



مرکز بررسی‌های استراتژیک  
CENTER FOR STRATEGIC STUDIES



**گزارش راهبردی**

**شفافیت در نظام مالیاتی ایران**

عادی

کد گزارش: ۱۷۹-۹۷

۸ اسفند ۱۳۹۷



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

عادی

کد گزارش: ۹۷-۱۷۹

عنوان گزارش: گزارش راهبردی: شفافیت در نظام مالیاتی ایران  
نویسندگان: محدثه جلیلی، فاطمه خوشدلی

مرکز بررسی‌های استراتژیک ریاست جمهوری

۸ اسفند ۱۳۹۷

کلیه حقوق این اثر متعلق به مرکز بررسی‌های استراتژیک ریاست جمهوری است.  
هر گونه بازنشر این گزارش بدون اجازه کتبی مرکز بررسی‌های استراتژیک ریاست جمهوری ممنوع است.



## فهرست مطالب

---

۱.....	خلاصه مدیریتی
۲.....	مقدمه
۳.....	شاخص پرداخت مالیات
۳.....	سهم مالیات از درآمدهای عمومی
۴.....	نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی
۵.....	مشکلات و موانع نظام مالیاتی ایران
۵.....	توهم مالی
۵.....	معافیه‌های پنهان مالیاتی
۶.....	اندازه دولت
۶.....	ساختار مالیات‌ستانی
۷.....	هزینه‌های بالای وصول مالیات و افزایش ناگهانی مالیات
۸.....	عدم نظارت
۱۱.....	عدم شفافیت و نبود بانک داده
۱۵.....	تأثیر التزام سیاسی دولت بر مشارکت مؤدیان
۱۶.....	جمع‌بندی
۱۷.....	ارائه پیشنهادهای سیاستی جهت بهبود شفافیت ساختار مالیاتی
۱۹.....	منابع

## خلاصه مدیریتی

از سال ۱۳۹۰ تا پایان ۱۳۹۶ درآمدهای مالیاتی دولت ۱۸/۵ درصد رشد داشته است (البته مالیات‌های مستقیم در زمان یاد شده رشد ۳۰ درصدی داشته‌اند). در لایحه سال ۱۳۹۸ سهم مالیات از منابع عمومی دولت حدوداً ۳۸ درصد تعیین شده است و نسبت به رقم سال ۱۳۹۷ حدود ۸ درصد رشد داشته است. اما اگر تورم را لحاظ کنیم درآمدهای مالیاتی سال ۱۳۹۸ بیش از ۲۰ درصد نسبت به مالیات سال ۱۳۹۷ کاهش داشته است.

همچنین در شاخص جهانی پرداخت مالیات نیز وضعیت شاخص پرداخت مالیات در کشور ما چندان مطلوب نیست. ایران در شاخص پرداخت مالیات رتبه جهانی ۱۴۹ را به خود اختصاص داده است. نکته قابل تأمل در مورد این شاخص برای ایران، توجه به میزان ساعت صرف شده برای پرداخت مالیات توسط بنگاه‌ها است. در سال ۲۰۱۷ این ساعت به طور متوسط، ۳۵۰ ساعت بوده است. در حالی که این رقم برای کشورهای خاورمیانه به طور متوسط ۲۰۴ ساعت می‌باشد.

در این گزارش توضیح داده می‌شود که چگونه بخشی از وقفه درآمدی در نظام مالیاتی با افزایش شفافیت بهبود می‌یابد. در این گزارش مشکلات و موانع نظام مالیاتی ایران در چند مشکل توهّم مالی، معافیت‌های پنهان مالیاتی، اندازه دولت، ساختار مالیات‌ستانی، هزینه‌های بالای وصول مالیات و افزایش ناگهانی مالیات، عدم نظارت و عدم شفافیت و نبود بانک داده طبقه‌بندی و توضیح داده شده است.

سازمان امور مالیاتی قدم‌های مثبتی برای اصلاحات آغاز کرده است اما تا رسیدن به نقطه مطلوب فاصله جدی وجود دارد. برای مثال بسیار پر ابهام است که چرا دو ماده مهم در خصوص مالیات بر مجموع درآمد و مالیات بر ثروت از اصلاحیه قانون مالیات حذف شده است. چنانچه در این گزارش توضیح داده شد، حذف این دو ماده نقش مهمی در تثبیت معافیت‌های پنهان مالیاتی و فرار مالیاتی دارد.

بعلاوه ضعف مهم دیگر نظام مالیاتی، عدم برخورداری از نظام جامع اطلاعاتی است. گزارش‌های متعددی تأکید دارند که «همکاری برای تبادل اطلاعات» مهم‌ترین راه برای مبارزه با فرار مالیاتی است. این همکاری در غالب «سامانه جامع اطلاعات مالی» در اصلاحیه قانون مالیات در سال ۱۳۹۴ پیش‌بینی شده است. قانون ایجاد پایگاه را پذیرفته است اما اجرایی شدن آن منوط به همکاری بین سازمانی به همراه الزامات ضمانتی قوی است. سامانه در حال حاضر تنها سامانه‌ای درون سازمانی است و نتوانسته است به هدف شفافیت در این خصوص دست یابد. بنابراین ایجاد زیرساخت‌هایی در بیشتر شدن شفافیت از مهم‌ترین سازوکارهایی است که توانایی سازمان امور مالیاتی را برای شناسایی فرار مالیاتی افزایش می‌دهد. همچنین در این گزارش توضیح داده می‌شود که در حال حاضر نظام مالیاتی ایران بر اساس اخذ مالیات بر پایه هر منبع درآمدی است که لازم است بر مالیات بر مجموع درآمدها تمرکز داشته باشد. در نهایت سازمان امور مالیاتی می‌تواند در یک فرایند شفاف با دادن کارت‌های سفید، خاکستری و قرمز به مؤدیان میزان خوش‌حسابی آنها را مشخص کند.



## مقدمه

سیاست مالی به نوعی استفاده از منابع دولت به منظور اثرگذاری بر متغیرهای کلان اقتصادی است. استفاده درست از ابزارهای سیاست مالی، می‌تواند نقش مهمی در تشکیل سرمایه، تجهیز منابع، رشد و ثبات اقتصادی، ایجاد اشتغال و عدالت در توزیع و تخصیص منابع داشته باشد. یکی از این ابزارها مالیات است. در کشورهای توسعه‌یافته مالیات تنها به عنوان ابزاری برای تأمین هزینه‌های دولت نیست و در اجرای سیاست‌های اقتصادی به خصوص توزیعی نقش تعیین‌کننده‌ای دارد. اما در ایران به علت بهره‌مندی از منابع طبیعی مانند نفت، به مالیات به عنوان ابزاری برای تحقق اهداف سیاست‌های مالی و مهم‌ترین درآمد پایدار دولت نگاه نمی‌شود. در ایران سیاست‌های مالی معلول نوسانات نفت است و از کارایی لازم برخوردار نیست و حتی در برخی موارد به تشدید عدم تعادل در اقتصاد کمک می‌کند.

در حال حاضر با تشدید تحریم‌ها و مشکلات پیرو آن در زمینه فروش نفت، دولت به فکر سامان‌دهی نظام مالیات‌ستانی افتاده است. ایران نیازمند شدید اصلاحات در نظام مالیاتی خود است و «طرح جامعه مالیاتی» در این راستا کلید خورده است اما به دلیل وابستگی تمام ساختار اقتصادی ایران به طور مستقیم و غیر مستقیم به نفت و فقدان نظام جامع اطلاعات اصناف و افراد انجام چنین اصلاحاتی در زمان کوتاه بعید به نظر می‌رسد. بنا بر اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی، اهدافی که در «طرح جامعه مالیاتی» دنبال می‌شود عبارتند از افزایش درآمدهای مالیاتی، بهبود ملموس در نظام مالیاتی از طریق افزایش سرعت، سهولت و شفافیت مالیاتی و افزایش رضایت مؤدیان مالیاتی است که همگی بر اساس سند برنامه ششم و سیاست‌های اقتصاد مقاومتی تعیین شده‌اند. «طرح جامع مالیاتی» طرحی گسترده با ۳۲ پروژه است که به ایجاد شفافیت در نظام مالیاتی کشور کمک شایانی خواهند داشت. البته برای ایجاد شفافیت در این نظام از قبل قوانینی وجود داشته است. برای مثال وفق ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، به‌منظور ایجاد شفافیت در فعالیت‌های اقتصادی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی شامل مواردی نظیر اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه‌ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود. بر اساس این ماده وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، مؤسسات وابسته به دولت، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و سایر اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیردولتی که اطلاعات موردنیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند و یا به نحوی موجبات تحصیل درآمد و دارایی برای اشخاص را فراهم می‌آورند، موظفاند اطلاعات را در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور قرار دهند. لذا مشخص می‌شود هر شهروند در مجموع چه مقدار تراکنش مالی داشته و اتوماتیک حدود مالیات هر شهروند روشن می‌شود. از این به بعد باید ممیزین وارد شوند و این مبلغ را دقیق کنند. این چرخه و فرایند برای روشن شدن اطلاعات مالی در دولت است و معنی آن با افشای اطلاعات اقتصادی متفاوت است. در این راستا سیستم جامع مالیاتی امکان مکانیزاسیون فرایندهای مالیاتی را در چند بخش فراهم کرده است: دریافت الکترونیکی تمامی اظهارنامه‌های مالیاتی، تسهیل مراحل ثبت نام مؤدی و تشکیل پرونده مالیاتی، الکترونیکی شدن پرداخت مالیات از طریق تکمیل امضای الکترونیک در خصوص کلیه مؤدیان.

در حال حاضر نظام مالیاتی کشور در حال گذار به مرحله‌ی دیگری و در میان انبوهی از اهداف پیچیده مانند نیازهای درآمدی دولت، توازن بین برابری و کارایی، پیچیدگی سیستم مالیاتی، فشارهای ناشی از رقابت‌پذیری خارجی و ... سردرگم شده است. در این گزارش مشکلات پیش روی نظام مالیاتی با تاکید بر اصل شفافیت بررسی خواهد شد. در ادامه قبل از بررسی



موانع نظام مالیاتی کشور، لازم است جایگاه نظام مالیاتی در اقتصاد ایران مشخص شود. برای این منظور به رتبه جهانی پرداخت مالیات و سهم مالیات از درآمدهای عمومی و نسبت آن با تولید ناخالص داخلی پرداخته می‌شود.

## شاخص پرداخت مالیات

مالیات در فضای کسب‌وکار به طور مستقیم از طریق افزایش هزینه‌های بنگاه‌ها می‌تواند تأثیرگذار باشد. قوانین مالیاتی بر اساس نوع فعالیت و اندازه بنگاه تعیین می‌شوند. البته در ایران کمی مقایسه بنگاه‌های مختلف در پرداخت مالیات با توجه به بانک داده سازمان امور مالیاتی دشوار است. هرچه تعداد و میزان پرداخت مالیات بنگاه‌ها کمتر باشد زمینه برای رقابت بیشتر خواهد شد.

