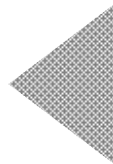


معافیت‌های مالیاتی؛ آثار و ظرفیت درآمدی آن در بودجه عمومی دولت



یونس تیموری^۱

محمدجواد محسنی‌نیا^۲

(تاریخ دریافت ۱۴۰۰/۱۲/۲۱ - تاریخ تصویب ۱۴۰۱/۶/۳۰)

نوع مقاله: علمی ترویجی

چکیده

پرداخت اصلی در این مطالعه موضوع معافیت‌های مالیاتی است. معافیت‌ها در ادبیات اقتصادی به عنوان بخشی از مخارج مالیاتی در بودجه دولت محسوب می‌شود. در این پژوهش هدف شناسایی معافیت‌ها، تحلیل پیامدها و برآورد ظرفیت درآمدی آنها در بودجه است. برای این منظور بارویکرد نهادی و با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی و با بکارگیری قیاس مقوله‌ها به شناسایی ساختار مالیاتی کشور و معافیت‌های آن پرداخته می‌شود. آنچه در شناسایی معافیت‌ها محل رجوع می‌باشد، سیستم مالیاتی مبنا است که سیاست‌های عمومی مالیاتی در جامعه، عامل زیرساختی آن به شمار می‌رود. با ملاحظه ساختار و سیاست‌های عمومی چند کشور نمونه (آمریکا، انگلیس، سوئد و آلمان) در کنار ایران، چنین نتیجه شد که ساختار مالیاتی کشورها از ساز و کارهای شکل گرفته در درون جامعه نظیر ساختار نهادی - سیاسی و اجتماعی نشأت می‌گیرد. مقایسه کشورها به ما نشان می‌دهد ساختار مالیاتی ایران مشابهت بسیار با ساختار آمریکا

۱- استادیار اقتصاد، مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری، تهران، ایران (نویسنده مسئول) yteimori@gmail.com

۲- کارشناس سازمان برنامه و بودجه کشور، تهران، ایران

دارد که مهمترین مشخصه‌های آن، ویژه‌گرا بودن و دارای مخارج مالیاتی زیاد از جمله معافیت‌های گسترده است. علاوه بر آن، پخش‌شدگی تصمیم‌سازی در بین نهادهای سیاست‌گذار مالیاتی ایران از جمله دلایلی هستند که ما را بدون پرداختن به جزئیات تبیین سیستم مالیاتی مبنای، مجاب به پذیرش این واقعیت بکند که بخش عمده‌ای از معافیت‌ها، انحراف از سیستم مالیاتی مبنای بوده و جزوی از مخارج مالیاتی بودجه دولت محسوب می‌شوند.

شناسایی و طبقه‌بندی معافیت‌های مالیاتی براساس بخش‌های اقتصادی که اکنون به دیده مخارج مالیاتی نگریسته می‌شوند، نشان می‌دهد که این معافیت‌ها؛ گسترده، مبهم، ویژه‌گرا، ناکارآمد و همراه با تبعیض هستند. چنین مشخصه‌های نامطلوب، پیامدهای منفی و عمیقی هم در ابعاد کلان و هم بخشی برای اقتصاد کشور دارد. ناکارآمدی و تبعیض حتی در سطح بخشی نیز رخ نه کرده و بخصوص بخش تولیدی صنعت را در مقابل خدمات دچار عارضه‌های جدی ساخته است. از دسترس خارج شدن بخشی از منابع تأمین مالی بودجه‌ای دولت در نتیجه اعطای معافیت‌ها، بخش دیگری از آسیب‌های این امتیازات می‌باشد. برآورد میزان درآمدهای بالقوه، با ملاحظه برخی معافیت‌های مالیاتی مهم، نشان می‌دهد که حدوداً ۸۰ هزار میلیارد تومان ارزش ظرفیت مالیاتی این معافیت‌ها است که تقریباً ۱۸ درصد کسری در تراز عملیاتی بودجه مصوب دولت در سال ۱۴۰۰ را پوشش می‌دهد.

کلیدواژه: معافیت‌های مالیاتی، ساختار مالیاتی، ساختار نهادی-سیاسی، نظام مالیاتی، مخارج مالیاتی

۱- مقدمه

معافیت‌های مالیاتی در ادبیات اقتصادی به عنوان بخشی از مخارج مالیاتی دولت در بودجه محسوب می‌شود. درآمدهایی که دولت به دلایل مختلف، تعمداً از آنها صرف‌نظر کرده و جمع‌آوری نمی‌کند. اما از سوی دیگر، این چشم‌پوشی از درآمدها که بار هزینه‌ای بر دوش دولت دارد، در بودجه دولت نیز ثبت نمی‌شود. به عبارت دیگر، مخارج مالیاتی هزینه‌هایی هستند که در سمت مصارف بودجه به آنها اشاره نمی‌شود. تحلیل مخارج مالیاتی به دنبال آگاهی بخشی به سیاست‌گذار مالیاتی است (Altshuler and Dietz, 2011). به عنوان

مثال، معافیت‌ها که غالباً بخش زیادی از مخارج مالیاتی را شامل می‌شوند، چه سهمی از درآمدهای مالیاتی که دولت از آنها چشم‌پوشی کرده است را دارد و اینکه نحوه اعمال این چشم‌پوشی و پیامدهای آن در فعالیت‌های اقتصادی و توزیع درآمد در جامعه چگونه است؛ مسائلی است که در این حوزه مورد تحلیل قرار می‌گیرد.

این مطالعه در پنج بخش اصلی انجام می‌گیرد. «مبانی نظری و ادبیات موضوع» در بخش نخست پرداخته می‌شود. معافیت‌ها به عنوان بخشی از مخارج مالیاتی^۱ دولت، چالش‌ها و مشکلات بر سر راه تحلیل معافیت‌ها و مخارج مالیاتی مباحثی است که در بخش نخست مورد اشاره قرار می‌گیرد. بخش دوم مطالعه، در ارتباط با «پیشینه تحقیق موضوع و بررسی وضعیت موجود سیاست‌گذاری و نهادهای مؤثر در نظام مالیاتی کشور» است. مطالعات تجربی انجام گرفته در حوزه معافیت‌های مالیاتی، همینطور مطالعه موردی نظام مالیاتی کشورهای آلمان، انگلستان، ایالات متحده آمریکا و سوئد و نهایتاً پرداختن به نهادها و سازمان‌هایی که در شکل‌گیری نظام مالیاتی کشور نقش داشته و دارند، مسائلی است که در این بخش به آنها پرداخته می‌شود. در بخش سوم، «روش تحقیق» و نحوه برآورد میزان معافیت‌های مالیاتی از اصول تا عمل مورد توجه قرار خواهد گرفت. در این مرحله بعد از پرداختن به فرآیند اندازه‌گیری، معافیت‌های مالیاتی مستخرج شده از قوانین و مقررات مالی از لحاظ بخش‌های تولیدی و خدماتی براساس کدهای بین‌المللی آی‌سیک (ISIC)^۲ دسته‌بندی شده و هر یک ذیل فعالیتی طبقه‌بندی می‌شود. بخش چهارم با عنوان «یافته‌های تحقیق»، شامل پرداختن به عملکرد نظام مالیاتی کشور و ارائه تحلیلی از پیامدهای بخشی و کلان ناشی از اعطای معافیت‌های مالیاتی در اقتصاد و نهایتاً نشان دادن نتایج برآورد ظرفیت درآمدی مرتبط با معافیت‌های عمده مالیاتی در بودجه عمومی دولت است. در بخش پنجم نیز به ارائه «جمع‌بندی و نتیجه‌گیری» پرداخته می‌شود.

۲- مبانی نظری و ادبیات موضوع

نشان دادن ابزارهای در دسترس دولت در حوزه مالیات و تحلیل پیامدهای استفاده کردن و یا

1 - Tax Expenditures

2 - International Standard Industrial Classification

نکردن از آنها در اقتصاد و جامعه اهدافی است که در حوزه تحلیل مخارج مالیات دنبال می‌شود. برای این منظور دو رویکرد ارزیابی مکمل^۱ در تحلیل‌های مذکور وجود دارد؛ اولی برآورد هزینه‌های بودجه‌ای سنجه‌های (موارد) مالیاتی^۲ است که از سیستم مالیاتی مبنای^۳ انحراف دارند و دیگری ارزیابی اثربخشی موارد مذکور در مقایسه با اهداف اولیه‌ای می‌باشد که برای این موارد در نظر گرفته شده است (Laporte. Et al, 2018). در نگاه اول به این دو رویکرد، چالش سیستم مالیاتی مبنای به چشم خواهد خورد. سیستم مالیاتی مبنای چیست و چگونه باید آن را مشخص کرد؛ سیستم مالیاتی که پایه قضاوت ما درباره این مسئله است که آیا معافیت اعمال شده جزو مخارج مالیاتی دولت محسوب می‌شود یا خیر. به عبارت دیگر، مسئله این است که آیا معافیت مالیاتی شناسایی شده، قابلیت این را دارد که متوقف شده و بستن مالیات روی آن، درآمد مالیاتی برای دولت ایجاد کند؟ یا اینکه این معافیت جزوی از نظام مالیاتی مبنای بوده و اعمال آن انعکاس-دهنده ساختار و سیاست‌های عمومی مالیاتی اقتصاد است.

