

درس‌هایی از روند اصلاحات مالیاتی در جهان: مطالعه‌ی موردی ایران

محمدتقی گیلک حکیم‌آبادی*

چکیده

روش‌های جدیدی در اصلاحات مالیاتی از اواخر دهه‌ی ۱۹۷۰ به اجرا درآمده است. مهمترین رویکرد این اصلاحات کاهش اختلال‌زایی مالیات‌ها و رفع موانع تولید و عرضه و تأکید بر عدالت افقی به جای عدالت عمودی بوده است. گسترده‌ترکردن پایه‌های مالیاتی، کاهش نرخ‌های نهایی بالای مالیاتی و کاهش تعداد نرخ‌ها و هماهنگی نظام مالیاتی با توانی اجرای مالیاتی راه‌کارهای اصلی بوده است. نظام مالیاتی ایران علیرغم تدوین قوانین و کاهش نرخ‌های مالیاتی و همچنین اتخاذ تدابیری در جهت تقویت اجرای مالیاتی همچنان از ساختار ضعیف و سنگینی درآمد مالیاتی بر دوش شرکت‌ها رنج می‌برد. البته اصلاحات جدی که از سال ۱۳۸۰ شروع شده است در این حوزه گام‌های تازه و امیدوار کننده‌ای شمرده می‌شود.

واژه‌های کلیدی:

اصلاحات، مالیات، کارائی، عدالت عمودی

مقدمه

در قرن بیستم، مالیات با گسترش وظائف دولت سهم فزاینده‌ای را از درآمد ملی تشکیل داده است. تعبیه‌ی مالیات‌های جدید در نظام مالیاتی کشورها، افزایش نرخ‌های تصاعدی مالیات‌ها از جمله عوامل این رشد به شمار می‌روند. لکن در اواخر دهه‌ی ۱۹۷۰ دنیا ناظر اصلاحات مالیاتی به شیوه‌های دیگر بود که خود آغاز یک انقلاب

* استادیار دانشگاه مازندران

مالیاتی در نظام مالی کشورها بود. نارضایتی درباره‌ی نرخ‌ها و ساختارهای مالیاتی به طور فزاینده‌ای گسترش یافت. در دهه‌ی ۱۹۸۰ گام‌های بی‌سابقه‌ای از اصلاح مالیاتی برداشته شد. در ۱۹۶۸ کنگره‌ی ایالات متحده قانونی برای تجدیدنظر عمده در ساختار نظام مالیات مستقیم خود گذراند. بریتانیا دو مجموعه‌ی مهم از اقدامات اصلاح مالیاتی را در ۱۹۸۴ و ۱۹۸۸ انجام داد. ژاپن و آلمان غربی مرحله‌ای از تجدید ساختار نظام‌های مالیاتی خود را شروع کردند. اصلاح مالیاتی تقریباً برنامه‌ی کار سیاسی همه‌ی کشورها شد.

انگیزه‌ی مشترک آشکاری برای این گسترش وجود دارد که عموماً اتکای بسیار گسترده‌تر عموماً بر نیروهای بازار به جای دخالت دولت در سیاست اقتصادی است.^(۱) پروژه‌های تحقیقاتی در رابطه با اصلاحات مالیاتی در کشورهای در حال توسعه از سوی بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول و برقراری کنفرانس‌های مربوطه، انگیزه‌ها، روندها و مسیرهای اصلاحات را روشن می‌کند؛ بنابراین کشورهایی که به دنبال اصلاحات نظام مالیاتی خود هستند می‌توانند از تجربه موفقیت‌ها و شکست‌های کشورها درس بیاموزند.

در کشور ایران با اصلاحات در قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۶۶ قدم‌های اولیه برداشته شد، ولی نظام مالیاتی در زمینه‌ی کاهش موانع بر سر راه تولید مطلوب نبوده است، از این رو اصلاحات جدی‌تر در سال ۸۰ صورت گرفت.

این مقاله با بررسی تجارب اصلاحات مالیاتی در جهان و درس‌آموزی از روند اصلاحات در نهایت قوانین نظام مالیاتی ایران را از جهت اصلاح پایه‌ها و نرخ‌های مالیاتی مورد بررسی قرار می‌دهد و سپس نتایج این عملکرد را بر روی درآمد مالیاتی و ساختار آن مورد ارزیابی قرار می‌دهد.

۱- معیارهای قضاوت

معیارهای اندازه‌گیری که برای قضاوت موفقیت و یا شکست اصلاحات به کار رفته است در نوشته‌ها متفاوت می‌باشد. بعضی معیارهای سنتی مالیه‌ی عمومی یعنی کفایت درآمد، خنثایی تخصیص،^(۲) برخورد منصفانه با مؤدی^(۳) و توان اجرایی را مد

نظر قرار داده‌اند و موفقیت یک اصلاح را براساس میزان نیل به اهداف اعلام شده ارزیابی می‌کنند.^(۴)

اما در مقابل افرادی مانند نیوبری و استرن^(۵) (۱۹۸۷) اصلاح مالیاتی را در چارچوب دستوری که با تئوری مالیات بندی بهینه^(۶) فراهم شده است تحلیل کرده‌اند. فرض تلویحی تحلیل‌های مالیاتی بهینه این است که هزینه‌های کارایی مالیات به طور بالقوه وسیع هستند. یک خاصیت جالب این تئوری این است که اصلاحات حاصل از آن بندرت الگوی یکسانی از نرخ مالیاتی را ارائه می‌کنند.

ادغام موضوع تسهیل اجرا در تئوری مالیات‌های بهینه مستلزم تغییر تأکیدات و توجیحات از ساختار ترجیحات (کانون اصلی تئوری مالیات بهینه) به سمت تکنولوژی جمع‌آوری مالیاتی است. به همین رو از اصطلاح «نظام‌های مالیاتی بهینه»^(۷) استفاده می‌شود.

اسلمرد معتقد است که یافته‌های گسترده و فزاینده‌ای وجود دارد که نشان می‌دهد انواع واکنش‌های رفتاری مؤدیان در برابر مالیات‌ها، که در دنیای واقعی مهم هستند، با ساختار توابع مطلوبیت ارتباط کمی دارد، بلکه با قابلیت دسترسی استراتژی‌های مالی آنان سروکار دارد که تلاش دارند مانع دولت در رسیدن به اهداف مالیاتی شوند و قوانین مالیاتی را دور بزنند.^(۸)

۲- انگیزه‌های اصلاح

بررسی تجربیات اصلاحات مالیاتی نشان می‌دهد که اغلب کشورهای در حال توسعه دارای ساختارهای مالیاتی با ویژگی‌های زیر هستند:

- پیچیده؛ ساختارهای مالیاتی دارای چنان پیچیدگی هستند که اجرا و تمکین مالیاتی را مشکل می‌سازد.
- بی‌کشش؛ ساختارهای مالیاتی نسبت به رشد و تغییر ساختار فعالیت اقتصادی واکنش نشان نمی‌دهند.
- غیرکارا؛ اختلالات اقتصادی جدی را ایجاد می‌کنند در حالی که اغلب، درآمدهای نسبتاً کمی را ایجاد می‌نمایند.
- غیرعادلانه^(۹)؛ با افراد و بنگاه‌ها با شرایط مشابه به گونه‌ی مختلفی برخورد می‌کنند.

- غیرمنصفانه^(۱۰)؛ فشار و اعمال مقررات مالیاتی گزینشی می‌باشد و غالباً به نفع کسانی است که توانایی و امکان فرار مالیاتی و مقابله با نظام مالیاتی را دارند. بسیاری از کشورها با آشنایی و شناخت نسبی از این عوامل دست به اصلاح مالیاتی زده و بعضی نیز با کالبد شکافی نظام مالیاتی خود دست به تجدید نظرهای اساسی در نظام‌های مالیاتی‌شان زده‌اند. هدف گسترده‌ی اصلاح مالیاتی تضمین یک نظام مالیاتی کارا و مبتنی بر مالیات‌هایی است که از نظر سیاسی معقول باشد و از نظر اجرایی قابل عمل باشد و درآمد کافی را با حداقل اختلال اقتصادی ایجاد کند، هر چند حوزه‌ی اصلاح مالیاتی از کشوری به کشور دیگر بسته به نظام مالیاتی اولیه، محدودیت‌های اجرایی و اولویت‌های اجتماعی و اقتصادی دولت با هم فرق دارند.^(۱۱)

۳- روندهای اصلاح مالیاتی

تمام کشورهای در حال توسعه مورد مطالعه‌ی صندوق بین المللی پول در واکنش به موضوع‌های فوق‌الذکر اخیراً نظام‌های مالیاتی خود را اصلاح کرده‌اند، به طوری که یک هم‌گرایی قابل ملاحظه‌ای را در اعتقاد آن‌ها نسبت به بهترین راه اصلاح مسائل فوق‌نشان می‌دهد. البته استثنائات قابل توجهی نیز وجود دارد. اصلاحات مالیاتی که در کشورهای مورد مطالعه بررسی شده‌اند، مسیرهای مشخصی را در مالیات‌بندی طی کرده‌اند که به طور اجمال به اهم آن‌ها اشاره می‌گردد.^(۱۲)

۳-۱- مالیات بر مصرف داخلی (مالیات بر ارزش افزوده)

مالیات‌های بر مصرف داخلی جزء مهمی از نظام‌های مالیاتی است. آن‌ها ۳۶/۶-۱۹/۴ درصد درآمدهای مالیاتی را در مناطق مختلف جهان در دوره‌ی ۱۹۸۶-۱۹۹۲ و ۳۴/۹-۱۵/۴ در دوره ۱۹۴۳-۱۹۹۸ (جدول شماره‌ی ۱) تشکیل می‌دهند. بیشترین نسبت درآمدهای فوق در اغلب کشورها از مالیات بر فروش با پایه‌ی گسترده‌ی کالاها و خدمات با یک نرخ پایین است. بنابراین حداکثر درآمد به دست آمده و بار مالیاتی به طور وسیعی گسترده می‌شود. کارایی نیز با رفتار برابر در بخش‌ها و فعالیت‌های مختلف به دست می‌آید.

