

# بررسی جایگاه مالیات‌ها در بودجه‌های سالانه دولت با نگاهی به تحولات اخیر قوانین مالیاتی

زیور حاتمی‌زاده\*

## چکیده

در نظام‌های اقتصادی توسعه یافته، مالیات‌ها نه تنها ابزار تأمین کننده مصارف بودجه دولت محسوب می‌شوند، بلکه در اجرای سیاست‌ها و راهبردهای اقتصادی تعیین شده نیز نقش بارزی ایفا می‌کنند. در چنین ساختارهایی، اهمیت مالیات‌ها به گونه‌ای است که حتی جناح‌های سیاسی نیز از آن به منزله اهرم تبلیغاتی استفاده می‌نمایند. در اقتصاد ایران، به دلیل مشکلات ساختاری که ریشه آن به مجموعه عوامل اقتصادی، فرهنگی و سیاسی برمی‌گردد، متأسفانه اهمیت و اثربخشی مالیات‌ها در نظام اقتصادی - به ویژه در بودجه‌های سالانه - چندان مورد توجه قرار نگرفته است و به دلیل تأمین مصارف بودجه از محل درآمدهای حاصل از فروش نفت خام، تفکر ایجاد اصلاحات در نظام مالیاتی همواره با چالش‌های

---

\* کارشناس ارشد معاونت اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی

اساسی مواجهه بوده است. با وجود این در سه سال اخیر، سیاست‌های معطوف به ایجاد اصلاحات در نظام مالیاتی و احیای وظایف آن، به مثابه یکی از سیاست‌های مطرح مورد توجه قرار گرفت. در این زمینه، منطقی‌سازی نرخ‌های مالیاتی و لغو برخی معافیت‌های مالیاتی غیرکارآمد و تبعیض‌آمیز به موجب اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم، موجب گردید زمینه‌های لازم برای رشد سرمایه‌گذاری و تولید فراهم شود. از سوی دیگر با اجرای قانون تجمیع عوارض و ساماندهی نظام اخذ عوارض و مالیات‌های غیرمستقیم، ضمن شفاف‌سازی ردیف‌های درآمدی قوانین بودجه سالانه (اعم از مالیاتی و سایر درآمدها) و انطباق درآمدهای مالیاتی با طبقه‌بندی‌های بین‌المللی، بخش زیادی از مشکلات تولیدکنندگان و واردکنندگان کالا و خدمات و نیز واردکنندگان کالاهای سرمایه‌ای و واسطه‌ای نیز برطرف شد. همچنین برای بازسازی صنایع کشور، با تجدیدنظر در معافیت‌های مالیاتی، مشوق‌های مالیاتی جدیدی نیز به موجب قانون تسهیل نوسازی صنایع کشور، مدنظر قرار گرفت. موارد مذکور، به موازات تغییرات نظام اجرایی و تشکیلات نظام مالیاتی (در ادامه روند اصلاحات نظام مالیاتی)، در مجموع چشم‌انداز مثبتی از نظام مالیاتی را نشان می‌دهند. بدیهی است دستیابی به نظام کارآمد مالیاتی و کاهش شکاف بین مالیات‌های بالقوه و بالفعل، علی‌رغم اصلاحات مذکور، اقدامات عاجل دیگری نیز می‌طلبد که در این زمینه، تسریع در اجرای برنامه طراحی نظام جامع مالیاتی، استفاده از روش‌های جدید مالیاتی، (مالیات بر ارزش افزوده)، فرهنگ‌سازی مالیاتی، بازنگری در روش‌های کشف، تشخیص و وصول مالیاتی هر کدام می‌توانند مسیر مربوط را هموار سازند. البته اجرای هر یک از موارد مذکور به تنهایی از عهده وزارت متبوع خارج است و این موضوع اجماع، همدلی و حمایت همه مسئولان اجرایی و قانونگذاری را می‌طلبد.

#### مقدمه

درآمدهای مالیاتی، از جمله منابع عمده تأمین‌کننده مخارج بودجه‌های سالانه دولت محسوب می‌شوند. علاوه بر این، مالیات‌ها به منزله یکی از ابزارهای سیاست‌گذاری مالی، در

کارکرد متغیرهای کلان اقتصادی، تأثیرگذارند؛ به طوری که با تغییر سیاست‌ها و تصمیم‌گیری‌های جدید مالیاتی، می‌توان متغیرهای اقتصادی را در مسیر هدایت شده‌ای قرار داد. البته اثربخشی سیاست‌های مالیاتی در کل نظام اقتصادی، نیازمند کلان‌نگری و تدوین سیاست‌های مکمل در دیگر حوزه‌های اقتصادی است، و بدون توجه به موضوع مذکور، علی‌رغم تدوین سیاست‌های مالیاتی جدید، به دلیل عدم برخورداری از ابزارهای مکمل چه بسا اتلاف منابع اقتصادی نیز بروز نماید. در مطالعه حاضر، هدف، بررسی جایگاه درآمدهای مالیاتی در بودجه‌های سالانه دولت است. در این زمینه با ارائه تصویری از شاخص مالیات‌ها نسبت به تولید ناخالص داخلی (به منزله معیار کمی کوشش مالیاتی)، ترکیب منابع مالیاتی در بودجه‌های سالانه، با در نظر گرفتن تغییر و تحولات نظام مالیاتی در سال‌های اخیر، مورد تحلیل قرار می‌گیرد.

#### ۱. نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی

یکی از معیارهایی که قدرت ابزار سیاست مالی دولت را اندازه‌گیری می‌کند، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی است که نشانگر کوشش نظام مالیاتی در جمع‌آوری مالیات، با توجه به ارزش افزوده ایجاد شده در اقتصاد است. این نسبت نشان می‌دهد که چه مقدار از فعالیت‌های اقتصادی جزو پایه مالیاتی هستند. همچنین میزان برداشت دولت از منابع اقتصادی و تزریق آن به بخش‌های اقتصادی در مسیر تأمین اهداف مالیاتی، از طریق این نسبت مشخص می‌شود. جدول ۱ نسبت مذکور را در سال‌های ۱۳۵۵-۱۳۸۱ نشان می‌دهد. متوسط این نسبت در دوره مورد بررسی برابر با ۵/۹ درصد بوده است. شاخص مذکور در سال‌های پس از انقلاب به دلیل بروز برخی تحولات در نظام اقتصادی، از جمله رکود فعالیت‌های تولیدی، وقوع جنگ تحمیلی و بروز تنش‌های سیاسی، محاصره اقتصادی و تشدید آن، تأمین مخارج بازسازی و... دستخوش نوسانات فاحش گردید؛ به طوری که از ۸/۶۴ درصد در سال ۱۳۵۷ به ۳/۹۲ درصد در سال ۱۳۷۴ رسید. مقایسه رقم مذکور با ارقام متناظر آن در برخی از کشورها، به تنهایی بازگوکننده ضعف ابزارهای مالی و عقیم ماندن

سیاست‌های مالی در دوره مذکور است. شایان گفتن است که این نسبت در کشورهای توسعه یافته درصد بالایی را به خود اختصاص می‌دهد؛ برای مثال در سال ۱۹۹۵، در کشورهای فرانسه، هلند و انگلستان نسبت مالیات‌ها به تولید ناخالص داخلی به ترتیب برابر با ۳۸/۰۳، ۴۳/۰۲ و ۳۳/۵۳ درصد بوده است. نظام مالیاتی برای دسترسی به درصد مناسبی از نسبت اشاره شده، نیازمند ایجاد اصلاحات ساختاری است.

در سال‌های اخیر با توجه به بهبود و گسترش فعالیت‌های اقتصادی، تغییرات مثبتی در روند این نسبت مشاهده می‌شود؛ به طوری که از ۵/۲۶ درصد در سال ۱۳۷۵ به ۶/۲ درصد در سال ۱۳۸۰ بالغ گردیده است. در سال ۱۳۸۱ با توجه به اجرای اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰، از افزایش درآمدهای مالیاتی کاسته شد؛ به طوری که رشد آن از ۲۷ درصد در سال‌های (۷۹-۱۳۸۰) به ۱۹ درصد در سال ۱۳۸۱ کاهش یافت. و به تبع آن شاخص مذکور نیز به ۵/۶ درصد رسید. در این زمینه باید گفت که، رویکردهای اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم به گونه‌ای بوده که با هدف حمایت از بخش تولید و فراهم آوردن امکان جذب سرمایه‌گذاری، نرخ‌های مالیاتی از حداکثر ۶۴ درصد به ۲۵ درصد برای اشخاص حقوقی کاهش پیدا کرد و همچنین برای تسهیل رقابت و حذف تبعیض‌های مالیاتی و اثربخشی مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی، برخی معافیت‌های مالیاتی که به بخش تولید تعلق می‌گرفت، مورد تجدید نظر قرار گرفت، که در این خصوص می‌توان به تعدیل معافیت‌های مالیاتی تولیدکنندگان بخش غیردولتی، موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم اشاره کرد (در بخش‌های بعدی گزارش کلیات اصلاحیه ماده مذکور و بررسی اجمالی برخی دیگر از احکام جدید مالیاتی ارائه خواهد شد). کاهش نرخ‌های مالیاتی اشخاص حقیقی و افزایش معافیت‌های مالیاتی پایه درآمدی، از دیگر رویکردهای اصلاحیه قانون مالیات‌ها بوده است که آثار آن‌ها به طور مستقیم کاهش روند رشد مالیات‌ها را در سال ۱۳۸۱ در پی داشته و نتیجه آن کاهش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی به رقم ۵/۹ درصد بوده است. البته با توجه به اجرای قانون تجمیع عوارض از سال ۱۳۸۲ که بر اساس آن ساماندهی نظام اخذ عوارض و مالیات‌های غیرمستقیم (اعم از مالیات بر واردات و

مالیات بر کالا و خدمات) مورد توجه دولت قرار گرفت، عملکرد درآمدهای مالیاتی با رشد ۲۸/۶ درصدی مواجه گردید. به این ترتیب با توجه به رشد مربوط، شاخص نسبت مالیات‌ها به تولید ناخالص داخلی در سال ۱۳۸۲ به طور یقین بزرگ‌تر از سال ۱۳۸۱ خواهد بود. البته با توجه به این که در طبقه بندی درآمدهای مالیاتی از نظام بین‌المللی طبقه بندی بودجه‌ای (GFS) استفاده نمی‌شود، لذا برخی از درآمدها که بر اساس تعاریف نظام بین‌المللی طبقه‌بندی بودجه‌ای (GFS) جزء درآمدهای مالیاتی لحاظ می‌شوند، در بودجه‌های سالانه کشور در ردیف‌های غیر مالیاتی درج می‌گردند. بنابراین با تبعیت از طبقه‌بندی‌های غیراستاندارد، نسبت اشاره شده، ارقام نازلی را نشان می‌دهد. بدیهی است در صورت تجدید نظر در طبقه بندی‌های فعلی درآمدهای مالیاتی و سایر منابع درآمدهای بودجه‌های سالانه و تطبیق آن با نظام بین‌المللی طبقه‌بندی بودجه‌ای (GFS) می‌توان ارقام واقعی تری از شاخص مذکور ارائه کرد.