از ۱۰ شاخص فضای کسب‌وکار ۳ شاخص شروع کسب‌وکار، ثبت دارایی و پرداخت مالیات به نظام مالیاتی کشور مرتبط هستند. ایران در شاخص پرداخت مالیات رتبه جهانی ۱۴۹ را به خود اختصاص داده است. این شاخص با توجه به میزان ساعت صرف شده برای پرداخت مالیات، نرخ کلی مالیات و تعداد دفعات پرداخت مالیات بدست می‌آید. نکته قابل تأمل در مورد این شاخص برای ایران، توجه به میزان ساعت صرف شده برای پرداخت مالیات توسط بنگاه‌ها است. در سال ۲۰۱۷ این ساعت به طور متوسط، ۳۵۰ ساعت بوده است. در حالی که این رقم برای کشورهای خاورمیانه به طور متوسط ۲۰۴ ساعت بوده است. این می‌تواند بدان معنا باشد که نظام مالیات‌ستانی ایران حتی نسبت به کشورهای همسایه‌اش ضعیف‌تر است.

## سهم مالیات از درآمدهای عمومی

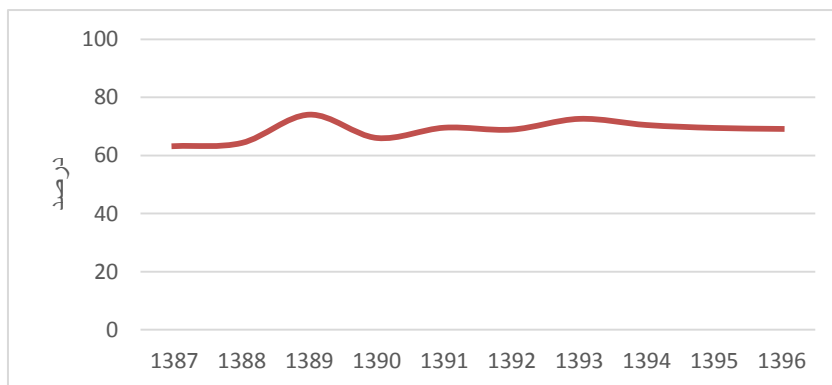
از سال ۱۳۹۰ تا پایان ۱۳۹۶ درآمدهای مالیاتی دولت ۱۸/۵ درصد رشد داشته است (البته مالیات‌های مستقیم در زمان یاد شده رشد ۳۰ درصدی داشته‌اند). در لایحه سال ۱۳۹۸ سهم مالیات از منابع عمومی دولت حدوداً ۳۸ درصد تعیین شده است و نسبت به رقم سال ۱۳۹۷ حدود ۸ درصد رشد داشته است. البته اگر تورم را لحاظ کنیم درآمدهای مالیاتی سال ۱۳۹۸ بیش از ۲۰ درصد نسبت به مالیات سال ۱۳۹۷ کاهش داشته است.<sup>۱</sup> در نمودار شماره (۱) همان‌طور که مشاهده می‌کنید سهم درآمدهای مالیاتی از درآمدهای عمومی در سال‌های اخیر تقریباً ثابت بوده است. درحالی‌که بر اساس اسناد بالا دستی و قانون برنامه ششم توسعه این سهم بنا بود افزایش پیدا کند.

۱. به نقل از مرکز پژوهش‌های مجلس در لایحه بودجه سال ۱۳۹۸ معادل ۱,۵۳۵ هزار میلیارد ریال به عنوان درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده است. این رقم نسبت به رقم درآمدهای مالیاتی مصوب در قانون بودجه سال ۱۳۹۷ از رشدی معادل ۸ درصد برخوردار است. با توجه به شرایط اقتصادی کشور و مجموعه تحولات صورت گرفته در ساختار نظام مالی و مالیاتی کشور، به نظر می‌رسد درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در برخی از اجزاء، با بیش‌برآورد همراه است و در مجموع انتظار می‌رود درآمدهای مالیاتی در سال ۱۳۹۸ حداکثر تا سقف ۱,۴۶۶ هزار میلیارد ریال یعنی ۹۶ درصد از منابع پیش‌بینی شده محقق شود.





نمودار شماره ۱: سهم درآمدهای مالیاتی از درآمد عمومی



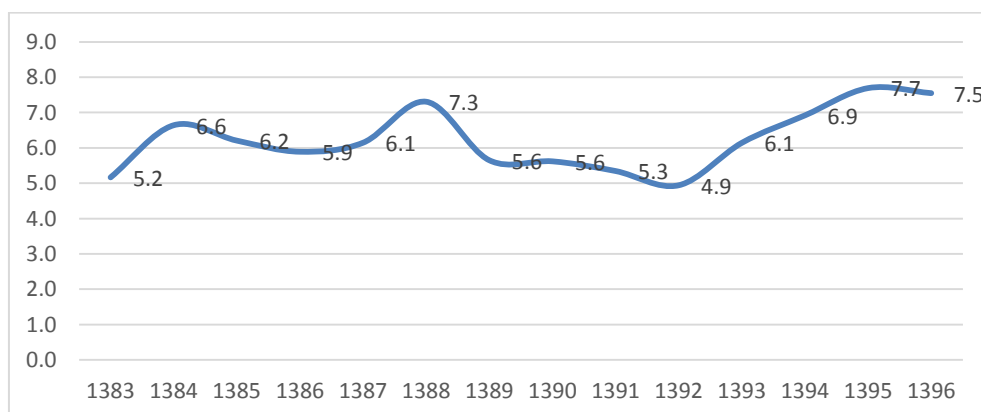
منبع: وزارت امور اقتصادی و دارایی

تأمین مخارج جاری دولت از طریق مالیات همواره از اهداف دولت بوده است. اما دولت در طی سال‌های گذشته به علت برخورداری از درآمدهای نفتی، نیازی به افزایش درآمدهای مالیاتی خود ندیده و بنابراین تلاشی نیز برای افزایش و بهبود نظام مالیاتی کشور نکرده است. البته باید توجه داشت افزایش نرخ مالیات و هم‌زمان افزایش هزینه‌های دولتی پدیده خطرناک بزرگ‌شدن دولت را در پی خواهد داشت و لازم است سیاستگذار افزایش درآمدهای مالیاتی و کنترل هزینه‌های عمومی دولت را هم‌زمان مدنظر قرار دهد.

## نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی

در حال حاضر نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران کم است به طوری که این میزان برای سال ۱۳۹۶ تنها ۷/۵ درصد بوده است و این می‌تواند نشان‌دهنده پتانسیل مالیات‌ستانی بیشتر در ایران باشد. بر اساس گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ایران از نیمی از پتانسیل‌های مالیاتی خود استفاده نمی‌کند. یعنی در دو دهه گذشته نسبت مالیات جمع‌آوری شده به میزان قابل جمع‌آوری همواره بین ۵۰ تا ۶۰ درصد بوده است. اما این بدان معنا نیست که ایران به یکباره می‌تواند از این پتانسیل استفاده کند. برای استفاده از تمام ظرفیت مالیاتی لازم است ابتدا زیرساخت‌هایی مانند فضای کسب‌وکار و ساختار نظام مالیاتی بهبود یابند. در غیر این صورت افزایش مالیات با کاهش رشد اقتصادی همراه خواهد بود.

نمودار شماره ۲: نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی



منبع: بانک مرکزی



## مشکلات و موانع نظام مالیاتی ایران

فساد در جمع‌آوری مالیات سبب کاهش درآمدهای دولت می‌شود و به این ترتیب میزان منابع در دسترس دولت را کاهش می‌دهد. به همین دلیل میزان منابع موجود برای سرمایه‌گذاری یا ایجاد زیرساخت‌های عمومی تسهیل‌کننده سرمایه‌گذاری کاهش می‌یابد (فاضلی، ۱۳۸۸). اما فساد در وصول مالیات را نمی‌توان با وصول نکردن آن حل کرد. «یک نظام مالیاتی فاسد که به سود برخی گروه‌ها و به زیان دیگران است می‌تواند تلاش‌هایی را برای قرار دادن یک کشور بر پایه یک نظام مالی سالم صورت می‌گیرد ناپود کرده و اصلاحات را بی‌اعتبار سازد» (اکرم، ۱۳۸۵: ۳۶). سیستم مالیاتی در کشور ما دارای رنج‌هایی است که در زیر مواردی لیست و در آن خصوص توضیحاتی ارائه می‌شود. افزایش اعتبار نظام مالیاتی نیازمند توجه جدی به اصلاحات آن است.

### توهم مالی

توهم مالی مؤثر بر وضعیت بودجه دولت است. توهم مالی به درک نادرست از پارامترهای مالی و برآورد بیش از حد و کم‌تر از حد مخارج و بدهی‌های مالیاتی اشاره دارد و می‌تواند موجب سوگیری در تصمیم‌گیری بودجه‌ای در تمام سطوح دولت شود (مداح، ۱۳۹۲). به نحوی که وجود توهم مالی در مؤدیان مالیاتی، ساختاری از انگیزه‌ها را در مقابل سیاستمداران و تصمیم‌گیرندگان قرار می‌دهد که ضمن اتخاذ برنامه‌های مصارف عمومی به افزایش مخارج، بزرگ‌تر شدن اندازه‌ی دولت و در نتیجه افزایش کسری بودجه منجر می‌شود. در ایران به علت برخورداری از منابع طبیعی چون نفت، نیاز به درآمدهای مالیاتی برای دولت از طرف جامعه شناخته شده نیست. به نظر می‌رسد نظریه توهم مالی در ایران صادق است. بر این اساس دولت بر اساس تقاضای مالیات‌دهندگان مخارج خود را بدون در نظر گرفتن ظرفیت دولت افزایش داده است و این به بزرگ شدنش دامن زده است. از طرفی این موضوع ابزاری برای احزاب مختلف به منظور جلب نظر مردم و بدست‌آوردن رأی بیشتر شده است.

### معافیت‌های پنهان مالیاتی

از مهم‌ترین ناکارایی‌ها که سیاست‌های حمایتگر به سیستم مالیاتی ایران وارد می‌کند، گسترش «معافیت‌های مالیاتی» و «معوق شدن بدهی‌های مالیاتی» به‌ویژه از ناحیه مؤدیان بزرگ و شرکت‌های وابسته به دولت است. در حال حاضر قوانین مالیاتی کشور در معافیت‌های مالیاتی بسیار عجیب است به طوری که از یک پروژه تحقیقاتی تا نرخ ۲۰ درصد مالیات کسب می‌گردد<sup>۲</sup> در حالی که بخش بزرگی مانند کشاورزی از دادن مالیات معاف است. همچنین باوجود اینکه سهم بخش معدن و انرژی در اقتصاد ایران بسیار بالا است ولی با اخذ مالیات در این حوزه متناسب نیست (یکی از دلایل مهم آن را باید در وجود ماده‌هایی چون ماده ۱۳۲ در قانون مالیات‌های قبلی و اصلاح شده ایران جستجو کرد<sup>۳</sup>).