۱۳۳..... پژوهشنامه‌ی علوم انسانی و اجتماعی / سال چهارم / شماره سیزدهم / سال ۸۳
جدول شماره‌ی ۱. ساختار مالیاتی (درصد درآمد مالیاتی کل)*

مالیات داخلی بر کالا و خدمات				مالیات تأمین اجتماعی				مالیات بر درآمد، سود و عایدات سرمایه												مناطق
								شرکت				افراد				کل				
از سال ۹۳ تا ۹۸	از سال ۸۶ تا ۹۲	از سال ۸۱ تا ۸۵	از سال ۷۵ تا ۸۰	از سال ۹۳ تا ۹۸	از سال ۸۶ تا ۹۲	از سال ۸۱ تا ۸۵	از سال ۷۵ تا ۸۰	از سال ۹۳ تا ۹۸	از سال ۸۶ تا ۹۲	از سال ۸۱ تا ۸۵	از سال ۷۵ تا ۸۰	از سال ۹۳ تا ۹۸	از سال ۸۶ تا ۹۲	از سال ۸۱ تا ۸۵	از سال ۷۵ تا ۸۰	از سال ۹۳ تا ۹۸	از سال ۸۶ تا ۹۲	از سال ۸۱ تا ۸۵	از سال ۷۵ تا ۸۰	
۲۸/۸	۳۱/۴	۳۰/۱	۲۹/۳	۲۸/۱	۲۵/۶	۲۵/۶	۲۴/۹	۷/۵	۸/۱	۷/۹	۸	۲۴	۳۷/۶	۲۸/۱	۲۸	۳۱/۶	۳۶/۵	۳۶/۸	۳۶/۸	کشورهای OECD
۲۵/۳	۲۷/۵	۲۵/۳	۲۳/۸	۶/۴	۵/۳	۵/۶	۵/۲	۱۱	۱۷/۱	۱۸/۶	۱۷/۵	۱۰/۲	۱۱/۴	۱۱	۱۰/۲	۲۵/۲	۳۰/۲	۳۱/۳	۲۹/۵	کشورهای آفریقایی
۳۱/۷	۳۶/۶	۳۶	۳۳/۴	۱/۹۶	۰/۴	۰/۲	۰/۱	۱۵/۵	۱۶/۹	۱۸/۹	۱۹/۷	۱۱	۱۴/۷	۱۴/۱	۱۵/۴	۲۳/۸	۳۱/۷	۳۲/۸	۳۲/۶	کشورهای آسیایی (غیر OECD)
۱۵/۴	۱۹/۴	۱۸/۳	۱۶/۶	۷/۳	۸/۴	۶/۸	۴/۶	۹/۷	۲۵/۲	۳۷	۳۷/۶	۶/۲	۶/۱	۸/۲	۰/۷	۱۶/۸	۳۴/۴	۳۶	۳۸/۹	کشورهای خاورمیانه
۳۴/۹	۳۳/۳	۳۲/۲	۲۸/۳	۱۳/۸	۱۶/۹	۱۵/۸	۱۶/۴	۱۰/۲	۱۴	۱۴	۱۳/۲	۵/۷	۶/۴	۶/۴	۸/۵	۲۲/۵	۲۳	۲۳/۸	۲۵	کشورهای نیمکره‌ی غربی (غیر OECD)
-	۴۲/۳	۳۲/۲	۰	-	۳۶/۱	۲۹/۶	۵۸/۸	-	۲۵/۶	۲۰/۷	۰	-	۹/۴	۴/۶	۰	-	۳۵/۳	۲۵/۳	۰	اروپای شرقی و کشورهای اتحاد شوروی سابق

Source: IMF, Government Finance Statistics and International Financial Statistics, (1976-1999).

*- بقیه‌ی سهمها تا ۱۰۰ درصد را مالیات بر حقوق، مالیات بر تجارت بین المللی (واردات و صادرات) و مالیات بر دارایی تشکیل می‌دهد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

در اغلب کشورهای که اصلاح مالیاتی آغاز شده است، مالیات بر ارزش افزوده (VAT) تکیه گاه اساسی درآمدهای عمومی است. VAT نوعاً بیش از ثلث درآمدهای مالیاتی در کشورهای مورد مطالعه را تشکیل می‌دهد. اگر چه اغلب کشورها به تعریفی از VAT تأکید کرده‌اند که بر پایه‌ی مصرف نهایی وضع شده است، تعدادی نیز (مانند کلمبیا، ترکیه و...) به برقراری ارتباط VAT با GNPI بسیار نزدیک شده‌اند.

اغلب کشورهای که مالیات بر ارزش افزوده را به کار برده‌اند از یک نرخ استفاده کرده‌اند و نیازهای اساسی و بخش‌هایی را که گرفتن مالیات از آن‌ها سخت است از مالیات معاف کرده‌اند. ساختارهای چند نرخه نظیر آن چه که در مکزیک، ملاوی و ترکیه وجود دارد ظاهراً بهای سیاسی^(۱۳) است که به علت استفاده از نرخ‌های بسیار بالا است.^(۱۴) اصلاحاتی نیز برای گسترده کردن پایه‌ی VAT صورت می‌گیرد تا ظرفیت درآمد مالیاتی را افزایش دهد.

۳-۲- پایه‌های گسترده‌ی مالیات بر درآمد شخصی و درآمد شرکت‌ها

مالیات‌های بر درآمد جزء مهمی از درآمدهای مالیاتی در تمام مناطق جهان هستند که دارای دامنه‌ی ۲۳ تا ۳۶/۵ درصد درآمدهای مالیاتی در ۱۹۸۶-۱۹۹۲ و ۱۶/۸-۳۶/۵ درصد در دوره ۱۹۹۳-۱۹۹۸ (جدول شماره‌ی ۱) و ۱۰/۵-۳/۹ درصد GDP در همین دوره (جدول شماره‌ی ۲) می‌باشد. در اغلب کشورها مالیات‌های بر درآمد و شرکت وجود دارد، اگر چه اجزای آن در بین کشورها با هم متفاوت است.

اتکای درآمد مالیاتی در کشورهای صنعتی بر مالیات بر درآمد شخصی است در حالی که در کشورهای در حال توسعه اهمیت آن‌ها بسیار کمتر است و برعکس مالیات بر شرکت‌ها سهم وسیعتری از درآمد مالیاتی را در کشورهای در حال توسعه نسبت به کشورهای صنعتی تشکیل می‌دهد.^(۱۵)

در سال‌های اخیر فشارهای مالیات مضاعف بر سود سهام به علت توسعه‌ی روش‌های انتسابی^(۱۶) و به طور کلی استثنا کردن سود سهام اشخاص به طور قابل توجهی کاهش یافته است. بنابراین در بسیاری از کشورها، شرکت‌ها انگیزه‌ی کمتری برای

تأمین مالی از طریق بدهی دارند؛ هر چند استثنا کردن بهره از مالیات و یا گرفتن مالیات مختصر از آن در سطح شخصی هنوز در گرایش به استفاده از بدهی کمک می‌کند.^(۱۷)



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

جدول ۲. ساختار مالیاتی (درصدی از GDP)

مالیات بر درآمد، سود و عایدات سرمایه												درآمد مالیاتی				کل درآمد				نام مناطق
شرکت				افراد				کل				۱۹۸۱		۱۹۷۵						
۹۵	۸۶	۸۱	۷۵	۹۵	۸۶	۸۱	۷۵	۹۵	۸۶	۸۱	۷۵	۹۵	۸۶	۱۹۸۱	۱۹۷۵					
تا	تا	تا	تا	تا	تا	تا	تا	تا	تا	تا	تا	تا	تا	تا	تا					
۹۷	۹۲	۸۵	۸۰	۹۷	۹۲	۸۵	۸۰	۹۷	۹۲	۸۵	۸۰	۹۷	۹۲	۸۵	۸۰					
۳/۱	۲/۳	۱/۲	۲	۱۰/۸	۸	۷/۸	۷/۴	۱۴/۲	۱۰/۵	۱۰/۲	۹/۶	۳۷/۹	۳۰/۴	۲۹/۲	۲۷/۳					
۲/۴	۳/۲	۳/۶	۲/۳	۳/۹	۲/۲	۱/۲	۱/۸	۶/۹	۵/۷	۵/۹	۵/۴	۱۹/۸	۱۷/۷	۱۷/۹	۱۷/۲					
۳	۲/۶	۳/۲	۲/۳	۳	۲/۳	۲/۲	۲/۲	۶/۲	۴/۹	۵/۴	۵/۱	۱۷/۴	۱۴/۱	۱۴/۲	۱۳/۸					
۳/۲	۲/۶	۳/۹	۴/۴	۱/۳	۱/۷	۳/۳	۲/۷	۵	۴/۷	۵/۸	۶/۱	۱۸/۱	۱۳/۶	۱۴/۹	۱۵/۷					
۲/۳	۲/۲	۲/۵	۲/۳	۱	۱/۲	۱/۲	۱/۵	۳/۷	۳/۹	۴/۵	۴/۵	۱۸	۱۶/۵	۱۷/۳	۱۶/۹					
	۷/۴	۶/۸	۰		۲/۷	۱/۴	۱۰		۱۰/۱	۸/۲	۱/۸		۳۷/۳	۳۲/۴	۱۰/۱					
														۲۶/۳	۴۱/۹					
														۴۵/۶						

Source: IMF, Government Finance Statistics and International Financial Statistics, (1976-1999) and Revenue Statistics (OECD), (1995-1997)

* اعداد متوسط غیروزنی می‌باشند.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

۳-۳- ساختار نرخ

علاوه بر گسترش پایه‌های مالیات بر درآمد، اصلاحاتی در ساختار نرخ صورت گرفته است که بر اساس آن تلاش می‌شود مقدار تصاعد مالیات اسمی کاهش بیابد و نرخ یکنواخت^(۱۸) شود. بر همین اساس نرخ مالیات بر درآمد اسمی شرکت با نرخ طبقه‌ی بالای جدول مالیات بر درآمد شخصی تراز می‌شود.^(۱۹) خلاصه آن که حرکت به سمت جداول مالیاتی خطی و کاهش تعداد نرخ‌ها و کاستن نرخ‌های بالای مالیاتی ویژگی‌های برجسته‌ی تحول ساختارهای مالیاتی در خلال دهه‌ی گذشته بودند.