ادامه جدول ۱- سهم مالیات از تولید ناخالص داخلی در سال‌های ۱۳۸۱-۱۳۵۵

سال	جمع کل مالیات‌ها (ارقام به میلیارد ریال)	رشد درآمدهای مالیاتی (درصد)	تولید ناخالص داخلی به قیمت عوامل (ارقام به میلیارد ریال)	سهم مالیات‌ها از تولید ناخالص داخلی (درصد)
۱۳۵۵	۳۴۰	—	۴۴۴۰/۸	۷/۶۵
۱۳۵۶	۴۴۱/۵	۲۹	۵۱۷۷	۸/۵۲
۱۳۵۷	۴۴۰/۵	-۱	۵۰۹۵/۵	۸/۶۴
۱۳۵۸	۳۷۳/۵	-۱۶	۶۱۵۸/۲	۶/۰۶
۱۳۵۹	۳۳۲	-۱۲	۶۴۷۱/۱	۵/۱۳
۱۳۶۰	۵۴۳/۴	۶۳	۷۸۸۴/۳	۶/۸۹
۱۳۶۱	۵۶۱/۴	۳	۱۰۳۳۵/۴	۵/۴۳
۱۳۶۲	۷۳۵/۵	۳۱	۱۲۹۳۰	۵/۶۸
۱۳۶۳	۹۳۰/۶	۲۶	۱۴۲۴۲/۴	۶/۵۳
۱۳۶۴	۱۰۶۶/۳	۱۴	۱۵۱۶۷/۸	۷/۰۳
۱۳۶۵	۱۰۶۲/۳	-۱	۱۵۶۱۴	۶/۸۰
۱۳۶۶	۱۰۷۶/۲	۱	۱۹۲۸۴	۵/۵۸

ادامه جدول ۱- سهم مالیات از تولید ناخالص داخلی در سال‌های ۱۳۵۵-۱۳۸۱

سال	جمع کل مالیات‌ها (ارقام به میلیارد ریال)	رشد درآمدهای مالیاتی (درصد)	تولید ناخالص داخلی به قیمت عوامل (ارقام به میلیارد ریال)	سهم مالیات‌ها از تولید ناخالص داخلی (درصد)
۱۳۶۸	۱۲۳۶/۷	۱۴	۲۷۰۲۸/۸	۴/۵۷
۱۳۶۹	۱۷۵۱/۳	۴۱	۳۵۷۵۵	۴/۸۹
۱۳۷۰	۲۷۹۹/۸	۵۹	۴۸۶۷۲/۶	۵/۷۵
۱۳۷۱	۳۸۰۷/۹	۳۶	۶۴۴۰۰	۵/۹۱
۱۳۷۲	۴۰۶۱/۲	۶	۹۳۵۱۸	۴/۳۴
۱۳۷۳	۵۴۹۰/۷	۳۵	۱۲۹۳۵۰/۸	۴/۲۴
۱۳۷۴	۷۳۰۵	۳۳	۱۸۶۱۲۴/۹	۳/۹۲
۱۳۷۵	۱۲۶۳۰/۶	۷۲	۲۳۹۹۶۲/۶	۵/۲۶
۱۳۷۶	۱۷۴۰۵/۱	۳۷	۲۷۷۶۶۵	۶/۲۶
۱۳۷۷	۱۸۷۷۴	۷	۳۲۷۵۹۶	۵/۷۳
۱۳۷۸	۲۵۸۳۱	۳۷	۴۱۶۶۹۷	۶/۲
۱۳۷۹	۳۲۸۴۲/۱	۲۷	۵۷۹۲۷۵	۵/۶۶
۱۳۸۰	۴۱۷۸۶	۲۷	۶۶۹۴۹۰/۶	۶/۲
۱۳۸۱	۵۰۵۸۶	۲۱	۸۹۳۴۹۵/۷	۵/۶
۱۳۸۲	۶۵۰۹۹	۲۸/۶	—	—

مآخذ: ۱. قانون بودجه سال‌های ۸۲-۱۳۵۵، حساب‌های ملی سنوات ۷۹-۱۳۵۵، و نماگرهای اقتصادی بانک مرکزی سال‌های ۸۱-۱۳۸۰

۲. گزارش وضع مالی دولت در سال ۱۳۸۲، وزارت امور اقتصادی و دارایی

۲. تصویر کلی درآمدهای مالیاتی در بودجه‌های سالانه

مالیات‌ها به مثابه ابزار تأمین کننده بخشی از درآمدهای عمومی بودجه‌های سالانه دولت می‌تواند نقش تعیین کننده‌ای در اقتصاد کشور داشته باشد. کارایی این ابزار در رسیدن به اهداف تعیین شده، علاوه بر اثرپذیری از عوامل داخلی نظام مالیاتی به عوامل برونزای نظام مالیاتی نیز مرتبط است. در این زمینه در سال‌های اخیر سعی گردیده بخشی از عوامل برونزای نظام مالیاتی (اعم از تأمین نیروی انسانی متخصص، تغییر ساختار اداری، اصلاح

قانون مالیات‌ها و ... در انطباق با اوضاع فعلی اقتصاد کشور مورد تجدید نظر قرار گیرد. در مورد کنترل عوامل برونزا (شامل برخی از معافیت‌های مالیاتی، اقتصاد زیرزمینی، پول‌شویی، قاچاق و ...) باید گفت که عملکرد عوامل مذکور به نحوه سیاست‌گذاری دولت و مجموعه تصمیمات درون حاکمیت مرتبط است؛ به طوری که بدون توجه به این عوامل، رسیدن به اهداف تعیین شده نظام مالیاتی غیر ممکن خواهد بود. در نتیجه کارکردهای عوامل برونزا و برونزای تأثیرگذار بر نظام مالیاتی در سال‌های ۱۳۵۵-۱۳۸۲، متوسط سهم درآمدهای مالیاتی به کل درآمدهای عمومی دولت به ۳۰ درصد بالغ گردیده است (جدول ۲). این در حالی است که به طور متوسط ۵۰ درصد بودجه عمومی دولت از طریق درآمدهای حاصل از فروش نفت خام تأمین گردیده است. به دلیل وابستگی درآمدهای مالیاتی (به ویژه مالیات بر واردات) به منابع حاصل از فروش نفت خام، در اغلب سال‌هایی که بودجه دولت با رشد اندک یا منفی درآمدهای نفتی مواجه بوده، به تبع آن درآمدهای مالیاتی نیز دارای روند کاهشی بوده است؛ برای مثال در سال‌های ۱۳۶۲-۱۳۶۵ که روند درآمدهای نفتی نزولی بوده، به موازات آن، درآمدهای مالیاتی نیز رشد پایینی داشته است. بنابراین، یکی از معضلات اساسی نظام مالیاتی ایران، وابستگی بخش بسیار زیادی از پایه‌های مالیاتی به درآمدهای حاصل از فروش نفت خام است. این امر موجب شده درآمدهای مالیاتی در تأمین مصارف هزینه‌ای بودجه‌های سالانه، کارکرد فعالی نداشته باشند. در این زمینه، اطلاعات آماری جدول (۲) حاکی از آن است که در دوره مورد بررسی، به طور متوسط، ۳۴/۲ درصد از اعتبارات هزینه‌ای، از طریق درآمدهای مالیاتی تأمین مالی شده است و بخش زیادی از هزینه‌های جاری که به طور منطقی می‌بایست از رهگذر منابع مالیاتی تأمین می‌شدند، از محل درآمد حاصل از فروش نفت خام تأمین مالی شده‌اند. در این مورد باید گفت که رقم مصوب برنامه‌های دوم و سوم توسعه برای شاخص نسبت هزینه‌های جاری به درآمدهای مالیاتی به ترتیب برابر با ۴۶/۴ و ۴۳ درصد پیش‌بینی شده بود؛ در حالی که میزان تحقق شاخص مربوط در دو برنامه دوم و سوم توسعه با فرض بعید تحقق کامل رقم مصوب مالیات‌ها برای سال ۱۳۸۳، به ترتیب به ۳۴ و ۳۷/۶ درصد بالغ می‌گردد.

یکی از دلایل محدود بودن درآمدهای مالیاتی، وجود انواع گسترده معافیت‌های مالیاتی است که عمدتاً بدون توجه به توجیهات فنی و اقتصادی و صرفاً با نگاه بخشی و تأمین منافع گروه‌ها و بخش‌های خاصی از اقتصاد کشور برقرار می‌گردند. اغلب این معافیت‌ها بنا به قانون مالیات‌های مستقیم و برخی مصوبات قانونی دیگر که هر ساله هم به تعداد آن‌ها افزوده می‌شود، استمرار پیدا می‌کنند. در این زمینه می‌توان به معافیت‌های موضوعی بخش‌های نفت و کشاورزی، یا معافیت‌های موردی قانون برنامه سوم توسعه (مواد ۴۹، ۵۰، ۶۲، ۶۶، ۹۳، ۱۳۸، ۱۳۹ و ...) و معافیت‌های مصرح در قانون تسهیل و نوسازی صنایع کشور مصوب سال ۱۳۸۲ (مواد ۴، ۵ و ۶) اشاره کرد. بی‌ثباتی در سیاستگذاری معافیت‌های مالیاتی به گونه‌ای است که بعضاً قوانین مربوط مغایر با یکدیگر به تصویب می‌رسند. لغو معافیت حقوق ورودی ماشین‌آلات خط تولید به موجب قانون تجمیع عوارض و پس از چند ماه ابقای معافیت مذکور بر اساس قانون تسهیل نوسازی صنایع کشور و مجدداً اصلاح قانون تجمیع عوارض برای رفع مغایرت مذکور، از جمله مصادیق بارز بی‌ثباتی در سیاستگذاری‌های مالیاتی است که تأثیر هر یک از آن‌ها در ناکارایی فرایندهای رشد و توسعه اقتصادی انکارناپذیر است. علی‌رغم مشکلات مذکور، در سه سال اخیر اقدامات بسیار زیادی در ساماندهی نظام معافیت‌های مالیاتی به عمل آمده، که در این زمینه می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد:

۱. لغو معافیت مالیاتی سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران و شرکت‌های تابعه،

موضوع مواد (۱۳۲) و (۱۳۸) قانون مالیات‌های مستقیم

۲. لغو معافیت مالیاتی شرکت پست و مخابرات

۳. تجدید نظر در معافیت‌های مالیاتی واردات کالا و لغو معافیت‌ها و مشوق‌های

غیرکارآمد بر اساس ماده ۲ قانون تجمیع عوارض مصوب سال ۱۳۸۱

۴. ساماندهی نظام مالیاتی بنیادها و مؤسسات عمومی غیردولتی و رفع هرگونه

تفسیرهای متفاوت از ضوابط مالیاتی این نوع نهادها، به گونه‌ای که با تأکید بر مشمول مالیات بودن فعالیت‌های اقتصادی این نوع نهادها مقرر گردید مالیات وصولی نیز طبق قانون



بودجه سال ۱۳۸۲، به جای واریز به حساب‌های خاص، در درآمدهای بودجه عمومی دولت تجهیز و بر اساس سلسله مراتب بودجه ریزی از این محل، برای هزینه نهادهای مذکور پرداخت شود

۵. انعطاف پذیر کردن معافیت پایه درآمدی بخش مشاغل و حقوق بگیران بر اساس شاخص نرخ تورم سالانه

۶. رفع موانع اداری و دیوان سالاری معافیت ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم از طریق اصلاح ماده مذکور، به طوری که اولویت بندی فعالیت‌ها برای بهره‌مندی از معافیت مذکور لغو گردید و بر این اساس، کلیه فعالیت‌های تولیدی که به نوعی به بخش غیردولتی مرتبط هستند، از مجوز استفاده از معافیت مذکور برخوردار گردیدند.

با در نظر گرفتن لغو معافیت‌های مذکور و سایر اصلاحات به عمل آمده در نظام مالیاتی (از جمله اجرای قانون تجمیع عوارض برای ساماندهی نظام اخذ عوارض و مالیات‌های غیرمستقیم و همچنین وصول بخشی از مالیات‌های معوقه و تسریع در پرداخت مالیات اشخاص حقوقی عمدتاً به دلیل کاهش نرخ‌های مالیاتی)، رشد درآمدهای مالیاتی از ۲۱ درصد در سال‌های ۱۳۸۰-۱۳۸۱ به ۲۸/۶ درصد در دوره ۱۳۸۱-۱۳۸۲ افزایش یافت و در عین حال سهم درآمدهای مالیاتی نیز در کل درآمدهای عمومی دولت از ۲۲ درصد به ۲۴/۷ درصد بالغ گردید. البته توان بالقوه نظام مالیاتی در تجهیز و وصول درآمدهای مالیاتی بیش از ارقام اشاره شده است که به نظر می‌رسد با تمهیداتی که در برنامه چهارم توسعه برای گسترش پایه مالیاتی و لغو معافیت‌های مالیاتی غیرکارآمد، در نظر گرفته شده، بتوان فاصله بین مالیات‌های بالقوه و بالفعل را محدود ساخت. البته اجرای این دو کار، همفکری و همکاری همه جانبه مسئولان امر را می‌طلبد؛ به طوری که بدون دستیابی به یک اجماع، امکان گسترش پایه‌های مالیاتی و نیز لغو معافیت‌های مالیاتی و کنار گذاشتن اهداف بخشی و دستگاهی، غیرممکن است و در عین حال، وابستگی بودجه‌های سالانه به درآمدهای حاصل از فروش نفت خام شدیدتر خواهد شد.

