدهای صندوق سرمایه‌گذاری در چهارچوب قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید از پرداخت مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده معاف است و از بابت نقل و انتقال آنها و صدور و ابطال اوراق بهادار یادشده مالیاتی مطالبه نخواهد شد، اما معافیت مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده درآمدهای حاصل از سرمایه‌گذاری در سایر اوراق بهادار و درآمدهای حاصل از نقل و انتقال یا صدور و ابطال آنها حذف می‌شود.
- معافیت مالیاتی جوایز علمی (بیش از ۱۰ برابر معافیت پایه)، بورس‌های تحصیلی و درآمد ناشی از حق اختراع و حق اکتشاف حذف می‌شود.
- معافیت مالیاتی سود و جوایز متعلق به حساب‌های بانکی حذف می‌شود.
- معافیت مالیاتی سود و جوایز اوراق مشارکت و معافیت مالیاتی جوایز اوراق قرضه دولتی حذف می‌شود.

- معافیت ۱۵ ساله پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی برای اشخاص حقیقی و حقوقی مشغول به انواع فعالیت‌های اقتصادی در مناطق آزاد تجاری-صنعتی حذف می‌شود و به جای آن ۵۰ درصد مالیات بر درآمد ابرازی اشخاص حقیقی و حقوقی بابت فعالیت در منطقه، بخشوده می‌شود.
- معافیت از پرداخت مالیات، عوارض، حقوق گمرکی، سود بازرگانی و عوارض صادراتی به مدت ۱۵ سال حذف می‌شود و به جای آن بخشودگی ۸۰ درصد از مالیات بر درآمد حاصل از فعالیت‌های دانش‌بنیان در دستور کار قرار می‌گیرد و معافیت‌های مالیاتی واحدهای پژوهشی و فناوری و مهندسی مستقر در پارک‌های علم و فناوری حذف می‌شود.
- معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی، معدنی و خدماتی در مناطق غیربرخوردار از اشتغال (با نرخ بیکاری بالاتر از میانگین کشور) حذف می‌شود.
- معافیت مالیاتی سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات حذف می‌شود.
- معافیت پرداخت حق تمبر (۰/۰۵ درصد ارزش اسمی) بابت افزایش سرمایه شرکت‌های بورسی حذف می‌شود.

در زمینه برابری عمودی در این پیش‌نویس و در بخش مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی تلاش شده است تا نرخ‌های مالیات به صورت تصاعدی تنظیم شوند. به این ترتیب جمع درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی بابت منابع مختلف درآمدی پس از کسر معافیت‌ها و کسورات قانونی، به استثنای مواردی که طبق مقررات مربوط دارای نرخ جداگانه یا مشمول نرخ صفر است به نرخ‌های زیر مشمول مالیات خواهد شد:

- تا ۲۰ برابر معافیت پایه با نرخ ۱۵ درصد؛
- نسبت به مازاد ۲۰ برابر معافیت پایه تا ۴۰ برابر آن با نرخ ۲۰ درصد؛
- نسبت به مازاد ۴۰ برابر معافیت پایه تا ۸۰ برابر آن با نرخ ۲۵ درصد؛
- نسبت به مازاد ۸۰ برابر معافیت پایه با نرخ ۳۰ درصد.

در این زمینه، میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق که در حال حاضر در قوانین بودجه سالانه مشخص می‌شود، دیگر مبنای محاسبه نخواهد بود و در قوانین بودجه سالانه صرفاً معافیت پایه جمع درآمد اشخاص حقیقی مشخص خواهد شد. کلیه اشخاص حقیقی مکلف‌اند اظهارنامه مالیاتی هر سال شمسی خود را تنظیم و تا آخر خردادماه سال بعد به اداره امور مالیاتی ذیربط تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند.

سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند برخی از صاحبان درآمد اشخاص حقیقی را که مجموع درآمد سالانه آنها حداکثر پنجاه برابر معافیت پایه باشد از انجام بخشی از تکالیف از جمله نگهداری اسناد و مدارک موضوع این قانون و یا ارایه اظهارنامه مالیاتی معاف کند. همچنین سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند مالیات تمام یا بخشی از مؤدیان مذکور را به صورت مقطوع تعیین و وصول کند.

به هر مؤدی و هر یک از اشخاص تحت تکفل وی، معافیت پایه به شرح زیر تعلق می‌گیرد:

الف) شخص مؤدی: معادل یک معافیت پایه؛

ب) همسر مؤدی: معادل ۸۰ درصد معافیت پایه؛

ج) سایر اشخاص تحت تکفل مؤدی: به ازای هر یک، معادل ۶۰ درصد معافیت پایه.

البته در صورت تسلیم اظهارنامه جداگانه توسط هر یک از افراد تحت تکفل، معافیت پایه، سایر معافیت‌ها و کسورات و سایر تکالیف در اظهارنامه مالیاتی به صورت جداگانه لحاظ می‌شود. همچنین در هر یک از موارد زیر، مؤدی می‌تواند از معافیت‌هایی علاوه بر معافیت پایه استفاده کند:

- در صورتی که مؤدی یا هر یک از اشخاص تحت تکفل وی، بیش از ۶۰ سال سن داشته باشند، به ازای هر یک از آنان معادل ۳۰ درصد معافیت پایه، معافیت مازاد تعلق می‌گیرد؛
- به ازای هر فرزند از فرزند سوم و به بعد تا زمانی که تحت تکفل باشد، معادل ۳۰ درصد معافیت پایه، معافیت مازاد تعلق می‌گیرد؛
- در صورتی که اشخاص تحت تکفل مؤدی معلول باشند، به ازای هر یک از آنان معادل ۳۰ درصد معافیت پایه، معافیت مازاد تعلق می‌گیرد.

هزینه‌های قابل قبول مالیاتی که از جمع درآمد اشخاص حقیقی کسر خواهند شد عبارت‌اند از:

(الف) هزینه‌های درمانی پرداختی مشروط به این که از طریق پایانه فروشگاهی پرداخت شده باشد و از طریق وزارتخانه‌ها یا مؤسسات دولتی یا شهرداری‌ها یا سازمان‌های بیمه یا مؤسسات عام‌المنفعه و یا سایر اشخاص جبران نشود. همچنین در مورد معلولان و بیماران خاص و صعب‌العلاج علاوه بر هزینه‌های مذکور، هزینه مراقبت و توانبخشی آنان نیز لحاظ می‌شود؛

(ب) حق بیمه پرداختی به مؤسسات بیمه ایرانی به استثنای انواع بیمه‌های عمر و زندگی؛

(ج) هزینه‌های پرداختی به مراکز آموزشی برای تحصیل تا پایان دوره متوسطه و به دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی (صرفاً یک مقطع برای هر شخص) و همچنین مخارج مهد کودک؛

(ه) هزینه اجاره پرداختی بابت یک یا چند واحد مسکونی جهت سکونت مجموعاً تا پنج برابر مبلغ معافیت پایه؛

(و) سود و کارمزد پرداختی بابت اقساط تسهیلات مسکن دریافتی از بانک‌ها و مؤسسات اعتباری مجاز برای خرید یک واحد مسکونی محل سکونت برای هر مؤدی و اشخاص تحت تکفل وی؛

(ز) مهریه، دیه و خسارات پرداختی به اشخاص به استثنای موارد مربوط به جرایم عدم ایفای تعهدات.

بنابراین در صورت تصویب این پیش‌نویس، نظام مالیاتی عادلانه‌تر از قبل خواهد شد، چراکه اولاً مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی به عنوان یک پایه مالیاتی عادلانه به طور جدی مد نظر قرار گرفته و در عین حال بسیاری از معافیت‌ها حذف شده است.