۴- دوره‌هایی برای اصلاحات مالیاتی

می‌توان آموخته‌های تجربی اصلاحات مالیاتی انجام شده در سطح بین‌المللی را به دو دسته‌ی کلی تقسیم‌بندی نمود: اول، آن‌هایی که فرایند اصلاح را روشن می‌کنند و دوم، دوره‌هایی که درباره محتوای اصلاحات مالیاتی می‌توان آموخت. بخش اول یافته‌ها در ارتباط با اقتصاد سیاسی اصلاحات مالیاتی و از حوزه این تحقیق خارج است و علاقه‌مندان را به تحقیقات انجام شده در این زمینه ارجاع می‌دهیم.^(۲۰) در این جا به پاره‌ای از درس‌های اساسی اصلاحات پرداخته می‌شود.

۴-۱- گسترش پایه‌ی مالیاتی

اولین درس اصلاحات گسترش پایه‌ی مالیاتی است. پایه‌ی مناسب برای مالیات بر درآمد حدود ۶۰ سال قبل از سوی هنری سیمونز^(۲۱) (۱۹۳۸) تشریح شد. او استدلال کرد که پایه بایستی با تعریف اقتصادی درآمد مطابقت کند.

نظام‌های مالیات بر درآمد را می‌توان یا بر پایه‌ی درآمد جامع^(۲۲) و یا جدولی طراحی کرد، هرچند در عمل اغلب نظام‌های مالیات بر درآمد جامع ویژگی‌های جدولی دارند و بعضی از نظام‌های مالیات بر درآمد جدولی خصوصیات جامع را دارند. طبق تعریف مالیات بر درآمد جامع تمامی منابع درآمد را یکجا جمع می‌کند، در حالی که مالیات بر درآمد جدولی بر هر منبع درآمد به طور جداگانه مالیات وضع می‌کند. مالیات بر درآمد جامع عموماً در کشورهای صنعتی استفاده می‌شود؛ در حالی که مالیات‌های

بر درآمد جدولی به طور عمومی‌تری در کشورهای در حال توسعه یافت می‌شود. صندوق بین‌المللی پول ضمن حمایت از تصویب مالیات بر درآمد جامع به خاطر دستیابی به اهداف برابری، از مالیات بر درآمد جدولی نیز در کشورهایی دارای اجرای مالیاتی ضعیف نیز جانبداری کرده است

به هر حال IMF گسترش پایه‌ی مالیات بر درآمد را از طریق حذف امتیازات مالیاتی ویژه بخشی یا فعالیتی توصیه کرده است. به خصوص توصیه کرده است که از نظر مالیات بر درآمد شرکت رفتار یکسانی با کلیه‌ی بنگاه‌های داخلی از جمله بنگاه‌های دولتی و خصوصی صورت گیرد.

۲-۴- سازگاری با ظرفیت‌های اجرایی

اقدامات اصلاح مالیاتی بایستی با ظرفیت‌های اجرایی موجود سازگار باشد. محدودیت‌های اجرایی زیاد به تمکین ضعیف و فرار گسترده می‌انجامد که به اهداف درآمدی، برابری و کارایی لطمه می‌زند. از راه‌های گوناگون می‌توان بر ضعف‌های اجرایی غلبه کرد. پاره‌ای از این راه‌ها عبارتند از: ساده‌سازی سیستم مالیاتی، اجتناب از تنظیم روزمره، گسترده کردن پایه‌های مالیاتی، کاهش نرخ‌های متوسط و نهایی مالیاتی، تأکید بر مالیات‌های علی‌الراس (یا مالیات‌های حداقل)، تأکید بر حل مشکل توزیع مجدد از طریق مخارج و نه مالیات‌ها، یکی کردن نرخ‌های مالیات بر شرکت و نرخ طبقه بالای جدول مالیات شخصی، و سرانجام -و مهم‌تر- با سرمایه‌گذاری در جهت افزایش توانمندی و قابلیت‌های دستگاه‌های مالیاتی با استفاده از سیستم‌های پیشرفته.^(۳۳)

۳-۴- هدف‌گیری نزدیک

اقدامات و ابزار مالیاتی بایستی به اهداف مورد نظر بسیار نزدیک باشد و اهداف غیر درآمدی به حداقل ممکن کاهش یابند.

اکنون در بسیاری از کشورهای در حال توسعه تردید بسیار زیادی درباره توانایی امتیازات مالیاتی برای رسیدن به اهداف پیش بینی شده وجود دارد.^(۳۴) در بسیاری از کشورها وسعت و کاربرد انگیزه‌های مالیاتی محدود شده است؛ زیرا هزینه‌های چنین انگیزه‌هایی ممکن است در برابر منافع آن بسیار زیاد باشد.

۴-۴- کاهش مبادلات مابین معیارهای ارزیابی

اغلب اقدامات اصلاح مالیاتی معمولاً مستلزم تغییرات و تحولاتی در معیارهای متعارف خواهد بود که برای ارزیابی تحولات مالیاتی استفاده می‌شوند. هر چند که اهداف ساده‌سازی، خنثایی و عدالت افقی کاملاً یکدیگر را تکمیل می‌کنند، هر سه با هدف عدالت عمودی در تعارض ظاهری هستند.

اهداف اصلاح مالیاتی اکنون بسیار معتدل‌تر و شاید نسبت به گذشته واقعی‌تر باشند بسیاری از متخصصان مالیاتی استدلال می‌کنند که عدالت اجمالی^(۲۰) نسبت به عدالت ایده‌آل و کامل ولی با قابلیت اجرایی ضعیف بهترین هدف قابل پیگیری است. بنابراین VAT با یک نرخ واحد و همراه یک معافیت برای مواد غذایی بهتر از یک VAT چند نرخ است. به طور مشابه بسیاری از اندیشمندان اقتصادی استدلال کرده‌اند که مالیات بر درآمد شخصی تک نرخ با یک معافیت شخصی زیاد بهتر از یک نظامی است که دارای نرخ‌های مالیاتی بسیار تصاعدی و کسور و امتیازات متنوع است.

هماهنگ با اهداف معتدل‌تر سیاست مالیاتی اخیر، به نظر می‌رسد اجتناب از تخصیص نادرست منابع ناشی از وضع مالیات و پرهیز از اقداماتی که با پیچیدگی‌های اجرایی همراه است، از استفاده از نظام مالیاتی برای تحریک توسعه اقتصادی یا توزیع مجدد درآمد با اهمیت‌تر است. اکنون این امر پذیرفته شده است که توزیع مجدد درآمد از طریق مخارج بودجه بسیار عملی‌تر از انجام آن از سوی ساختار مالیاتی است. حداقل به علت تضعیف اداره مؤثر مالیاتی و تشویق فرار مالیاتی، تلاش‌ها در جهت تصاعدی‌ترکردن نظام مالیاتی برای تحقق این اهداف محکوم به شکست است.^(۲۱)

۴-۵- انتخاب مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده بایستی یک ابزار انتخابی برای اغلب کشورهای در حال توسعه باشد که در فکر اصلاح مالیات بر فروش خود هستند.^(۲۷) بسیاری از کشورهای در حال توسعه با انتخاب یک VAT مبتنی بر غایت^(۲۸) به جای یک مجموعه ناهمگون از مالیات‌های بر واردات و کالاهای داخلی، به طور چشمگیری هماهنگی تجارت و مالیات‌های غیرمستقیم داخلی‌شان را بهبود بخشیدند.

۵- اصلاحات مالیات‌های بر درآمد در ایران

مالیات در ایران تا قبل از مشروطیت (۱۴ مرداد ۱۲۸۵) بیشتر از املاک مزروعی و گمرکات تأمین می‌شد که مقدار و نحوه‌ی وصول آن از طرف حاکمان تعیین می‌گردید.^(۲۹) اولین قانون جامع مالیات بر درآمد قانون مالیات بر شرکت‌ها و تجارت با تصویب قانون ۱۲ فروردین ۱۳۰۹ به وجود آمد. مطابق قانون فوق درآمد خالص شرکت‌ها و بازرگانان و مشاغل آزاد و حقوق بگیران مشمول مالیات شدند.^(۳۰) نرخ مالیاتی هر یک از انواع درآمد تصاعد ساده و در مورد حقوق کارکنان دولت و شهرداری نیم تا چهار درصد و سایر درآمدهای مشمول از یک تا سه درصد بود.^(۳۱)

پنج قانون مالیاتی دیگر تا سال ۱۳۳۵ به مرحله‌ی اجرا گذاشته شد که اصلاحات عمده در این قوانین راجع به تغییر پایه‌ها، فعالیت‌ها و نرخ‌های مالیاتی بوده است.^(۳۲) هفتمین قانون مالیات بر درآمد اسفند ۱۳۴۵ تصویب شد و سپس پاره‌ای از موارد آن در اسفند ۱۳۴۸، ۱۳۴۹، ۱۳۵۱ اسفند و مرداد ۱۳۵۲، تیرو اسفند ۱۳۵۶، خرداد و تیر ۱۳۵۹ و مهر ۱۳۶۱ اصلاح گردید.