۲. این موضوع به اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ باز می‌گردد.

۳. ماده ۱۳۲: «درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخش‌های تعاونی و خصوصی که از اول سال ۱۳۸۱ به بعد از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج به میزان هشتاد درصد (۸۰ درصد) و به مدت چهار سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان صد درصد (۱۰۰ درصد) و به مدت ۱۰ سال از مالیات موضوع ماده ۱۰۵ این قانون معاف هستند». البته در سال ۱۳۹۴ مدت به ۵ سال افزایش یافته است.



تبعیض در سیاست‌های مالی آن هم در سطح کلان سبب دور شدن از رشد اقتصادی پایدار خواهد شد. زیرا با این کار دولت به طور مصنوعی یک بخش را در بازار قوی جلوه می‌دهد و برای قوی شدن آن بخش در واقعیت هیچ تلاشی نمی‌کند و به صورت کورکورانه به حمایت‌های خود ادامه می‌دهد. معافیت‌های مالیاتی در کشور همواره دستخوش نوساناتی ناشی از قوانین بالادستی شده است. برای مثال بنا بر قانون پنجم توسعه واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه یافته تا ۱۰ سال از معافیت مالیاتی برخوردار هستند. این قانون سبب استرداد مالیات برخی از واحدها از سال ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ شده است و هنوز مشخص نیست که آیا این قانون برای سال‌های قبل نیز صادق است یا نه. اگر برای سال‌های قبل از ۱۳۹۰ نیز این قانون برقرار شود درآمدهای مالیاتی دولتی از محل اشخاص حقوقی غیردولتی به شدت در سال آینده کاهش خواهد داشت. همچنین در همین خصوص می‌توان به حذف برخی از مواد قانونی مهم اشاره کرد. اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم دو تغییر عمده در قوانین مالیاتی ایجاد کرد. حذف دو موضوع مهم «مالیات بر مجموع درآمد» و «مالیات بر ثروت» از اصلاحیه قانون مالیات به معافیت‌های پنهان دامن زده است. دلیل حذف این ماده فراهم نبودن زیرساخت لازم برای این نوع مالیات‌ستانی است. مکانیسم این نوع مالیات‌ستانی این‌گونه است که درآمد همه افراد جامعه باید به وسیله خود آن‌ها یا به وسیله پایگاه‌های اطلاعاتی استعلام شود. یعنی همه درآمدهای فرد مشمول مالیات می‌شود. این نوع مالیات‌ستانی این مزیت را دارد که اگر فردی چند منبع شغلی دارد، مجموع درآمد شغلی‌اش لحاظ شود و همچنین این امکان وجود دارد که همه درآمدهای فرد، اعم از معاف و غیر معاف جمع شود و بر اساس نرخ‌های ماده ۱۳۱ ق.م.م مشمول مالیات شود. بعلاوه مالیات بر مجموع درآمد پایه مالیاتی را گسترده می‌کند، فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد، شناسایی دهک‌های پایین را راحت می‌کند و می‌تواند کارکرد خوبی در باز توزیع درآمد حاصل از مالیات داشته باشد و منجر به جهت‌دهی تخصیص منابع افراد و خانوار نمی‌شود.<sup>۴</sup>

## اندازه دولت

مالیات می‌تواند نشان‌دهنده وضعیت بخش خصوصی و بنگاه‌های دولتی باشد. به نقل از مرکز پژوهش‌های مجلس از ۷۳ هزار میلیارد ریال مصوب مالیات عملکرد شرکت‌های دولتی، تنها ۱۵ هزار میلیارد ریال آن در ۸ ماهه اول سال وصول شده است که زیان‌ده بودن بخش قابل توجهی از بانک‌ها در سنوات گذشته با توجه به شرایط اقتصادی و مالی نامطلوب این بخش و ابراز زیان توسط بانک‌های ملی، ملت، مسکن، کشاورزی، تجارت و سپه یکی از دلایل اصلی آن است. بر این اساس در لایحه سال ۱۳۹۸ مالیات شرکت‌های دولتی با کاهش ۲۷ درصدی روبه‌رو بوده است. با توجه به اینکه بخش اعظم شرکت‌های دولتی پرداخت‌کننده مالیات در حوزه نفت فعالیت می‌کنند این می‌تواند نشان‌دهنده زنگ خطر برای پایداری منابع مالیاتی دولت باشد. زیرا با کم شدن درآمدهای نفتی به علت تحریم به صورت خودکار، بخشی از درآمدهای مالیاتی دولت نیز تحقق پیدا نمی‌کند.

## ساختار مالیات‌ستانی

ترکیب درآمدهای مالیاتی در ایران نشان‌دهنده وصول بیشتر مالیات‌های سهل‌الوصول مانند مالیات بر شرکت‌های دولتی، مالیات بر واردات و مالیات بر حقوق است. نسبت درآمدهای مالیاتی به GDP در هیچ کشور توسعه یافته‌ای در ۵۰ سال گذشته همانند ایران نبوده است. حتی در ترکیه نیز این نسبت بیش از ۳۰ درصد است و کمترین میزان آن در ۵۰ سال گذشته ۹ درصد

۴. مالیات بر مجموع درآمد در مقابل سیستم مالیات بر درآمد جدولی یا دوگانه قرار دارد که مانند آنها نیست که بر درآمد کار و درآمد سرمایه نرخ متفاوتی اعمال کند. نرخ متفاوت عامل مهمی در جهت دادن به جهت‌دهی تخصیص منابع افراد و خانوار است.



بوده است. در رابطه با ساختار مالیات در ایران برعکس کشورهای OECD سهم مالیات اشخاص هنوز بالا است. در حال حاضر سهم مالیات بر سود شرکت‌ها در ایران چند برابر کشورهای توسعه یافته مانند آلمان، سوئد، دانمارک و آمریکا است. ساختار نظام مالیات‌ستانی در ایران سبب تضعیف تولیدکننده شده است.

## هزینه‌های بالای وصول مالیات و افزایش ناگهانی مالیات

اگر تنها مالیات‌های اخذ شده توسط سازمان مالیاتی را در نظر گیریم (مالیات بر واردات را لحاظ نکنیم) میزان هزینه‌ای که برای وصول هر واحد مالیات پرداخت می‌شود نسبت به کشورهای دیگر و همسایه بالاتر است. این در حالی است که وصول مالیات بر حقوق و مالیات بر عملکرد نفت هزینه چندانی برای دولت ندارد و این نشان دهنده هزینه بالای باقی وصولی‌های مالیاتی است.

در سال‌های اخیر یکی از دلایل مهم فرار مالیاتی (که منجر به سؤال نمایندگان مجلس از وزیر اقتصاد دولت یازدهم شده بود<sup>۵</sup>) مربوط به افزایش بی‌رویه و چندین برابر شدن مالیات به علت در پیش گرفتن تغییر و جایگزینی سیاست منبع درآمد دولت از نفت به مالیات است. نرخ بالای مالیاتی و عدم توانایی در وصول آن از عوامل مهم افزایش فساد محسوب می‌شود و زمینه را برای دریافت و درخواست رشوه باز می‌کند. افزایش ناگهانی مالیات از متغیرهای مهم افزایش پرداخت رشوه به مأمور مالیاتی است. در واقع افزایش ناگهانی نرخ مالیات، قدرت چانه‌زنی مأموران وصول مالیات را در توافق با مؤدیان مالیاتی افزایش می‌دهد. متغیر واسط مؤثر در این رابطه نارضایتی درآمدی مأمور وصول مالیات است. قطعاً سبک کردن بار نظارتی همبستگی مستقیم با میزان نارضایتی مأمور وصول مالیات و تا حد زیادی مرتبط با روند افزایشی مالیات‌های پرداختی است. بنابراین امکان تبانی بین مأمور وصول مالیات و مؤدی با افزایش ناگهانی مالیات امکان افزایش قابل ملاحظه‌ای دارد. افزایش درآمدهای مالیاتی با تحمیل افزایش مبلغ مالیات بر مالیات دهندگانی که شناسایی شده‌اند جبران نمی‌شود. فرار مالیاتی در ایران بسیار گسترده است به طوری که حدود چهل درصد تولید ناخالص داخلی کشور فرار مالیاتی چه به شکل قانونی و چه به شکل غیرقانونی دارد<sup>۶</sup>.

به نظر می‌رسد اگر دولت قصد دارد درآمدهای مالیاتی‌اش را افزایش دهد باید تمهیدات لازم را برای رفع گلوگاه‌های فرار مالیاتی شناسایی و آن را مسدود کند برخی از روش‌ها و شیوه‌های فرار مالیاتی که تاکنون شناسایی شده‌اند عبارت‌اند از عدم ثبت فروش و درآمد در دفاتر و یا ناقص ثبت کردن آن‌ها از طریق خریداران ساختگی و جعلی و یا کد اقتصادی اشخاص دیگر، حساب‌سازی، ثبت خرید کالا و دارایی در حساب هزینه، ثبت هزینه‌های مستقیم خرید و یا واردات کالا در حساب هزینه‌های جاری، متورم کردن مبالغ مندرج در فاکتورهای خرید و هزینه‌ها از طریق تبانی با مشتری، منظور نمودن هزینه‌های واهی و شخصی به حساب هزینه‌های مؤسسه، ارائه صورتحساب‌های خرید و هزینه‌ها بیش از یک‌بار، خارج کردن کالاهای سالم از حساب‌ها به عنوان ضایعات و عدم ثبت فروش آنها در دفاتر، دست‌کاری در وسایل اندازه‌گیری کالا (کم‌فروشی) و سوءاستفاده از صندوق‌های فروش نقدی، خارج نمودن دارایی‌های مستهلک شده از حساب‌ها به منظور کتمان درآمد و فروش آن‌ها در زمان واگذاری یا انحلال و ...