۵-۲. سادگی

برای انطباق بیشتر مؤدیان مالیاتی با نظام مالیاتی حاکم بر اقتصاد بهتر است که فرآیندها تا حد ممکن ساده طراحی شوند. در این زمینه برخی از پایه‌های مالیاتی مانند مالیات بر ارزش افزوده ذاتاً ساده‌تر و برخی از پایه‌های مالیاتی مانند مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی ذاتاً پیچیده‌تر محسوب می‌شوند. هر چه تعدد نرخ‌ها در یک نظام مالیاتی بیشتر باشد بر پیچیدگی آن نظام مالیاتی افزوده می‌شود. انواع معافیت‌ها نیز می‌توانند بر پیچیدگی نظام مالیاتی بی‌افزایند. تحقیقات نشان داده‌اند که مالیات‌دهندگان از نظام‌های ساده‌تر، یکنواخت‌تر و گسترده‌تر مالیاتی مانند نرخ یکنواخت (تناسبی با یک نسبت یکسان برای همه) مالیات بر مصرف یا یک نسبت ثابت مالیات بر درآمد با یک معافیت پایه مشخص حمایت می‌کنند. در عین حال نرخ‌های متفاوت مالیات بر جمع درآمد منجر به تغییر رفتار مالیات‌دهندگان برای تنظیم درآمد و مخارجشان متناسب با حاشیه نرخ‌های مالیاتی شده و تلاش برای اجتناب از پرداخت مالیات را از طریق تغییر درآمد و مخارج افزایش می‌دهد.

در پیش‌نویس لایحه جدید علاوه بر توجه به مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی، دو پایه مالیاتی به مجموع پایه‌های مالیاتی دیگر اضافه شده‌اند که بر پیچیدگی قوانین مالیاتی کشور می‌افزایند: مالیات بر درآمد عایدی دارایی (سرمایه) و مالیات بر درآمد سرمایه‌گذاری.

درآمد عایدی دارایی اشخاص حقیقی و حقوقی عبارت است از درآمد حاصل از مابه‌التفاوت ارزش واگذاری دارایی‌های زیر بر اساس انواع عقود و قراردادهای و بهای تمام شده دارایی در دوره نگهداری (تملک) دارایی:

- املاک؛
- حق واگذاری محل؛
- سهام، سهم‌الشرکه و حق تقدم آنها و واحدهای صندوق‌های سرمایه‌گذاری و سایر اوراق بهادار؛
- انواع خودروی سواری، وانت دوکابین و همچنین موتورسیکلت با حجم موتور بیشتر از ۲۰۰ سی‌سی؛
- طلای مسکوک، طلای شمش و طلای آب‌شده؛
- ارز اعم از دیجیتالی و غیردیجیتالی.

البته برخی از دارایی‌ها از محاسبه مالیات بر درآمد عایدی دارایی‌ها معاف شده‌اند، از جمله: دارایی‌هایی که مشمول مقررات فصل درآمد مشاغل می‌شوند؛ دارایی‌هایی که به صورت بلاعوض واگذار می‌شوند؛ دارایی‌هایی که به واسطه ارث و وصیت منتقل می‌شوند؛ اولین انتقال تمام یا بخشی از یک واحد مسکونی به وسیله هر شخص حقیقی یا افراد تحت تکفل وی در طول هر سه سال؛ و اولین انتقال تمام یا بخشی از یک خودرو یا موتورسیکلت به وسیله هر شخص حقیقی در طول هر دو سال.