هشتمین قانون مالیات بر درآمد در سوم اسفند ۱۳۶۶ به تصویب رسید که مهمترین اصلاحیه‌ی آن مصوب سال ۱۳۷۱ است.

آخرین اصلاحیه‌ی مهم بر قانون ۱۳۶۶، قانون مالیات‌های مستقیم در ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به تصویب رسید. اگر چه این اصلاحیه مجموعاً دارای ۱۳۳ ماده و تقریباً نیمی از مواد قانونی را پوشش داده است، با توجه به تغییرات اساسی به ویژه در مواد ناظر بر پایه‌ها، معافیت‌ها و نرخ‌ها اصلاحیه‌ی مذکور را می‌توان به عنوان قانون جدید (نهمین قانون) به حساب آورد. در این بخش مهمترین اصلاحات انجام شده طی سه قانون مهم ۱۳۴۵، ۶۶ و ۸۰ در سه زمینه‌ی پایه و معافیت‌ها، نرخ مالیاتی و همچنین ساختار و درآمدهای مالیاتی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۵-۱- پایه‌ها و معافیت‌ها

منابع یا پایه‌های مالیات بر درآمد انواع درآمدهایی هستند که مطابق قانون مالیات‌های مستقیم مشخص شده‌اند. این درآمدها شامل درآمد حقوق و دستمزد، درآمد املاک، درآمد مشاغل، درآمد اشخاص حقوقی و درآمدهای اتفاقی می‌باشد.

تغییر پایه‌های مالیاتی از نظر قانونی بستگی به معافیت‌ها و مقرراتی است که قانونگذار اعلام می‌کند. مطابق قانون ۴۵ درآمد بهره و همچنین درآمد کشاورزی مشمول مالیات بوده است در حالی که در اصلاحیه‌ها و قوانین ۶۶ و ۸۰ موارد فوق و همچنین مالیات سالیانه‌ی املاک، مالیات مستغلات مسکونی خالی، اراضی بایر در قانون ۸۰ در جهت حذف منابع مالیاتی غیرکارا و کاهش هزینه‌های اقتصادی و اجتماعی وصول مالیات از موارد کلی هستند که از شمول مالیات معاف شده‌اند. موارد جزئی دیگری را در بررسی معافیت‌ها می‌توان بر شمرد.

- معافیت‌ها

معافیت مالیاتی تخفیف قسمتی یا حتی کل مالیات حقه‌ی یک شخصیت حقیقی یا حقوقی برای مدتی کوتاه یا طولانی است و به عنوان ابزار حمایتی متداول در کنار سایر سیاست‌های حمایتی از طرف دولت به کار گرفته می‌شود. استفاده از این سیاست در هر مورد توجیهات اقتصادی و اجتماعی خاص خود را دارد اما در هر حال معافیت مالیاتی برای حمایت از یک منطقه‌ی مشخص، فعالیت ویژه و یا به منظور کمک به قشری خاص اعطا می‌شود. مهمترین معافیت‌ها را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

الف- معافیت مناطق خاص: واحدهای تولیدی و معدنی بر اساس ماده‌ی ۱۳۲ ق.م.م ۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی بر حسب اولویت‌های ۱، ۲، ۳ و به ترتیب به مدت ۸، ۶ و ۴ سال از پرداخت مالیات معاف بودند که برای مناطق محروم بر میزان معافیت ۵۰ درصد افزوده می‌شود. این معافیت در قانون ۸۰ برای تمام واحدهای تولیدی و معدنی ۸۰ درصد و به مدت ۴ سال و به میزان صددرصد در مناطق کمتر توسعه یافته و به مدت ۱۰ سال اصلاح گردید.

محرومیت‌زدایی از طریق تشویق ایجاد صنایع و واحدهای تولیدی در مناطق محروم و دور افتاده، همچنین تشویق تولید ایجاد انگیزه‌های سرمایه‌گذاری از اهداف این نوع معافیت‌ها به حساب می‌آید.

ب- معافیت قشرهای خاص: ماده ۲ ق.م.م اشخاص زیر را از مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون معاف کرده است. این اشخاص در قانون قبل به تفصیل ذکر شده است ولی در قانون جدید به صورت زیر دسته‌بندی گردیده است:

۱- وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی

۲- دستگاه‌هایی که بودجه‌ی آن‌ها به وسیله‌ی دولت تأمین می‌شود.

همچنین مطابق تبصره‌ی ۳، معافیت مالیاتی این ماده برای مواردی که از طرف حضرت امام خمینی (ره) یا مقام معظم رهبری دارای مجوز می‌باشند بر اساس نظر مقام معظم رهبری است.

ماده‌ی ۹۱ ق.م.م درآمدی حقوق برخی از اقشار به شرح زیر از پرداخت مالیات معاف است.

- حقوق بازنشستگی و وظیفه و مستمری و پایان خدمت و خسارت اخراج و بازخرید خدمت و وظیفه یا مستمری پرداختی به وراث.

- عیدی سالانه یا پاداش آخر سال جمعاً معادل یک دوازدهم میزان معافیت مالیاتی موضوع ماده ۸۴ این قانون. توضیح این که میزان این معافیت قبل از این قانون محدود بوده است.

مطابق ماده‌ی ۸۴ تا میزان یک صد و پنجاه برابر حداقل حقوق مبنای جدول حقوق موضوع ماده‌ی (۱) قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت - مصوب ۱۳۷۰- درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق کلیه‌ی حقوق بگیران از جمله کارگران مشمول قانون کار، از یک یا چند منبع، از پرداخت مالیات معاف می‌شود. لازم به ذکر است که در ماده‌ی ۸۴ اصلاحی اسفند، ۸ معافیت فوق ۶۰ برابر حداقل حقوق مبنا بوده است. همچنین مطابق قانون جدید درآمد سالانه صاحبان مشاغل همانند حقوق بگیران مشمول معافیت ماده ۸۴ شده است در حالی که در قانون قبلی فقط به میزان ۱۵۰ هزار تومان در سال‌های اخیر معافیت سالانه‌ی آن‌ها بوده است.

- درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اعم از نظامی و انتظامی، مشمولان قانون استخدامی در ادارات اطلاعات و جانبازان انقلاب اسلامی و جنگ تحمیلی و آزادگان.

- مطابق ماده‌ی ۹۲ قانون جدید پنجاه درصد مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته بخشوده می‌شود. معافیت‌ها و تخفیف‌های فوق به منظور حمایت از درآمدهای پایین، ترغیب به کار در محیط‌های خاص و بالابردن بهره‌وری نیروی کار و در جهت تقویت بنیه‌ی امنیتی و دفاعی کشور طراحی شده است.

ج- معافیت فعالیت‌های خاص: درآمد حاصل از کلیه‌ی فعالیت‌های بخش کشاورزی بر اساس ماده‌ی ۸۱ ق.م.م از پرداخت مالیات معاف است. این معافیت‌ها در راستای گسترش سهم تولید کالا و افزایش ظرفیت تشکیل سرمایه در کوتاه مدت است و همچنین شرایط عینی مشارکت قشر وسیعی از جمعیت در حرکت اقتصادی را فراهم می‌کند.

- معافیت واحدهای تولیدی و معدنی مورد نیاز کشور به منظور توسعه‌ی سریع فعالیت‌های معدنی و صنعتی.

- درآمد مدارس غیرانتفاعی، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی و درآمد مؤسسات و باشگاه‌های ورزشی از پرداخت مالیات بر درآمد معاف هستند. (ماده ۱۳۴ ق.م.م)

- صد در صد درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده کالاهای صنعتی و محصولات بخش کشاورزی و صنایع تبدیلی و تکمیلی آن و ۵۰ درصد درآمد حاصل از صادرات سایر کالاهایی که به منظور دست یافتن به اهداف صادرات کالاهای غیرنفتی به خارج از کشور صادر می‌شوند از مشمول مالیات معاف هستند (ماده ۱۴۱).

همان طوری که ملاحظه می‌گردد معافیت‌های مالیاتی بر جنبه‌ی عادلانه ساختن نظام مالیاتی و در نتیجه کاهش بار مالیاتی از دوش طبقات محروم و با درآمدهای پایین تأکید دارد.

همچنین با توجه به مطالب بالا می‌توان استنباط کرد که نظام مالیاتی ایران هماهنگ با سیاست مالی برنامه‌ی دوم توسعه‌ی اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور^(۳۲) از مالیات به عنوان یک عامل انگیزه در جهت پس‌انداز، سرمایه‌گذاری و تولید در سطح وسیعی استفاده کرده است. بنابراین طبیعی است که آثار ابتدایی این سیاست کوچک

شدن پایه مالیاتی خواهد بود. البته ماده‌ی ۵۸ قانون برنامه‌ی سوم توسعه‌ی اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور مبنی بر حذف کلیه‌ی تخفیف‌ها، ترجیحات و معافیت‌های مالیاتی و حقوق گمرکی کلیه‌ی دستگاه‌های موضوع ماده‌ی ۱۱ این قانون که شامل وزارتخانه‌ها، مؤسسه‌های دولتی، شرکت‌های دولتی، مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت و همچنین مؤسسات، نهادهای انقلابی و عمومی غیردولتی^(۳۴) و همچنین لغو برخی از معافیت‌ها برای اشخاص حقیقی از جمله ۳۰ درصد دریافتی صاحبان مشاغل رشته‌های مختلف پزشکی، بهداشتی و درمانی از سازمان تأمین خدمات درمانی یا سازمان تأمین اجتماعی از محاسبه‌ی درآمد مشمول مالیات در قانون ۸۰ موجب شد که پایه‌ی مالیاتی گسترده‌تر شود. در حالی که تجربیات اصلاح مالیاتی در جهان سوم در زمینه‌ی گسترده‌تر کردن پایه‌ی مالیاتی و استفاده کمتر از انگیزه‌های مالیاتی است. متأسفانه کارشناسی لازم در رابطه با آثار مثبت و منفی این انگیزه‌ها در کشور ما به صورت جدی صورت نگرفته است. شاید عدم اصلاح ساختارهای اقتصادی و ایجاد امور زیربنایی لازم و اصلاح بازارهای مالی، مسؤولین را واداشته است تا حداقل تا رسیدن به این اصلاحات از ابزار مالیاتی استفاده کنند.