۵. خبرگزاری خانه ملت، «فساد و رشوه در سازمان مالیاتی در حال توسعه است»، ۴ بهمن ۱۳۹۷، لینک دسترسی

<http://www.icana.ir/Fa/News/۲۸۸۵۱۹/> -فساد و -رشوه -در -سازمان -مالیاتی -در -حال -توسعه -است -رئیس -سازمان -مالیات -پدر -تولید -را -در آورده

۶. مصاحبه روزنامه حمایت با غلامحسین دوانی، ۳ بهمن ۱۳۹۷



در این خصوص سیاست‌گذاران باید توجه داشته باشند که اگر هم‌زمان هم نرخ جرمه فرار از مالیات و هم سطح فساد بالا باشد، میزان فرار مالیاتی بیشتر می‌شود (گوپتا، ۲۰۰۸). دولت برای جلوگیری از فرار مالیاتی تمهیداتی اندیشیده است. به گفته رئیس سازمان مالیاتی در سال ۹۴ سیصد هزار مؤدی مالیاتی و در سال ۹۵ حدود چهارصد هزار مؤدی مالیاتی که تا پیش از آن پرونده مالیاتی نداشتند شناسایی شدند. به همین تناسب رشد درآمد مالیاتی کشور در دوره زمانی ۴ ساله منتهی به سال ۹۶ بیش از ۲۶ درصد رشد داشته است.<sup>۷</sup> متغیرهایی که در این خصوص توانسته‌اند مؤثر واقع شوند به کارگیری اصلاحات هم‌زمان در چارچوب برنامه تحول نظام مالیاتی است. فهمیدن این نکته مهم است که افزایش شفافیت در نظام مالیاتی تا چه اندازه در افزایش وصول درآمد مالیاتی مؤثر بوده است. به عبارتی از آن جهت اهمیت دارد که کشورهای فاسد برای افزایش وصول مالیات باید بخشی از دموکراسی را گسترش دهند که به کاهش فساد منجر شود و جرمه صرف تأثیرگذار نخواهد بود. به این معنی که کاهش فساد و افزایش شفافیت در افزایش درآمد مالیاتی مؤثرتر از افزایش متغیرهایی مانند جرمه و شناسایی مؤدیان بی‌پرونده است.

## عدم نظارت

در مطالعات مرتبط با گلوگاه فساد در وصول مالیات نقطه ثقل آنجا است که درآمدهای مالیاتی تا چه اندازه با رسوایی حاصل از کشف اعمال فاسدی چون رشوه دادن و فرار مالیاتی همبستگی دارد. این رابطه می‌تواند در طیفی که میزان سوءاستفاده از قدرت و عدم نظارت را ترسیم می‌کند، تعریف شود. زمانی که قواعد نظارتی به درستی و دقیق تعریف نشده، به راحتی می‌تواند وسیله درآمد عاملین نظارتی باشد. قطعاً رشوه دادن به مأمور وصول مالیات از هزینه‌کردن برای پرداخت مبلغ واقعی مالیات ارزان‌تر است. بنابراین **اختیار تصمیم‌گیری** شکافی که تسهیل‌کننده فساد در رابطه با قواعد نظارتی و عاملین نظارتی است. نظارت با آستانه تحمل اجتماعی یا به عبارتی شرم ناشی از کشف اعمال فاسد نیز در ارتباط است. سرکیوتی و کوپیر (۲۰۰۹) در مطالعه‌ای نشان می‌دهند که رابطه بین نرخ مالیات و درآمدهای مالیاتی بستگی به وجود و میزان اثر شرم حاصل از کشف اعمال فاسدی چون رشوه دادن و فرار مالیاتی دارد. این دو محقق در ادامه نظریه خود در سال ۲۰۱۱ نشان می‌دهند در کشورهایی با وجود شرم بالا و صداقت بیشتر، تغییرات نرخ مالیات اثر بیشتری بر روی نرخ رشد اقتصادی دارد زیرا در عمل نرخ مالیات تعیین شده وصول می‌شود. اما در کشورهای با اثر شرم پایین، فرار مالیاتی بیشتر است و تغییرات نرخ مالیاتی اثر کمتری بر رشد اقتصادی دارد. آستانه شرم حاصل از فرار مالیات با شفافیت همبستگی مستقیم دارد. به عبارتی باید تمامی درآمدهای افراد از معاف و غیرمعاف در فرایندی و در مواعد مشخص شده برای سازمان امور مالیاتی مشخص باشد.

قوانین نظارت ساده و شفاف به میزان قابل توجهی موجب کاهش فساد می‌شود. قوانین نظارتی باید به گونه‌ای چیده شود که میزان رویارویی مأمور مالیاتی با مؤدی را کاهش دهد. بخش عمده‌ای از این فرایند نظارتی به ساده کردن فرایند انجام کار مربوط است. به عبارتی فرایند نظارتی در امور مالیاتی در حال حاضر جهتی را باید سیر کند تا با انجام طرح‌ریزی مجدد نظارتی به هدف وصول مالیات نائل شود. از سال ۲۰۱۲ تاکنون مدت زمان صرف‌شده برای مؤدی مالیاتی در کشور ما برای پرداخت مالیات از ۳۴۴ ساعت به ۲۱۶ ساعت کاهش یافته است. کاهش زمان صرف‌شده برای مؤدی به معنای کاهش انتظار است. اما این به تنهایی کافی نیست. باید بررسی شود چه اندازه برنامه‌های نظارتی اختیار ناظران را کاهش می‌دهد. بعلاوه ضروری است

۷. دنیای اقتصاد، رشد ۲۶ درصدی درآمدهای مالیاتی در ۴ سال اخیر، ۲۳ بهمن ۱۳۹۷، لینک دسترسی:



مکانیسم‌های نظارت غیررسمی و عمومی فراهم باشد. برای نمونه اعلام حد آستانه و معافیت مالیات، آگاهی عمومی در این خصوص و اطلاع‌رسانی ذینفعان مهم است. این نوع نظارت با کمترین هزینه اجرایی می‌شود. نظام مالیاتی باید بدنبال آن باشد که مکانیسم‌های نظارتی سخت به مکانیسم‌های نظارتی سهل تبدیل شود. در حال حاضر بخشی از نظارت سخت در نظام مالیاتی با یک مکانیسم تفصیلی خود اظهاری حل شده است. این روند احتمال تبانی مأمور مالیاتی و مؤدی کاهش داده است. رزاکرم نویسنده معروف کتاب *فساد و دولت* (ص ۳۲) در این خصوص می‌گوید «هرگاه مقام نظارت‌کننده دارای اختیار تصمیم‌گیری هستند، انگیزه‌ای برای رشوه‌خواری وجود دارد». تأیید اظهارنامه مالیاتی مؤدیان یکی از عوامل مهم ایجاد فساد در وصول درآمدهای مالیاتی محسوب می‌شد. اجرای طرح جامع مالیاتی و تأیید اظهارنامه‌های مالیاتی بدون دخالت مأمورین مالیاتی، نه تنها هزینه پیگیری کاهش یافته است بلکه امکان تبانی را نیز کاهش داده است. بخش دیگر از نظارت سخت مرتبط با وظایف میزبان مالیاتی است. روشن بودن ضوابط، شناسایی فرار مالیاتی و کاهش نقش عوامل انسانی از مهم‌ترین برنامه‌های سامانه جامع مالیاتی است.

گزارش سال ۲۰۱۷ مؤسسه Global Forum تأکید دارد که هدف عمده اصلاح مالیات باید متمرکز بر فرار مالیاتی باشد. مبارزه با فرار مالیاتی نیازمند مکانیسم‌های دقیق نظارتی است. شفافیت مالیات و تبادل اطلاعات مهم‌ترین مکانیسم‌های کاهش دهنده فرار مالیاتی است. استانداردهای مورد استفاده در راستای این هدف نیز بر اساس دو مکانیسم است: تبادل اطلاعات در صورت درخواست (EOIR) و تبادل خودکار اطلاعات حساب‌های مالی (AEOI). انجمن جهانی اقتصاد از این دو مکانیسم برای تسهیل اشتراک اطلاعات و همچنین غلبه بر چالش اداری در امر مالیات استفاده می‌کند. این دو چهارچوبی برای کسب اطلاعات در یک سیستم مالیاتی بین‌المللی هستند. دامنه اطلاعاتی که می‌تواند مبادله شود بسیار گسترده است. اطلاعاتی که از طریق توافق‌نامه EOIR مبادله می‌شوند شامل مالکیت قانونی و پرسود، سوابق حسابداری و جزئیات بانکی است. البته برای گستره‌ی داده‌های مالی که از مؤدیان می‌تواند در دسترس مقامات مالیاتی قرار گیرد، محدودیت داخلی در به‌کارگیری مکانیسم EOIR تعبیه شده است. «مقامات مالیاتی باید به طور خاص، اطلاعات خاصی را درخواست کنند». این منع قانونی درخصوص محرمانگی و حفاظت داده‌ها حفظ محرمانگی اطلاعات نام دارد. تبادل خودکار اطلاعات حساب‌های مالی (AEOI) به تبادل اطلاعات حساب‌های مالی که در اختیار بانک‌ها، شرکت‌های بیمه‌ای و سرمایه‌گذاری قرار دارد مرتبط است. این اطلاعات می‌تواند شامل هویت دارنده حساب، شناسه مالیات‌دهندگان، جزئیات حساب و مؤسسات مالی، اطلاعات مربوط به فعالیت مالی (شماره حساب، نام و شناسایی شماره مالی مؤسسه، سود، سود سهام، سایر درآمد و ...) باشد. از دستاوردهای اولیه AEOI که بر فرار مالیاتی خارج از کشور متمرکز است، برنامه‌های داوطلبانه تطبیقی و افشای اطلاعات بوده است. افشای اطلاعات به معنای دسترسی به اطلاعات مالی مورد نیاز و استفاده از سازوکار قضائی در صورت نیاز است. برخی شفافیت اقتصادی را معادل ورود به اطلاعات شخصی و سوءاستفاده از آن قلمداد می‌کنند اما در باطن، کارکرد شفافیت اقتصادی، جلوگیری از بروز فساد و سوءاستفاده‌های احتمالی است. در واقع، در نظام مالیات‌ستانی، دسترسی به اطلاعات اقتصادی و مالی افراد و برخورداری از حمایت‌های قانونی در این مسیر، در وضع دقیق و صحیح مالیات نقش تعیین‌کننده دارد. از همین رو بخش دیگری از گزارش تأکید دارد که علاوه بر همکاری نظام قضائی برای شناسایی فرار مالیاتی به همکاری بین سازمانی بانک‌ها و سازمان مالیاتی نیاز است. در این خصوص اعمال تغییرات در «بانکداری سخت» را پیشنهاد می‌کند. به این معنی که «محرمانگی بانکی»<sup>۸</sup> و



«سهام بی‌نام»<sup>۹</sup> حذف شود. همچنین دسترسی به سوابق حسابداری بهبود یابد و نظارت و اجرای تعهدات برای حفظ اطلاعات دقیق‌تر شود.

سیستم جامع مالیاتی اساساً باید به دنبال اصلاح خط‌مشی‌ها باشد. کاهش پیچیدگی و افزایش شفافیت و تا اندازه‌ای افزایش رضایت عمومی کارکردی است که اصلاح رویه مالیات‌ستانی تا حدودی به همراه داشته است. همچنین اصلاح قانون مالیات در سال ۱۳۹۴ خروجی مهم دیگری داشت که توجه به ضمانت اجراهاست.