تعیین سیستم مالیاتی مبنای یک چالش اساسی در تحلیل مخارج مالیاتی دولت و معافیت‌ها است. تعریف ساختار مالیاتی مبنای یک مسئله ذهنی^۴ و درونی بوده و برخلاف مفاهیم عینی، وابسته به اصول تعقل ذهنی می‌باشد. بطوریکه در این تعریف فرض می‌شود بخشی از قوانین موجود در باب مالیات، نرمال بوده و سایر قوانین در واقع سیاست‌های انحراف از نرمال هستند که بصورت تعددی و هدفمند اتخاذ شده‌اند (Altshuler and Dietz, 2011). بطور کلی سیستم مالیاتی مبنای براساس سه مؤلفه اصلی؛ پایه مالیاتی، نرخ مالیات و واحد پرداخت‌کننده مالیات (فرد، شرکت، صنف، تراست، دولت و غیره) تعیین می‌شود (همان). این سه مؤلفه در نظام مالیاتی، ساختار و فضای اجتماعی-سیاسی کشورها متفاوت است. برای مثال مصونیت از مالیات برای نهادهای دولتی (به عنوان واحد پرداخت‌کننده مالیات) در قانون اساسی کانادا براساس ماده ۱۲۵ قانون اساسی این کشور اشاره شده است. این مصونیت در واقع بخشی از سیستم مالیاتی مبنای در کانادا قابل پذیرش بوده و همچنانکه در محاسبات مخارج مالیاتی آن

1 - Complementary Evaluation

2 - Tax Measures

3 - Benchmark Tax System

4 - Subjective Exercise

دولت، به مثابه انحراف از سیستم مالیاتی مینا تلقی نمی‌شود (Department of finance (Canada, 2021).

بنابراین تشخیص این مسئله که معافیت مالیاتی در یک بند یا ماده از قانون معینی، باید به عنوان جزوی از سیستم مالیاتی مینا پذیرفته یا بخشی از مخارج مالیاتی دولت محسوب شود، مسئله مهم در ارزیابی ظرفیت درآمدی از محل معافیت‌ها، تخفیف‌ها و یا امتیازات دیگر مالیاتی در نظام مالیاتی یک کشور می‌باشد. اما از آنجا که این تشخیص بستگی به قوانین بالادستی (نظیر قانون اساسی) و فضای حاکم بر سیاست‌های عمومی دولت و حکمرانی آن کشور دارد، برداشت‌های خود محقق نیز در این تشخیص سهیم خواهد بود. به عبارت دیگر، سیاست‌های عمومی و مالیاتی دولت، مؤلفه‌های تشکیل‌دهنده سیستم مینا را تحت‌تأثیر قرار می‌دهد.

با هر یک از این ملاحظات در کشورها و اقتصادهای مختلف، بطور متفاوتی برخورد می‌شود و این به معنی لزوم در نظر گرفتن سیستم مالیاتی مبنای متفاوت در هر اقتصاد و هر نوع مالیات (اعم از مستقیم، ارزش افزوده و واردات) است. سیاست‌های عمومی حاکم بر نظام مالیاتی کشور نقش عمده‌ای در نحوه برخورد با ملاحظات فوق داشته و منجر به پیامدهای خاصی در عملکرد نظام خواهد داشت. بخشی از این عملکرد بواسطه کارآمدی و اثربخشی معافیت‌ها و امتیازات مالیاتی است که در ساختار نظام مالیاتی شکل گرفته و آن را تحت‌تأثیر قرار می‌دهد. برخی موارد از این معافیت‌ها مشمول سیستم مالیاتی مینا شده و برخی دیگر به عنوان مخارج مالیاتی دولت محسوب می‌شوند. این تمایزات بین آنچه که مخارج مالیاتی بوده و آنچه که بخشی از سیستم مالیاتی مینا به حساب می‌آید، تفاوت‌هایی را آشکار می‌کند که ممکن است در فضای حقوقی، قانونی و مالی بسیار پرمعناتر از فضای صرفاً اقتصادی باشد (Lyulyov, et al, 2021). در ادامه به موضوع سیاست‌های عمومی نظام مالیاتی و نقشی که در انتخاب سیستم مالیاتی مینا و تأثیری که در کارآمدی و نقش‌آفرینی امتیازات مالیاتی همچون معافیت‌ها می‌تواند داشته باشد، پرداخته می‌شود.

۳- پیشینه تحقیق موضوع و بررسی وضعیت موجود سیاست‌گذاری و نهادهای مؤثر در نظام مالیاتی کشور

چندین مطالعه در کشور درباره شکاف مالیاتی، معافیت‌ها و دیگر مشوق‌های مالیاتی انجام گرفته

است. اغلب این مطالعات به برآورد انواع شکاف‌های مالیاتی و همین‌طور ارزیابی اثرات آنها در بخش‌های مختلف اقتصادی پرداخته‌اند. در این بخش، نخست نگاهی گذرا به مطالعات مذکور کرده و سپس تحقیقات و مطالعاتی که در دیگر کشورها در این حوزه انجام گرفته است، اشاره و مورد بررسی قرار می‌گیرد. گام بعدی در این بخش، تحلیل با جزئیات بیشتر نظام‌های مالیاتی و ساختارهای سیاسی کشورهای اروپایی منتخب و ایالات متحده آمریکا و مقایسه آنها با یکدیگر است. نهایتاً به تاسی از این مقایسه، نظام مالیاتی کشور ایران، نهادهای مؤثر در نحوه سیاست‌گذاری در آن و زمینه پیدایش معافیت‌های مالیاتی گسترده در این نظام مالیاتی تحلیل می‌شود.

۳-۱- مطالعات انجام گرفته

اولین مطالعه در باب معافیت‌های مالیاتی با عنوان؛ «برآورد شکاف سیاستی و شکاف تمکین در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران و ضرورت استخراج چارچوب منطقی برای اعطای معافیت‌ها» توسط مهاجری و سبحانیان (۱۳۹۶) مورد اشاره قرار می‌گیرد. محاسبات انجام گرفته در این مطالعه حکایت از آن دارد که سالانه درآمدهای مالیاتی هنگفت و عظیمی تحت عنوان مخارج مالیاتی، به دلیل وجود سیاست‌گذاری‌های صورت گرفته در حوزه معافیت‌ها و عدم تمکین مؤدیان از دست می‌رود. در سال ۱۳۹۵، حدود ۵۴ هزار میلیارد تومان درآمد مالیاتی به دلیل شکاف سیاستی ناشی از معافیت‌ها و شکاف عدم تمکین، وصول نشده است. بطوریکه از این مقدار، حدود ۲۵ هزار میلیارد تومان سهم دولت از محل شکاف سیاستی از فقط معافیت‌ها می‌باشد (مهاجری و سبحانیان، ۱۳۹۶). این در حالی است که کل کسری بودجه تراز عملیاتی دولت در قانون بودجه سال ۱۳۹۵، حدود ۵۶ هزار میلیارد تومان بوده است (قانون بودجه جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۹۵). در واقع درآمد از دست رفته ناشی از شکاف سیاستی نظام مالیاتی کشور از ناحیه معافیت‌ها، تقریباً ۴۵ درصد کسری تراز عملیاتی بودجه مصوب را در سال ۱۳۹۵ شامل می‌شود.

موسوی جهرمی و همکارانش (۱۳۹۴) در یک مقاله به «محاسبه مخارج مالیاتی سیستم مالیات بر ارزش افزوده ایران» پرداخته‌اند. برای این محاسبه، ابتدا ساختار سیستم مالیاتی مبنا برای نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران تبیین و سپس مصادیق مخارج مالیاتی این نظام براساس سیستم مبنا مشخص شده است. آنها سیستم مبنا را برای نظام مالیات بر ارزش افزوده، از نوع رویکرد

هنجاری در نظر گرفته‌اند. چرا که اعتقاد دارند به منظور محاسبه مخارج مالیاتی، ضرورت دارد با دریافت نظرات سیاست‌گذاران مالیاتی و روشن نمودن اهداف نظام مالیات بر ارزش افزوده مصادیق هنجاری مشخص شود. البته آنها برای این کار تنها به درک اهداف کلی نظام مالیات بر ارزش افزوده و مطالعات تجربی کشورهای منتخب اکتفا کرده‌اند. در محاسبه ظرفیت درآمدی معافیت‌ها، محصولات کشاورزی فرآوری نشده، دام و طیور، آزیان، خوراک دام، انواع کود، بذر و نهال بیشترین سهم را در بین اقلام مخارج مالیاتی دارند (موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۹۴).

لاپورت و همکارانش (۲۰۱۸) با انتشار مطالعه «ارزیابی مخارج مالیاتی: از اصول تا عمل» اقدام به تحلیل و مقایسه وضعیت مخارج مالیاتی در نظام مالی دو کشور غنا و ماداگاسکار کرده‌اند. این مطالعه بیشتر به جنبه‌های عملیاتی موضوع تأکید دارد و با طراحی مراحل انجام کار ارزیابی، چگونگی اندازه‌گیری مخارج مالیاتی دو کشور گفته شده را شرح می‌دهد. شناسایی سیستم مالیاتی مبنا و تشخیص هزینه بودجه‌ای مخارج مالیاتی این دو کشور، هدف اصلی مطالعه مذکور بوده و در نهایت خروجی حاصل برای آنها مورد مقایسه و تحلیل قرار می‌گیرد. مالیات‌های بر درآمد شخصی، مالیات بر عایدی سرمایه، مالیات بر درآمد شرکت‌ها، حقوق گمرکی، مالیات بر فروش و مالیات بر ارزش افزوده از جمله نظام‌های مالیاتی است که در مطالعه فوق مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. روش این مطالعه مبتنی بر اندازه‌گیری درآمد از دست رفته است و تفاوت بین دو موقعیت وجود و عدم وجود امتیازات مالیاتی را به شرط ثابت بودن رفتار مؤدیان مالیاتی نشان می‌دهد (Laporte . et al, 2018).