۵-۲- نرخ‌های مالیاتی

نرخ مالیات بر درآمد عمدتاً شامل سه نوع نرخ متفاوت درباره‌ی حقوق، درآمد مشاغل و درآمد اشخاص حقوقی است. سه قانون ۱۳۴۵، ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های آن‌ها و ۱۳۸۰ ساختار نرخ‌ها را مشخص کرده است.

جدول شماره ۵. نرخ‌های مالیات بر درآمد در قوانین مالیات‌های مستقیم

(۱۳۸۰-۱۳۴۵)

مالیات ۱۳۸۰	مالیات ۱۳۷۱-۸۰	مالیات ۱۳۶۸-۷۰	مالیات ۱۳۶۱-۶۷	مالیات ۱۳۵۲-۶۰	مالیات ۱۳۴۶-۵۱	درآمد مشمول مالیات (ریال)	
						نرخ	نرخ
۱۵	۱۲	۱۲	۱۵	۱۵	۱۵	۲۰۰۰۰۰	۱
۱۵	۱۲	۱۴	۱۵	۱۵	۱۵	۴۰۰۰۰۰	۲
۱۵	۱۲	۱۶	۲۰	۱۸	۱۸	۶۰۰۰۰۰	۳
۱۵	۱۲	۱۶	۲۰	۲۰	۲۰	۷۰۰۰۰۰	۴
۱۵	۱۲	۱۸	۲۰	۲۰	۲۰	۸۰۰۰۰۰	۵
۱۵	۱۲	۱۸	۲۵	۲۲	۲۲	۱۰۰۰۰۰۰	۶
۱۵	۱۸	۱۸	۲۵	۲۴	۲۴	۱۱۰۰۰۰۰	۷
۱۵	۱۸	۲۰	۲۵	۲۴	۲۴	۱۵۰۰۰۰۰	۸
۱۵	۱۸	۲۰	۳۰	۲۴	۲۴	۱۶۰۰۰۰۰	۹
۱۵	۱۸	۲۳	۳۰	۲۴	۲۴	۲۰۰۰۰۰۰	۱۰
۱۵	۱۸	۲۳	۳۰	۲۶	۲۶	۲۲۰۰۰۰۰	۱۱
۱۵	۱۸	۲۶	۳۰	۲۶	۲۶	۲۵۰۰۰۰۰	۱۲
۱۵	۲۵	۲۶	۳۰	۲۶	۲۶	۲۸۰۰۰۰۰	۱۳
۱۵	۲۵	۲۹	۳۰	۲۶	۲۶	۳۰۰۰۰۰۰	۱۴
۱۵	۲۵	۲۹	۳۵	۲۶	۲۶	۳۶۰۰۰۰۰	۱۵
۱۵	۲۵	۳۲	۳۵	۲۶	۲۶	۴۰۰۰۰۰۰	۱۶
۱۵	۳۵	۳۲	۳۵	۲۸	۲۸	۴۴۰۰۰۰۰	۱۷
۱۵	۳۵	۳۵	۳۵	۲۸	۲۸	۵۰۰۰۰۰۰	۱۸
۱۵	۳۵	۳۵	۳۵	۲۸	۲۸	۵۴۰۰۰۰۰	۱۹
	۳۵	۳۸	۳۵	۲۸	۲۸	۶۰۰۰۰۰۰	۲۰
۱۵	۳۵	۳۸	۴۰	۳۰	۲۸	۶۲۰۰۰۰۰	۲۱
۱۵	۳۵	۴۱	۴۰	۳۰	۲۸	۷۰۰۰۰۰۰	۲۲
۱۵	۳۵	۴۱	۴۰	۳۰	۳۰	۸۰۰۰۰۰۰	۲۳
۱۵	۳۵	۴۵	۴۰	۳۰	۳۰	۹۰۰۰۰۰۰	۲۴
۱۵	۴۰	۴۵	۴۵	۳۵	۳۰	۱۰۰۰۰۰۰۰	۲۵
۱۵	۴۰	۴۹,۵	۴۵	۳۵	۳۵	۱۱۰۰۰۰۰۰	۲۶
۱۵	۴۰	۴۹,۵	۴۵	۳۵	۳۵	۱۲۰۰۰۰۰۰	۲۷

ادامه‌ی جدول شماره‌ی ۵. نرخ‌های مالیات بر درآمد در قوانین مالیات‌های مستقیم
(۱۳۸۰-۱۳۴۵)

مالیات ۱۳۸۰	مالیات ۱۳۷۱-۸۰	مالیات ۱۳۶۸-۷۰	مالیات ۱۳۶۱-۶۷	مالیات ۱۳۵۲-۶۰	مالیات ۱۳۴۶-۵۱	درآمد مشمول مالیات (ریال)	
نرخ	نرخ	نرخ	نرخ	نرخ	نرخ		
۱۵	۴۰	۴۹,۵	۵۰	۴۰	۳۵	۱۲۲۰۰۰۰۰	۲۸
۱۵	۴۰	۵۴	۵۰	۴۰	۳۵	۱۵۰۰۰۰۰۰	۲۹
۱۵	۴۰	۵۹	۵۵	۴۵	۴۰	۱۸۰۰۰۰۰۰	۳۰
۱۵	۴۰	۶۴	۵۵	۴۵	۴۰	۲۰۰۰۰۰۰۰	۳۱
۱۵	۴۰	۶۴	۶۵	۵۰	۴۵	۲۱۲۰۰۰۰۰	۳۲
۱۵	۴۰	۶۹	۶۵	۵۰	۴۵	۲۵۰۰۰۰۰۰	۳۳
۱۵	۴۵	۷۵	۶۵	۵۰	۴۵	۳۰۰۰۰۰۰۰	۳۴
۲۰	۴۵	۷۵	۷۵	۵۵	۵۰	۵۰۰۰۰۰۰۰	۳۵
۲۰	۵۰	۷۵	۷۵	۶۰	۵۵	۱۰۰۰۰۰۰۰۰	۳۶
	۵۲	۷۵	۷۵	۶۰	۵۵	۳۰۰۰۰۰۰۰۰	۳۷
	۵۴	۷۵	۷۵	۶۰	۵۵	۳۱۰۰۰۰۰۰۰	۳۸
۱۵	۴۰	۶۹	۶۵	۵۰	۴۵	۲۵۰۰۰۰۰۰۰	۳۳
۱۵	۴۵	۷۵	۶۵	۵۰	۴۵	۳۰۰۰۰۰۰۰۰	۳۴
۲۰	۴۵	۷۵	۷۵	۵۵	۵۰	۵۰۰۰۰۰۰۰۰	۳۵
۲۰	۵۰	۷۵	۷۵	۶۰	۵۵	۱۰۰۰۰۰۰۰۰	۳۶
	۵۲	۷۵	۷۵	۶۰	۵۵	۳۰۰۰۰۰۰۰۰	۳۷
	۵۴	۷۵	۷۵	۶۰	۵۵	۳۱۰۰۰۰۰۰۰	۳۸
۱۵	۴۰	۶۹	۶۵	۵۰	۴۵	۲۵۰۰۰۰۰۰۰	۳۳
۱۵	۴۵	۷۵	۶۵	۵۰	۴۵	۳۰۰۰۰۰۰۰۰	۳۴
۲۰	۴۵	۷۵	۷۵	۵۵	۵۰	۵۰۰۰۰۰۰۰۰	۳۵
۲۰	۵۰	۷۵	۷۵	۶۰	۵۵	۱۰۰۰۰۰۰۰۰	۳۶
	۵۲	۷۵	۷۵	۶۰	۵۵	۳۰۰۰۰۰۰۰۰	۳۷
	۵۴	۷۵	۷۵	۶۰	۵۵	۳۱۰۰۰۰۰۰۰	۳۸

منبع: اداره کل امور اقتصادی تهران. کتاب قانون مالیات‌های مستقیم و محاسبات که از طرف محقق تنظیم شده است.

نرخ مالیات بر مشاغل

جدول نرخ‌های مالیاتی در قانون ۴۵ در ماده‌ی ۱۳۴ ق.م.م و در قوانین ۱۳۶۶ و ۱۳۸۰ در ماده‌ی ۱۳۱ مطرح شده است. اصلاحاتی در جداول نرخ‌های مالیاتی صورت گرفته است که شامل اصلاحیه‌های مصوب اسفند ۱۳۴۸، اسفند ۱۳۵۱ و مهر ۱۳۶۱ بر ماده‌ی ۱۳۴ و اصلاحیه‌ی فروردین سال ۱۳۷۱ و بهمن ۱۳۸۰ می‌باشد. جدول شماره‌ی (۵) نرخ‌های فوق را در برابر درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت درآمد مشاغل ارائه می‌دهد. ویژگی‌های زیر را در رابطه با جداول نرخ‌های مالیاتی با توجه به جدول فوق می‌توان ذکر کرد:

- ۱- در طی دوره‌ی زمانی ۱۳۴۶-۱۳۵۱ جدول نرخ‌ها دارای ۱۳ طبقه بوده است که کمترین آن‌ها ۱۵ درصد و بیشترین نرخ‌ها ۵۵ درصد می‌باشند؛ که درآمدهای ۱۰۰ میلیون ریال و بالاتر مشمول این نرخ هستند.
- ۲- در دوره ۱۳۶۸-۱۳۷۰ که ماده‌ی ۱۳۱ قانون ۱۳۶۶ در جریان بوده است تعداد طبقات مجدداً افزایش یافته و به ۱۹ طبقه رسید که کمترین آن‌ها ۱۲ درصد و بیشترین آن‌ها ۷۵ درصد بوده است که درآمدهای ۳۰ میلیون ریال و بیشتر مشمول این نرخ شدند.
- ۳- دوره ۱۳۷۱-۱۳۸۰ تعداد طبقات نرخ‌ها به ۹ طبقه و حداکثر نرخ به ۵۴ درصد کاهش یافت که از مازاد ۳۰۰ میلیون ریال باین نرخ مالیات اخذ می‌شد.
- ۴- قانون ۱۳۸۰ که از اول ۱۳۸۱ اجرا شد نرخ‌ها را به ۵ طبقه و حداکثر نرخ را به ۳۵ درصد تقلیل داد. همچنین درآمد مازاد بر یک میلیارد ریال مشمول این نرخ شد.