ادامه جدول ۲- برخی شاخص‌های بودجه عمومی دولت در سال‌های ۱۳۵۵-۱۳۸۲ (ارقام به میلیارد ریال)

سال	(۱)	(۲)	(۳)	نسبت ۱ به ۲ (درصد)	نسبت ۳ به ۱ (درصد) اعتبارات هزینه‌ای (درصد)
	درآمدهای عمومی دولت	درآمدهای مالیاتی	نفت و گاز		
۱۳۵۵	۱۸۴۶/۴ (۱۶)	۳۴۲/۹ (۲۷)	۱۴۲۱/۵ (۱۴)	۱۸/۶	۷۷
۱۳۵۶	۲۰۳۴/۲ (۱۰/۷)	۴۴۳/۶ (۲۹)	۱۴۹۷/۸ (۵)	۲۱/۸	۷۳/۶
۱۳۵۷	۱۵۹۸/۹ (-۲۱)	۴۶۵/۹ (۵)	۱۰۱۳/۲ (-۳۲)	۲۹/۱	۶۳/۳
۱۳۵۸	۱۶۹۹/۶ (۶)	۳۶۸/۳ (-۲۱)	۱۲۱۹/۷ (۲۰)	۲۱/۶	۷۱/۷
۱۳۵۹	۱۳۲۵/۹ (-۲۱)	۳۴۰/۴ (-۷)	۸۸۸/۸ (-۲۷)	۲۵/۷	۶۷
۱۳۶۰	۱۷۷۰/۱ (۳۳)	۵۵۴/۱ (۶۳)	۱۰۵۶/۴ (۱۹)	۳۱/۳	۵۹/۶
۱۳۶۱	۲۵۰۱/۹ (۴۱)	۶۱۳/۹ (۱۰/۸)	۱۶۸۹/۵ (۶۰)	۲۴/۵	۶۷/۵
۱۳۶۲	۲۷۷۳/۷ (۱۱)	۷۹۶/۵ (۳۰)	۱۷۷۹/۴ (۵)	۲۸/۷	۶۴/۱
۱۳۶۳	۲۷۱۴/۸ (-۲)	۸۹۸/۷ (۱۳)	۱۳۷۲/۲ (-۲۳)	۳۲/۱	۵۰/۶
۱۳۶۴	۲۶۶۶/۲ (-۱/۷)	۱۰۳۳/۷ (۱۵)	۱۱۸۸/۷ (-۱۳)	۳۸/۸	۴۴/۶
۱۳۶۵	۱۷۰۷/۳ (-۳۵)	۱۰۲۴/۶ (-۰/۹)	۴۱۶/۸ (-۶۵)	۶۰	۲۴/۴

ادامه جدول ۲- برخی شاخص‌های بودجه عمومی دولت در سال‌های ۱۳۵۵-۱۳۸۲ (ارقام به میلیارد ریال)

سال	(۱)	(۲)	(۳)	نسبت ۱ به ۲ (درصد)	نسبت ۳ به ۱ (درصد)	نسبت درآمدهای مالیاتی به اعتبارات هزینه‌ای (درصد)
	درآمدهای عمومی دولت	درآمدهای مالیاتی	نفث و گاز			
۱۳۶۶	۲۱۷۱/۵ (۲۷)	۱۰۳۰/۲ (۰/۵)	۷۶۶/۲ (۸۴)	۴۷/۴	۳۵/۳	۳۵/۴
۱۳۶۷	۲۰۸۵/۴ (-۳)	۹۸۶/۵ (-۴)	۶۶۷/۸ (-۱۳)	۴۷/۳	۳۲	۲۹/۱
۱۳۶۸	۳۱۷۴/۷ (۵۲)	۱۱۸۷/۹ (۲۰)	۷۷۰/۸ (۱۵/۴)	۳۷/۴	۲۴/۲	۳۵/۱
۱۳۶۹	۵۶۳۲/۵ (۷۷)	۱۶۹۵ (۴۳)	۱۱۱۸/۳ (۴۵)	۳۰/۱	۱۹/۸	۳۹/۵
۱۳۷۰	۶۹۳۳/۶ (۲۳)	۲۷۶۵/۳ (۶۳)	۱۰۳۸/۷ (-۷)	۴۰	۱۵	۴۹/۷
۱۳۷۱	۹۸۸۴/۵ (۴۲)	۳۷۷۵/۵ (۳۶)	۱۰۶۸/۴ (۲/۸)	۳۸/۲	۱۰/۸	۴۸/۳
۱۳۷۲	۲۰۲۵۰/۷ (۱۰۴)	۴۰۶۱/۳ (۷/۵)	۹۹۰۸/۲ (۸۲۷/۴)	۲۰	۴۹	۲۹/۷
۱۳۷۳	۲۹۱۴۴/۵ (۴۴)	۵۴۹۰/۸ (۳۵)	۲۱۴۷۹/۷ (۱۱۷)	۱۸۷	۷۳/۴	۲۷/۶
۱۳۷۴	۴۱۵۷۵/۴ (۴۲)	۷۳۱۲ (۳۳)	۲۹۴۳۱ (۳۷)	۱۷/۶	۶۴	۲۵/۷
۱۳۷۵	۵۷۳۴۳ (۳۸)	۱۲۵۶۰ (۷۲)	۳۸۱۵۳ (۳۰)	۲۲	۶۶/۵	۳۳/۲
۱۳۷۶	۶۵۰۷۳ (۱۳)	۱۷۳۴۵ (۳۸)	۳۶۴۴۷ (-۴)	۲۶/۶	۵۶	۳۸/۵

ادامه جدول ۲- برخی شاخص‌های بودجه عمومی دولت در سال‌های ۱۳۵۵-۱۳۸۲ (ارقام به میلیارد ریال)

سال	(۱)	(۲)	(۳)	نسبت ۱ به ۲ (درصد)	نسبت ۳ به ۱ (درصد)	نسبت درآمدهای مالیاتی به اعتبارات هزینه‌ای (درصد)
	درآمدهای عمومی دولت	درآمدهای مالیاتی	نفت و گاز			
۱۳۷۷	۶۴۳۶۰ (-۱)	۱۸۶۸۸ (۸)	۲۸۱۹۰ (-۲۲)	۲۹	۴۳/۸	۳۴/۷
۱۳۷۸	۹۴۵۷۰ (۳۷)	۲۵۸۳۰ (۳۸)	۴۴۴۸۷ (۵۸)	۲۷	۴۷	۳۷/۸
۱۳۷۹	۱۰۴۲۹۴ (۱۰/۳)	۳۶۵۸۷ (۳۲)	۵۹۴۴۸ (۳۲/۶)	۳۱	۵۵/۵	۳۸/۲
۱۳۸۰	۱۲۵۹۹۶ (۲۱)	۴۱۷۸۵ (۱۴)	۷۴۹۵۷ (۲۶)	۳۰/۲	۵۶/۱	۳۷
۱۳۸۱	۲۲۹۹۶۴ (۸۲)	۵۰۵۸۷ (۲۱)	۱۰۲۶۲۷ (۳۷)	۲۲	۴۵	۳۴/۲
۱۳۸۲	۲۶۳۳۷۵ (۱۴)	۶۵۰۸۹ (۲۸/۶)	۱۲۸۱۵۴ (۲۵)	۲۴/۷	۴۸/۶	۳۶/۵
۱۳۸۳	۳۵۵۹۲۵ (۳۵)	۸۸۹۹۸ (۳۶/۷)	۱۴۶۷۹۰ (۱۴)	۲۵	۴۱/۲	۴۲
متوسط	۵۲۰۵۰	۱۳۳۰۸	۲۵۲۸۵/۶	۳۰	۵۰	۳۴/۲

× ارقام درآمدهای عمومی سال‌های ۱۳۸۳ و ۱۳۸۲ بدون لحاظ کردن (ردیف جمعی - خرجی) مربوط به شفاف سازی یارانه‌های انرژی است.

منابع: ۱- گردآوری و تنظیم آمارهای اقتصادی ۱۳۴۸-۱۳۷۴، معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی.

۲- قوانین بودجه سالانه ۱۳۷۵-۱۳۸۳، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور

۳- گزارش وضع مالی دولت در سال ۱۳۸۲ و ۱۳۸۱، وزارت امور اقتصادی و دارایی.

**الف) مالیات بر شرکت‌ها:** مالیات بر شرکت‌ها مهم‌ترین منبع مالیاتی دولت تلقی می‌شود و منبع آن سود و درآمد اشخاص حقوقی دولتی و غیر دولتی است. با اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۸۰، ساختار مالیات‌ها، به ویژه مالیات بر شرکت‌ها، دچار تغییرات اساسی شد. نرخ‌های مالیاتی تصاعدی (حداقل ۱۲ درصد و حداکثر ۵۴ درصد) به نرخ مقطوع ۲۵ درصد کاهش یافت و تفاوت‌هایی که قبلاً در نحوه محاسبه مالیات بر شرکت‌ها (به تفکیک نوع و ماهیت شرکت) وجود داشت، همه در یک رویه یکسان مالیات‌بندی منسجم گردید. همچنین معافیت‌های مالیاتی بخش شرکت‌ها مورد تجدید نظر قرار گرفت؛ به طوری که معافیت‌های مالیات بر شرکت‌های دولتی لغو شد و در عین حال در معافیت‌های بخش شرکت‌های غیردولتی - به ویژه ماده ۱۳۲ آن، تغییرات اساسی به عمل آمد. قبل از اصلاحیه مذکور، درآمد مالیاتی فعالیت‌های تولیدی بخش غیردولتی موضوع ماده ۱۳۲ بر اساس اولویت‌های ۱، ۲، و ۳ به ترتیب به مدت هشت، شش و چهار سال از پرداخت مالیات معاف بودند. تعیین این اولویت‌ها گاهی با کارایی لازم همراه نبوده است و چه بسا هدف تشویق و ترغیب تولیدکنندگان را نیز تأمین نمی‌کرد. با اصلاح ماده مذکور و لغو این اولویت‌ها، برقراری معافیت فعالیت‌های تولیدی تسهیل شد و بر این اساس کلیه بنگاه‌ها از تاریخ شروع بهره‌برداری به میزان هشتاد درصد و به مدت چهار سال و در مناطق کم‌تر توسعه یافته به میزان صد در صد به مدت ده سال از پرداخت مالیات بر درآمد معاف شدند. با رویکرد منطقی کردن معافیت‌ها، چارچوب معافیت‌های موضوع ماده ۱۳۲، به بخش خدمات تعلیم و تربیت و تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی نیز تسری پیدا کرد. موضوع دیگری که در بخش مالیات بر شرکت‌ها به واسطه اصلاحیه قانون مالیات‌ها مورد توجه قرار گرفت، فعال شدن جامعه حسابداران رسمی و محول کردن بخشی از وظایف تشخیص و ارزیابی مالیاتی به حسابداران رسمی است (ماده ۲۷۲ ق.م.م). اجرای حکم ماده مذکور علاوه بر تسهیل امور اداری و اجرایی مالیات‌ها، به ویژه در بخش مالیات بر شرکت‌ها و تقویت فرهنگ مالیاتی، تسریع در وصول مالیات‌ها را نیز به همراه دارد. به هر حال از بعد درآمدزایی و همچنین از لحاظ ابعاد اقتصاد کلان، مالیات بر شرکت‌ها مهم‌ترین ابزار

سیاستگذاری محسوب می‌شود. البته با توجه به وابستگی معادلات اقتصادی ایران به درآمدهای حاصل از فروش نفت خام، بخش زیادی از پایه مالیاتی بخش شرکت‌ها (ارزش افزوده بخش‌های اقتصادی) و به تبع آن مالیات وصولی، از نوسانات درآمدهای نفتی تأثیر می‌پذیرد؛ به طوری که با افزایش درآمدهای ارزی - ریالی حاصل از فروش نفت خام و رونق فعالیت‌های اقتصادی، با یک سال وقفه زمانی رشد مالیات بر شرکت‌ها نیز افزایش پیدا می‌کند. در این زمینه، ترکیب درآمدهای مالیاتی به شرح جدول ۳ حاکی است که به طور متوسط ۵۹ درصد از درآمد مالیات‌های مستقیم از محل مالیات بر شرکت‌ها تأمین شده، که در این میان، مالیات بر شرکت‌های بخش خصوصی بیش از شرکت‌های بخش دولتی، تأمین کننده مالیات موردنظر بوده است. البته از سال ۱۳۶۶، با اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و ایجاد تغییرات اساسی در نظام نرخ‌ها، معافیت‌های مالیاتی و سایر ضوابط مالیاتی بخش شرکت‌ها، سهم مالیات بر شرکت‌های خصوصی در کل درآمدهای مالیاتی مستقیم به مراتب بیش از سهم مالیات بر شرکت‌های دولتی گردید؛ به طوری که سهم آن از ۴۹/۲ درصد در سال ۱۳۶۶ به ۷۰/۶ درصد در سال ۱۳۷۲ بالغ شد. در زمینه وصول مالیات بر شرکت‌ها دو دیدگاه متفاوت وجود دارد؛ برخی معتقدند با توجه به شخصیت حقوقی شرکت‌ها و تأثیرگذاری فعالیت آن‌ها در تخصیص منابع اقتصادی، لزوم تحقق عدالت مالیاتی نیازمند اصابت نرخ‌های مالیاتی متفاوت از اقلام دیگر مالیاتی به درآمد شرکت‌هاست. علاوه بر این براساس این نظریه، مالیات حربه‌ای است که با آن می‌توان فعالیت شرکت‌ها را کنترل کرد. مخالفان این دیدگاه معتقدند مالیات بر سود شرکت‌ها مالیات مضاعفی است که از سود شرکت و سود سهام صاحبان سهام اخذ می‌گردد. این نظریه بر این فرض استوار است که مالیات بر سود شرکت‌ها در واقع به کاهش سود و تقلیل درآمد سهامداران منجر می‌شود. در این دیدگاه، موضوع انتقال بار مالیاتی شرکت‌ها به مصرف‌کنندگان و همچنین صاحبان دستمزد نادیده گرفته شده است. بدیهی است با لحاظ کردن این انتقالات، آثار منفی مالیات بر کاهش سود خالص شرکت‌ها کم می‌شود. به هر حال، مالیات بر شرکت‌ها در ساختار فعلی اقتصاد کشور، علاوه بر ایفای نقش برقراری