در مطالعه دیگر، لیاویوف و همکارانش (۲۰۲۱) با تحلیل‌های اقتصادسنجی «اثر شکاف مالیاتی بر پایداری اقتصاد کلان» را برای چند کشور اروپایی بررسی و آزمون کرده‌اند. وجود قوانین ناقص، فعالیت‌های اقتصادی غیررسمی و ناشفاف از جمله مواردی است که در این مطالعه به عنوان عوامل بی‌ثباتی در اقتصاد معرفی می‌شود. سیاست‌های عمومی ضد فساد، اصلاحات مالیاتی و تحولات اصلاحی در قانون‌گذاری و مقررات موجب کم‌رنگتر شدن اقتصاد سایه و غیررسمی در جامعه می‌شود و این با ثبات بیشتر اقتصاد همراه خواهد بود. اما در سوی دیگر، نتایج آزمون و تحلیل آماری این مطالعه نشان می‌دهد که کاهش شکاف مالیاتی به محکم‌تر شدن ثبات اقتصادی و منظم‌تر شدن رشد اقتصادی در کشورهای مورد مطالعه منجر می‌شود. مهمترین

ابزار برای کنترل و کاهش شکاف مالیاتی، توسعه روش مدیریت الکترونیکی نظام مالیاتی است. (Lyulyov. et al, 2021). رویکردی که نویسندگان مطالعه مذکور برای ارزیابی شکاف مالیاتی کشورهای مورد مطالعه خود در نظر گرفته‌اند، نرخ‌های مالیاتی نهادها و دستگاه‌های مختلف را به صورت تفکیک شده و جداگانه مورد ارزیابی قرار می‌دهند که این برای محاسبه دقیق میزان شکاف مالیاتی، مؤثر و کارآمد است.

۲-۳- وضعیت موجود سیاست‌گذاری و نهادهای مؤثر در نظام مالیاتی

در بخش جاری به این مسئله پرداخته می‌شود که چرا کشورهای مختلف با ساختارهای سیاسی متفاوت، سیاست‌گذاری عمومی متفاوت بویژه سیاست‌های مالیاتی متفاوتی اتخاذ و اعمال می‌شود. برای نشان دادن این موضوع، تحلیل تطابقی از سیاست‌ها و ساختار نظام‌های مالیاتی کشورهای غربی ایالات متحده آمریکا، انگلستان، آلمان و سوئد انجام می‌گیرد. سپس ساختار نظام مالیاتی ایران و نهادهای مؤثر در سیاست‌گذاری آن، با ملاحظاتی درباب ویژگی‌هایی که برای کشورهای مورد مطالعه برشمرده می‌شود، تحلیل صورت خواهد گرفت.

۳-۲-۱ نهادهای سیاسی و ساختار مالیاتی کشورهای مورد مطالعه

نهادهای سیاسی در جامعه، ترجمانی از ارزش‌ها و توزیع منافع بین گروه‌های ذینفع می‌باشد که این ترجمان، شامل بازآرایی شکل‌گیری ترجیحات و منافع سیاسی و تحول آنها به انتخاب‌های سیاسی، نظیر سیاست‌های مالیاتی است (Duran Cabre. et al, 2019). درک این موضوع که نهادها خود بخشی از رابطه برهم‌کنشی هستند که با سیاست‌های عمومی دارند و این سیاست‌ها نیز منبعث از همین نهادها می‌باشند، توجهات ما را به سمت تحلیل تشکیلاتی و ساختارهای انتخاباتی در کشورهای مختلف متمرکز می‌کند (نوری و صبحیه، ۱۳۹۹). در اینجا مدل‌های تصمیم‌گیری سیاسی سه کشور اروپایی و ایالات متحده آمریکا (مدل‌های کثرت‌گرایی، مبتنی بر شرکت‌های حقوقی، دولت حزبی و نظام پارلمانی ایالتی) مورد بررسی و مقایسه قرار می‌گیرد و نشان داده می‌شود که مدل‌های هریک از آنها ریشه در ساختارهای نهادی، تشکیلاتی و انتخاباتی‌شان دارد.

نکته جالب اینکه ساختار واقعی مالیات در کشورهای بررسی شده، بطور کامل با انتظارات مطابق

نبوده است. به عنوان مثال، سوئد که به پیشروترین دولت رفاه اجتماعی مشهور است، تکیه نسبتاً کمی بر مالیات‌های مبتنی بر توزیع مجدد ثروت و مالکیت^۱ دارد. بطوریکه این درآمدها کمتر از ۲ درصد درآمدهای مالیاتی وصول شده این کشور را شامل می‌شود. همچنین تأکید کم بر مالیات‌های تصاعدی بر درآمدها و مالیات بر سود شرکت‌ها از مشخصه‌های نظام مالیاتی سوئد است. در مقابل، نظام این کشور تکیه سنگین بر مالیات تنازلی بر ارزش افزوده داشته (۲۰ درصد کل درآمدهای مالیاتی) و نرخ‌های یکنواختی بر مالیات تأمین اجتماعی (۳۰ درصد درآمدهای مالیات) دارد. در سوی دیگر، ایالات متحده آمریکا که غالباً در حوزه دولت رفاه بسیار کند است، اصولاً تکیه بر مالیات‌های توزیع مجدد نظیر مالیات تصاعدی بر درآمد (حدوداً ۳۵ درصد درآمدهای مالیات)، مالیات بر دارایی (۱۰ درصد کل مالیات) دارد. در حالیکه مالیات‌های بر مصرف و تأمین اجتماعی به ترتیب ۱۵ و ۲۶ درصد کل درآمدهای وصول شده را تشکیل می‌دهد (IMF, GFS Data, 2021).

علاوه بر این، مالیات بر فروش‌های محلی و ایالتی در ایالات متحده آمریکا، همانند مالیات ارزش افزوده در کشور انگلستان، عموماً معاف از پرداخت می‌باشد؛ نظیر معافیت مالیاتی کالاهای اساسی که به منظور کاهش آثار تنازلی مالیات ارزش افزوده وضع می‌شود. اما برعکس، در نظام مالیاتی سوئد، نرخ مالیاتی یکنواختی بر روی همه کالاها و خدمات به استثنای کالاهایی که برای سرمایه‌گذاری و صادرات بوجود می‌آیند، بسته می‌شود. این در حالی است که در نظام مالیاتی آلمان، نرخ مالیات بر ارزش افزوده برای کالاهای مختلف ۱۹ درصد بوده، ولی این نرخ در مورد کالاهای اساسی مشمول تخفیف مالیاتی ۷ درصدی است (همان). بطور کلی، از مقایسه کشورهای مورد مطالعه این مهم حاصل می‌شود که سیستم مالیاتی آمریکا دارای بیشترین معافیت‌ها و مخارج مالیاتی در بین سایرین می‌باشد. انگلستان، آلمان و نهایتاً نظام مالیاتی کشور سوئد به ترتیب در جایگاه‌های بعدی از حیث مخارج مالیاتی بیشتر قرار دارند.

فرآیند تصمیم‌سازی و سیاست‌گذاری در ساختار سیاسی بر مبنای کثرت‌گرایی آمریکایی^۲، تنها زمانی قابل درک است که ساختار تشکیلاتی فدرالی، تفکیک قوا^۳ و برآیند پخش قدرت

1 - Redistributive Wealth and Property Taxes

2 - American Pluralist

3 - Separation of Powers

سیاسی^۱ در غیاب احزاب سیاسی مبتنی بر برنامه، بطور عمیق واکاوی شود. بطور مشابه، نظام سیاست‌گذاری متکی بر همکاری گروه‌های متشکل سیاسی حقوقی کشور سوئد، در یک ساختار تشکیلاتی-انتخاباتی واقع شده است که در آن، قدرت سیاسی ملی یکدست^۲ در ساختار پارلمانی این کشور شکل می‌گیرد. بگونه‌ای که قدرت سیاسی حزبی که بر سیستم حاکم می‌شود، بواسطه نظام انتخاباتی تناسبی تضعیف می‌گردد (Steinmo, 1989). بنابراین در این سیستم امکان بوجود آمدن دولت یکپارچه و ائتلافی، بطور مداوم در دسترس خواهد بود. در سوی دیگر، نظام پارلمانی انگلستان، دولت را مجبور به ائتلاف^۳ یا توافق‌های پارلمانی^۴ نمی‌کند. در این سیستم، یک حزب سیاسی با اینکه کمتر از ۵۰ درصد آرای عمومی مردم را کسب کرده است، اما هنوز می‌تواند بیش از ۵۰ درصد صندلی‌های پارلمان را بدست آورد؛ دولت حزبی از چنین سیستم تشکیلاتی بیرون خواهد آمد (Deloitte, 2017). نظام مالیاتی منتج از این ساختار سیاسی و نهادی در کشور انگلستان و مخارج مالیاتی که در آن بوجود آمده است، موقعیتی مابین اوضاع مخارج مالیاتی و میزان معافیت‌ها در دو سیستم آمریکا (بیشترین معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی) و سوئد (کم‌ترین معافیت‌ها) را ایجاد کرده است. کشور آلمان نیز با ملاحظه ساختار تصمیم‌گیری و قانون‌گذاری فدرال ولی در عین حال منسجم و یکپارچه که در سیستم سیاسی خود دارد، در این طیف به لحاظ فدرالی بودن تصمیم‌سازی به کشور آمریکا و به لحاظ یکپارچگی و انسجام به کشور سوئد مشابهت دارد.