به طور کلی به نظر می‌رسد که در دوره‌های ۱۳۶۱-۱۳۷۰ تمرکز نظام مالیاتی بر عادلانه کردن نرخ‌های مالیاتی و همچنین درآمد مالیاتی و اصلاح توزیع درآمد بوده است در حالی که از ۱۳۷۱ به بعد و به ویژه در قانون ۸۰ کاهش تعداد و مقدار نرخ‌ها به انگیزه‌ی تشویق بخش خصوصی و رشد اقتصادی بوده است. البته با توجه به بالا بردن معافیت مالیاتی برای مشاغل جهت حمایت از افراد کم درآمد نیز بوده است.

بنابراین می‌توان ادعا کرد که حرکت اخیر اصلاح نظام مالیاتی برای اصلاح نظام مالیاتی در کشورهای در حال توسعه بوده است.

نرخ مالیات حقوق و دستمزد

نرخ مالیات حقوق و دستمزد در قانون ۱۳۴۵ در ماده‌ی ۶ و در اصلاحیه‌ی مهر ۶۱ در ماده‌ی ۳ و سپس از قانون ۱۳۶۶ به بعد در ماده‌ی ۸۴ مطرح شده است. تفاوت عمده بین نرخ مالیات بر حقوق و دستمزد و مشاغل در میزان معافیت (تا قانون ۸۰) و همچنین در میزان حداقل نرخ‌های اولیه است که نسبت به مشاغل پایین‌تر بوده است. تغییرات اساسی به شرح زیر است:

۱- مطابق ماده‌ی ۶ قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۴۵ تا سیصد هزار ریال حقوق سالانه پس از کسر شصت هزار ریال به نرخ ۱۰ درصد و تا هفتصد هزار ریال حقوق سالانه نسبت به مازاد سیصد هزار ریال به نرخ ۱۵ درصد نسبت به مازاد هفتصد هزار ریال حقوق سالانه به نرخ مقرر در ماده‌ی ۱۳۴ خواهد بود.

۲- لایحه‌ی قانونی مالیات بر درآمد حقوق مصوب ۱۳۵۹/۴/۲۱ شورای انقلاب جمهوری اسلامی که سپس در ۱۳۶۱/۷/۲۹ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید معافیت مالیاتی را به ۴۸۰/۰۰۰ ریال افزایش داد و تعداد نرخ‌های مالیاتی را در ۱۱ طبقه بین ۶ تا ۹۰ درصد وضع کرد. مطابق این قانون درآمدهای مشمول مالیات سالانه بالاتر از ۶ میلیون ریال مشمول نرخ ۹۰ درصد بوده است.

۳- قانون فوق از اول سال ۱۳۶۶ به شرح زیر اصلاح شد:

از درآمد مشمول مالیات سالانه تا ۷۲۰۰۰۰ ریال از پرداخت مالیات معاف و بقیه تا ۱۲۰۰۰۰ ریال به نرخ ۱۲ درصد و نسبت به مازاد ۱۲۰۰۰۰ ریال به نرخ مقرر مربوط در ماده‌ی ۱۳۴ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۱/۷/۲۹ مجلس شورای اسلامی مشمول مالیات خواهد بود. البته کارکنانی که حقوق آن‌ها از طرف وزارتخانه‌ها و سازمان‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و شهرداری‌ها و یا از محل اعتبارات دولتی پرداخت می‌شود تا ۵۶۰۰۰۰ ریال (مازاد بر میزان معافیت) ۵۰ درصد مالیات متعلق بخشوده می‌شود.^(۳۰)

- ۴- اصلاحیه‌ی اردیبهشت ۷۱ بر قانون ۶۶ مواد ۸۴ و ۸۵ را اصلاح کرد. مطابق این اصلاحیه میزان معافیت به ۱۸۰۰۰۰۰ ریال افزایش یافت و درباره‌ی کارکنان فوق‌الذکر تا مبلغ ۲۱۶۰۰۰۰ ریال ۵ درصد مالیات متعلق بخشوده شد.
- ۵- اصلاحی مصوب اسفند ۷۵ میزان معافیت را در ماده‌ی ۸۴ به شرح زیر مقرر کرد:

ماده‌ی ۸۴- تا میزان ۶۰ برابر حداقل حقوق مبنای جدول حقوق موضوع ماده یک قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت مصوب ۱۳۷۰ به درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق کلیه حقوق بگیران، از جمله کارگران مشمول قانون کار از یک یا چند منبع از پرداخت مالیات معاف می‌شود.

مطابق تبصره‌ی ۱ این ماده حقوق و مزایای مشمول مالیات با نرخ جداول مالیاتی در ماده‌ی ۱۳۱ محاسبه می‌شود.

- ۶- در قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم در بهمن ۱۳۸۰ میزان معافیت حقوق در ماده‌ی ۸۴ از ۶۰ برابر به ۱۵۰ برابر حداقل حقوق فوق‌الذکر افزایش یافت و میزان نرخ‌های مالیاتی مطابق ماده‌ی ۸۵ ق.م.م. برای حقوق بگیران مشمول نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون به نرخ مقطوع ده درصد و در مورد سایر حقوق بگیران نیز پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون تا مبلغ ۴۲ میلیون ریال به نرخ ده درصد نسبت به مازاد آن به نرخ‌های مقرر در ماده‌ی ۱۳۱ این قانون وضع گردید.

چنانکه ملاحظه می‌شود نرخ مالیات بر حقوق نسبت به گذشته به شدت تعدیل شده است مطابق نرخ‌ها و معافیت‌های جدید مالیات بسیاری از حقوق بگیران حذف و یا کاهش یافته است.

نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (شرکت‌ها)

مطابق ماده‌ی ۸۰ قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۴۵ مالیات شرکت‌های دولتی یا متعلق به شهرداری‌ها مطابق ماده‌ی ۱۳۴ و از سایر شرکت‌ها پس از کسر ۱۰ درصد جمع درآمد مشمول مالیات نسبت به مازاد آن به ترتیب زیر عمل می‌شده است:

۱- در مورد شرکت‌های سهامی و مختلط سهامی نسبت به آن قسمت از درآمد که طبق تصمیم ارکان صلاحیت دار شرکت برای تقسیم بین صاحبان سهام با نام و شرکا ضامن تخصیص داده شده است به نرخ ۱۵ درصد و نسبت به بقیه‌ی درآمد مشمول مالیات شرکت (اعم از سود پرداختی به صاحبان سهام بی نام و یا سود تقسیم نشده) به طور مقطوع به نرخ ۲۵ درصد در صورتی که جمع سود متعلق به صاحبان سهام بی نام و سود تقسیم نشده شرکت از یک صد میلیون ریال تجاوز کند نسبت به مازاد به نرخ صدی پنجاه مشمول مالیات خواهد بود.

۲- در مورد سایر اشخاص حقوقی به نسبتی از سود مشمول مالیات که طبق اساسنامه مشخص حقوقی به هر یک از صاحبان سرمایه یا اعضاء شخص حقوقی تعلق می‌گیرد به نرخ مقرر در ماده‌ی ۱۳۴ مطابق ماده ۱۰۵ قانون ۱۳۶۶ جمع درآمد مشمول مالیات برای اشخاص حقوقی غیردولتی پس از کسر مالیات به نرخ ده درصد به عنوان مالیات بر شرکت عمدتاً مشمول نرخ ماده‌ی ۱۳۱ این قانون محاسبه و وصول می‌شده است. لازم به ذکر است که اصلاحیه‌ی اردیبهشت ۱۳۷۱ بر قانون ۶۶ شرکت‌های دولتی را نیز مشمول مالیات ده درصدی (مالیات بر شرکت‌ها) قرار داده است.

اصلاحیه‌ی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب بهمن ۱۳۸۰ مهمترین تعدیل را در مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی به عمل آورده است. مطابق ماده‌ی ۱۰۵ این قانون جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد خواهد بود. این اصلاح در راستای تشویق سرمایه‌گذاری و کمک به رشد اقتصادی بوده است و همچنین همان گونه که در بخش قبل نشان داده شد همراه با روند اصلاحات مالیاتی در سطح جهانی است.