اما پاسخگویی همچنان در ابهام است و در خصوص وضعیت معافیت‌های مالیاتی سؤالات فراوان است. به عبارتی دولت تا آنجا که به افزایش درآمد مرتبط باشد از اصلاح رویه‌ها استقبال کرده است اما آنجا که درخصوص نحوه هزینه درآمد است نیازمند الزاماتی مشخص‌تر است.

البته قانون مالیات‌های مستقیم که در ۳۱ تیرماه ۱۳۹۴ به عنوان قانون اصلاحی جایگزین قانون سابق شد، توانسته است برخی مواد رویه‌های مالیاتی را به‌روز نماید:

- تغییر در فرایند مالیات برارث و ساده‌سازی آن برای مؤدیان مالیاتی. سادگی و جامعیت دو اصل مهم شفافیت محسوب می‌شوند.
- ایجاد عدالت مالیاتی و همسان‌سازی در نحوه مالیات‌ستانی از مشاغل و همچنین روش رسیدگی بر پایه اطلاعات و مستندات
- تغییر اساسی در معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی و نیز صنعت حمل و نقل و ایران‌گردی و جهانگردی از طریق تشویق به سرمایه‌گذاری سرمایه‌گذاران داخلی و خارجی
- احیای پایگاه‌های اطلاعات مالیاتی از طریق پایگاه‌های اطلاعاتی دولتی و خصوصی برای اصلاح تشخیص مالیات و تبیین عدالت مالیاتی
- برطرف شدن ضعف ضمانت اجرایی قانون با تعریف قانونی جرم و مجرمان مالیاتی. این سیاست جدید از آن روی دارای اهمیت است که نوعی سیاست محدودکننده است و نیازمند حمایت با ضمانت اجرای مؤثر است. ضمانت اجرایی مؤثر است که خاصیت بازدارندگی داشته باشد. اصلاحات جدید این نیاز را رفع کرده است.

خروجی این اقدامات اصلاحی در سال ۱۳۹۵ آشکار شد. در این سال با ایجاد پایگاه اطلاعات مؤدیان مالیاتی و تقویت و افزایش سیستم‌های واحدیابی مکانیزه، حدود ۳۰۰ هزار مؤدی مالیاتی جدید شناسایی و مالیات از آنان اخذ شده است.<sup>۱۰</sup> همچنین با اجرای این طرح بیش از سه هزار شرکت صوری شناسایی شده است. بعلاوه در همان سال با شفاف شدن، دسترسی و بررسی تراکنش‌های سنگین و مشکوک بانکی، حدود ۳۳۰۰ میلیارد تومان از محل کشف و شناسایی تراکنش‌های مشکوک بانکی مالیات وصول شده است. به عبارتی در سال ۱۳۹۵ درآمد مالیاتی ۱۵۰ درصد درآمدهای نفتی بوده است.<sup>۱۱</sup> هرچند تا نقطه مطلوب فاصله داریم اما نباید قابلیت‌هایی که در شناسایی این فرایند تسهیل کننده بوده است را نادیده گرفت.

9.bearer shares

۱۰. ایسنا، «حذف مالیات علی الرأس حذف برخورد سلیقه‌ای مأموران»، ۴ دی ۱۳۹۷، لینک دسترسی:

yon.ir/SHUed

۱۱. ایران آنلاین، «سهام مالیات از تولید ناخالص داخلی»، ۳ اسفند ۱۳۹۷، لینک دسترسی:

<http://www.ion.ir/News/334168.html>



## عدم شفافیت و نبود بانک داده

از آثار منفی اعطای معافیت‌های مالیاتی عدم دسترسی به اطلاعات اقتصادی و مالی اغلب مؤدیان مالیاتی مشمول معافیت است. در حال اطلاعات جامع و فراگیری درخصوص میزان و حجم فعالیت و سایر مشخصه‌های اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی معاف از مالیات وجود ندارد. معافیت مالیاتی باید بر اساس صورتبندی اندازه فعالیت اقتصادی و میزان درآمد مشمول مالیات یا معافیت مالیاتی و سپس محاسبه مالیات با توجه به قانون باشد.

مطابق آمارهای رسمی، در کشور ما بین ۱۴ تا ۳۰ هزار میلیارد تومان فرار مالیاتی با توجه به اقتصاد زیرزمینی، قاچاق و عدم شفافیت وجود دارد.<sup>۱۲</sup> شفافیت مالیات در مورد ارائه جزئیات فنی اعداد و عملکرد نیست. بلکه نیاز به نگاه گسترده به استراتژی و مکانیسم‌های عملکردی مالیاتی، تأثیر اجتماعی مالیات و تمرکز بیشتر بر وضوح دارد. قدم‌های آهسته اما خوبی در این خصوص برداشته شده است. تسریع در این امر نیازمند توجه بیشتر به اثربخشی سیستم‌های مالیاتی با توجه به میزان تأثیرگذاری منصفانه و مشخص آن است. افزایش درآمد مالیاتی و جلوگیری از ممانعت از فرار مالیاتی متأثر از سیاست‌های نوآورانه مالیاتی است که بخش عمده آن به کارگیری سیاست‌های دیجیتالی است. در همین خصوص برآورد آژانس بین‌المللی تأمین مالی توسعه از هفت اقتصاد عمده در حال توسعه و در حال ظهور نشان می‌دهد که تنها دیجیتالی کردن پرداخت‌ها می‌تواند منجر به صرفه‌جویی مستقیم بین ۰/۸ و ۱/۱ درصد تولید ناخالص داخلی سالانه و حدود ۰/۵ درصد از تولید ناخالص داخلی برای دولت است.<sup>۱۳</sup>

دیجیتالی کردن فرایند کار موجب افزایش درآمدهای مالیاتی می‌شود. دور زدن مأمور وصول همیشه با رشوه همراه نیست. بخش عمده‌ای از فساد در جریان وصول مالیات ناشی از عدم شفافیت است. برای مثال همیشه مواردی که در یک کارخانه حوزه ساخت در دفتر حسابداری ثبت می‌شود، عین واقعیت نیست. فرایند فنی که در کارخانه تولیدی در حال وقوع است متفاوت از ثبت در دفاتر حسابداری است. در همین خصوص ماده ۱۶۹ قانون مالیات مستقیم با هدف شفاف شدن اطلاعات مالی برای سازمان مالیاتی در راستای شفافیت اطلاعات اقتصادی مقرر کرده است نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی استقرار یابد. واژه یکپارچگی اشاره به آن دارد که دستگاه‌های مختلف اقتصادی باید اطلاعاتشان را به این سامانه هوشمند ارائه دهند. معمولاً شفافیت با معنی دسترسی به اطلاعات خلط می‌شود اما در اینجا شفافیت متفاوت از دسترسی عمومی به اطلاعات است. باید توجه داشت معنی شفافیت اطلاعات (اقتصادی) با افشای اطلاعات اقتصادی متفاوت است. شفافیت اطلاعات اقتصادی اشاره به دسترسی دولت به دارایی و اموال افراد جامعه در تسهیل وصول مالیات به عنوان ابزار کاهش فساد دارد. دسترسی به اطلاعات نوعی مکانیسم نظارتی برای دولت نسبت به موقعیت افراد جامعه است که در صورت لزوم بتواند از آن استفاده کند.

بخشی از مسئله با اجرای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم قابل رفع است. دولت موظف است به واسطه ماده ۱۶۹ و افزایش شفافیت فعالیت‌های اقتصادی اقدام به راه‌اندازی پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی شامل مواردی نظیر اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه‌ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی اقدام نماید. با گذشت ۲ سال از تصویب این قانون ضروری است دو اقدام زیر انجام شود:

۱۲. گفتگوی خبری رئیس سازمان امور مالیاتی، مشرق نیوز، ۲۴ بهمن ۱۳۹۷، لینک دسترسی





❖ پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی: این پایگاه که به صراحت در راستای تحقق شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی برنامه‌ریزی شده است، می‌تواند تحولی عظیم در حوزه شفافیت اطلاعات در کشور محسوب شود. اطلاع دقیقی از کم و کیف چگونگی دریافت اطلاعات از دستگاه‌های یاد شده و بهره‌گیری از آنها جهت اخذ مالیات، برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری در دسترس نیست. اطلاعاتی که باید در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار گیرد به چهار دسته کلی اطلاعات هویتی، اطلاعات معاملاتی اشخاص، اطلاعات مالی، پولی و اعتباری و سرمایه‌های اشخاص و اطلاعات دارایی‌ها، اموال و املاک و همچنین نقل و انتقال آن‌ها تقسیم می‌شود.

❖ سامانه ملی املاک و اسکان کشور: در راستای تحقق و ایجاد این سامانه نیز گرچه دولت یک قدم به پیش گذاشته و آیین‌نامه اجرایی آن در قالب قانون سامانه ملی املاک و اسکان به مرحله تصویب رسانده اما تاکنون وزارتخانه‌های راه و شهرسازی و امور اقتصادی و دارایی به عنوان متصدیان این موضوع وظایف قانونی خود در این زمینه را اجرایی و اطلاع‌رسانی نکرده‌اند.

در مجموع خروجی که شفافیت در نظام مالیاتی به همراه می‌تواند داشته باشد از چند جهت دارای اهمیت است:

(۱) شناسایی گلوگاه‌های فساد در موضوع وصول مالیات و از طریق بکارگیری سیستم جامع مالیاتی در کوتاه مدت افزایش درآمد دولت نقش مؤثری داشته است.

آمارهای بانک مرکزی از درآمدهای دولت در سال ۹۵ بیانگر درآمد ۷۳۸/۸ هزار میلیارد ریالی از فروش نفت و فرآورده‌های نفتی و درآمد ۱۰۱۴/۷ هزار میلیارد ریالی از محل مالیات‌ها است یعنی درآمدهای مالیاتی کشور ۱/۳ برابر بیش از درآمدهای نفتی بوده است.<sup>۱۴</sup>

(۲) مبارزه با فرار مالیاتی: در کشور ما میزان نرخ فرار مالیاتی را بین ۲۵ تا ۴۰ درصد برآورد کرده‌اند. در سال ۹۴ سیصد هزار مؤدی مالیاتی و در سال ۹۵ حدود چهارصد هزار مؤدی مالیاتی که تا پیش از آن پرونده مالیاتی نداشتند شناسایی شدند. در سال ۱۳۹۵ از محل مبارزه با فرار مالیاتی پنج هزار میلیارد تومان مالیات به خزانه دولت واریز شد.<sup>۱۵</sup>

(۳) حذف واسطه: درخصوص میزان تأثیر استفاده از نوآوری یادشده در سیستم مالیات‌ستانی، مرور وضعیت ایران در شاخص بین‌المللی فضای کسب‌وکار که سه شاخص آن به امور مالیاتی مربوط است روشن‌گر خواهد بود. این سه شاخص عبارت‌اند از شاخص شروع کسب‌وکار، شاخص ثبت دارایی و شاخص پرداخت مالیات.