۳-۲-۳- نهادهای سیاستگذار در نظام مالیاتی ایران

نظام مالیاتی ایران را می‌توان از منظر سه نهاد سیاست‌گذاری بررسی کرد؛ سازمان برنامه و بودجه و سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان دو نهاد با ساختار متفاوت می‌توانند در سیاست‌های مالیاتی کشور دخیل و مؤثر باشند. سازمان برنامه و بودجه به عنوان یک نهاد سیاست‌گذار و سازمان امور مالیاتی ذیل وزارت امور اقتصاد و دارایی به عنوان نهاد سیاست‌گذاری-اجرایی هستند که پیاده-سازی نظام مالیاتی، اجرای مستمر سیاست‌های آن و بهره‌برداری از کارکردهای حاصل را

1 - Diffusion of political Authority

2 - Unified

3 - Coalition

4 - Parliamentary Compromise

برعهده دارند. نهاد قانون‌گذار مجلس شورای اسلامی به عنوان ضلع سوم مؤثر در نظام مالیاتی، تصویب قوانین انواع مالیات‌ها، معافیت‌ها، تخفیف‌ها و نرخ‌های مالیاتی را برعهده دارد. مقایسه نظام مالیاتی ایران با کشورهای مطالعه شده در بخش قبل، چه از حیث ساختار نهادی و سیاسی حاکم بر آن و چه به لحاظ عملکردی بویژه وجود مخارج مالیاتی و معافیت‌های گسترده در خود، این واقعیت را نمایان می‌کند که نظام مالیاتی ایران در طیف ایالات متحده آمریکا- سوئد به موقعیت کشور آمریکا نزدیکتر است. عدم هماهنگی و یکپارچگی در سیستم سیاست- گذاری و مخارج مالیاتی عظیم، مشخصه اصلی هر دو نظام می‌باشد. ادامه مطالعه تمرکز بیشتری در بررسی ظرفیت معافیت‌های مالیاتی گسترده به عنوان بخشی از این مخارج در نظام مالیاتی ایران دارد.

۴- روش تحقیق؛ احصاء و طبقه‌بندی بخشی معافیت‌های مالیاتی

مطالعه پیش رو با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی با رویکرد نهادی به تشریح نظام مالیاتی پرداخته است. برای این منظور، با مقایسه تطبیقی ساختار نظام‌های مالیاتی کشورها ساختار نهادی و مالی کشورها مورد بررسی قرار می‌گیرد. نتایج بکارگیری رویکرد قیاسی، ما را به این سو رهنمون کرد تا نظام عمومی مالیات کشور را به عنوان اساس سیستم مالیاتی مبنا قرار داده و این پیش‌فرض در نظر گرفته می‌شود که انواع معافیت‌های مالیاتی، جزوی از مخارج مالیاتی دولت محسوب می‌گردد. در واقع، فرض ضمنی مطالعه این است که هر معافیتی، به عنوان انحراف از سیستم مالیاتی مبنا بوده و درآمدهای از دست رفته ناشی از آن معافیت، مخارج مالیاتی در بودجه دولت ایجاد می‌کند. در این بخش، روش عملیاتی تشخیص نظام مالیاتی عمومی و احصاء معافیت‌ها اشاره می‌شود و سپس طبقه‌بندی این معافیت‌ها بصورت بخش‌های اقتصادی انجام می‌گیرد.

اولین گام در شناسایی معافیت‌های، مطالعه قوانین مختلفی است که معافیت‌های مالیاتی را دربرمی‌گیرند. بنابراین تهیه یک لیست از قوانین مالیاتی مذکور، اقدام عملیاتی در این گام است. در این مطالعه، در کنار قانون مالیات‌های مستقیم و قانون ارزش افزوده، تعداد ۱۲ قانون دیگر

مورد بررسی قرار گرفته^۱ و موارد مربوط به معافیت‌های مالیاتی از آنها استخراج می‌شود. گام دوم در این فرآیند شناسایی نظام مالیاتی عمومی برحسب انواع مالیات‌ها است. هدف این مرحله تعیین پایه‌های مالیاتی مختلف در انواع مالیات‌ها (از جمله مالیات‌های مستقیم (مالیات بر درآمد، ثروت و نقل و انتقال) و غیرمستقیم (مالیات بر ارزش افزوده و واردات)) و نرخ‌های مالیاتی اختصاص داده شده برای آنها می‌باشد. نهایتاً در گام سوم، با مطالعه قوانین و مقررات موجود، معافیت‌های مالیاتی که از نظام مالیاتی عمومی انحراف داشته و به عنوان مخارج مالیاتی دولت در بودجه محسوب می‌گردند احصاء می‌شود. جدول پیوست، لیست کامل معافیت‌های مالیاتی شامل قوانین و بندهای معافیت قانونی را بطور تفصیلی نشان می‌دهد. برخی از معافیت‌ها به شکل بخشی و کلی بوده (مانند معافیت بخش کشاورزی موضوع ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم)، بعضی نیز بصورت منطقه‌ای (ماده (۳۲) قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور که مربوط به معافیت مالیاتی واحدهای تولیدی مناطق غیربرخوردار است) و برخی کاملاً به شکل موردی (معافیت شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان موضوع ماده (۳) قانون حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان) مطرح شده است. معافیت‌هایی نیز بصورت مقطعی یا دوره‌ای در نظر گرفته شده (معافیت بنگاه‌های صنعتی و معدنی غیردولتی برای ۵ سال موضوع ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم) و در مقابل، بعضی از آنها بصورت دائمی اعطا شده‌اند (معافیت فعالیت‌های فرهنگی، هنری و ... موضوع ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم).

جدول پیوست، طبقه‌بندی معافیت‌ها براساس بخش‌های اقتصادی را نیز نشان می‌دهد. طبقه‌بندی بخشی شامل بخش‌های اقتصادی مطابق طبقه‌بندی آی‌سیک (ISIC) برای فعالیت‌های تولیدی و خدماتی است. طبقه‌بندی آی‌سیک بخش‌های اقتصاد در این گزارش براساس بازنگری چهارم (ISIC, Rev.4) آن انجام گرفته است. نحوه کدگذاری فعالیت‌ها نیز بطور کامل هماهنگ با کدگذاری مورد استفاده در ISIC می‌باشد. نتایج این دسته‌بندی شامل بخش‌های ذیل است؛ کشاورزی، جنگلداری و ماهیگیری - استخراج معادن - تولید صنعتی - تامین برق، گاز، بخار و تهویه هوا - ساختمان - عمده فروشی و خرده فروشی - حمل و نقل و انبارداری - فعالیت‌های

۱- قوانین مذکور به همراه موضوع آنها و بندهای مربوط به معافیت‌های مالیاتی در جدول پیوست به طور مشروح و کامل آورده شده است.

خدماتی تأمین جا و غذا- اطلاعات و ارتباطات- فعالیتهای مالی و بیمه- فعالیتهای املاک و مستغلات- فعالیتهای حرفه‌ای، علمی و فنی- فعالیتهای اداری و خدمات پشتیبانی- اداره امور عمومی و دفاع- آموزش- فعالیتهای مربوط به سلامت انسان و مددکاری اجتماعی- هنر، سرگرمی و تفریح- سایر فعالیتهای خدماتی- فعالیتهای تفکیک ناپذیر خدماتی توسط خانوار برای خودمصرفی- سایر فعالیتهای تولیدی و خدماتی.

۵- تحلیل یافته‌های تحقیق

۵-۱- تحلیل جدول معافیت‌ها

لیست طبقه‌بندی شده معافیت‌های مالیاتی جدول پیوست، در درجه اول حاوی این واقعیت است که بخش عمده‌ای از معافیت‌ها نه به بخش‌های صنعت، معدن و کشاورزی، بلکه به بخش خدمات تعلق دارد. با ورود به جزئیات بیشتر، متوجه خواهیم شد که از بین بخش‌های خدمات نیز، معافیت‌های بخش مالی و بیمه بیش از سایر بخش‌ها بندها قانونی معافیت را به خود اختصاص داده است. پرداختن به متن قوانین و بندهای معافیتی، برخی ویژگی‌های آنها را روشن می‌سازد. «گسترده‌گی» از ویژگی‌های نامطلوب معافیت‌ها در نظام مالیاتی کشور است که علاوه بر با مشکل مواجه کردن ما برای تشخیص سیستم مالیاتی مبنا در برآورد میزان معافیت‌ها، تحلیل این معافیت‌ها را نیز با چالش مواجه می‌سازد.

مضاف براین، ویژگی گسترده‌گی خود معایب دیگری از جمله «ابهام» در هدف‌گیری این معافیت‌ها و مشاهده بازخوردهای عملی آنها را موجب می‌شود. این گسترده‌گی و ابهامات به دنبال خود، عارضه‌ای به نام «عدم شفافیت» و «فساد» را خواهد داشت که عملکرد کل نظام مالیاتی کشور و عملکرد اقتصاد را دچار مشکل می‌کند. عدم شفافیت موجب ناکام ماندن ضرورت دسترسی به اطلاعات مالی ارزشمند فعالان و عاملان اقتصادی می‌شود و بدین سبب، یکی از مهمترین ابزارهای سیاست‌گذاری، یعنی داده‌ها و اطلاعات کارکرد خود را از دست می‌دهد. معافیت‌های کلی نظیر معافیت فعالیت‌های کل بخش کشاورزی از پرداخت مالیات براساس ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم که در ردیف اول جدول پیوست اشاره شده است؛ اطلاعات، شفافیت و کارایی را در یک بخش اقتصادی بطور کامل از بین برده و این بخش را از رصدهای

همراه با جزئیات، رها ساخته است.

بخش صنعت و معدن در مقابل بخش‌های خدمات و کشاورزی (که بطور عمده شامل معافیت‌ها شده‌اند)، کمترین بندهای قانونی معافیت مالیاتی را دارد. مهمترین آنها مالیات با نرخ صفر درآمد فعالیت‌های تولیدی و معدنی شخصیت‌های حقوقی غیردولتی، مطابق ماده (۱۳۲) قانون مالیات-های مستقیم برای ۵ سال است. این مدت برای مناطق غیربرخوردار و مناطق آزاد تجاری-اقتصادی، ۱۵ سال می‌باشد. شکی نیست که اعطای معافیت برای دوره زمانی ۵ سال نخست از شروع فعالیت برای تولیدکنندگان صنعتی و معدنی، با هدف حمایت از آنها صورت گرفته است. اما سیاست حمایت از فعالان حوزه‌های مختلف صنعتی و معدنی، باید با مینا و توجیه منطقی اتخاذ شود. اول اینکه دادن معافیت بدون ملاحظه و استثنا برای همه تولیدکنندگان در همه زیربخش‌ها و حوزه‌های صنعتی و معدنی، سهل‌ترین اما با عارضه‌ترین مسیر سیاست‌گذاری در نظام مالیاتی است که می‌تواند هم از بُعد کارایی اقتصادی، عدالت و تبعیض و هم از بُعد درآمدهای بودجه‌ای دولت دارای آسیب‌های جدی برای نظام مذکور و اقتصاد باشد. دوم اینکه تعیین بازه زمانی در معافیت‌ها، موجب ایجاد انگیزه برای فرار مالیاتی با اتمام دوره و تقویت شکاف‌های مالیاتی در یک نظام می‌شود.