عدالت مالیاتی به دلیل برخورداری از پایه گسترده مالیاتی، می‌تواند نقش بالقوه‌ای در تأمین درآمدهای بودجه‌ای ایفا کند. معافیت‌های مالیاتی متعدد، وجود مسیرهای قانونی و غیرقانونی فرار مالیاتی، از یک طرف، و نظام اجرایی ناکارآمد مالیاتی، از طرف دیگر، از جمله دلایلی هستند که وصول مالیات‌های بالقوه شرکت‌ها را غیر ممکن می‌سازند. علاوه بر این، عوامل خارج از کنترل نظام مالیاتی، از جمله مدیریت ناکارآمد دولتی، موجب گردیده ضمن استفاده غیر اقتصادی از سرمایه کلان شرکت‌های دولتی، نه تنها مالیات‌های حقه به وصول نرسد، بلکه بخشی از درآمدهای دولت با عنوان کمک زیان به شرکت‌های دولتی تخصیص داده شود. در این زمینه، مطالعات به عمل آمده نشان می‌دهد سالانه تنها ۱۱ درصد از مالیات بالقوه شرکت‌ها وصول می‌شوند و باقیمانده برای معافیت‌های مالیاتی و همچنین فرار مالیاتی خارج از چارچوب نظام تشخیص و وصول قرار می‌گیرند<sup>۱</sup>.

علاوه بر عواملی که مانع‌های تحقق نیافتن مالیات‌های بالقوه شرکت‌ها بر شمرده شدند، نارسایی‌های نظام حسابداری و ثبت و ضبط دارایی‌ها و هزینه‌ها نیز به مثابه عامل خارجی تأثیرگذار در نظام مالیاتی، موجبات تحقق ناپذیری واقعی مالیات بر شرکت‌ها را فراهم می‌کنند. همچنین به دلیل تجدید نشدن ارزیابی دارایی‌ها در برخی از شرکت‌ها، صورت‌های مالی علاوه بر اینکه چهره کاذبی از توان مالی شرکت‌ها ارائه می‌دهند، کاهش مالیات بر شرکت‌ها را نیز در پی دارند. موضوع دیگری که در مورد مالیات بر شرکت‌ها قابل بحث و بررسی است، فرار مالیاتی در شرکت‌هایی است که فعالیت آن‌ها به امور خدماتی مربوط می‌شود. در واقع برای شرکت‌هایی که نوع تولیدات آن خدماتی است و اوضاع اقتصادی آن‌ها از لحاظ حضور در بازار و همچنین قیمت خدمات ارائه شده قابل استتار است، به جهت کتمان حقایق مالی، تشخیص مالیات دشوار است و بعضاً فرار مالیاتی به سهولت انجام می‌گیرد. شایان گفتن است که سهم مالیات بر شرکت‌ها از ارزش افزوده بخش صنعت و معدن، و خدمات در سال ۱۳۷۸ به ترتیب معادل ۱۳/۷ و ۵ درصد بوده که

۱. وزارت امور اقتصادی و دارایی؛ "محاسبه ظرفیت بالقوه مالیاتی بخش شرکت‌ها و مشاغل"، معاونت اقتصادی، دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی، سال ۱۳۷۵.

این نسبت برای سال ۱۳۷۹ برابر با ۱۴/۵ و ۴ درصد شده است. این در حالی است که ارزش افزوده بخش خدمات در سال یاد شده، بیش از سه برابر ارزش افزوده بخش صنعت و معدن بوده است. تحقق نیافتن عدالت مالیاتی و توانایی ضعیف ساز و کارهای اجرایی در جلوگیری از فرار مالیاتی، موجب شده ابزار مالیاتی - به ویژه مالیات بر شرکت‌ها - در مناسبات سرمایه‌گذاری و تولید، دارای کارایی لازم نباشد. در این مورد به نظر می‌رسد علاوه بر کاهش نرخ‌های مالیاتی (که بر اساس اصلاحیه قانون مالیات‌ها در سال ۱۳۸۰ به عمل آمده)، تعدیل معافیت‌ها و مسدود کردن مسیرهای فرار مالیاتی و همچنین اصلاح نظام حسابداری شرکت‌ها اعم از دولتی و غیر دولتی می‌تواند نقش مالیات را در تأمین اهداف اقتصاد کلان تقویت کند.





ادامه جدول ۳- ترکیب درآمدهای مالیاتی در سال‌های ۱۳۵۵-۱۳۸۲

سال	سهم مالیات‌های مستقیم از کل درآمدهای مالیاتی	سهم مالیات بر شرکت‌ها از کل مالیات مستقیم	سهم مالیات بر شرکت‌های دولتی از کل مالیات بر شرکت‌ها	سهم مالیات بر شرکت‌های خصوصی از کل مالیات بر شرکت‌ها	سهم مالیات بر مشاغل از کل مالیات‌های مستقیم	سهم مالیات بر حقوق از کل مالیات‌های مستقیم	سهم مالیات بر حقوق از مجموع مالیات بر حقوق	سهم مالیات بر حقوق خصوصی از مجموع مالیات بر حقوق	سهم مالیات بر حقوق مالیات‌های غیر مستقیم	سهم مالیات بر مصرف و فروش از کل مالیات‌های غیر مستقیم	سهم مالیات بر واردات از کل مالیات‌های غیر مستقیم
۱۳۵۵	۵۵	۶۸/۷	۷۷/۱	۲۲/۹	۷/۵	۱۳/۹	۵۵	۴۱/۵	۵۸/۵	۲۱	۷۹
۱۳۵۶	۵۲	۶۹/۶	۶۶/۸	۳۳/۲	۴/۸	۱۷/۲	۶۹	۳۱/۷	۶۸/۳	۲۰/۷	۷۹/۳
۱۳۵۷	۵۸	۷۴/۲	۷۲/۶	۲۷/۴	۳/۲	۱۶/۴	۷۵/۸	۳۰	۷۰	۲۶/۸	۷۳/۲
۱۳۵۸	۶۲	۶۲/۷	۷۰/۸	۲۹/۲	۳/۴	۲۶/۳	۸۳	۴۴/۵	۵۵/۵	۲۸	۷۲
۱۳۵۹	۳۸	۳۵/۶	۲۲/۰	۷۶/۷	۶/۸	۳۹/۹	۷۸/۴	۵۱/۳	۴۸/۷	۲۳/۷	۷۶/۳
۱۳۶۰	۵۸	۷۰/۷	۸۱/۱	۱۸/۹	۵/۲	۱۷/۳	۷۱/۲	۴۵/۲	۵۴/۸	۲۶/۹	۷۳/۱
۱۳۶۱	۴۸	۵۸/۸	۶۵/۶	۳۴/۴	۷/۲	۲۱/۹	۶۷/۱	۴۴/۲	۵۵/۸	۳۱/۷	۶۸/۳
۱۳۶۲	۴۲	۶۲/۷	۵۹/۱	۴۰/۹	۶/۶	۱۷/۶	۶۴/۹	۳۸/۴	۶۱/۶	۲۵/۴	۷۴/۶
۱۳۶۳	۴۵	۶۳/۷	۴۳/۵	۵۱/۴	۶/۰	۱۷/۹	۶۸/۷	۳۸/۷	۶۱/۳	۳۰	۷۰
۱۳۶۴	۵۱	۶۷/۵	۴۵/۳	۴۶/۷	۶/۸	۱۶/۳	۶۳/۶	۳۷/۲	۶۲/۸	۴۵/۷	۵۴/۳

ادامه جدول ۳- ترکیب درآمدهای مالیاتی در سال‌های ۱۳۵۵-۱۳۸۲

سال	سهم مالیات‌های مستقیم از کل درآمدهای مالیاتی	سهم مالیات بر شرکت‌ها از کل مالیات مستقیم	سهم مالیات بر شرکت‌های دولتی از کل مالیات بر شرکت‌ها	سهم مالیات بر شرکت‌های خصوصی از کل مالیات بر شرکت‌ها	سهم مالیات بر مشاغل از کل مالیات‌های مستقیم	سهم مالیات بر حقوق از مالیات بر درآمد	سهم مالیات بر حقوق عمومی از مجموع مالیات بر حقوق	سهم مالیات بر حقوق خاصه از مجموع مالیات بر حقوق	سهم مالیات‌های غیر مستقیم از کل مالیات‌های غیر مستقیم	سهم مالیات بر مصرف و فروش از کل مالیات‌های غیر مستقیم	سهم مالیات بر واردات از کل مالیات‌های غیر مستقیم
۱۳۶۵	۵۶/۶	۶۴/۴	۴۹/۹	۴۵/۰	۹/۴	۱۶/۰	۵۷	۴۳/۴	۴۹/۵	۵۰/۵	
۱۳۶۶	۵۹	۶۱/۱	۴۷/۹	۴۹/۲	۱۳/۰	۱۱/۵	۴۲/۵	۵۴/۹	۵۲	۴۸	
۱۳۶۷	۶۵	۶۰/۸	۴۸/۸	۴۹/۵	۱۳/۳	۱۰/۷	۴۰/۶	۶۰/۳	۵۷	۴۳	
۱۳۶۸	۵۶	۵۱/۶	۳۵/۱	۶۲/۷	۱۷/۲	۱۳/۴	۴۰	۵۰/۶	۳۴	۶۶	
۱۳۶۹	۵۵	۵۳/۷	۳۰/۱	۶۷/۳	۱۶/۶	۱۳/۷	۴۱	۵۰/۲	۳۵	۶۵	
۱۳۷۰	۵۰	۵۵/۵	۲۸/۷	۶۸/۴	۱۵/۷	۱۶/۴	۴۷/۵	۴۹/۹	۳۰	۷۰	
۱۳۷۱	۵۳	۶۵/۱	۳۴/۰	۶۴/۳	۱۴/۷	۱۰/۶	۳۸/۷	۵۲/۷	۳۰	۷۰	
۱۳۷۲	۶۴	۶۱/۲	۲۸/۲	۷۰/۶	۱۴/۲	۱۲/۹	۴۴/۲	۵۶/۸	۲۲	۷۸	
۱۳۷۳	۷۰	۶۲/۲	۳۳/۴	۶۵/۵	۱۴/۵	۱۲/۴	۴۲/۷	۵۵/۴	۲۱/۵	۷۸/۵	
۱۳۷۴	۷۷	۵۸/۴	۳۱/۷	۶۷/۷	۱۵	۱۵/۹	۴۸/۳	۵۱/۵	۲۵	۷۵	
۱۳۷۵	۷۱	۵۹/۹	۴۳/۲	۵۶/۲	۱۳/۵	۱۷/۶	۵۳	۴۴	۱۸	۸۲	

ادامه جدول ۳- ترکیب درآمدهای مالیاتی در سال‌های ۱۳۵۵-۱۳۸۲

سال	سهم مالیات‌های مستقیم از کل درآمدهای مالیاتی	سهم مالیات بر شرکت‌ها از کل مالیات مستقیم	سهم مالیات بر شرکت‌های دولتی از کل مالیات بر شرکت‌ها	سهم مالیات بر شرکت‌های خصوصی از کل مالیات بر شرکت‌ها	سهم مالیات بر مشاغل از کل مالیات مستقیم	سهم مالیات بر حقوق از کل درآمدهای مالیات بر حقوق	سهم مالیات بر حقوق عمومی از مجموع مالیات بر حقوق	سهم مالیات بر حقوق خصوصی از مجموع مالیات بر حقوق	سهم مالیات‌های غیر مستقیم	سهم مالیات بر مصرف و فروش از کل مالیات‌های غیر مستقیم	سهم مالیات بر واردات از کل مالیات‌های غیر مستقیم
۱۳۷۶	۶۴	۶۲/۰	۴۶/۲	۵۳/۳	۱۴/۳	۴۶/۳	۱۴/۶	۱۴/۳	۳۲	۳۶	۶۸
۱۳۷۷	۶۸	۶۲/۵	۴۸/۳	۵۱/۷	۱۴/۲	۴۳/۶	۱۳/۳	۱۴/۲	۲۶	۳۲	۷۴
۱۳۷۸	۶۴	۶۰/۵	۴۹/۲	۵۰/۸	۱۴/۶	۴۵/۸	۱۴/۸	۱۴/۶	۳۷	۳۶	۶۳
۱۳۷۹	۶۰	۵۷/۶	۴۳/۴	۵۶/۶	۱۵/۰	۵۰	۱۷/۴	۱۵/۰	۴۰	۴۰	۶۰/۰
۱۳۸۰	۵۵	۲۹/۶	۳۶/۱	۶۳/۹	۱۴/۸	۵۳/۱	۲۰/۱	۱۴/۸	۳۷	۴۵	۶۳
۱۳۸۱	۵۱/۲	۲۹/۴	۴۳/۳	۶۵/۷	۱۵/۳	۴۴/۹	۱۴/۴	۱۵/۳	۳۳	۴۸/۸	۶۷
۱۳۸۲	۴۹/۳	۶۳/۶	۴۵/۵	۵۴/۵	۱۳	۴۷/۴	۱۳/۳	۱۳	۳۲/۲	۵۰/۷	۶۷/۷
متوسط	۵۷	۵۹	۴۷	۵۲	۱۱	۵۴	۱۷	۱۱	۳۲	۴۳	۶۸