آنچه بر پیچیدگی مالیات بر عایدی دارایی می‌افزاید، تفاوت در نحوه مشمول مالیات شدن بر اساس نوع دارایی و طول دوره تملک آن است. در خصوص املاک و حق واگذاری محل، برای دوره تملک دو سال و کمتر، ۱۰۰ درصد عایدی حاصله مشمول مالیات خواهد شد و برای دوره تملک بیش از دو سال تا شش سال، برای هر سال معادل ۲۰ واحد درصد از این نسبت کاسته می‌شود، به نحوی که از سال ششم به بعد نسبت مذکور ۲۰ درصد عایدی دارایی خواهد شد. در خصوص سهام، سهم‌الشرکه و حق تقدم آنها و واحدهای صندوق‌های سرمایه‌گذاری و سایر اوراق بهادار، برای دوره تملک یک سال و کمتر، ۱۰۰ درصد عایدی حاصله مشمول مالیات خواهد شد و برای دوره تملک بیش از یک سال تا چهار سال، برای هر سال معادل ۲۰ واحد درصد از این نسبت کاسته می‌شود، به نحوی که از سال چهارم به بعد نسبت مذکور ۴۰ درصد عایدی دارایی خواهد شد. در خصوص انواع خودروی سواری، وانت دوکابین و همچنین موتورسیکلت با حجم موتور بیشتر از ۲۰۰ سی‌سی، برای دوره تملک یک سال و کمتر، ۱۰۰ درصد عایدی حاصله و برای دوره تملک بیش از یک سال تا سه سال، ۶۰ درصد عایدی حاصله مشمول مالیات خواهد شد. در خصوص طلای مسکوک، طلای شمش و طلای آب شده و ارز نیز ۱۰۰ درصد عایدی حاصله بدون توجه به دوره تملک، مشمول مالیات خواهد شد.

همچنین در این پیش‌نویس مقرر شده است که سود حاصل از سرمایه‌گذاری‌های مختلف، به نسبت‌های متفاوتی مشمول مالیات بر درآمد سرمایه‌گذاری شود. در این خصوص ۱۰۰ درصد از سود حاصل از سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت و سایر انواع اوراق بهادار، ۱۰۰ درصد سود سرمایه‌گذاری نزد سایر اشخاص، ۱۰۰ درصد سود حاصل از انواع عقود اسلامی و ۵۰ درصد سود سهام و سهم‌الشرکه از اشخاص حقوقی مشمول مالیات خواهد شد. در خصوص سود متعلق به حساب‌های پس‌انداز، سپرده‌های مختلف و گواهی‌های سپرده نزد بانک‌ها، مؤسسات مالی و اعتباری، صندوق‌ها و نظایر آنها، ۶۰ درصد سود متعلق به سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت (کمتر از شش ماه)، ۴۰ درصد سود متعلق به سرمایه‌گذاری‌های میان‌مدت (از شش ماه تا یک سال) و ۲۰ درصد سود متعلق به سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت (بیش از یک سال) مشمول مالیات خواهد شد.

بنابراین پیش‌نویس جدید تغییر قوانین مالیاتی، نظام مالیاتی ایران را پیچیده‌تر از پیش خواهد کرد. البته توجه به این نکته لازم است که نظام‌های مالیاتی ساده‌تر و کارآمدتر منجر به بزرگتر شدن اندازه دولت خواهند شد، چرا که

مالیات‌دهندگان مقاومت کمتری در خصوص افزایش نرخ‌های مالیات در نظام‌های ساده‌تر مالیاتی دارند. نرخ‌های یکنواخت مالیاتی مانند نرخ مالیات بر ارزش افزوده و نرخ مالیات تأمین اجتماعی، معمولاً در ابتدا در سطوحی پایین مقرر شده و به مرور زمان افزایش می‌یابند. نرخ مالیات بر ارزش افزوده هم‌اکنون در برخی از کشورها از ۲۰ درصد نیز فراتر رفته است. نرخ مالیات فیش حقوقی در آمریکا از حدود ۲ درصد در دهه ۱۹۳۰ میلادی پس از ۲۱ بار افزایش به حدود ۱۵ درصد افزایش یافته است. اثر نظام مالیاتی ساده بر مخارج دولت مانند اثر افزایش قیمت نفت بر بودجه دولت‌های نفتی مانند ایران است.^{۱۲} به همین دلیل پیشنهاد می‌شود که اصلاح نظام مالیاتی با کنترل دقیق بر اندازه دولت همراه شود و این مهم در پیش‌نویس جدید نادیده گرفته شده است.