۵-۲ عملکرد نظام مالیاتی ایران و مقایسه تطبیقی آن

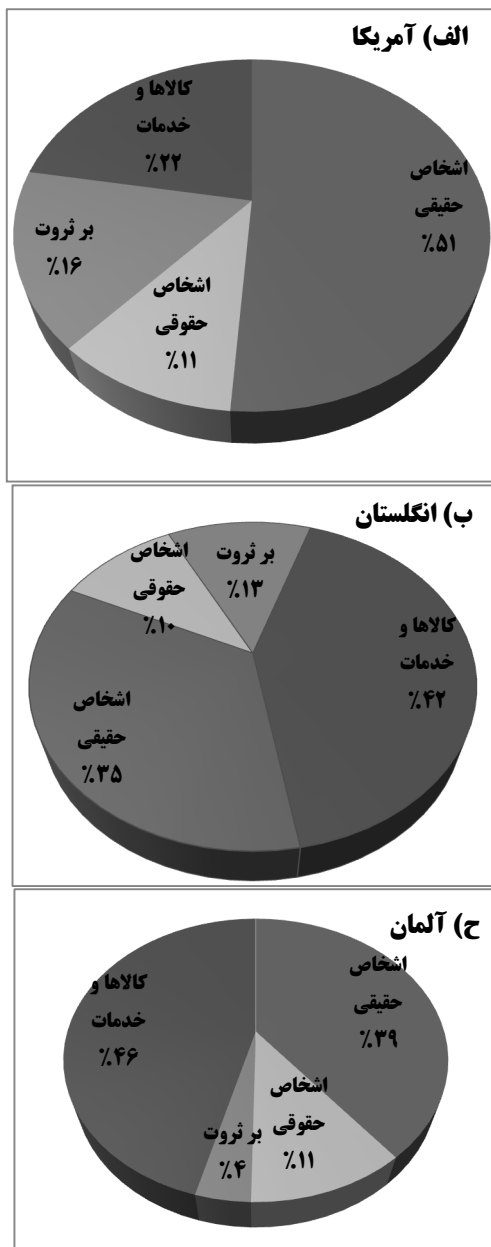
وجود عوارض ناشی از معافیت‌ها، سبب شده تا عملکرد نظام مالیاتی به لحاظ شاخص‌هایی نظیر نسبت درآمدهای مالیاتی بر کل تولید کشور و وصول انواع درآمدها وضعیت مطلوبی نداشته و در مقایسه با سایر کشورها دارای عملکرد ضعیفی باشد. قسمت (ر) در نمودار (۱)، شاخص متوسط نسبت درآمدهای مالیاتی وصول شده به کل تولید ناخالص داخلی کشورها (GDP) را برای بازه ۲۰۱۹-۲۰۰۵ نشان می‌دهد. همانطور که انتظار می‌رفت با توجه به ویژگی‌های ساختار نهادی و سیاسی کشورها و مشخصه‌های نظام مالیاتی آنها که در جدول (۱) برشمرده شد، عملکرد وصول درآمدهای مالیاتی کشور سوئد بیشتر از کشورهای دیگر بوده و این درآمدها حدود ۴۰ درصد تولید ناخالص داخلی کشور مذکور را تشکیل می‌دهد. این نسبت برای ایران کمترین بوده و حدود ۷ درصد تولید ناخالص داخلی است.

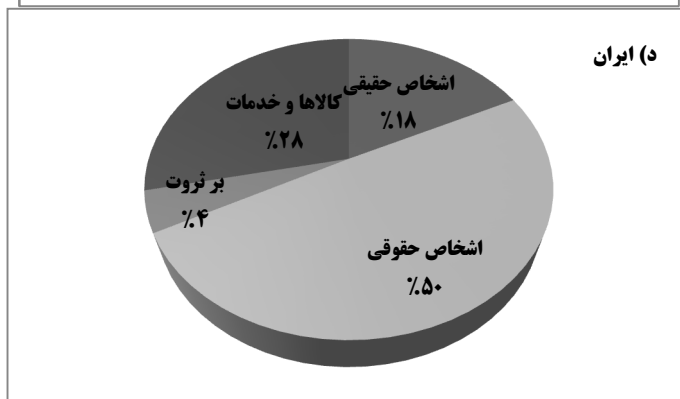
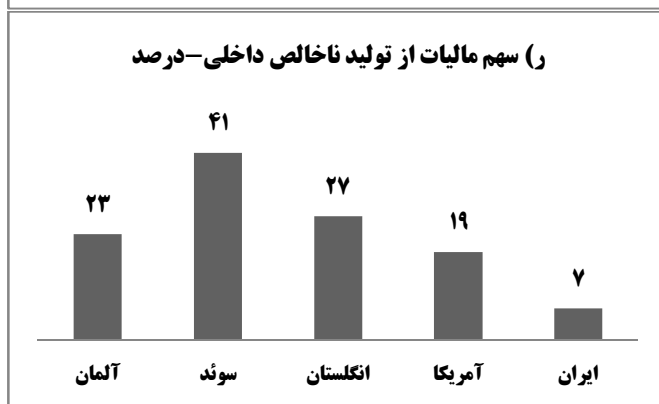
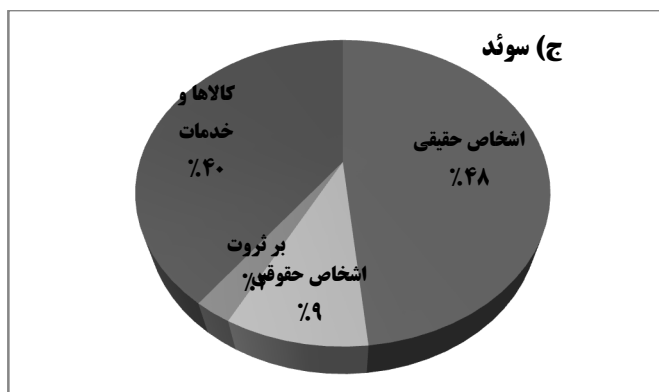
در بین کشورهای مورد مطالعه، ایالات متحده آمریکا به لحاظ شاخص عملکردی (T/GDP)

بیشترین شباهت را به کشور ایران دارد. نسبت این شاخص برای آمریکا بطور متوسط، ۱۹ درصد می‌باشد. به لحاظ عملکرد اجزای مالیاتی نیز، ساختار مالیاتی ایران در مقایسه با کشورهای دیگر، به آمریکا نزدیکتر است. تکیه عمده بر مالیات‌های مستقیم و با نرخ تصاعدی برای دو کشور مذکور، در مقایسه با سهم قابل توجه مالیات‌های غیرمستقیم با نرخ تنازلی برای سایر کشورها، مشهود است. سهم ۲۲ و ۲۸ درصدی مالیات بر کالاها و خدمات برای کشورهای به ترتیب؛ آمریکا و ایران در مقابل سهم به طور متوسط ۴۵ درصدی سه کشور دیگر در نمودار (۱) نمایان-گر این واقعیت است. تأکید بر مالیات‌های مستقیم علاوه بر اینکه معافیت‌ها و مخارج مالیاتی زیادی برای نظام مالیاتی دو کشور ایران و آمریکا به دنبال دارد، منجر بدین شده تا ساختار ویژه-گرا، مشخصه اصلی ساختار مالیاتی این کشورها باشد.

این واقعیت در نظام مالیاتی کشور آمریکا وجود دارد که اتکای بیشتر این کشور بر مالیات‌های مستقیم، بویژه مالیات بر درآمدهای افراد (اشخاص حقیقی) در جهت استفاده از مالیات به عنوان ابزار مستقیم برای توزیع مجدد درآمدها بوده و طبقات محروم و متوسط دریافت‌کننده بیشتری از مالیات هستند. اما این رویکرد منجر به این شده؛ اولاً درآمد نسبتاً کمی توسط این سیستم وصول شود (۱۹ درصد GDP) و دوم اینکه ساختار ویژه‌گرا بواسطه معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی بیش از حد در آن ایجاد شود. این در حالی است که استفاده ابزاری از مالیات برای توزیع مجدد درآمد، با نظام اقتصادی مبتنی بر سرمایه‌داری این کشور، حداقل در مقایسه با کشورهای دیگر هم‌خوانی ندارد. اما ساختار نهادی و تشکیلاتی این کشور، آنچنان که شرح آدر بخش قبلی گذشت، موجب بر ساخت چنین ساختاری برای نظام مالیاتی آن شده است.