× سهم مالیات‌ها از اطلاعات آماری منابع ذیل محاسبه شده است:

۱- گردآوری و تنظیم آمارهای اقتصادی ۱۳۴۸-۱۳۷۴، معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی

۲- قوانین بودجه سالانه ۱۳۷۵-۱۳۸۳، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور

۳- گزارش وضع مالی دولت در سال ۱۳۸۲ و ۱۳۸۱، وزارت امور اقتصادی و دارایی



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

ب) **مالیات مشاغل:** مالیات بر مشاغل، جزء دیگری از مالیات‌های مستقیم را شامل می‌شود. پایه این مالیات عمدتاً درآمد فعالیت‌های بازرگانی، رستوران و هتلداری، مؤسسات مالی و پولی، خدمات عمومی، مستغلات و... را در بر می‌گیرد. طبق ماده ۹۳ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل در ایران تحصیل می‌کند، پس از کسر معافیت‌های مقرر مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌شود. مؤدیان این بخش عمدتاً به سه گروه تقسیم می‌شوند: گروه نخست مکلف به نگهداری دفاتر روزنامه و کل هستند (بند الف ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم شامل دوازده عنوان شغلی)، برخی دیگر ملزم به تهیه دفاتر درآمد و هزینه می‌باشند (بند ب ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم شامل نوزده عنوان شغلی) و بقیه مشاغل، تکلیفی برای تهیه دفاتر روزنامه و کل و درآمد هزینه ندارند؛ اما موظف به نگهداری خلاصه وضعیت درآمد و هزینه هستند (بند «ج» ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم).

مؤدیان مالیاتی بخش مشاغل با وجود برخورداری از بیش‌ترین درآمد و نقدینگی، کم‌ترین سهم را در تأمین درآمدهای مالیاتی دارند. نیاز به تخصص‌های پایین، بالابودن میزان سود، امکان فرار مالیاتی، سرعت بالای تبدیل پول به کالا و کالا به پول، از جمله عواملی هستند که گسترش چنین مشاغلی را امکان‌پذیر ساخته‌اند. با توجه به نارسایی‌های نظام تشخیص و محدود بودن خوداظهاری در بخش مشاغل، طبق آخرین اطلاعات رسمی در سال ۱۳۷۸ بیش از چهار میلیون پرونده در حوزه‌های مالیات مشاغل رسیدگی شده است، که اغلب این پرونده‌ها با وجود صرف منابع و امکانات دولتی، از لحاظ وصولی در سطح نازلی قرار می‌گیرند. شایان گفتن است علی‌رغم سود دهی بالای این مشاغل، مالیات پرداختی به ازای هر پرونده در سال ۱۳۷۸، به‌طور متوسط حدود ۶۸۱۰۵۰ ریال تخمین زده می‌شود. این در حالی است که حدود ۴۰ درصد از نیروی انسانی شاغل در کادر تشخیص و وصول، مأمور رسیدگی به پرونده‌های بخش مشاغل هستند. به استناد اطلاعات جدول ۳، در سال‌های ۱۳۵۵-۱۳۸۲ به‌طور متوسط، حدود ۱۱ درصد از مالیات‌های مستقیم از طریق مالیات بر مشاغل تأمین گردیده است؛ در حالی که این سهم برای مالیات بر حقوق، رقمی

حدود ۱۷ درصد بوده است. تأخیرهای زمانی تشخیص و وصول مالیات و وجود مسیرهای فرار مالیاتی، ناعادلانه بودن این مالیات را نسبت به مالیات حقوق بگیران محرز می‌سازد. محاسباتی که درباره پایه مالیات بر مشاغل صورت گرفته، نشان می‌دهد نسبت مالیات وصولی مشاغل به مالیات بالقوه که براساس ارزش افزوده بخش‌های اشاره شده محاسبه گردیده، حدود ۷ درصد است<sup>۱</sup>. با کاهش شکاف بین مالیات‌های بالقوه و بالفعل در این بخش، می‌توان تا حدودی مالیات‌های وصولی فعلی را افزایش داد و به ظرفیت بالقوه نزدیک کرد. در یک جمع‌بندی کلی می‌توان شکاف بین میزان مالیات بالقوه و میزان وصولی در بخش مشاغل را به دو موضوع نسبت داد: اول، منابعی که شناسایی نشده‌اند و عملاً دولت از درآمدهای مالیاتی آن‌ها بی‌بهره است. و دوم، منابعی که دارای پرونده مالیاتی هستند؛ اما به دلیل ناکارایی ساز و کارهای اجرایی، مالیات وصول شده متناسب با ارزش افزوده‌ای که این منابع ایجاد کرده‌اند، نیست. این مطلب موجب می‌شود تا فرض کنیم که تعداد زیادی از منابع شناسایی نشده‌اند. واحدهای صنفی بدون پروانه از منابع شناسایی نشده نظام مالیاتی بخش مشاغل محسوب می‌شوند. از دلایل اصلی وجود چنین واحدهایی، مشکل دریافت پروانه کسب و مشکلات مربوط به داشتن این پروانه است. برای دریافت پروانه کسب، هر صنف دارای قوانین مربوط به خود است که گاهی واحدهای صنفی با این قوانین مشکل دارند. این واحدها که اغلب در مشاغل خدماتی فعالیت می‌کنند، عملاً به دلیل کارایی ضعیف نظام شناسایی و واحدبایی مالیات، به راحتی اقدام به فرار مالیاتی می‌کنند. اغلب واحدهای صنفی بدون پروانه، ضمن پرداخت نکردن مالیات، تخصیص بهینه منابع اقتصادی را غیر ممکن می‌سازند. سیاستگذاری در مورد کشف و شناسایی منابع مالیاتی بخش مشاغل و جلوگیری از فرار مالیاتی در این بخش، علاوه بر اصلاح نظام مالیاتی، نیازمند رفع نارسایی‌های تحمیل شده از خارج به این نظام است. از جمله این موارد می‌توان به فعال کردن مجامع صنفی و ضابطه‌مند نمودن صنوف، اصلاح

۱. وزارت امور اقتصادی و دارایی، "محاسبه ظرفیت بالقوه مالیاتی بخش شرکت‌ها و مشاغل"، معاونت اقتصادی، دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی، سال ۱۳۷۵.



نظام توزیع و حذف واسطه‌ها، جلوگیری از ایجاد مشاغل کاذب و کنترل آن توسط نهادهای مسئول، از جمله شهرداری‌ها و... اشاره کرد. در سال‌های اخیر بخش مالیات بر مشاغل در زمینه نظام اجرایی، دارای تحولات محسوسی بوده است. طرح طبقه‌بندی حوزه‌ها براساس صنوف و همچنین طرح طبقه‌بندی جغرافیایی، از جمله برنامه‌هایی بوده‌اند که در سال‌های ۱۳۷۴-۱۳۷۸ به اجرا گذاشته شدند. با اجرای طرح اول، مشکلات بخش مشاغل تشدید شد و در نتیجه، تغییر حوزه‌های مالیاتی براساس مناطق جغرافیایی مورد توجه مسئولان امر قرار گرفت. همچنین از سال ۱۳۸۱ که اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم اجرا شد، برای تسریع در وصول به موقع مالیات‌های بخش مشاغل و همچنین گسترش خوداظهاری مالیاتی، تسهیلات جدیدی در اختیار مؤدیان مالیاتی قرار گرفت. افزایش معافیت پایه درآمدی، بخشودگی جرایم و تقسیط مالیات‌ها و ممیزی به شیوه انتخاب تصادفی پرونده‌های مالیاتی (بر اساس ضوابط ماده ۱۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم)، از جمله برنامه‌هایی بوده که برای ترغیب و تشویق مؤدیان بخش مشاغل مدنظر قرار گرفته است. با وجود این تمهیدات، مشکلات ساختاری این بخش، کماکان به قوت خود باقی است. با وجود این چنانچه نظام مالیاتی بتواند از طریق تسریع در ماشینی کردن نظام اطلاعات مالیاتی و نیز شناسایی منابع مالیاتی، مالیات بر مشاغل را به سمت ظرفیت بالقوه آن هدایت کند، همزمان به چند هدف عمده دسترسی پیدا خواهد کرد؛ اول، چون بخش مشاغل عمدتاً درگیر فعالیت‌های غیر مولد نظیر واسطه‌گری و دلالی است، با بهبود نظام مالیاتی می‌توان پس انداز غیر مولد این مشاغل را به سمت سرمایه‌گذاری‌های مولد و اشتغال‌زا هدایت نمود. دوم، تشخیص و وصول مالیات از درآمدهای واقعی این بخش به بهبود توزیع درآمد در جامعه کمک خواهد نمود. همچنین در یک دوره کوتاه مدت، انتقال منابع غیر مولد از بخش خدمات به بخش‌های تولیدی میسر خواهد شد.

**ج) مالیات بر حقوق:** طبق ماده ۸۲ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحیه سال ۱۳۸۰، درآمدی که شخص حقیقی در قبال تسلیم نیروی کار به دست می‌آورد، مشمول مالیات بر حقوق است. مزدبگیران و حقوق‌بگیران بخش دولتی و خصوصی پرداخت کنندگان این مالیات

هستند. مالیات بر حقوق در مقایسه با دیگر اقلام مالیاتی علاوه بر اینکه فرار مالیاتی کم‌تری دارد، از لحاظ وصول مالیات، کم‌خرج‌ترین و سهل‌الوصول‌ترین مالیات محسوب می‌گردد؛ اما این مالیات نیز گاهی به دلیل کتمان حقایق و ندادن اطلاعات از طرف مؤدیان، به پرداخت غیر واقعی منتهی می‌گردد. در بخش خصوصی امکان فرار مالیاتی به دلیل تبانی کارفرما و کارگر از جهت درج حقوق در فهرست‌های مربوط اتفاق می‌افتد. عملکرد درآمد مالیات بر حقوق در سال‌های ۱۳۵۵-۱۳۸۲ در جدول ۳ و مقایسه آن با تعداد شاغلان بخش عمومی و خصوصی در مقاطع ۱۳۵۵-۱۳۷۵ در جدول ۴ نشان داده شده است. طبق اطلاعات ارائه شده، در سال‌های ۱۳۵۵-۱۳۸۲، به‌طور متوسط حدود ۵۴ درصد از مالیات بردرآمد از طریق درآمد مزدبگیران بخش عمومی و خصوصی تأمین شده است، که با توجه به آخرین اطلاعات در دسترس منتهی به سال ۱۳۷۵، شاغلان بخش خصوصی بیش از بخش دولتی، تأمین‌کننده مالیات بر حقوق بوده‌اند. شایان‌گفتن است که قبل از سال ۱۳۷۰، روند مالیات بر حقوق عمدتاً نشانگر سهم بیش‌تر مالیات بر حقوق بخش خصوصی بوده که از دهه ۷۰ به لحاظ اجرای قانون نظام هماهنگ پرداخت حقوق، عکس این روند مشاهده می‌شود. مقایسه عملکرد درآمد مالیات بر حقوق با تعداد شاغلان به شرح جدول ۴ نشان می‌دهد که در مقاطع زمانی ۱۳۶۵-۱۳۷۵ هر شغل سالانه به‌طور متوسط پرداخت‌کننده ۸۷۴۸۵ ریال مالیات بر حقوق بوده که این رقم برای پرداخت‌کنندگان بخش خصوصی، معادل ۹۶۷۷۲ ریال و پرداخت‌کنندگان بخش عمومی، معادل ۸۲۲۴۸ ریال بوده است.