۶- مروری بر عملکرد نظام مالیاتی ایران

نتیجه‌ی اصلاحات و تغییرات در نظام مالیاتی موجب تغییرات در سهم درآمد مالیاتی از درآمدهای عمومی دولت و همچنین موجب تغییرات در ترکیب انواع درآمدها شده است. البته باید توجه داشت که عملکرد فوق نتیجه‌ی عوامل دیگری علاوه بر تغییر قوانین مالیاتی به نظام اجرایی آن و همچنین تحولات اقتصادی در بخش‌های مختلف اقتصاد خواهد بوده است. لازم به ذکر است که برنامه‌های دوم و سوم توسعه‌ی اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران در فصل سیاست‌های مالی بر تقویت نظام اجرایی نظام مالیاتی کشور تأکید کرده به ویژه در برنامه سوم به دولت اجازه داده است به منظور افزایش کارایی نظام مالیاتی و رفع موانع سازمانی موجود و همچنین تمرکز کلیه‌ی امور مربوط به اخذ مالیات «سازمان امور مالیاتی کشور» را به صورت یک مؤسسه‌ی دولتی و زیر نظر وزیر امور اقتصاد و دارایی ایجاد کند. همچنین در این برنامه طراحی و راه‌اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور و توسعه و ترویج روش خوداظهاری را بر عهده‌ی وزارت اقتصاد و دارایی گذاشته است.^(۳۶)

۶-۱ الف- بررسی سهم مالیات بر درآمد در درآمدهای مالیاتی دولت و...

سهم مالیات بر درآمد در دو دوره‌ی زمانی اجرای قانون ۴۵ و قانون ۶۶ مورد بررسی قرار می‌گیرد.

جدول شماره‌ی (۶) نشانه‌ی تحولات رشد^(۳۷) و سهم مالیات بر درآمد در درآمدهای مالیاتی، درآمدهای دولت و همچنین GDP است.

۱- متوسط رشد کل درآمدهای مالیاتی در دوره‌ی اجرای قانون ۴۵ (۱۳۴۵-۱۳۶۷)

۱۷ درصد در حالی که در دوره‌ی دوم رشد درآمدهای مالیاتی ۳ درصد

است که نشانه‌ی تأثیر مثبت اصلاحات مالیاتی است. تقریباً می‌توان ادعا کرد

که رشد درآمدهای مالیاتی در هر دو دوره متناسب است با رشد درآمدهای

دولت (۰/۱۶ و ۰/۲۲) بوده است.

۲- درآمد حاصل از مالیات بر درآمد (شخصی و شرکت‌ها) در دوره‌ی اول دارای

رشد متوسط ۰/۲ و در دوره دوم ۰/۳۵ است. در حالی که رشد متوسط

۱۵۱..... پژوهشنامه‌ی علوم انسانی و اجتماعی / سال چهارم / شماره سیزدهم / سال ۸۳

درآمد مالیات بر درآمد شخصی از ۰/۱۷ به ۰/۳۷ و مالیات بر شرکت‌ها از ۰/۲۲ به ۰/۳۱ افزایش یافته‌اند که حکایت از رشد بیشتر مالیات بر درآمد شخصی نسبت به مالیات بر شرکت‌ها در طول دوره‌ی دوم است.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

جدول شماره ۶. درآمدهای مالیاتی دولت (۱۳۴۵-۱۳۸۰) میلیارد ریال

مالیات بر درآمد			درآمدهای مالیاتی			کل درآمدهای دولت	دوره	
شرکت‌ها	اشخاص	کل	غیرمستقیم	مستقیم	کل		میانگین	دوره‌ی
۱۴۳,۶	۶۲,۹۱	۲۰۶,۵۰	۲۰۴,۳۶	۲۲۶,۱۷	۴۳۰,۵۳	۱۳۷۱,۳۹	میانگین	دوره‌ی
۰,۲۲	۰,۱۷	۰,۲	۰,۱۴	۰,۱۹۵	۰,۱۷	۰,۱۶	رشد	اول ۱۳۴۵
۱۲,۲۶	۲۶,۵	۱۵,۵۴	۱۸,۲۶	۱۶,۸۳	۲۰,۶۵	۸,۸	T	۱۳۶۷
۴۹۳۸,۰۷	۷۵۰۱,۵۸	۱۲۴۳۹,۶۵	۵۴۹۲,۵۸	۸۲۷۲,۰۷	۱۳۷۶۴,۶۵	۵۱۶۴۱,۴۶	میانگین	دوره‌ی
۰,۳۱	۰,۳۷	۰,۳۵	۰,۲۹	۰,۳	۰,۳	۰,۳۲	رشد	دوم
۱۹	۸,۱۴	۱۲,۳۸	۱۳,۹	۲۴,۳	۳۵,۲۶	۱۶,۷		۱۳۶۸ ۱۳۸۰

منبع: مجموعه‌ی آماری سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، بانک مرکزی و محاسبات محقق

۶-۲- ساختار مالیاتی ایران

ساختار مالیاتی در کشورهای توسعه یافته عمدتاً با کشورهای در حال توسعه متفاوت است. همان گونه که جداول (۱) و (۲) نشان می‌دهد مالیات‌های بر اشخاص، مالیات تأمین اجتماعی و مالیات داخلی بر کالا و خدمات در طول دوره ۱۹۷۵-۱۹۹۸ تقریباً بیش از ۸۰ درصد کل درآمد مالیاتی و کل درآمد مالیاتی حدود ۳۰ درصد GDP این کشورها را تشکیل می‌دهد در حالی که سهم مالیاتی از شرکت‌ها به کمتر از ۱۰ درصد کل درآمد مالیاتی و کمتر از ۳ درصد GDP می‌رسد. کشورهای در حال توسعه بار سنگینی را بر دوش شرکت‌ها قرار داده‌اند، ولی روند اصلاحات در این کشورها نیز عمدتاً نشان می‌دهد که این بار رو به کاهش است. جدول شماره‌ی (۷) ساختار مالیاتی در ایران را به شرح زیر نشان می‌دهد:

۱- میانگین سهم مالیات‌ها نسبت به GDP در دوره اول ۶/۹۶ درصد و در دوره دوم ۵/۳۱ درصد است. این نسبت نشان می‌دهد که متأسفانه رشد درآمدهای مالیاتی کمتر از رشد GDP اسمی در دوره‌ی دوم بوده است. هر چند نسبت در دوره‌ی اول دارای روندی نزولی با رشد ۰/۰۲- و در دوره‌ی دوم دارای روندی صعودی با رشد ۰/۰۳ بوده است.

۲- میانگین سهم مالیات‌ها از کل درآمدهای دولت در دوره اول ۳۲/۵ درصد که دارای رشدی ۰/۰۸- ولی فاقد روند خاص بوده است. این نسبت در دوره‌ی دوم به ۲۷/۹۶ درصد کاهش یافت که دارای رشد منفی ۰/۰۲- و بدون روند خاص بوده است. جدول فوق نشان می‌دهد که ترکیب مالیات‌ها در دوره‌ی دوم به سمت بیشتر شدن سهم مالیات‌های مستقیم نسبت به مالیات‌های غیرمستقیم بوده است که در راستای سیاست‌های درآمدی برنامه‌ی دوم توسعه‌ی اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور است.

۳- مالیات بر درآمد در دوره‌ی اول ۴۲/۲۵ درصد درآمد مالیاتی بوده است که ۱۴/۶۴ درصد آن را مالیات بر اشخاص و ۲۷/۶۱ درصد را مالیات بر شرکت‌ها تشکیل می‌دهند در دوره دوم سهم مالیات بر درآمد به ۵۵/۹۴ درصد کل درآمد مالیاتی افزایش یافت که با ۰/۰۱- رشد کاهش نسبت به دوره اول مواجه بوده است همچنین بر خلاف روند صعودی دوره اول از روند خاص تبعیت

نکرده است. اشخاص حقیقی در دوره دوم بیش از ۱۹ درصد و شرکت‌ها ۳۶/۴۷ درصد مالیات بر درآمد را پرداخت کرده‌اند.

همان گونه که ملاحظه می‌شود ساختار مالیاتی ایران سنگینی مالیات را بر مالیات‌های مستقیم و به ویژه بر مالیات بر شرکت‌ها نهاده است و این نتایج علی‌رغم اصلاحات مالیاتی است که بیش از یک دهه (پس از قانون سال ۶۶ و اصلاحات بعدی آن) صورت گرفته است.

جدول شماره ۷. ساختار مالیاتی ایران

درصد مالیات بر درآمد به کل درآمد مالیاتی			درصد درآمد مالیاتی به کل درآمدهای دولت			درصد کل درآمد مالیاتی به GDP	دوره‌ها	
شرکت‌ها	اشخاص	کل	غیرمستقیم	مستقیم	کل			
۲۷,۶۱	۱۴,۶۴	۴۲,۲۵	۱۷,۴۴	۱۵,۰۶	۳۲,۵	۶,۹۶	میانگین	دوره‌ی اول
۰,۰۶	۰,۰۰۲	۰,۰۳	-۰,۰۱	۰,۰۴	۰,۰۰۸	-۰,۰۲	رشد	تا ۱۳۴۵
۴,۷	۰,۳۶	۵,۱۱	-۱,۱	۳,۴۶	۰,۶۷	-۳,۹۲	T	۱۳۶۷
۳۶,۴۷	۱۹,۲۸	۵۵,۹۴	۱۱,۳۵	۱۶,۶۲	۲۷,۹۶	۵,۳۱	میانگین	دوره‌ی دوم
۰,۰۱	۰,۰۲	۰,۰۱	-۰,۰۳	-۰,۱	-۰,۰۲	۰,۰۳	رشد	تا ۱۳۶۸
۱,۰۳	۱,۲	۱,۷۳	-۰,۸	-۱	-۰,۹۶	۳,۱	t	۱۳۸۰

منبع: مجموعه آماری سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، بانک مرکزی و محاسبات محقق

۷- نتیجه

اصلاحات مالیاتی موفق چند عنصر مشترک دارد: آن‌ها قبل از اصلاح مالیاتی از یک برنامه عمل‌اندیشمندانه و بینش آشکار درباره‌ی مسائلی سرچشمه گرفته‌اند. آن‌ها با عزم راسخ سیاستگذاران و مقامات حمایت می‌شوند. به دقت و سیستماتیک اجرا و کنترل می‌گردند. آن‌ها انگیزه‌های مالیاتی را به طور مقتصدانه به کار می‌گیرند و در عوض به دنبال پایه‌های مالیاتی گسترده‌تر و ساده‌تر هستند که نرخ‌های نهایی

پایین‌تری بر آن‌ها وضع می‌شود. آنها نه تنها از افزایش مالیات‌ها بر فقرا اجتناب می‌ورزند، بلکه تلاش می‌کنند تا بارهای مالیاتی را بر این گروه کاهش دهند. آنها مطابق ظرفیت اجرایی کشور صورت می‌پذیرند. آنها به تعامل ما بین اجزای مختلف نظام مالیاتی توجه دارند و اهمیت کفایت درآمد را نادیده نمی‌گیرند. آن‌ها در درجه اول (اگر انحصاراً نباشد) بر آن اقدامات مالیاتی تکیه می‌کنند که به طور مستقیم به سوی اهداف مورد نظرشان نشانه می‌روند.