نمودار ۱- مقایسه تطبیقی عملکرد نظام مالیاتی ایران و چهار کشور دیگر- درصد





مأخذ: خزانه‌داری کل کشور (۱۳۹۹)؛ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۹)؛ آمار منتشر شده از صندوق

بین‌المللی پول (داده‌های GFS)، ۲۰۲۱

اما در سوی دیگر، نظام اقتصادی ایران که به اندازه ساختار کشور آمریکا با نظام سرمایه‌داری مطابقت نداشته و بویژه سیاست‌های اقتصادی بعد از انقلاب اسلامی، با توزیع مجدد بواسطه پرداخت یارانه‌های مختلف همراه بوده است، بستر را در کنار ساختار نهادی و تشکیلاتی این کشور برای شکل‌گیری چنین ساختار و عملکردی برای نظام مالیاتی آماده می‌سازد. عملکرد برون‌آمده از این ساختار مالیاتی شامل میزان ناچیز درآمد وصول شده؛ اعطای معافیت‌های مالیاتی زیاد، گسترده، مبهم؛ دارای کارکرد غیرشفاف است. قسمت (د) در نمودار (۱) نشان می‌دهد بخش عمده درآمدهای وصول شده در نظام مالیاتی ایران، مربوط به مالیات‌های سهل‌الوصول نظیر مالیات بر اشخاص حقیقی و حقوقی است. بطوریکه حدود ۷۰ درصد کل درآمدهای مالیاتی به این دو نوع مالیات اختصاص دارد. فشار بر شرکت‌ها و افراد طبقه متوسط و حتی محروم جامعه، نتیجه این عملکرد ساختاری خواهد بود. پیامدهای بخشی و کلان ناشی از ساختار مالیاتی مذکور موضوعی است که عملکرد کل اقتصاد کشور را تحت‌تأثیر قرار داده و فرآیندهای عملیاتی در حوزه‌های مختلف سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و اداری را دچار چالش کرده است.

۳-۵ پیامدهای کلان و بخشی معافیت‌های مالیاتی

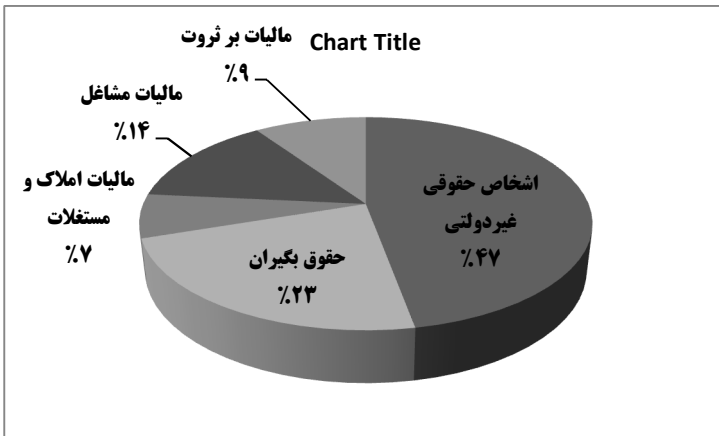
مهمترین کارکرد نظام مالیاتی، استفاده از آن به عنوان ابزارهای تأمین مالی دولت، تثبیت اقتصادی و بازتوزیع ثروت و درآمد در بین گروه‌ها و اقشار مختلف افراد می‌باشد (مهرگان و اسکندری‌عطا، ۱۳۹۵). معافیت‌های مالیاتی با توجه به حجم و ماهیتی که در نظام مالیاتی ایران دارند، هر سه کارکرد مذکور را مخدوش کرده و موجب ناکارآمدی نظام مالی کشور شده است. پیامدهای این ناکارآمدی از حیث تحریف در کارکرد ابزارهای سه‌گانه می‌تواند خود را در عملکرد متغیرهای کلان در ارتباط با این ابزارها نشان دهد. کسری بودجه مزمن دولت در سال‌های متمادی، افزایش مستمر بدهی‌های مالی دولت و متعاقب آن، روند افزایشی رشد نقدینگی بطور مداوم در سال‌های گذشته که همچنان نیز ادامه دارد، نمونه‌ای از این پیامدها می‌باشد. وجهی از تورم ساختاری در اقتصاد ایران ریشه در چالش کسری بودجه دولت دارد و بخش عمده‌ای از این چالش، به ساختار بودجه‌بندی و عملکرد ساختار مالیاتی مستتر در آن مرتبط است.

آسیب دیگر نظام مالیاتی ایران در مواجهه با بخش‌های مختلف تولیدی و خدماتی اقتصاد، برخورد دوگانه و نابرابر این نظام با آنها می‌باشد. چه بسا ممکن است این برخوردهای دوگانه، توجیه عدالت‌محور داشته باشد. اما واقعیت آن است که سیاست‌گذاری از نوعی که نظام مالیاتی کشور بدنبال آن است، نه عدالت بلکه نابرابری بیشتر و تخریب شریان‌های تولید و انگیزه‌ها در بخش‌های مهجور را موجب شده است. به عنوان مثال، بخش خدمات مالی و پولی بیشترین معافیت‌های مالیاتی اعم از مالیات مستقیم و غیرمستقیم را شامل می‌شود. بطوریکه این معافیت‌ها در انواع قوانین مختلف نظیر قوانین احکام دائمی برنامه‌های توسعه، رفع موانع تولید، قوانین حمایت از مناطق آزاد و شرکتهای دانش بنیان و قوانین گمرکی به منظور اعمال حمایت موردی از فعالیت‌های مختلف گسترده شده است. انعکاس کارکرد مالیات چه آگاهانه و یا ناآگاهانه در جامعه، بازساخت مناسبت‌های اجتماعی و ساختار اقتصادی است که دولت بواسطه نحوه سیاست‌گذاری مالیاتی، قانون‌گذاری، اجرا و نظارت بر آن، این بازساخت را شکل می‌دهد. چگونگی رفتار مالی دولت در این فرآیند، جریان توسعه در کشور را جهت‌دهی خواهد کرد.

بخشی از برخوردهای نابرابر نظام مالیاتی با فعالیت‌ها و گروه‌های مختلف، در عملکرد انواع مالیات خود را نشان می‌دهد. مالیات افراد حقوق‌بگیر چه در بخش دولتی و چه در خصوصی، که آسان‌ترین پایه مالیاتی برای وصول درآمدها می‌باشد، تقریباً ۱۸ درصد در آمد مالیات‌های مستقیم را تشکیل داده است. به طوری که، حدود ۵۵ درصد مالیات‌های مستقیم توسط دو پایه مالیاتی بنگاه‌های اقتصادی و افراد حقوق‌بگیر پرداخت می‌شود. در حالیکه بنگاه‌های اقتصادی بویژه در بخش صنایع تولیدی، نه تنها برای رشد و شکوفایی نیاز به حمایت مالیاتی دولت دارد، بلکه بخشی است که نیازمند مشوق‌های دولتی نظیر دریافت سوبسید و مهیا کردن بازار برای محصولاتشان می‌باشد. در مقابل، مالیات بر دارایی‌هایی مانند؛ مالیات بر املاک و مستغلات و نقل و انتقال‌های آنها به طور متوسط تنها ۵ درصد درآمدهای مالیات مستقیم را شکل داده است. بخشی که بیشترین رانت و دلالی در آن در جریان است و بدلیل غیررسمی بودن فعالیت این پدیده‌ها، زمینه فرار مالیاتی در آنها کاملاً مهیا می‌باشد. ترکیب درآمدهای مالیاتی که در نمودار (۲) نمایش داده می‌شود، نتیجه سیاست‌های مالیاتی نظیر اعطای معافیت‌های گسترده، حمایت‌های بی‌حساب و بیهوده از برخی فعالیت‌ها و نحوه اجرای نادرست مالیات‌ستانی در اقتصاد ایران است که اعمال آنها موجب نابرابری‌های نظام‌مند و نامیمون اقتصادی و اجتماعی نه فقط در بین افراد

جامعه شده، بلکه در بین بخش‌های مختلف اقتصادی نیز نمود پیدا کرده است.

نمودار ۲- متوسط سهم اجزای مهم درآمد مالیات‌های مستقیم در سه سال اخیر- درصد



مأخذ: خزانه‌داری کل کشور، ۱۳۹۹

۴-۵ برآورد ارزش معافیت‌های مالیاتی مهم

هدف این مطالعه تحلیل معافیت‌های مالیاتی به عنوان بخشی از مخارج مالیاتی در بودجه دولت است. این تحلیل شامل شناسایی شرایط ساختار مالیاتی، احصای معافیت‌ها و طبقه بندی آنها و نهایتاً برآورد ارزش برخی معافیت‌های مالیاتی می‌باشد. برآورد میزان معافیت‌ها مستلزم تعیین سیستم مالیاتی مبنا است که با شناسایی ساختار مالیاتی این مهم انجام می‌گیرد. بررسی ساختار نهادی- سیاسی، تحلیل سیاست‌گذاری در نظام مالیاتی کشور و مقایسه آن با ساختار کشورهای دیگر، ما را به این رهنمون کرد که نظام عمومی مالیات کشور به عنوان سیستم مالیاتی مبنا در نظر گرفته شده و این پیش فرض در نظر گرفته شود که همه معافیت‌ها جزوی از مخارج مالیاتی محسوب شوند. با این حال، در این بخش با توجه به گستردگی معافیت‌ها و قوانین آن، تنها برخی از این معافیت‌ها برای برآورد ارزش آنها مورد توجه است. چارچوب کلی و عمومی در محاسبه میزان مخارج مالیاتی دولت براساس رابطه زیر شکل می‌گیرد:

نرخ مالیات در سیستم مالیاتی مینا \times پایه درآمدی قابل مالیات‌ستانی = درآمد مالیاتی بالقوه
(مخارج مالیاتی دولت)

حداقل نرخ مالیات در سیستم مینا براساس جدول (۳) برای درآمدهای مشاغل، اشخاص حقیقی
و حقوقی ۱۰ درصد است = نرخ مالیاتی سیستم مینا