محدودیت پایه درآمدی و همچنین وجود راه‌های فرار مالیاتی - به ویژه در بخش خصوصی - پیچیدگی محاسبه و تشخیص مالیات بر حقوق در دوره قبل از اجرای اصلاحیه سال ۱۳۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم، و سایر نارسایی‌های اجرایی نظام مالیاتی، از جمله عواملی هستند که وصول مالیات‌های بالقوه حقوق را، به ویژه در بخش خصوصی، غیرممکن ساخته‌اند. البته گفتنی است قبل از اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۸۰، پرداختی حقوق و دستمزد کارکنان، پس از کسر معافیت‌های مقرر، مورد اصابت نرخ‌های تصاعدی قرار می‌گرفت، که در اصلاحیه قانون مذکور، برای افزایش

قدرت خرید کارکنان و ایجاد مشوق‌های ایجاد شغل، نرخ اعمالی از نظام تصاعدی به تک‌نرخ‌ی تغییر پیدا کرد، که این امر پیچیدگی محاسبه مالیات را نیز برطرف ساخت.



جدول ۴- مقایسه سرانه مالیات بر حقوق شاغلان بخش عمومی و خصوصی در سال‌های ۱۳۷۵-۱۳۵۵

سرانه مالیات بر حقوق (ریال)			مالیات بر حقوق (میلیارد ریال)			جمعیت مزدبگیر (هزار نفر)			سال
کل	عمومی	خصوصی	کل	بخش عمومی	بخش خصوصی	کل	بخش عمومی	بخش خصوصی	
۵۵۴۲	-	-	۲۶/۳	-	-	۴۷۴۵	۱۶۷۳	۳۰۷۲	۱۳۵۵
۱۷۴۹۲	۱۱۷۵۸	۲۸۰۵۳	۹۳/۲	۴۰/۶	۵۲/۶	۵۳۲۸	۳۴۵۳	۱۸۷۵	۱۳۶۵
۳۴۲۸۴	۲۶۴۳۸	۴۸۸۰۷	۲۲۹/۵	۱۱۴/۹	۱۱۴/۶	۶۶۹۴	۴۳۴۶	۲۳۴۸	۱۳۷۰
۲۱۰۶۸۰	۲۰۸۵۴۸	۲۱۳۴۵۵	۱۵۸۶	۸۸۸	۶۹۸	۷۵۲۸	۴۲۵۸	۳۲۷۰	۱۳۷۵
*۸۷۴۸۵	۸۲۲۴۸	۹۶۷۷۲	متوسط						

مأخذ: قوانین بودجه سالانه، سالنامه آماری کشور سال ۱۳۷۹، مرکز آمار ایران

\* بدون در نظر گرفتن سال ۱۳۵۵

در هر حال با وجود معافیت‌هایی که در بخش مالیات بر حقوق به چشم می‌خورد و با توجه به نرخ تورم دو رقمی تأثیر گذار در هزینه زندگی حقوق بگیران، مشوق‌های مالیاتی این بخش نتوانسته به سمت بهبود توزیع درآمدها هدایت گردد. طبق بررسی‌های به عمل آمده، درآمد حقوق بگیران بخش دولتی زیر خط فقر قرار می‌گیرد. لذا افزایش معافیت مالیاتی حداقل تا سقف خط فقر نسبی و در صورت امکان بالاتر از آن و همزمان با آن تغییر ضریب جدول حقوق بیش از نرخ تورم، می‌تواند ضمن حمایت از شاغلان، اهداف توزیع درآمدها را تا حدودی تأمین کند. همچنین به موازات سیاست‌های حمایتی مذکور، به منظور جبران کمبود درآمدهای مالیاتی و کاهش تأثیرات منفی آن، پیش‌بینی تمهیدات قانونی و اجرایی، ضروری است؛ از جمله این تمهیدات می‌توان به گسترش پایه مالیات حقوق و دستمزد، به ویژه اصابت مالیات به مزد بگیران مشاغل خرده‌فروشی و عمده‌فروشی که هم اکنون خارج از نظام مالیات بر حقوق قرار دارند، اشاره کرد. علاوه بر این، تعیین ضوابط جدید برای جلوگیری از فرار مالیاتی در این بخش، واحدیابی مشاغل پنهان و بدون پروانه و... از دیگر برنامه‌هایی هستند که با اجرای آن‌ها می‌توان ضمن افزایش معافیت پایه درآمدی مالیات بر حقوق، کسری درآمدهای مالیاتی را نیز برطرف کرد. در نظام فعلی مالیات بر حقوق، به خصوص بخش مربوط به خدمات، شناسایی نکردن مزدبگیران موجب گردیده هر ساله رقم بسیار زیادی از مالیات‌های بالقوه به مرحله وصول نرسند. براساس مطالعات انجام شده، در سال ۱۳۷۵ حدود ۲۹ درصد از شاغلان خدمات بخش خصوصی را مزدبگیران شامل می‌شدند و در نتیجه حدود ۷۱ درصد از جمعیت شاغل این بخش، خارج از نظام مالیات بر حقوق و دستمزد قرار می‌گرفتند.<sup>۱</sup>

در کشورهای صنعتی، مالیات بر حقوق، در واقع صندوق تأمین کننده هزینه‌های رفاه اجتماعی تلقی می‌گردد؛ برای مثال در سال ۱۹۹۴ سهم این مالیات از کل درآمدهای مالیاتی کشور آمریکا، آلمان و فرانسه به ترتیب حدود ۵۹، ۴۹ و ۴۷ درصد بوده است. این

۱. خطیب زاده، مریم، "بررسی اثر مالیات بر درآمد و توزیع درآمد در ایران"، وزارت امور اقتصادی و دارایی، فصلنامه

پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، سال هشتم، شماره ۱، سال ۱۳۷۹

مالیات به انحصار مختلف برای پوشش بیمه‌های بیکاری وصول می‌شود. در آمریکا بیمه پیری، از کارافتادگی و بیمارستانی و بیکاری، هر یک با نرخ‌های متفاوت از حقوق و دستمزد کارفرما و کارگر دریافت می‌شوند و با عنوان مالیات حقوق و دستمزد از طریق دولت به نظام تأمین اجتماعی تزریق می‌گردند. از سال ۱۹۵۶، نظام تأمین اجتماعی عملاً کلیه کارکنان، همچنین کارگران مشاغل آزاد را در بر گرفت.

مالیات بر حقوق و دستمزد به راحتی در منبع از پایه مالیات کسر و به دلیل حداقل بودن هزینه تمکین و پیچیدگی اجرا، از نظر مدیریت به عنوان مالیاتی مطلوب معرفی می‌گردد. از موضوعات دیگری که درباره مالیات بر حقوق قابل بحث و بررسی است، پایه مالیات و نرخ‌های آن است. در اغلب کشورها حقوق ناخالص، معیار دریافت مالیات قرار می‌گیرد و در برخی دیگر، از حقوق خالص به منزله ملاک تشخیص وصول مالیات استفاده می‌شود. در فرانسه با ملاک قرار دادن درآمد خالص، مالیات سالانه در دو قسط و با یک پرداخت نهایی انجام می‌شود. همچنین در اغلب کشورها، افراد مجرد و متاهل (دارای یک بچه، دو بچه و بیش‌تر) هر یک، نرخ‌ها و اعتبار مالیاتی متفاوتی دارند. در یونان درآمد خالص سالانه مشمول نرخ‌های ۲ تا ۳۰ درصد قرار می‌گیرد. همچنین پرداخت‌های اضافی، شامل بن، پاداش و مزایای اضافی، مشمول مالیات تکلیفی با نرخ ۱۵ درصد است. در مجارستان نیز مالیات تأمین اجتماعی به میزان ۱۰ درصد حقوق سالانه اشخاص در نظر گرفته می‌شود. علاوه بر آن ۲ درصد از حقوق ناخالص به صندوق بیکاری اختصاص می‌یابد. در ایران در دوره مورد بررسی، مالیات بر حقوق براساس قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن، دارای ویژگی‌های ذیل بوده است:

۱. طبق ماده ۸۳ قانون مالیات‌های مستقیم، این مالیات به حقوق و مزایای ناخالص مربوط به شغل (قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت‌های مقرر) تعلق می‌گیرد؛
۲. به درآمدهای غیر نقدی که شامل موارد زیر است تعلق می‌گیرد:

الف) مسکن با اثاث معادل ۲۵ درصد و بدون اثاث ۲۰ درصد حقوق و مزایای مستمر نقدی

ب) خودروی اختصاصی با راننده، معادل ۱۰ درصد و بدون راننده، معادل ۵ درصد حقوق و مزایای مستمر نقدی

ج) سایر مزایای غیر نقدی، معادل قیمت تمام شده برای پرداخت کننده حقوق.

۳. نرخ مالیات بر درآمد حقوق در مورد کارکنان مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت، مصوب ۱۳۷۰/۶/۱۳ پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون به نرخ مقطوع ۱۰ درصد و در مورد سایر حقوق بگیران نیز پس از کسر معافیت‌های مقرر تا مبلغ ۴۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال به نرخ ۱۰ درصد و نسبت به مازاد آن به نرخ‌های مقرر ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم (ماده ۸۵)

۴. پرداخت کنندگان وجوهی که از طرف اشخاصی غیر از پرداخت کنندگان مقرری، مزد و حقوق اصلی به عمل می‌آید، مکلفند هنگام هر پرداخت، مالیات متعلق را بدون رعایت معافیت موضوع ماده ۸۴ این قانون، به نرخ‌های مقرر در ماده ۸۵ آن محاسبه و کسر کنند و در مدت سی روز به اداره امور مالیاتی محل پرداخت نمایند.

۵. برخی از معافیت‌های موضوع مالیات بر حقوق، عبارتند از:

- تا میزان ۱۵۰ برابر حداقل حقوق مبنای جدول حقوق موضوع قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت مصوب سال ۱۳۷۰ درآمد سالانه مشمول مالیات کلیه حقوق بگیران، از جمله کارگران مشمول قانون کار، از یک یا چند منبع، از پرداخت مالیات معاف می‌باشد (ماده ۸۴). طبق جدول حقوق سال ۱۳۸۰، حقوق ماهانه تا سقف ۵۲۰,۰۰۰ ریال و سالانه ۶,۲۴۰,۰۰۰ ریال از پرداخت مالیات معاف گردیدند. این ارقام در سال ۱۳۸۲ به ترتیب معادل ۱,۷۵۰,۰۰۰ ریال و ۲۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده است.

- هزینه‌های فوق‌العاده مسافرت مربوط به شغل

- مسکن واگذاری در محل کارگاه برای استفاده کارگران و خانه‌های ارزان قیمت

سازمانی در خارج از محل کارگاه، مزایای غیر نقدی پرداختی به کارگران اعم از ایاب و ذهاب و تغذیه.

- وجوه حاصله از بیمه بابت جبران خسارت بدنی و معالجه و امثال آن

- عیدی سالانه یا پاداش آخر سال جمعاً معادل یک دوازدهم میزان معافیت مالیاتی موضوع ماده ۸۴ این قانون

- مزایای غیرنقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده ۸۴ این قانون

- خانه‌های سازمانی در اختیار مأموران کشوری، مزایای غیر نقدی، و هزینه‌های درمان - حقوق پرسنل نیروهای مسلح اعم از نظامی و انتظامی، مشمولان قانون استخدامی وزارت اطلاعات و جانبازان انقلاب اسلامی و جنگ تحمیلی

- پنجاه درصد مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کم‌تر توسعه یافته طبق فهرست سازمان مدیریت و برنامه ریزی.

معافیت‌های برقرار شده به شرح فوق نتوانسته میزان بار مالی خانوارها، به خصوص مزدبگیران بخش دولتی، را تقلیل دهد. در این راستا ضمن افزایش ضریب جدول حقوق بیش از نرخ تورم، و رفع تبعیض در پرداخت‌های حقوق بگیران بخش دولتی، افزایش سقف معافیت مالیاتی به صورت سالانه براساس خط فقر محاسبه شده می‌باید مورد تأکید قرار گیرد. همچنین این که برای ایجاد عدالت مالیاتی و نیز جلوگیری از فرار مالیاتی، اصلاح روش‌های وصول مالیات ضروری به نظر می‌رسد.