۳-۵. شفافیت

شفافیت به این معنی است که پرداخت‌کنندگان مالیات به راحتی به اطلاعات نظام مالیاتی و نحوه استفاده از مالیات دسترسی داشته باشند. در یک نظام مالیاتی شفاف مشخص است که چه کسی به چه اندازه‌ای مالیات پرداخت کرده و این پول صرف چه کالا و خدمت عمومی شده است. در ایران هیچ گزارش شفافی وجود ندارد که چه پایه‌های مالیاتی از کدام طبقات درآمدی و با متوسط چه نرخ دریافت شده است. حتی ارایه گزارش کلیات منابع و مصارف دولت در زمان تهیه این گزارش برای حدود ۲ سال است که متوقف شده است. مصارف مالیاتی صرفاً در موارد بسیار محدودی طبق قانون‌های مالیاتی مشخص شده است که عمدتاً به پایه مالیات بر ارزش افزوده مربوط است و در سایر موارد قوانین سالانه بودجه است که برای مصارف مالیاتی تعیین تکلیف می‌کند.

در پیش‌نویس جدید هیچ نشانه‌ای از توجه به شفافیت مالیاتی وجود ندارد. در واقع در این پیش‌نویس صرفاً به افزایش درآمد مالیاتی توجه شده است بدون این که مصارف مشخص و شفافی برای این افزایش درآمد مالیاتی در نظر گرفته شده باشد.

۴-۵. کارایی جمع‌آوری مالیات

از سال ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۳، هزینه وصول مالیات به کل مالیات دریافتی در ایران به طور متوسط حدود ۱/۴ درصد بوده است.^{۱۳} این نسبت در سال ۲۰۱۳ برای کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی حدود ۰/۹ درصد و در هشت سال منتهی به سال ۲۰۱۳ به طور متوسط حدود ۱/۰ درصد بوده است.^{۱۴}

طبق آخرین گزارش بانک جهانی در خصوص سهولت کسب و کار، رتبه ایران در شاخص پرداخت مالیات (داده‌های سال ۲۰۱۸) در میان ۱۹۰ کشور مورد بررسی معادل ۱۴۴ بوده است. تعداد پرداخت‌های مالیاتی در یک سال در ایران برای یک شرکت با سبب متوسط معادل ۲۰ بار ارزیابی شده، در حالی که این شاخص در کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا به طور متوسط معادل ۱۶/۵ بار و در کشورهای پردرآمد عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به طور متوسط ۱۰/۳ بار بوده است. به این ترتیب تعداد دفعات زیاد پرداخت مالیات اصطکاک بیشتری را در نظام مالیاتی کشور رقم زده و هزینه‌های دریافت مالیات را افزایش داده است.

۱۲ . Becker, Gary and Mulligan, Casey; NBER Working Paper Number No. ۶۷۸۹

۱۳ . برنامه عملیاتی سال ۱۳۹۴ سازمان امور مالیاتی

۱۴ . OECD, Forum on Tax Administration (FTA)

همچنین زمان صرف شده توسط هر شرکت با سبایز متوسط برای تهیه مستندات مالیاتی و پرداخت مالیات در ایران در همین سال (۲۰۱۸) معادل ۲۱۶ ساعت بوده، در حالی که این شاخص در کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا به طور متوسط معادل ۲۰۲/۶ ساعت و در کشورهای پردرآمد عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به طور متوسط معادل ۱۵۸/۸ ساعت بوده است.