۱. اولین بخش در بین فعالیت‌های اقتصادی که معافیت‌ها در جدول پیوست براساس آنها طبقه‌بندی شده است، بخش کشاورزی می‌باشد. مطابق ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم، «درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و غیره از پرداخت مالیات معاف است». مخارج مالیاتی دولت در بخش کشاورزی که به صورت درآمد مالیاتی از دست رفته محاسبه می‌شود، با ملاحظه چارچوب عمومی بالا، شامل ارزش افزوده کل ایجاد شده در این بخش (پایه درآمدی مالیات) و نرخ مالیاتی مینا است. البته برای در نظر گرفتن پایه قابل مالیات‌ستانی، فرض می‌شود که پنجاه درصد (۵۰٪) ارزش افزوده ایجاد شده در بخش کشاورزی شامل پرداخت مالیات نبوده و قابل مالیات‌ستانی نمی‌باشد. براساس گزارش بانک مرکزی، ارزش افزوده کل بخش کشاورزی در سال ۱۳۹۹ برحسب قیمت‌های جاری، حدود ۵۰۳ هزار میلیارد تومان است. همچنین به منظور اهمیتی که حمایت از فعالیت‌های کشاورزی نزد سیاست‌گذار دارد، نرخ مالیات بر درآمدهای قابل مالیات‌ستانی بخش کشاورزی، پنج درصد (۵٪) در نظر گرفته می‌شود. با این فروض، مخارج مالیاتی بودجه دولت در بخش کشاورزی به صورت زیر تعیین می‌شود:

۱۲۵۷۵ میلیارد تومان = $۰/۰۵ \times ۵۰۳ \times ۰/۵۰$ = درآمد مالیاتی بالقوه (مخارج مالیاتی دولت) در بخش کشاورزی

۲. فعالیت‌های مربوط به اطلاعات و ارتباطات بخش دوم از معافیت‌های مهم است که قابلیت ایجاد درآمد مالیاتی قابل توجه برای دولت می‌باشد. مطابق بند (ل) ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم، «کلیه فعالیت‌های انتشاراتی، مطبوعاتی و قرآنی (دارای مجوز از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی و دستگاه‌های ذی‌ربط)، فرهنگی و هنری که به موجب مجوز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی انجام می‌شوند، از پرداخت مالیات معاف هستند». براساس طبقه‌بندی آی‌سی‌ک (ISIC)،

زیربخش‌ها و فعالیت‌های مربوط به بخش اطلاعات و ارتباطات شامل؛ فعالیت‌های انتشاراتی، فعالیت‌های تولید فیلم سینمایی، رادیو تلویزیون، مخابرات و سایر خدمات اطلاع‌رسانی است. درآمد ایجاد شده در بخش اطلاعات و ارتباطات در سال ۱۳۹۹، طبق گزارش بانک مرکزی، ۴۵۲۷۸ میلیارد تومان بوده است.

$$۲۲۶۴ \text{ میلیارد تومان} = ۰/۱ \times ۴۵۲۷۸ \text{ میلیارد تومان} \times ۰/۵۰ = \text{درآمد مالیاتی بالقوه (مخارج مالیاتی دولت) در بخش اطلاعات و ارتباطات}$$

همانند بخش کشاورزی در اینجا نیز فرض شده است که ۵۰ درصد درآمد ایجاد شده در بخش اطلاعات و ارتباطات، خارج از شمول پرداخت مالیات می‌باشد. نرخ مالیات برخلاف بخش کشاورزی ۱۰ درصد در نظر گرفته شده است. نرخ ۵ درصد در این مطالعه برای فعالیت‌هایی اختصاص داده می‌شود که محصولات اساسی و ضروری برای معیشت خانوارها تولید می‌کنند و بنابراین نیاز به حمایت سیاست‌گذار بواسطه ابزار مالیاتی دارند. علاوه بر این، اعمال مالیات با نرخ‌های بالا برای برخی از فعالیت‌هایی که تاکنون معاف بودند، ممکن است، اثرات و پیامدهای قابل توجهی بر اقتصاد و رفتار افراد داشته باشد. بنابراین اعمال پائین‌ترین نرخ مالیات (۵ درصد) برای چنین فعالیت‌هایی، به منظور کاهش پیامدهای مذکور در بین فعالیت‌های مختلف فرض شده است.

۳. دومین بخش که در جدول پیوست، به نظر می‌رسد بیشترین درآمد بالقوه مالیاتی را برای دولت داشته و حجم بالایی از معافیت‌ها را شامل می‌شود، بخش خدماتی مربوط به فعالیت‌های مالی و بیمه است. در بین معافیت‌های مربوط به بخش مذکور، سود سپرده‌های بلندمدت بانکی سهم قابل توجهی از معافیت‌ها این بخش را در خود دارد. براساس بند (۲) ماده (۱۴۵) قانون مالیات‌های مستقیم، «سود دریافتی از یا جوایز متعلق به حساب‌های پس‌انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانک‌های ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز، به هر عنوان از پرداخت مالیات معاف است». گزارش بانک مرکزی حکایت از ۲۷۸۵ هزار میلیارد تومان سپرده غیردیداری در پایان سال ۱۳۹۹ دارد (بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۰) و در عین حال، نرخ سود بانکی برای این سپرده‌ها در نظام بانکی کشور ۱۵ درصد اعلام شده است. بنابراین درآمد بالقوه ناشی از این معافیت بصورت زیر محاسبه می‌شود:

۲۰۸۸۷ میلیارد تومان = $۰/۰۵ \times ۲۷۸۵$ هزار میلیارد تومان $\times ۰/۱۵$ = درآمد مالیاتی بالقوه (مخارج مالیاتی دولت) ناشی از سپرده‌های غیردیدیاری

نرخ مالیات در اینجا نیز همانند بخش کشاورزی ۵ درصد در نظر گرفته شده است. در واقع برآوردهایی که برای بخش‌های مختلف انجام می‌گیرد، با توجه به نرخ‌های مالیاتی حداقل (براساس نظام مالیاتی عمومی کشور در جدول ۳) که برای این مطالعه در نظر گرفته می‌شود، کمترین درآمد بالقوه مالیاتی برای دولت با توجه به موارد معافیتی مطرح شده در اینجا می‌باشد. بنابراین، درآمدهایی که ممکن است بواسطه لغو این معافیت‌ها برای بودجه دولت ایجاد شود، حجم بیشتری نسبت به برآوردهایی که در اینجا انجام می‌گیرد داشته باشد.

۴. آموزش و پژوهش به عنوان یکی دیگر از فعالیت‌های طبقه‌بندی آی‌سیک (ISIC)، بخشی است که در نظام مالیاتی کشور شامل معافیت از پرداخت مالیات می‌باشد. آموزش غیرانتفاعی حوزه‌ای از فعالیت‌های این بخش است که گردش مالی و درآمد قابل توجهی در آن درحال جریان است. ضمن اینکه ساختار این فعالیت در نظام آموزش کشور، شدیداً به سمت انحصار تمایل پیدا کرده است. این درحالی است که قانون‌گذار براساس ماده (۱۳۴) قانون مالیات‌های مستقیم، «درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیرانتفاعی اعم از ابتدایی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه‌ای، آموزشگاه‌های فنی و حرفه‌ای آزاد دارای مجوز از سازمان آموزش فنی و حرفه‌ای کشور، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی از پرداخت مالیات معاف است».

به دلیل عدم دسترسی به درآمدهای منحصراً ایجاد شده در حوزه آموزش غیرانتفاعی، ارزش تولید بوجود آمده در کل بخش آموزش که در گزارش بانک مرکزی، حدود ۹۰ هزار میلیارد تومان اشاره شده است، را مورد ملاحظه قرار می‌دهیم. همچنان مشابه بخش‌های قبل، فرض بر این است که ۵۰ درصد ارزش تولید ایجاد شده مشمول مالیات بوده و مابقی آن از شمول خارج می‌باشد. علاوه بر آموزش، حوزه فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی نیز ملاحظه معافیت مالیاتی دارند. در طبقه‌بندی انجام شده در جدول پیوست، این فعالیت‌ها در دسته فعالیت‌های حرفه‌ای، علمی و فنی قرار گرفته است. موضوع ماده (۱۴۴) قانون مالیات‌های مستقیم، اشاره به این دارد که «درآمد ناشی از فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی مراکزی که دارای پروانه تحقیق از وزارت-خانه‌های ذی‌صلاح می‌باشند، به مدت ده سال از تاریخ اصلاحیه قانون مذکور، از پرداخت

مالیات معاف می‌باشد».

ارزش درآمد ایجاد شده در بخش فعالیت‌های حرفه‌ای، علمی و فرهنگی در سال ۱۳۹۹، حدود ۲۲ هزار میلیارد تومان است که همانند بخش‌های قبل، فرض می‌شود ۵۰ درصد این درآمد از ناحیه حوزه فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی این بخش بوجود آمده است. نرخ مالیات برای هر دو بخش آموزش و پژوهش در اینجا، ۱۰ درصد در نظر گرفته می‌شود. درآمد بالقوه ناشی از معافیت‌های مالیاتی دو حوزه آموزش و پژوهش براساس پایه و نرخ مالیاتی گفته شده بصورن زیر محاسبه می‌شود:

$$۵۶۲۶ \text{ میلیارد تومان} = ۰/۱۰ \times ۱۱۲۵۲۵ \text{ میلیارد تومان} \times ۰/۵۰ = \text{درآمد مالیاتی بالقوه (مخارج مالیاتی دولت) ناشی از آموزش و پژوهش}$$

۵. شرکت‌های دانش‌بنیان حوزه فعالیت مهم بعدی است که درآمد حاصل از فعالیت‌های این حوزه در نظام مالیاتی کشور، با قید بازه زمانی بطور کامل مشمول معافیت‌های مالیاتی می‌باشد. براساس بند (الف) ماده (۳) قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و اختراعات، «معافیت از پرداخت مالیات، عوارض، حقوق گمرکی، سود بازرگانی و عوارض صادراتی به مدت پانزده سال، به عنوان حمایت‌ها و تسهیلات قابل اعطا به شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان در نظر گرفته می‌شود». بنابر گزارش معاونت علمی و فناوری ریاست جمهوری، ارزش تولیدات و خدمات بفروش رفته توسط شرکت‌های دانش‌بنیان در نیمه نخست سال ۱۴۰۰، حدود ۹۰ هزار میلیارد تومان است. در حالیکه کل درآمد ایجاد شده در سال ۱۳۹۹، بیش از ۶۷ هزار میلیارد تومان گزارش شده است. بنابراین انتظار رسیدن ارزش مذکور در پایان سال ۱۴۰۰ به میزان ۱۰۰ هزار میلیارد تومان محتمل می‌باشد.