**د) مالیات بر مصرف و فروش (مالیات بر کالا و خدمات):** در مالیات بر مصرف و فروش، قیمت و مقدار کالا یا خدمت، مأخذ مالیات در نظر گرفته می‌شود. لذا در مورد کلیه کالاها و خدماتی که دولت‌ها به مردم ارائه می‌کنند، این مالیات می‌تواند دارای نقش جبران هزینه باشد؛ برای مثال درآمد حاصل از مالیات بر خودرو ممکن است برای تأمین مخارج بهبود جاده و راه‌ها خرج گردد. همچنین این مالیات به محض انتقال کالا یا خدمت به مصرف کننده تحقق می‌یابد و با توجه به مشخص بودن بها، مقدار و وزن کالا، تشخیص و وصول مالیات به شرط برخورداری از نظام ثبت و ضبط حساب‌ها به راحتی انجام می‌گیرد. مالیات بر مصرف و فروش در ایران برای اولین بار با اجرای «قانون مالیات بلدی بر وسایط نقلیه مصوب سال ۱۲۸۸» اجرا گردید. بعدها با گسترش پایه‌های مالیاتی و معرفی کالاها و



خدمات جدید، این مالیات گسترش پیدا کرد. با تصویب قانون مالیات‌ها در سال ۱۳۴۵، اخذ مالیات از کالاها و خدمات وارد مرحله جدیدی گردید و برخی از کالاها همچون صفحات گرامافون، خودرو و... جزء عناوین مالیات‌های غیر مستقیم قرار گرفتند. مالیات بر مصرف و فروش تا دو سال اخیر با توجه به دارا بودن مبانی قانونی متعدد، از لحاظ اجرایی، مجریان و مؤدیان مالیاتی را با مشکلات متعددی مواجه می‌ساخت. همچنین طبق مستندات قانونی، مأخذ برخی از اقلام مالیاتی براساس واحد تولید (جدول ۵) بوده است. در نتیجه، افزایش قیمت سنواتی کالاها و خدمات، تغییراتی در درآمدهای مالیاتی ایجاد نمی‌کرد؛ برای مثال با مأخذ قرار دادن لیتر در مالیات فرآورده‌های نفتی، یا هر نخ سیگار در مالیات بر سیگار، افزایش قیمت هر یک از اقلام اشاره شده در درآمدهای مالیاتی لحاظ نمی‌گردید. در برنامه دوم توسعه مقرر شده بود با تجدید نظر در تعرفه‌های مالیات‌های غیرمستقیم، این نوع مالیات‌ها بر اساس ارزش کالا اعمال گردد. این سیاست در سال‌های برنامه دوم، اجرا نشد. همچنین در همان مقطع زمانی علاوه بر مالیات‌ها، عوارض متعددی با ماهیت مالیاتی، از کالاها و خدمات اخذ می‌گردید، که این موضوع علاوه بر تحمیل بار مالی مضاعف بر فرایند تولید و فروش کالا، عملاً کارایی نظام مالیاتی را در تأمین اهداف موردنظر خدشه دار می‌ساخت. بدیهی است گسترش پایه مالیات بر کالا و خدمات و برقراری تعرفه‌ها براساس ارزش کالا ساماندهی نظام اخذ عوارض را می‌طلبید، که متأسفانه در دوره برنامه دوم و سه سال نخست برنامه سوم توسعه این امر اجرا نگردید. در سال‌های برنامه دوم توسعه به جای اصلاح و ساماندهی قوانین مورد اعمال، از تبصره‌های بودجه‌ای نیز به صورت گسترده در وصول مالیات‌ها استفاده شد. از جمله این تبصره‌ها می‌توان به تبصره ۵۸ قانون بودجه سال ۱۳۷۸ اشاره کرد. فولاد، مس، تلفن همراه و... از جمله محصولات بودند که طبق قانون بودجه سال ۱۳۷۸ و سال‌های بعد مشمول مالیات بر مصرف و فروش قرار گرفتند. با شروع برنامه سوم توسعه، اصلاح نظام مالیات‌های غیرمستقیم و ساماندهی عوارض مورد تأکید دولت قرار گرفت که به موازات آن لایحه‌ای نیز تهیه گردید. لایحه مربوط پس از فراز و نشیب‌های فراوان به پیش‌بینی راهبردهای اساسی (که می‌توان آن را نقطه عطف

اصلاح نظام مالیاتی در نظر گرفت) منجر گردید، که نتیجه آن با تصویب قانون موسوم به «تجمیع عوارض» به لغو عوارض متعدد و متنوع، گسترش پایه مالیات بر کالا و خدمات و اصلاح نرخ‌های آن، لغو برخی از معافیت‌های مالیات بر واردات، تجمیع عوارض و حقوق گمرکی و سود بازرگانی در قالب یک نرخ حقوق ورودی و ... منجر گردید. از سال ۱۳۸۲ با اجرای قانون مذکور، بخش بسیار زیادی از منویات وزارت امور اقتصادی و دارایی در مورد اصلاح نظام مالیاتی مالیات بر واردات به منصفه ظهور رسید.

با این حال در سال‌های ۱۳۵۵-۱۳۸۲، مالیات بر مصرف و فروش (کالا و خدمات) به طور متوسط ۳۲ درصد از مالیات‌های غیرمستقیم را به خود اختصاص داده است. در دوره ۱۳۷۸-۱۳۷۹ با توجه به گسترش پایه مالیات بر مصرف و فروش و معرفی کالاهای جدید مشمول مالیات بر اساس تبصره‌های بودجه، سهم آن از متوسط اشاره شده فراتر رفت؛ به طوری که در سال‌های ۱۳۷۸ و ۱۳۷۹ سهم آن به ترتیب به ۳۷ و ۴۰ درصد بالغ گردید. همچنین در سال ۱۳۸۲ نیز به موجب اجرای قانون تجمیع عوارض ضمن ساماندهی مالیات بر کالا و خدمات و حذف عوارض متعدد و به تبع آن گسترش پایه مالیات بر کالا و خدمات، سهم مربوط از میانگین دوره بیش تر شد. گفتنی است علی‌رغم کاهش سهم مربوط نسبت به سال ۱۳۸۱، رشد مالیات بر کالا و خدمات در سال ۱۳۸۲ برابر با ۷۴ درصد بوده که این رقم در دوره مورد بررسی بی سابقه بوده است. در حال حاضر در اغلب کشورهای جهان، شکل جدیدی از مالیات با عنوان مالیات بر ارزش افزوده جایگزین مالیات بر مصرف و فروش گردیده است. این مالیات دارای احتساب مضاعف مالیات بر مصرف و فروش نیست و به لحاظ گستردگی پایه مالیاتی و نرخ‌های اندک، ضمن افزایش درآمدهای مالیاتی، به طور خودکار اصلاح نظام مالیاتی را نیز به همراه دارد. در این نظام، دستمزد پرداختی مشمول مالیات قرار نمی‌گیرد. طبق بررسی‌های به عمل آمده، در کشورهای پرخوردار از نظام مالیاتی موفق، اجرای مالیات بر ارزش افزوده ملازم با کاربرد سیاست‌های حمایتی بوده است. کاهش نرخ مالیات بر درآمد (استرالیا و هلند)، افزایش سطح دستمزدها (بلژیک، فرانسه و هلند)، افزایش انتقالات به همراه افزایش مزدها

(دانمارک و نروژ)، تخفیف مالیات حقوق بگیران (ترکیه)، از جمله سیاست‌هایی بودند که در کشورهای مربوط برای حمایت از حقوق بگیران اجرا گردیده است. اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران در حال حاضر در دستور کار دولت قرار دارد. تفکر اولیه کاربرد مالیات بر ارزش افزوده در ایران به سال ۱۳۷۲ بر می‌گردد. کاربرد چنین روشی در نظام مالیاتی ایران با توجه به آثار گسترده اقتصادی و اجتماعی آن، سیاست‌های مکمل دیگری را نیز می‌طلبد، که برنامه ریزی در این زمینه ضروری است.

ه) مالیات بر واردات: مالیات وصولی از محل واردات کالا، علاوه بر کمیّت و ارزش کالاهای وارداتی به نوع کالاها نیز مربوط می‌شود؛ به عبارتی، هر اندازه میزان واردات کالاهای مشمول نرخ‌های حقوق ورودی بیش تر باشد، میزان وصولی نیز رقم بالایی خواهد بود؛ برای مثال در سال‌های ۱۳۶۵-۱۳۷۶، میزان واردات کالاهای مشمول مالیات نسبت به سال‌های قبل به میزان زیادی افت کرد. همزمان با آن، سهم مالیات بر واردات از مالیات‌های غیر مستقیم به کم‌ترین میزان تقلیل یافت. از سال ۱۳۶۸، با افزایش واردات کالاها، این سهم روند صعودی پیدا کرد. شایان گفتن است با توجه به اینکه ارز مورد نیاز برای واردات عمدتاً از طریق درآمدهای ارزی حاصل از صادرات نفت خام تأمین می‌شود، بنابراین، نوسان‌های درآمدهای حاصل از فروش نفت، عامل تأثیرگذار در روند مالیات بر واردات تلقی می‌گردد.

مالیات بر واردات برای حمایت از صنایع داخلی، باعث افزایش قیمت کالاهای وارداتی می‌شود و همچنین گسترش و توسعه صنایع تولید کننده کالاهای مشابه خارجی و به تبع آن تقویت بازار کار داخلی را نیز در پی دارد. این مالیات نسبت به مالیات‌های مستقیم از لحاظ اداری سهل‌الوصول‌تر و همچنین هزینه‌های اجرایی آن محدودتر است. در نظام مالیاتی ایران، بین مالیات بر واردات بالقوه و بالفعل شکاف اساسی وجود دارد. بررسی‌ها در این مورد نشان می‌دهد که نرخ مؤثر تعرفه ۳۶۲۰ ردیف کالای وارداتی مشمول مالیات معرفی شده در قانون مقررات صادرات و واردات، برابر با ۶/۷ درصد است؛ در حالی که

متوسط نرخ‌های مصوب حدود ۱۹/۸۹ درصد است.<sup>۱</sup> در نظام تعرفه‌ای ایران استفاده از ابزار حقوق ورودی (اعم از حقوق پایه و سود بازرگانی) بیش تر برای تأمین درآمدهای مالیاتی بوده و جهت دهی آن به سمت کارآمدسازی فعالیت‌های اقتصادی، کم تر مطرح بوده است. در سال‌های اخیر، انطباق تعرفه‌های واردات با سیاست‌های کلان اقتصادی و چگونگی هدایت واردات به سمت توانمندسازی تولیدات داخلی، به منزله یکی از سیاست‌های اولویت دار دولت مدنظر قرار گرفت. بر این اساس، پیش‌بینی‌هایی درباره اصلاح نظام تعرفه‌ای و حذف موانع غیرتعرفه‌ای، در احکام برنامه سوم توسعه مورد توجه قرار گرفت. برای اجرای سیاست‌های طراحی شده، اصلاحات عدیده‌ای در نظام تعرفه‌ای واردات به عمل آمد. با تصویب قانون موسوم به تجمیع عوارض، برخی از معافیت‌های حقوق ورودی لغو و عوارض متعددی که واردکنندگان کالا موظف به پرداخت آن به دستگاه‌های مختلف بودند، در قالب یک نرخ حقوق ورودی تجمیع شد و بر این اساس مقرر شد سیاست‌های حمایتی دولت از تولیدات داخلی صرفاً در قالب سود بازرگانی اعمال شود. همچنین برای هدایت واردات به مسیرهای قانونی، و تسریع و تسهیل ترخیص کالاها تمهیدات جدیدی در قالب اخذ وثایق معتبر از واردکنندگان (به موجب تبصره ۱۹ قانون بودجه سال‌های ۱۳۸۱-۱۳۸۳) مدنظر قرار گرفت. منطقی کردن نرخ‌های حقوق ورودی و حذف محدودیت‌های غیرتعرفه‌ای، از دیگر سیاست‌های اتخاذ شده در سال‌های اخیر بوده که طبق آن در سال ۱۳۸۳، ضمن کاهش نرخ‌های تعرفه‌ای، تعداد طبقات حقوق ورودی به ده طبقه تقلیل پیدا کرد؛ در حالی که بر اساس قانون مقررات صادرات و واردات سال ۱۳۸۲، تعداد طبقات ۲۳ طبقه بوده است. علی‌رغم اصلاحات به عمل آمده، برقراری برخی معافیت‌های حقوق ورودی و سود بازرگانی به طور موردی در دو سال اخیر، به موجب برخی مصوبات دولت و مجلس و از طرف دیگر، انواع وسیع قاچاق کالا که برآوردها رقم آن را حدوداً ۲/۷ میلیارد دلار نشان می‌دهند، از معضلاتی است که رسیدن به اهداف اقتصادی مرتبط با

۱. وزارت امور اقتصادی و دارایی، «بررسی آثار درآمدی اصلاح ساختار نظام تعرفه‌ای در قالب قانون تجمیع عوارض» معاونت امور اقتصادی، دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی، طرح کوتاه مدت.