آن‌ها بر اهمیت بر عدالت افقی، خنثایی و ساده‌سازی تأکید می‌ورزند آن‌ها به جای عدالت ایده‌آل ولی غیرقابل دسترس نوعی از عدالت اجتماعی را در مالیات می‌پذیرند. به هر حال در توصیه‌های سیاستی مالیاتی، به ویژه در بین کشورهای با ساختار سیاسی اجتماعی متفاوت بایستی احتیاط فوق‌العاده‌ای صورت گیرد. تغییرات در ظرفیت اجرایی، شرایط اولیه و رفتارهای اقتصادی در یک کشور همه نشان می‌دهند که تجویزهای کارشناسی باید با ملاحظه جمیع شرایط اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی آن کشور سازگاری داشته باشد.

تجربه‌ی اصلاحات مالیاتی کشور ایران نشان می‌دهد که با وجود حرکت به سمت و سوی نتایج و درس‌های فوق اقدامات قانونی و به ویژه اجرایی کافی نبوده است. عملکرد نظام مالیاتی نشان می‌دهد همچنان ساختار مالیاتی ایران ضعیف بوده و از تمامی ظرفیت‌های مالیاتی استفاده نمی‌شود و تکیه‌ی درآمدهای مالیاتی نیز بر دوش شرکت‌ها بوده که در جهت خلاف درس‌ها و تجربه‌های اصلاحات مالیاتی جهانی است. البته جای امیدواری است که با اصلاحات مهم چند سال اخیر گام‌های اساسی برداشته شد.

پی‌نوشت‌ها

- 1- Kay, 1990, P.18.
 - 2- Allocation neutrality.
 - 3- Taxpayer equity.
 - 4- M. Gills, Toward a taxonomy for tax reform, in M. Gills (ed) tax Reform in Developing countries, Durham, N.C. Duke university press, 1989.
 - 5- Newbery and Stern, (eds), 1987.
 - 6- Optimal taxation Theory.
 - 7- Optimal tax Systems.
 - 8- Slemrod joel 1990, 168-176.
 - 9- Inequitable.
 - 10- unfair.
 - 11- Khalilzadeh Shirazi, Javad, and Anwar Shah eds (1991b), Tax Reform in Developing Countries, Finance & Development, P. 44.
 - 12- Khalilzadeh and Shah (1991b), P.44.; Tanzi and Zee(2000) and Heady (2002).
 - 13- Political price.
 - 14- Shome 1992, PP 11.3.
 - 15- Stotsky, PP.281,82.
 - 16- Imputation schemes.
 - 17- Thirsk, 1995, P. 63.
 - 18- Flatten.
 - 19- Ibid, P. 63.
- ۲۰- برای مثال به این مقالات می‌توان رجوع کرد:
- Khalilzadeh and Shah op. cit, PP. xv-xvii, Thirsk, op. cit, P. 58.
- 21- Henry Symons.
 - 22- Global or Scheduler basis.
 - 23- Thirsk op. cit, P. 66.
 - 24- Thirsk Ibid, P. 68.
 - 25- Rough justice.
 - 26- Thirsk op. cit, PP. 68-9.
 - 27- Khalilzadeh & Shah, op. cit.
 - 28- Destination- Based VAT.

۱۵۷..... پژوهشنامه‌ی علوم انسانی و اجتماعی / سال چهارم / شماره سیزدهم / سال ۸۳

۲۹- مصطفی هروی، تحولات قوانین مالیات بر درآمد در ایران (از اول مشروطیت تا آخر سال ۱۳۳۲)، انتشارات چاپخانه‌ی غروی، تهران، ۱۳۳۴.

۳۰- حسین پیرنیا، مالیه‌ی عمومی مالیات‌ها و بودجه، چاپ هفتم، انتشارات کتابخانه ابن‌سینا، تهران، بی‌تا.

۳۱- محمد کردبچه، حسین پیرنیا، بررسی درآمدهای مالیاتی در ایران قسمت اول، مجله‌ی برنامه و بودجه، ش ۵، ۱۳۷۶.

۳۲- مجید، یکتایی، تاریخ دارایی ایران و گمرکات و انحصارات، چاپ دوم، انتشارات پیروز، تهران، ۱۳۴۰.

۳۳- قانون برنامه‌ی دوم توسعه‌ی اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۷۴-۱۳۷۸)، سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۷۴.

۳۴- قانون برنامه‌ی سوم توسعه‌ی اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۷۹-۱۳۸۳)، سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۷۹.

۳۵- همان کتاب.

۳۶- نرخ‌های رشد با استفاده از مدل رگرسیون لگاریتم خطی $\ln y_t = a + bt + e_t$ محاسبه می‌شوند که $\ln y_t$ لگاریتم طبیعی y_t ، t دوره زمانی (سال)، a عدد ثابت، b نرخ رشد y و e جمله خطا است. این تابع متغیر y را توصیف می‌کند که دارای نرخ رشد تناسبی ثابت ($b > 0$) و یا نرخ تنازلی ($b < 0$) است. همچنین می‌تواند به عنوان درصد تغییر سالانه در y تفسیر شود. لازم به ذکر است که معنی‌دار نبودن b نشانه‌ی این است که متغیر وابسته از روند خاصی تبعیت نمی‌کند.

منابع و مأخذ

- ۱- آقایی، الله‌محمد: *تحلیل هزینه‌ی فایده‌ی افزایش سرمایه‌های انسانی در سیستم مالیاتی، پژوهش‌ها و سیاستهای اقتصادی*، ش ۸، تهران، ۱۳۷۷.
- ۲- برگس رابین و نیکلاس اشترن ستیسرد: *مالیات و توسعه، گزیده‌ی مسائل اقتصادی - اجتماعی*، ش ۱۴۷، ۱۹۹۳.
- ۳- پیرنیا، حسین: *مالیه‌ی عمومی مالیات‌ها و بودجه*، چاپ هفتم، انتشارات کتابخانه ابن سینا، بی‌تا.
- ۴- کردبچه، محمد: *بررسی درآمدهای مالیاتی در ایران قسمت اول*، مجله‌ی برنامه و بودجه، ش ۵، ۱۳۷۶.
- ۵- *مجموعه قوانین سال ۱۳۶۶*، نشریه‌ی روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران.
- ۶- قوانین مالیات‌های مستقیم.
- ۷- هروی، مصطفی: *تحولات قوانین مالیات بر درآمد در ایران (از اول مشروطیت تا آخر سال ۱۳۳۲)*، انتشارات چاپخانه‌ی غروی، تهران، ۱۳۳۴.
- ۸- یکتایی، مجید: *تاریخ دارایی ایران و گمرکات و انحصارات*، چاپ دوم، انتشارات پیروز، تهران، ۱۳۴۰.
- 9- Heady, Christopher, *Tax Policy in Developing countries: What Can Be Learned From OECD Experience?*, www.ids.ac.uk/gdr/cfs/activities/Heady, 2002.
- 10- IMF, *Government Finance Statistics (1993-1999)*, Washington D.C.
- 11- IMF, *International Financial statistics (1993-1999)*, Washington D.C.
- 12- Kay, J.A. *Tax Policy: A Survey*, The Economic Journal 100, 1990.
- 13- Khalilzadeh, Shirazi, Javad and Anwar shah *Tax Policy in Developing Countries*, W.B, 1991a.
- 14- Khalilzadeh, Shirazi, Javad and Anwar shah *Tax Reform in Developing Countries*, Finance & Development, 1991b.
- 15- King John, K, *The Cencept of Income*, In shome (ed), Tax policy Hardbook, IMF, 1995.

- 16- Newbery, David and Nicholas, H. Stern (eds), *The Theory of Taxation for Developing countries*, Newyork oxford university, 1987.
- 17- OECD, OECD Economic Outlook, 1998.
- 18- Pechman, Joseph, A. *The Future of The Income Tax*, The American Economic Review, 1990.
- 19- Shome, Parthasarathi, *Trends and Future Direction in Tax Policy Reform: A Latin American Perspective*, IMF. Wp/92/43, 1992.
- 20- Slemrod, Joel, *Optimal taxation and Optimal tax systems*, Journal of Economics Perspectives vol 4, No.1, 1990.
- 21- Stotsky, Janet *The Base of the personal Income Tax*, in shome, ed, tax Policy Handbook, IMF, 1995a.
- 22- Stotsky, Janet *summary of The IMF Tax Policy Advice*, in Shome ,ed. Tax Policy Handbook IMF, 1995b.
- 23- Tanzi Vito *The IMF and Reform*, IMF, wp/90/39, 1990.
- 24- -----and Howell H. Zee *Tax Policy for Emerging Markets: Developing countries*, IMF, WP/00/35, 2000.
- 25- Thirsk, Wayne. *Lessons from Tax Refrom: An Overview*, in Javad, Khalilzadeh, Shiraszy, and Anwar Shah, eds, Tax Policy in Developing Countries, A world Bank Symposium, W.Bm, Washington D.C. Third printing, 1995.