گزارش بانک جهانی درخصوص شاخص زمان آماده‌سازی و پرداخت مالیات<sup>۱۶</sup> از ۳۴۴ ساعت در سال ۲۰۰۵ به ۲۱۶ ساعت در سال ۲۰۱۸ کاهش داشته است. به عبارتی اگر یک روز کاری را ۸ ساعت در نظر بگیریم، زمان آماده‌سازی و پرداخت مالیات در ایران از ۴۳ روز کاری در سال ۲۰۰۵ به ۲۷ روز کاری در سال ۲۰۱۸ کاهش داشته است. این شاخص در سال ۲۰۱۷ معادل ۳۲۴ ساعت (معادل ۴۰ روز کاری) بود. به عبارتی حذف واسطه در انجام امور مالیاتی و پرداخت آن، در شاخص بین‌المللی پرداخت مالیات نمود یافته است.

۱۴. اقتصاد نیوز، «افزایش سهم مالیات در بودجه عمومی کشور»، ۳ بهمن ۱۳۹۷، لینک دسترسی:

yon.ir/UTkFL

۱۵. سازمان امور مالیاتی، «مبارزه با فرار مالیاتی ۵۰۰۰ میلیارد تومان عاید کشور کرد»، ۸ بهمن ۱۳۹۷، لینک دسترسی:

<http://www.intamedia.ir/Pages/Action/ShowContent/111544>

۱۶. لینک دسترسی به اطلاعات:

<https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS?end=2018&locations=IR&start=2005&view=chart>



## جدول شماره: وضعیت شاخص‌های مالیاتی کشور ایران

سال	وضعیت	شروع کسب‌وکار	ثبت دارائی	پرداخت مالیات
۲۰۱۹	رتبه	۱۷۳	۹۰	۱۴۹
	امتیاز	۵۶/۹۸	۶۳/۹۸	۵۶/۷۸
۲۰۱۷	رتبه	۱۷۳	۹۷	۱۴۹
	امتیاز	۵۴/۶۴	۶۳/۹۷	۵۲/۶۱
۲۰۱۷	رتبه	۱۰۲	۸۶	۱۰۰
	امتیاز	۸۵/۰۶	۶۴/۱۷	۶۹/۷۹

منبع: شاخص بین‌المللی فضای کسب‌وکار<sup>۱۷</sup>

شاخص پرداخت مالیات تمام انواع مالیات‌ها و کمک‌های اجباری به دولت، صندوق بازنشستگی و صندوق بیمه کارگران که در حساب‌های شرکت ثبت و مؤثر بر درآمدهای اظهارشده است و باید توسط شرکت پرداخت شود، همچنین مسئولیت اداری شرکت در پرداخت و مشارکت مالیات اندازه‌گیری می‌شود (فیض‌پور و همکاران، ۱۳۹۰: ۱۷۷).

شاخص پرداخت مالیات از سه شاخص فرعی زمان، نرخ و تعداد پرداخت تشکیل شده است. هر مؤدی ایرانی طی یک سال (در سال ۲۰۱۲) ۲۰ بار برای پرداخت مالیات خود به مراجع ذی‌ربط مراجعه می‌کرد، همچنین ۳۴۴ ساعت برای تهیه اسناد و مدارک مربوطه و پرداخت مالیات زمان صرف می‌کند و در نهایت مالیاتی که پرداخت کرده‌اند ۴۴/۱ درصد از سودشان را تشکیل می‌دهد.<sup>۱۸</sup> اما در گزارش سال ۲۰۱۹ شروع کسب‌وکار، تغییرات شاخص زمان صرف شده برای هر مؤدی ایرانی به ۲۱۶ ساعت کاهش یافته است اما تعداد مراجعه به مراجع ذی‌ربط ثابت بوده است و در نهایت در شاخص نرخ هم تفاوت قابل‌مشاهده‌ای وجود ندارد.<sup>۱۹</sup>

## وضعیت کشور ایران در شاخص پرداخت مالیات

شاخص	سال ۲۰۱۷	سال ۲۰۱۹
تعداد دفعات پرداخت در سال	۲۰	۲۰
زمان صرف شده برای پرداخت مالیات در سال	۳۴۴	۲۱۶
مجموع نرخ مشارکت و مالیات (درصدی از سود)	۴۴//۱	۴۴/۷
شاخص پس از پرداخت مالیات <sup>۲۰</sup> (۰-۱۰۰)	۷۸/۰۸	۲۱۷/۹۶

منبع: گزارش سال ۲۰۱۷ شاخص کسب‌وکار جهانی (ایران) ص ۱۶-۱۱

گزارش سال ۲۰۱۹ شاخص کسب‌وکار جهانی (ایران) ص ۳۷

17. <http://www.doingbusiness.org/en/data/exploreconomies/iran#>

۱۸. گزارش «بررسی شاخص پرداخت در ایران»، سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۲

۱۹. برای دیدن متن اصلی گزارش به لینک زیر مراجعه شود:

<http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/i/iran/IRN.pdf>

20. Postfiling index

۲۱. در گزارش مذکور عدد ۷/۹۶ درج شده است اما به نظر می‌رسد این عدد دارای ایراد تایپی است. جهت حفظ امانت در متن اصلی عدد عیناً تکرار شده است.



شاخص پرداخت مالیات متشکل از ۴ متغیر است. این چهار متغیر شامل پرداخت مالیات، زمان، نرخ مشارکت و شاخص پس از پرداخت مالیات است.

❖ شاخص پرداخت مالیات با تعداد پرداخت مالیات و کمک‌ها، دفعات پرداخت، فراوانی پرداخت، روش پرداخت و تناوب پرداخت مرتبط است.

❖ شاخص زمان، زمان را برای تهیه، تأمین مالی و پرداخت سه نوع عمده مالیات و مشارکت اندازه‌گیری می‌کند: مالیات بر درآمد شرکت، مالیات بر ارزش‌افزوده یا مالیات بر فروش و مالیات‌های کار (مالیات حقوق و دستمزد و مشارکت اجتماعی). زمان آماده‌سازی شامل زمان جمع‌آوری تمام اطلاعات لازم برای محاسبه مالیات قابل پرداخت و محاسبه مبلغ قابل پرداخت است. بعلاوه زمان پرداخت، ساعت مورد نیاز برای پرداخت آنلاین یا شخصی است. البته جاهایی که مالیات و مشارکت‌ها به صورت شخصی قابل پرداخت است، این زمان شامل تأخیر در انتظار است.

❖ مجموع مالیات و نرخ مشارکت، میزان مالیات و سهم مجموع مالیات و مشمولیت‌های اجباری شرکت در سال دوم عملیات را به عنوان سهمی از سود تجاری بیان می‌کند.

❖ شاخص پس از پرداخت مالیات شامل میانگین چهار متغیر است: زمان برای بازپرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده، زمان برای دریافت بازپرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده، زمان برای تطبیق با اصلاح مالیات بر درآمد شرکت و زمان تکمیل اصلاح مالیات بر درآمد شرکت.

بر اساس گزارش سال ۲۰۱۹ بانک جهانی ایران با معرفی یک سیستم آنلاین برای ثبت پرداخت تأمین اجتماعی، پرداخت مالیات را ساده‌تر کرده است. این سیستم امکان اظهار ادعای استرداد مالیات بر ارزش‌افزوده را به صورت آنلاین فراهم آورده و همچنین بازپرداخت مالیات بر درآمد شرکت‌ها را به صورت آنلاین بهبود داده و امکان پرداخت بدهی‌های مالیاتی اضافی در بانک را فراهم کرده است.<sup>۲۲</sup>

در حال حاضر سامانه بر اساس اطلاعات مؤدیان عمل می‌کند که توانسته نواقص موجود در خصوص ثبت اطلاعات بر اساس پرونده را رفع کند: پایگاه اطلاعات هویتی که به صراحت در راستای تحقق شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی برنامه‌ریزی شده است، می‌تواند تحولی عظیم در حوزه شفافیت اطلاعات در کشور محسوب شود. این مهم به تشکیل بانک جامع اطلاعات مؤدیان کمک فراوانی کرده است. پیش از این تشخیص مالیات در کشور یا از طریق بررسی و رسیدگی ممیزان و مأموران مالیاتی و یا از طریق اظهارات مؤدیان مالیاتی صورت می‌گرفت. همچنین این سامانه رویکردی نوین در اصلاح ساختار (شفاف شدن) و حذف ناظر انسانی است. مکانیسم عملکردی آن نیز به این گونه است که با صراحت قواعد و روشن کردن عملکرد، نقش عامل انسانی را کاهش دهد. مادام که قواعد و مکانیسم‌های عملکردی مشخص نباشد، هر اندازه نظارت انسانی فربه‌تر شود، به اندازه هر عامل نظارتی امکان افزایش فساد بالاتر می‌رود. نهادهای عمومی فربه شانس خوبی دارند برای آن که بتوانند از قدرت متمرکز خود سوءاستفاده کنند.



## تأثیر التزام سیاسی دولت بر مشارکت مؤدیان

اصلاح نظام مالیاتی با دو شاخص مهم شفافیت و پاسخگویی در ارتباط است. هر دو این متغیرها، در سطح کلان و با التزام سیاسی دولت قابل اجرا است. «محققان نظام مالیاتی التزام سیاسی دولت به انجام اصلاحات مالیاتی را پیش‌نیاز اولیه موفقیت نظام مالیاتی دانسته‌اند» (گیلز، ۲۰۰۰ به نقل از سیدنورانی، ۸۸: ۲۱).