در پیش نویس جدید همچنین تمهیدات خاصی برای کاهش هزینه‌های سازمان امور مالیاتی اندیشیده نشده است، در حالی که پیچیده‌تر شدن نظام مالیاتی - به ویژه راه‌اندازی مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی - می‌تواند به افزایش هزینه‌های جمع‌آوری مالیات دامن بزند. برای مثال مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی که در حال حاضر با نرخ یکسان ۲۵ درصد بر انواع اشخاص حقوقی تحمیل می‌شود، در پیش نویس جدید نسبت به سهم بخش خصوصی و تعاونی مشمول مالیات به نرخ ۱۸ درصد و نسبت به سهم مربوط به دولت، نهادهای عمومی غیردولتی، نهادهای انقلاب اسلامی و آستان‌های مقدس مشمول مالیات به نرخ ۳۰ درصد خواهد شد. نرخ‌های مذکور در مورد اشخاص حقوقی که نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر اقدام ننموده‌اند و همچنین در مورد درآمدهای کتمان‌شده و هزینه‌های غیرواقعی، ۴۵ درصد خواهد بود. این موارد می‌تواند هزینه جمع‌آوری مالیات را افزایش دهند. البته حذف تخفیف ۲۵ درصدی مالیات تعاونی‌ها و حذف تخفیف یک تا ۵ واحد درصدی نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌هایی که درآمد خود را بیش از سال گذشته ابراز کرده‌اند در پیش نویس جدید می‌تواند اثر معکوس داشته باشد.

۶. جمع‌بندی

مقایسه درآمدهای مالیاتی در ایران با سایر کشورهای جهان بدون توجه به وضعیت تورمی موجود در ایران، وضعیت منابع طبیعی ایران و همچنین بدون توجه به کارایی مخارج دولتی در ایران گمراه‌کننده بوده و می‌تواند توصیه‌های سیاستی اشتباهی را به دنبال داشته باشد. به همین دلیل اصلاح نظام مالیاتی ایران بدون اصلاحات اساسی در سیاست‌های پولی و بودجه‌ای نه تنها نتیجه مطلوبی نخواهد داشت، بلکه می‌تواند معضلاتی همچون رکود اقتصادی را تشدید کند. افزایش قابل توجه نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی از حدود ۶ درصد در سال ۱۳۹۷ به سطح حدوداً ۲۰ درصد - مشابه آنچه در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی رایج است - صرفاً با تغییر قوانین مالیاتی امکان‌پذیر نیست، کما این که تصویب قوانین مختلف مالیاتی پس از انقلاب نیز به تغییر قابل توجه در این نسبت منجر نشده است.

همچنین در شرایطی که افزایش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی نه به عنوان یک ابزار سیاست‌گذاری (سیاست بودجه‌ای^{۱۵})، بلکه صرفاً به عنوان ابزاری برای تأمین مالی مخارج دولتی در دستور کار قرار می‌گیرد، پیش از هر گونه اقدام در این راستا باید کارایی مخارج دولتی فعلی مورد نقد و بررسی قرار بگیرد. این در حالی است که دولت ایران هنوز در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد موفق نشده است. تعداد کارکنان بخش دولتی و بهره‌وری آنها باید در کنار نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی مورد مقایسه قرار گیرد، اگرچه در این زمینه آمار شفاف منتشر نشده است. البته این موارد به معنی عدم لزوم اصلاح نظام مالیاتی نیست. از آنجایی که حساسیت عمومی نسبت به افزایش درآمدهای مالیاتی بسیار بیشتر از سایر روش‌های تأمین مالی مخارج دولتی - از قبیل استفاده از منابع طبیعی و استقراض - است، تاکنون دولت‌های مختلف در ایران بدون توجه به کارایی مخارج دولتی نسبت به تأمین مالی از سایر روش‌ها اقدام کرده و این مهم ریشه بسیاری از مشکلات اقتصادی موجود از جمله نرخ تورم‌های مزمن دو رقمی

بوده است. ادامه این مسیر نیز با توجه به کاهش شدید درآمدهای نفتی می‌تواند مشکلات اقتصادی موجود را تشدید کند. به همین دلیل اصلاح نظام مالیاتی ضرورتی است که باید همزمان و همراه با یک بسته کامل تغییر ساختار اقتصادی در دستور کار قرار گیرد.