مالیات بر واردات را غیرممکن می‌سازند. در هر صورت، اطلاعات جدول ۳ نشان می‌دهد که حداکثر سهم مالیات بر واردات در کل مالیات‌های غیرمستقیم، مربوط به سال ۱۳۷۵ برابر با ۸۲ درصد و حداقل آن ۴۳ درصد مربوط به سال ۱۳۶۷ بوده است. همچنین متوسط سهم مالیات بر واردات نسبت به مالیات‌های غیرمستقیم در دوره ۱۳۵۵-۱۳۸۲، حدود ۶۸ درصد بوده است. در سال ۱۳۸۰ دولت طی بند «ث» تبصره ۲۹ قانون بودجه همان سال، مکلف به اجرای سیاست یکسان سازی نرخ ارز در سال بعد شد و بر این اساس پیش‌بینی گردید تمهیداتی فراهم شود که افزایش نرخ ارز از ۱۷۵۰ ریال به ۷۷۰۰ ریال، نظام تعرفه‌ای را دچار نوسانات شدید نسازد. در این زمینه، رشد منطقی مالیات بر واردات در سال‌های ۱۳۸۰-۱۳۸۲ (برابر با ۳۷ درصد)، حاکی است که علی‌رغم افزایش نرخ ارز (رشد ۳۴۰ درصد) دولت توانسته از طریق تعدیل نرخ‌های تعرفه‌ای، اهداف مربوط به بند مذکور را تأمین کند و از افزایش قیمت کالاهای وارداتی که بیش از ۵۰ درصد آن شامل کالاهای واسطه‌ای و سرمایه‌ای می‌شوند، جلوگیری نماید. شایان گفتن است نرخ رشد ۳۷ درصدی مالیات بر واردات در سال‌های ۱۳۸۰-۱۳۸۲ عمدتاً به افزایش میزان واردات در سال‌های یاد شده مربوط می‌شود.

در سال‌های اخیر در اغلب کشورهای در حال توسعه در راستای برنامه‌های تعدیل ساختاری، اصلاحات گسترده‌ای در تعرفه‌های مالیات بر واردات به عمل آمده است. این اصلاحات که از برنامه‌های تعدیل بانک جهانی سرچشمه گرفته، علاوه بر کاهش سطح متوسط تعرفه‌ها و پراکندگی نرخ‌ها، به کاهش معافیت‌ها نیز توجه دارد. تجربه اصلاحات در شش کشور (غنا، کلمبیا، بنگلادش، کره، مصر و برزیل) نشان داده که این کشورها با کاهش تعداد نرخ‌ها و طبقات تعرفه‌ای و حذف عوارض، ضمن ساده سازی ساختار تعرفه‌ای، به طور معناداری پراکندگی و سطح متوسط تعرفه‌ها را کاهش داده‌اند. موفق‌ترین شیوه اصلاحات در غنا و کلمبیا صورت گرفته و موجبات کاهش کسری‌های مالی این دو کشور را فراهم آورده است؛ به طوری که نسبت کسری مالی به تولید ناخالص داخلی در

طول دوره اصلاحات در مقایسه با قبل از آن در کنیا از  $\frac{2}{4}$  درصد به  $\frac{0}{9}$  درصد و در غنا از  $\frac{6}{5}$  درصد به  $\frac{0}{4}$  درصد کاهش داشته است.<sup>۱</sup>

به نظر می‌رسد با اصلاحاتی که در سال‌های اخیر در مورد نرخ‌های تعرفه‌ای واردات در ایران (به واسطه اجرای قانون تجمیع عوارض، یکسان سازی نرخ ارز و کاهش طبقات تعرفه‌ای) به عمل آمده، تا حدودی زمینه‌های پیگیری سایر سیاست‌های تعرفه‌ای در این حوزه فراهم شده است. البته با توجه به این که اجرای مالیات بر ارزش افزوده جزء اولویت‌های نظام مالیاتی است، قبل از اجرای این نوع مالیات، باید تمهیداتی در ساختار نظام گمرک کشور در زمینه روش‌های اجرایی وصول مالیات بر واردات، شرح وظایف سازمان گمرک، تجدید نظر در نظام تعرفه‌ای، تجهیز شیوه‌های استرداد مالیات - به ویژه در مورد کالاهای صادراتی - و ... به عمل آید؛ به عبارت دیگر اجرای مالیات بر ارزش افزوده، منوط به اتخاذ سیاست‌های مکمل در قوانین و مقررات و ضوابط اجرایی صادرات و واردات است که بدون توجه به آن، نمی‌توان به موفقیت مالیات بر ارزش افزوده خوشبین شد. در هر صورت در اصلاح نظام مالیات بر واردات ضروری است ضمن استفاده و بهره‌برداری از تجارب عملی کشورهای موفق، با در نظر گرفتن خصوصیات و فرایندهای اقتصادی کشور و همچنین ساختار نظام مالیاتی آن، چارچوب مالیات بر واردات به گونه‌ای تنظیم گردد که ضمن حمایت از صنایع داخلی، سایر اهداف نظام مالیاتی نیز محقق شود.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

۱. وزارت امور اقتصادی و دارایی، "تعرفه‌های بهینه (تئوری و عمل)"، معاونت اقتصادی، دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی، سال ۱۳۷۹.

### جدول ۵- انواع مالیات‌های مصرف و فروش

(قبل از تصویب قانون موسوم به تجميع عوارض)

ردیف	نوع کالاها و خدمات	مأخذ محاسبه مالیات	نرخ یا مبلغ مالیات	مرحله اصابت مالیات
۱	انواع فرآورده‌های نفتی	هر لیتر	از ۰/۲ تا ۲ ریال	فروش
۲	انواع نوشابه	هر ۳۰۰ cc	۷۰ ریال	فروش
۳	انواع الکل	هر ۶۰۰ cc	۱۰ تا ۴۰۰ ریال	تولید
۴	دخانیات	هر نخ سیگار	از ۲/۵ تا ۷۰ ریال	تولید و واردات
۵	سیمان	هر تن	۳۰۰ ریال	تولید
۶	فولاد	هر کیلو	از ۲۵۰ تا ۷۷ ریال	فروش و واردات
۷	مس	هر کیلو	از ۱۵۷ تا ۵۳۰ ریال	فروش
۸	نوارهای صوتی و تصویری	هر پنج دقیقه	از ۲/۵ تا ۲۰ ریال	واردات
۹	خدمات مخابرات بین‌الملل	بهای خدمات	۴۰ درصد	مصرف
۱۰	تلفن همراه	هر خط تلفن	۱۵۰۰۰۰۰ ریال	فروش
۱۱	گذرنامه	هر جلد	۱۰۰۰۰۰ ریال	صدور
۱۲	خروج از کشور	هر بار خروج	۷۰۰۰۰ و ۱۲۰۰۰۰ ریال	خروج از کشور
۱۳	خاویار	بهای فروش	۲۰ درصد	فروش
۱۴	خودرو: - تولید داخل - تولید داخل - خودروی وارداتی	مبلغ ارزی بهای فروش ارزش سیف	از ۱۰ درصد به بالا (تصادفی) ۱۰ درصد از ۲۰ درصد به بالا (تصادفی)	فروش فروش فروش
۱۵	تولید و انتقال خودرو: - تولید داخل - وارداتی	بهای فروش ارزش سیف	۱/۵ و ۱ درصد ۲ و ۵ درصد	انتقال انتقال

مأخذ: وزارت امور اقتصادی و دارایی، اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی، سال ۱۳۷۸.

## خلاصه و نتیجه‌گیری

روند درآمدهای مالیاتی در سال‌های ۱۳۵۵-۱۳۸۲ حاکی است که علی‌رغم برخورداری اقتصاد کشور از ظرفیت‌های بالای بالقوه مالیاتی، ابزار مالیاتی نتوانسته جایگاه واقعی خود را در معادلات اقتصادی پیدا کند. بخشی از این واقعیت به نارسایی‌های اجتماعی و سیاسی مترتب بر نحوه مشارکت مردم در اداره امور کشور بر می‌گردد؛ به طوری که در فقدان مشارکت‌های اجتماعی، اقبال عمومی در پرداخت مالیات به کم‌ترین میزان ممکن نزول می‌کند؛ به عبارت دیگر بدون توجه به نقش آفرینی مردم در امور کشور، زمینه‌های فرهنگی پرداخت مالیات مهیا نخواهد شد و در چنین اوضاعی، الزامات قانونی نیز از ضمانت‌های اجرایی لازم برخوردار نخواهد گردید. از سوی دیگر در صورت فقدان کارکرد صحیح سیاست‌های اقتصادی یا اتخاذ سیاست‌های نامناسب، و تأثیر آن‌ها بر کاهش رفاه اجتماعی و تأمین نکردن انتظارات مردم در حوزه‌های مختلف سیاسی، اجتماعی و اقتصادی، اجرای مقررات مالیاتی نیز دشوار خواهد بود. بنابراین در دستیابی به نظام مالیاتی کارآمد، علاوه بر عوامل اقتصادی، عوامل سیاسی و اجتماعی نیز به نوعی دخیل هستند. در سال‌های اخیر علی‌رغم برخی تصمیم‌گیری‌های اقتصادی تأثیرگذار در بهبود نظام مالیاتی، به دلیل کارکرد ضعیف در حوزه‌های سیاسی و اجتماعی، اصلاحات به عمل آمده نتوانسته کارایی لازم را در بهبود فرهنگ مالیاتی ایجاد کند، و به تبع این موضوع، نقش مالیات‌ها نیز در تأمین هزینه‌های اداره امور کشور، کم‌تر بوده است. در این راستا با وجود این که در قوانین برنامه‌های توسعه پنج‌ساله بارها تأمین هزینه‌های جاری از محل درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده، لیکن زمینه‌سازی در این باره، چندان مورد توجه مسئولان امر قرار نگرفته است. اطلاعات آماری نشان می‌دهد که متوسط نسبت مالیات‌ها به هزینه‌های جاری در دوره مورد بررسی، ۳۴/۲ درصد بوده، که این رقم در مقایسه با حجم گسترده وظایف دولت و مخارج مربوط به آن، ناچیز به نظر می‌رسد.

از طرف دیگر به دلیل عوامل درونزا و برونزای تأثیرگذار در نظام مالیاتی، درآمدهای مالیاتی سهم ناچیزی در تأمین درآمدهای عمومی بودجه‌های سالانه دولت داشته‌اند، در این



زمینه، ارقام ارائه شده حاکی است که در دوره مورد بررسی، متوسط سهم درآمدهای مالیاتی در کل درآمدهای بودجه عمومی دولت حدود ۳۰ درصد بوده است. در این دوره نیز ترکیب درآمدها به گونه‌ای بوده که وابستگی به درآمدهای نفتی همچنان تداوم پیدا کرده است. همچنین بخش زیادی از پایه‌های مالیاتی نیز به چگونگی تحقق درآمدهای نفتی وابسته بوده است. به طوری که با کاهش درآمدهای نفتی، درآمدهای مالیاتی نیز روند نزولی یافته است. در مجموع می‌توان گفت برای تأثیرگذاری مالیات‌ها بر نظام بودجه‌ای و همچنین بر کل فرایند اقتصادی باید:

(۱) ابزارها و عوامل اجتماعی و سیاسی مؤثر در فرهنگ سازی پرداخت مالیات‌ها فراهم

شود؛

(۲) نظام جامع مالیاتی که در آن تمامی ساز و کارهای اجرایی و اطلاع رسانی مالیاتی

به صورت ماشینی طراحی شده باشد، راه اندازی شود؛

(۳) با طراحی نظام جامع معافیت‌های مالیاتی، ضمن تبیین ضرورت‌ها و راهبردها در

حوزه معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی، به ساماندهی و لغو معافیت‌های غیرکارآمد و اتخاذ

تصمیمات جدید در این حوزه منطبق با تحولات اقتصادی کشور و جهان، اقدام شود؛

(۴) برای کارآمد سازی نظام مالیاتی در حوزه‌های تولید و سرمایه گذاری با اجرای

برنامه‌های مرحله‌ای، وصول مالیات‌ها از بخش‌های تولید به سمت مصرف هدایت شود؛

(۵) تجهیز و ساماندهی نظام جامع تأمین رفاه اجتماعی، به منزله سیاست‌های مکمل و

به موازات اصلاحات نظام مالیاتی، مورد توجه قرار گیرد.

## منابع و مأخذ

۱. وزارت امور اقتصادی و دارایی. «گزارش وضع مالی دولت»، سال ۱۳۸۲-۱۳۸۱.
۲. وزارت امور اقتصادی و دارایی. «محاسبه ظرفیت بالقوه مالیاتی بخش شرکت‌ها و مشاغل»، معاونت اقتصادی، دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی، سال ۱۳۷۵.
۳. خطیب‌زاده، مریم. «بررسی اثر مالیات بر درآمد و توزیع درآمد در ایران»، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، سال هشتم، شماره ۱، سال ۱۳۷۹.
۴. وزارت امور اقتصادی و دارایی. «تعرفه‌های بهینه (تئوری و عمل)»، معاونت اقتصادی، دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی، سال ۱۳۷۹.