مردم باید دسترسی به اطلاعاتی داشته باشند که در سرنوشت آن‌ها مؤثر است. سیاست‌گذاران به‌عنوان عوامل مؤثر تصمیم‌ساز باید در خصوص آن‌چه در حال وقوع است توضیحات کافی ارائه کنند. توضیحات باید شامل ویژگی‌هایی از جنس چرایی و چگونگی باشد تا بتواند شعاع تأثیرات و خروجی مورد انتظار را شفاف کند. تمام مردم جامعه به‌عنوان ذینفعان سازمان مالیاتی باید بدانند میزان تأثیرگذاری سامانه جامع مالیاتی قبل و بعد از بکارگیری سامانه چقدر تغییر کرده است. درآمدهای وصولی، شناسایی میزان فرارهای مالیاتی و ... چگونه است. حتی ضروری است توضیح داده شود مالیات‌های دقیقاً در کجاها هزینه می‌شود، سهم هر بخش چه میزان است و حتی اندازه‌گیری شود تا چه اندازه این میزان تغییرات در زندگی افراد احساس می‌شود. این فرایند پاسخگویی است. پاسخگویی میزان اثربخشی و کارایی سیستم مالیاتی را مشخص می‌کند و بر میزان اعتماد اجتماعی تأثیر مثبت دارد. ویرکودی اعتماد در این خصوص را به دو دسته اعتماد به نهاد ارائه‌دهنده خدمات و اعتماد به ابزار به‌کاررفته در ارائه خدمات تقسیم می‌کند (به نقل از یوسفی، ۱۳۹۴: ۹۲۶). البته میزان اعتماد به نهاد ارائه‌دهنده خدمات به نسبت میزان اعتماد به ابزار به کار تأثیر بیشتری برای همکاری دارد (چن و همکاران، ۲۰۱۵ به نقل از یوسفی، ۱۳۹۴: ۹۲۷). و هیلد بیان می‌کند: «انتظار می‌رود شفافیت با ایجاد اعتبار، به‌گونه‌ای مثبت در اعتمادسازی مشارکت داشته باشد» (اندیشکده حکمت، ۱۳۹۷). تأثیر اعتماد به نهاد خدمات‌رسان بر سطح مشارکت در تحقیقات داخلی نیز ثابت شده است. تحقیق رضایی در سال ۹۵ در خصوص تأثیر اعتماد بر تمایل به استفاده از خدمات الکترونیکی سیستم مالیات نشان می‌دهد اعتماد با ایجاد تجربه مثبت ذهنی به‌طور مستقیم بر تمایل به استفاده از خدمات الکترونیکی دولت تأثیر معنی‌دار دارد (رضایی، ۱۳۹۵). در همین خصوص فاضلی و جلیلی (۱۳۹۷) به نقش کلیدی اصلاحات نهادی تأکید دارند:

۱. اگر مردم معتقد باشند که نهادهای حکومتی فاسدند، بر بی‌اعتمادی آن‌ها به نهادهای حکومتی افزوده می‌شود (در اینجا تنها باور به وجود فساد مکانیسم تأثیرگذاری خواهد بود).

۲. بی‌اعتمادی به نهادهای حکومتی آمادگی کنش فاسد را در بین افراد به‌هنگام سروکار داشتن با نهادها ایجاد می‌کند.

۳. چنانچه افرادی پایبند به اصول اخلاقی باشند اما با باور به مکانیسم «فساد مساوی است با گشایش کار»، در نهایت ورود به فرایندهای فاسد را در پیش می‌گیرند و به تدریج ذهنیت ایشان تغییر می‌کند.

به دلایل مختلف در این چرخه فساد-بی‌اعتمادی-فساد توقف پدید می‌آید. آن زمانی است که کارآمدی نهادی بر اثر اصلاحات جدی در ساختار نهادی، منجر به بهبود حکمرانی شود. اعتماد و باور به وجود شفافیت، پاسخگویی و کنترل می‌تواند سرمایه اجتماعی به وجود آورد که علاوه بر آنکه متأثر از کنش سالم دیگران است، همچنین استنباط افراد از امکان انجام عمل فاسد را تحت تأثیر منفی قرار دهد.



## جمع‌بندی

سازمان امور مالیاتی وقفه بهبود چرخه معیوب را آغاز کرده است و می‌تواند با آغاز گفتگوهای جدی به آن سرعت دهد. این گزارش درصدد نشان دادن وقفه‌هایی در سازمان امور مالیاتی است که از جنس عدم شفافیت است و در ایجاد شکاف‌های اجتماعی مؤثر است. سازمان امور مالیاتی قدم‌های مثبتی برای اصلاحات آغاز کرده است اما تا رسیدن به نقطه مطلوب فاصله جدی وجود دارد. برای مثال بسیار پر ابهام است که چرا دو ماده مهم در خصوص مالیات بر مجموع درآمد و مالیات بر ثروت از اصلاحیه قانون مالیات حذف شده است. چنانچه توضیح داده‌شد، حذف این دو ماده نقش مهمی در تثبیت معافیت‌های پنهان مالیاتی و فرار مالیاتی دارد. ظاهراً نفوذ قدرت در این ماجرا بی‌تأثیر نبوده است.

بعلاوه ضعف مهم دیگر نظام مالیاتی، عدم برخورداری از نظام جامع اطلاعاتی است. همان‌طور که در گزارش OECD نیز نشان داده شد، ایجاد یک پایگاه اطلاعاتی هویتی- دارایی از مؤدیان ضروری است. OECD در گزارش‌های متعددی تأکید دارد که «همکاری برای تبادل اطلاعات» مهم‌ترین راه برای مبارزه با فرار مالیاتی است.

اصلاحیه قانون مالیات در سال ۱۳۹۴ ایجاد این پایگاه را پذیرفته است اما اجرایی شدن آن منوط به همکاری بین سازمانی به همراه الزامات ضمانتی قوی است. سامانه باید سامانه‌ای بین سازمانی باشد اما در حال حاضر تنها سامانه‌ای درون سازمانی است و در واقع تنها هزینه‌ی اضافه‌ای در خصوص جابه‌جایی سامانه‌ای درون سازمانی دارد و نتوانسته است به هدف شفافیت در خصوص این سامانه دست یابد. عدم اتصال بین سازمانی سامانه، مانع پیشرفت آن به سمت شفافیت، کاهش ریسک و یکپارچگی است. اجرای کامل طرح جامع مالیاتی و اشراف اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی در تحقق این مهم ضروری است.

اما باید توجه داشت شفافیت تنها منوط به دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات حسابداری مؤدیان نیست و ارتباط سازمان امور مالیاتی با مؤدیان نباید یک‌سویه باشد. مؤدیان در ارتباط دوسویه با سازمان امور مالیاتی به عنوان ذینفع نیز تعریف می‌شوند. در حال حاضر مکانیسمی مبنی بر آنکه شهروندان و مؤدیان متقاعد شوند که دیگر شهروندان و مؤدیان نیز مالیات خود را پرداخت می‌کنند، وجود ندارد. ضمانت اجرا و مشارکت دو مکانیسم تسهیل‌کننده در مشارکت برای پرداخت مالیات است. سازمان امور مالیاتی باید خود را موظف بداند اطلاعات گردش مالیاتی مشمولین مالیاتی را (معافیت‌ها، تخفیف‌ها، بخشودگی‌ها، میزان وصولی و ...) را اطلاع‌رسانی کند.

در یک فرایند شفاف سازمان امور مالیاتی حتی می‌تواند به مؤدیان با دادن کارت‌های سفید، خاکستری و قرمز میزان خوش‌حسابی مؤدیان را مشخص کند.

اعتماد و شفافیت به همراه پاسخگویی و ضمانت اجرایی قوی، متغیرهای مهم در مشارکت مؤدیان و افزایش درآمدهای مالیاتی دولت محسوب می‌شوند.



## ارائه پیشنهاداتی سیاستی جهت بهبود شفافیت ساختار مالیاتی

۱. ایجاد زیرساخت‌هایی برای کشف مالیات در منبع از مهم‌ترین سازوکارهایی است که توانایی سازمان امور مالیاتی را برای شناسایی فرار مالیاتی افزایش می‌دهد.
۲. در حال حاضر نظام مالیاتی ایران بر اساس اخذ مالیات بر پایه هر منبع درآمدی است که باید بر مالیات بر مجموع درآمدها تمرکز داشته باشد. اما باید زیرساخت‌هایی را در این خصوص فراهم کرد:
  - ✓ واحد مالیاتی (مثلاً فرد یا خانواده) انتخاب شود.
  - ✓ بانک اطلاعاتی جامع در مورد منابع درآمدی مؤدیان مالیاتی فراهم باشد.
  - ✓ وضع نرخ مالیاتی یکسان به تمام منابع درآمدی فرد یا خانوار (البته در این خصوص نقدهای جدی هم وجود دارد).
  - ✓ ایجاد بستر لازم برای مجموع درآمد در قانون و بر اساس آن پایه اطلاعات مؤدیان پیاده‌سازی و ثبت شود.
  - ✓ وضعیت معافیت‌ها در حقوق پایه لحاظ شود.
۳. بر اساس گزارش سال ۲۰۱۹ بانک جهانی در خصوص پرداخت مالیات، اجباری کردن پرداخت‌های الکترونیکی، تصویب سیستم پرداخت الکترونیکی متمرکز، اجازه ارائه گزارش مالیاتی به نزدیک‌ترین دفاتر مالیاتی، استفاده از فلش در نرم‌افزار مالیاتی، پذیرش سیستم‌های ثبت و پرداخت الکترونیکی، کاهش نرخ تأمین اجتماعی، معافیت‌های جدید در بیمه تأمین اجتماعی، کاهش نرخ مالیات بر انتقال ملک، تمبر و درآمد شرکت‌ها از مهم‌ترین اصلاحاتی است که در دیگر کشورها صورت گرفته است.
۴. بنا بر قانون پنجم توسعه بنا بود که به جای معافیت‌های مالیاتی از نرخ مالیات صفر استفاده گردد. این عمل سبب بیشتر شدن شفافیت و در دسترس قرار گرفتن حجم اقتصاد خارج از نظام مالیاتی کشور خواهد شد.

### همچنین نظام مالیاتی باید برای افزایش درآمد مالیاتی خود ضروری است ملاحظات زیر را مورد توجه قرار دهد:

۱. امنیت اقتصادی بر درآمد ملی تأثیرگذار بوده و از این طریق درآمدهای مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهد، در حال حاضر امنیت اقتصادی متأثر از فضای تحریم و تورم است. بهبود روابط بین‌المللی و فضای کسب‌وکار می‌تواند بهبود امنیت اقتصادی را به همراه داشته باشد. همچنین نیاز است در تعدیل درآمدهای مشمول مالیات بر اساس تورم به دقت بازنگری شود. از طرفی رکود بنگاه‌های اقتصادی را تحت فشار قرار داده است و بنگاه‌ها توان پرداخت مالیات بیشتر را ندارند و از طرف دیگر عدم تعدیل سبب دامن زدن به کسری بودجه دولت خواهد شد. بنابراین با توجه به شرایط کنونی یک نرخ بهینه نیاز است. تعدیل درآمد مشمول مالیات نسبت به تورم پیچیده و با ساده‌سازی در تضاد است، اما عدم تعدیل نسبت به تورم منجر به اخلال مالیاتی و نابرابری می‌شود.
۲. بنا بر پژوهش فرامرزی و همکاران (۱۳۹۴) به علت درآمدهای نفتی، مالیات تأثیری بر رشد اقتصادی نداشته است. در سایر کشورهای عضو اوپک نیز این مسئله صادق است. در کشورهای OECD مالیات و رشد اقتصادی رابطه‌ای منفی دارند. در ایران سهم مالیات از سبد درآمدی جامعه بسیار اندک است. بنابراین نباید از این مسئله واهمه داشت که مالیات سبب کاهش رشد اقتصادی کشور خواهد شد و بهتر است بر نقش مالیات به‌عنوان یک درآمد پایدار برای دولت تأکید



شود. در کشورهای عضو OECD اصلاحات مالیات با هدف افزایش رشد اقتصادی آغاز شده است. اصلاحات بر روی کاهش مالیات بر درآمد نیروی کار و مالیات بر درآمد شرکت‌ها تمرکز دارد. همچنین بسیاری از اصلاحات سیاست‌های مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد شرکت‌ها، بازتابی از به‌کارگیری توصیه‌های پروژه فرسایش پایه و انتقال سود میان کشورهای گروه ۲۰ و کشورهای عضو OECD و همچنین دستورالعمل بین‌المللی مالیات بر ارزش افزوده/مالیات بر کالا و خدمات است. توصیه می‌شود در ایران نیز در اصلاحات لازم در حوزه مالیات از توصیه‌های پروژه فرسایش پایه و انتقال سود بهره برده شود.

۳. در ایران بیشتر صنایع آلاینده دولتی یا به نوعی وابسته به دولت هستند (این وابستگی در حدی است که نمی‌توان آن‌ها را جزی از بخش خصوصی دانست) اما مالیات پیگویی<sup>۳۳</sup> (سبز) مانند کشورهای صنعتی اجرا نمی‌شود. بر اساس پژوهش‌های آهنگری و همکاران (۱۳۹۵) برقراری مالیات سبز در ایران به‌طور مستقیم موجب افزایش رفاه و کاهش تولید در حد قابل قبول خواهد شد. نیاز است برای برقراری یا عدم برقراری مالیات سبز در کشور پژوهش جامعی با توجه به دولتی بودن اقتصاد کشور صورت گیرد.



## منابع

۱. ایزدخواستی، حجت. عرب مازیار، عباس (۱۳۹۵). تحلیل اثرات سیاست‌های مالی و مالیاتی کارآمد بر سرمایه‌گذاری خصوصی در ایران: با تأکید بر مالیات بر درآمد شرکت‌ها و بی‌انضباطی مالی دولت. *پژوهشنامه مالیات* شماره ۳۲ مسلسل ۸۰. صص ۳۴-۱۱.
۲. آسیب‌شناسی قوانین مالیات بر درآمد حاصل از قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی (۱۳۹۵). مرکز پژوهش‌ها شورای اسلامی معاونت پژوهش‌های اقتصادی شماره مسلسل ۱۴۹۹۶.
۳. آهنگری، عبدالمجید و همکاران. (۱۳۹۵). اثرات مالیات سبز بر رشد اقتصادی و رفاه در ایران. *فصلنامه اقتصاد مقداری*. دوره ۱۵. شماره ۱ بهار ۱۳۹۷ صص ۶۱-۲۷.
۴. بررسی شاخص پرداخت مالیات در ایران، (۱۳۹۲). سازمان امور مالیاتی، معاونت پژوهش برنامه‌ریزی و امور بین‌المللی.
۵. بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور، (۱۳۹۷). مرکز پژوهش‌ها شورای اسلامی. شماره چاپ ۱۲۴۷.
۶. درباره مالیات بر ارزش‌افزوده بررسی وجوه تمایز لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده با قانون فعلی و تبیین اصلاحات اساسی آن (۱۳۹۶). مرکز پژوهش‌ها شورای اسلامی معاونت پژوهش‌های اقتصادی شماره مسلسل ۱۵۶۱۵.
۷. درویشی، باقر. محمدیان، فرشته (۱۳۹۶). بررسی مقایسه‌ای نظام مالیاتی ایران با اصلاحات مالیاتی دهه ۱۹۹۰ با تأکید بر مالیات بر مجموع درآمد. *پژوهشنامه مالیات*. شماره ۳۳ مسلسل ۸۱. صص ۱۱۶-۶۹.
۸. رحمانی، تیمور؛ فلاحی سامان؛ رضایی محمدقاسم، سبزو محبوه (۱۳۹۰). پذیرش عمومی مالیات، فساد و دموکراسی: یک مطالعه بین‌کشوری. *پژوهشنامه مالیات*، شماره یازدهم: مسلسل ۵۹. صص ۶۲-۳۷.
۹. رز-اکرم‌ن، سوزان (۱۳۸۵) *فساد و دولت علت‌ها، پیامدها و اصلاح*، ترجمه منوچهر صبوری. تهران: پردیس دانش.
۱۰. رضایی ابراهیم (۱۳۹۶). رابطه بین تغییرات ساختاری اقتصاد و تغییرات ساختار مالیات‌ها: درس‌هایی برای سیاست‌گذاری مالیاتی. *پژوهشنامه مالیات* شماره ۳۸ مسلسل ۸۴. صص ۴۲-۱۱.
۱۱. رضایی نرگس (۱۳۹۵)، بررسی عوامل مؤثر بر اعتماد در خدمات دولت الکترونیک و تمایل به قصد استفاده از آن (مورد مطالعه: سازمان امور مالیاتی کشور)، *دانشگاه تهران: پایان‌نامه کارشناسی ارشد*.
۱۲. سلمانی بی‌شک محمدرضا، شاهویردی دولت آباد امیر، باستان فرانک (۱۳۹۳). بررسی اثرات درآمد مالیاتی و امنیت اقتصادی در ایران (رهیافت متقابل علیت در داده‌های سری زمانی). *فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی*. شماره ۲ (۷): ۷۳-۹۰.
۱۳. سیدنورانی، سید محمدرضا (۱۳۸۸). فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران. تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس، دفتر *مطالعات اقتصادی*.
۱۴. صادقی و همکاران (۱۳۹۶). تحلیل تجربی تأثیر مالیات‌های مستقیم بر توزیع درآمد در ایران: کاربرد مدل خود رگرسیون برداری عامل افزوده. *پژوهشنامه مالیات* شماره ۳۷ مسلسل ۸۵.
۱۵. عباسیان عزت الهه و همکاران (۱۳۸۴). بررسی اثر عدم اطمینان مالیات‌ها بر اشتغال بخش‌های عمده اقتصادی ایران، *مجله تحقیقات اقتصادی* شماره ۷۵ صص ۱۹۶-۱۷۱.





۱۶. عسکری علی (۱۳۹۲). کالبدشکافی اصلاح نظام مالیاتی کشور: چالش‌ها، برنامه‌ها و عملکرد نظام مالیاتی. *فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی*. شماره ۱ (۲): ۸۵-۱۲۰.
۱۷. علیزاده محمد، مطلبی معصومه (۱۳۹۵). بررسی تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر اندازه دولت در اقتصاد ایران، *فصلنامه مدل‌سازی اقتصادسنجی* سال دوم شماره اول. صص ۱۵۶-۱۳۵.
۱۸. فاضلی، محمد (۱۳۸۸). *مقدمه‌ای بر سنجش فساد*. مرکز افکارسنجی دانشجویان ایران، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۱۹. فاضلی، محمد، جلیلی، محدثه (۱۳۹۷). بررسی بین‌کشوری رابطه کیفیت حکومت، میزان فساد و سطح اعتماد نهادی و اجتماعی. *جامعه‌شناسی کاربردی*، سال بیست و نهم، شماره پیاپی (۷۰). صص ۲۱۰-۱۹۱.
۲۰. فاطمی فرشاد و همکاران (۱۳۹۶) انحصار و رقابت، بخش حاکمیتی غیردولتی خصوصی‌سازی و محیط کسب‌وکار، *ماهنامه مدیریت بازار کار ایران*، سال دوم، شماره ۱۷.
۲۱. فدائی ایمان، کمیاب بهناز، چهاربند فرزانه و جعفری‌پرور مصطفی (۱۳۹۶). *برنامه پیشنهادی جهت تحول نظام مالیاتی در سال ۱۳۹۷*. وزارت اقتصاد: دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی.
۲۲. فرامرز و همکاران (۱۳۹۴). بررسی رابطه مالیات و رشد اقتصادی، مطالعه موردی ایران و کشورهای عضو اوپک و سازمان همکاری‌های اقتصادی (OPEC) و (OECD) *فصلنامه علوم اقتصادی*، سال ۹، شماره ۳۲.
۲۳. فیض‌پور محمدعلی، امامی میبدی، رادمنش سعیده و احمدی زهره (۱۳۹۰)، مالیات و جایگاه آن در فضای کسب‌وکار ایران: مطالعه دیدگاه کارشناسان صنعتی، صنعتگران و متولیان بخش صنعت استان یزد با استفاده از روش AHP. *پژوهشنامه مالیات*، شماره دهم: مسلسل ۵۸. صص ۱۸۸-۱۶۹.
۲۴. مالیات‌های پنهان و سهم گمراه‌کننده مالیات (درباره مالیات‌های مستقیم: شماره ۴)، مرکز پژوهش‌های مجلس، شماره ۶۰۱۲.
۲۵. مداح، مجید. فراهتی، محبوبه (۱۳۹۵). تحلیل تجربی توهم مالی در ایران با تأکید بر نقش مالیات‌های غیرمستقیم. *فصلنامه پژوهشنامه مالیات* سال بیست و چهارم، شماره ۱. صص ۹۷-۶۷.
۲۶. نصیری اقدم، علی (۱۳۹۳). لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و محیط کسب‌وکار. مجلس و راهبرد، ۲۱ (۷۷).
۲۷. نصیری اقدم، علی. رزمی، اشرف (۱۳۹۴). وضع مالیات بر مجموع درآمد اشخاص و شبیه‌سازی آثار آن بر درآمدهای مالیاتی دولت و توزیع درآمد، *پژوهشنامه اقتصادی*: شماره ۵۸ دوره ۱۵، شماره پیاپی ۳، صفحه ۸۲-۶۱.
۲۸. نظری، علیرضا، فدائی، ایمان (۱۳۹۲). آسیب‌شناسی نظام مالیاتی. *فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی*. شماره ۱ (۴): ۹۵-۱۱۰.
۲۹. یوسفی ثمین، گودرزوند چگینی مهرداد و مهاجر مصطفی (۱۳۹۴) تبیین تأثیر ادراک از خدمات سیستم مالیات الکترونیکی بر اعتماد به آن (مورد مطالعه: ادارات کل امور مالیاتی استان گیلان). *مجموعه مقالات نهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی در ایران: دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران*. صص ۹۴۴-۹۲۵.



۳۰. Djankov (2010), *Doing Business Methodologies: Paying Taxes Methodology. Measuring Business Regulations.*
۳۱. OECD REPORT FOR THE G<sup>۸</sup> SUMMIT (2013). *A STEP CHANGE IN TAX TRANSPARENCY, Delivering a standardised, secure and costeffective model of bilateral automatic exchange for the multilateral context.*
۳۲. *Doing Business 2019 Indicators (in order of appearance in the document). Economy Profile of Iran, Islamic Rep.*
۳۳. *Doing Business 2017 Indicators (in order of appearance in the document). Economy Profile of Iran, Islamic Rep.*