$$۲۵۰۰ \text{ میلیارد تومان} = ۰/۰۵ \times ۱۰۰ \text{ هزار میلیارد تومان} \times ۰/۵۰ = \text{درآمد مالیاتی بالقوه (مخارج مالیاتی دولت) از فعالیت شرکت‌های دانش‌بنیان}$$

مجموع آنچه تا بدین جا به عنوان ظرفیت بالقوه درآمد مالیاتی ناشی از فعالیت‌ها و حوزه‌های مختلف محاسبه شد، همچنان که در جدول زیر نمایش داده می‌شود، دارای ارزشی معادل ۴۳۸۵۰ میلیارد تومان است. البته باید اشاره شود که موارد قانونی معافیت‌های مورد محاسبه قرار

گرفته در اینجا، تنها قانون مالیات‌های مستقیم را مورد ملاحظه قرار داده و قوانین دیگر، از جمله قانون مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفته نشده است. از آنجا که ساختار نظام مالیات بر ارزش افزوده متفاوت از ساختار مالیات‌های مستقیم است، محاسبه ظرفیت درآمدی حاصل از معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده نیز می‌بایست از روش‌شناسی متفاوتی استفاده شود.

مطالعه انجام گرفته توسط مهاجری و سبحانیان (۱۳۹۶) به برآورد شکاف سیاستی در نظام مالیات بر ارزش افزوده بویژه از ناحیه معافیت‌های مالیاتی در این نظام برای سال‌های ۹۵-۱۳۸۸ پرداخته است. براساس این برآورد، سهم دولت از این شکاف و از ناحیه معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۹۵، حدود ۲۵ هزار میلیارد تومان می‌باشد. از آنجا که از سال ۱۳۹۵ تاکنون، هیچ معافیت مالیاتی لغو یا کنار گذاشته نشده است، بنابراین به منظور مورد ملاحظه قرار دادن ظرفیت درآمدی ناشی از معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده، مبنای محاسبه این ظرفیت همان ۲۵ هزار میلیارد تومان در نظر گرفته شده و متوسط نرخ تورم در سال‌های ۹۹-۱۳۹۵ به عنوان عامل افزایش ظرفیت مذکور به مبلغ فوق اضافه می‌شود. نتیجه این کار، ارزش حداقل ۳۵ هزار میلیارد تومان برای ظرفیت درآمدی معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده در شرایط کنونی برای نظام مالیاتی کشور خواهد بود. جدول زیر ظرفیت درآمدی بالقوه ناشی از موارد ذکر شده را نمایش می‌دهد.

جدول ۴- ظرفیت درآمدی ناشی از انواع معافیت‌های مالیاتی - میلیارد تومان

۱	معافیت‌های بخش کشاورزی	۱۲۵۷۵
۲	درآمد معافیت‌های بخش اطلاعات و ارتباطات	۲۲۶۴
۳	درآمد مالیاتی بالقوه ناشی از سپرده‌های غیردیداری	۲۰۸۸۷
۴	درآمد مالیاتی بالقوه ناشی از آموزش و پژوهش	۵۶۲۶
۵	ظرفیت درآمدی حاصل از فعالیت شرکت‌های دانش‌بنیان	۲۵۰۰
	جمع مالیات‌های مستقیم	۴۳۸۵۰
۷	مالیات بر ارزش افزوده	۳۵۰۰۰
	مجموع	۷۸۸۵۰

۶- جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

آنچه که از تحلیل ساختار نظام مالیاتی کشور برمی‌آید این است که سیاست‌گذاری در نظام مذکور تاکنون جایگاه شایسته نداشته و استفاده از مالیات به عنوان ابزار سیاست‌گذاری در سه حوزه کارکردی نظام یعنی؛ تأمین مالی دولت، توزیع مجدد و تثبیت اقتصادی در کشور اتفاق نمی‌افتد. مقایسه ساختار نهادی، سیاسی و همین‌طور ساختار مالیاتی با کشورهای دیگر، برای ما روشن ساخت که نظام مالیاتی ایران، به داشتن یک ساختار ویژه‌گرا و حاکم بودن سیاست‌ها و قوانین خلق‌الساعه متمایل است. مهمترین مشخصه چنین ساختاری، بالا بودن مخارج مالیاتی در بودجه دولت می‌باشد. معافیت‌های مالیاتی گسترده، مبهم و ناکارآمد از مؤلفه‌های مخارج مالیاتی است که متأسفانه نظام مالیاتی ایران از آن رنج می‌برد.

اولین گام عملیاتی در این مطالعه، شناسایی لیست کاملی از انواع معافیت‌ها و طبقه‌بندی آن‌ها برحسب بخش‌های اقتصادی براساس کدهای طبقه‌بندی آی‌سیک (ISIC) بود. این شناسایی، تصویر واضح‌تری از ساختار سیاست‌گذاری و قانون‌گذاری در نظام مالیاتی کشور را نشان می‌دهد. بندهای قانونی معافیت‌ها در همه حوزه‌های فعالیت اقتصادی رخنه کرده و با هدف حمایت، آن‌ها را از شمول مالیات خارج ساخته است. در حالیکه این سیاست‌های حمایتی، با توجه به حلقه‌های منفصل سیاست‌گذاری مالیاتی در کشور، منجر به ایجاد امتیازهای ویژه به گروه‌های ذینفع و انحصار در برخی فعالیت‌ها شده است. در کنار این پیامد، شفافیت و دسترسی به اطلاعات که مهمترین ابزار سیاست‌گذاری در حکمرانی می‌باشد، دچار خدشه شده و عارضه آن نه فقط عملکرد اقتصاد بلکه کل نظام سیاسی، اداری و اجتماعی را نیز دربر گرفته است.

ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی و مقایسه آن با کشورهای دیگر گام عملیاتی دوم است که به منظور تحلیل ساختار نظام مالیاتی و پیامدهایی که آن بواسطه معافیت‌ها به عنوان بارزترین خروجی این نظام منجر شده انجام گرفت. عملکرد اجزای مالیات‌ها با توجه به مشخصه‌ها و ویژگی‌های ساختاری نظام مالیاتی کشور، قابل انتظار بود. بطوریکه شباهت بسیار زیادی به سیستم‌های ویژه-گرا، دارای قوانین خلق‌الساعه و محکوم به مخارج مالیاتی بالا دارد. حجم کم کل درآمدهای مالیاتی وصول شده، تکیه بیش از حد بر مالیات اشخاص حقوقی و بطور کلی اصرار بر مالیات-های سهل‌الوصول از نوع مستقیم در مقابل غیرمستقیم از جمله ویژگی‌های مشترک سیستم‌های نوع مذکور و از جمله ایران است. عملکرد ناکارآمد مذکور پیامدهای سلسله‌وار هم در ابعاد

کلان و هم بخشی دارد. نگاه اجمالی در لیست شناسایی شده معافیت‌ها در گام اول، حکایت از این دارد که برخی بخش‌های اقتصادی، از معافیت‌ها و امتیازهای بالاتری برخوردار است (نظیر بخش کشاورزی و بخش مالی و بیمه). در مقابل، بخش استراتژیک و تولیدی مانند صنعت، سهم کمتری از چنین امتیازها دارد.

گام عملیاتی سوم، برآورد ارزش درآمدهای بالقوه‌ای است که وجود معافیت‌های مالیاتی مهم و نه همه، باعث عدم تحقق آنها شده است. کل ظرفیت درآمدی بالقوه که در اینجا با در نظر گرفتن برخی معافیت‌ها برآورد شده است، حدوداً ۸۰ هزار میلیارد تومان می‌باشد که معادل ۱۸ درصد کسری بودجه مصوب سال ۱۴۰۰ را شامل می‌شود. باید به این نکته اشاره کرد؛ از آنجا که بخش زیادی از معافیت‌ها به علت گستردگی و عدم قابلیت اندازه‌گیری، در این برآورد مورد ملاحظه قرار نگرفته است. بنابراین ارزش اسمی ظرفیت بالقوه درآمدی مستتر در معافیت‌های مالیاتی بیش از میزان برآورد شده است و می‌تواند درصد بیشتری از کسری بودجه را که در اینجا اشاره شد، تأمین مالی کند.

پرداختن به ساختار سیاسی، نهادی و تشکیلاتی کشور و ساختار مالیاتی برآمده از آن، سپس مقایسه آن با کشورهای دیگر و نهایتاً برداشتن گام‌های عملیاتی سه‌گانه، این واقعیت را در برابر فهم ما از چگونگی کارکرد نظام مالیاتی کشور قرار داد که؛ اولاً عملکرد نظام مالیاتی ما برآمده از ساختار آن است، ساختاری که مشوق‌ها، معافیت‌ها و امتیازهای مالیاتی مشخصه عمده آن می‌باشد. البته عملکرد مالیاتی نا کارآمد از سوی دیگر، عملکرد کل اقتصاد و نحوه کارکرد نیروهای بازار را دچار چالش می‌کند. دوم اینکه، ساختار نظام مالیاتی بر ساخته از نظام سیاسی و نهادی حاکم در فضای حکمرانی کشور است. انسجام و یکپارچگی حلقه‌های نهادی و سیاست‌گذار مالیاتی یعنی؛ سازمان امور مالیاتی، سازمان برنامه و بودجه کشور و مجلس شورای اسلامی مؤلفه مهم در شکل دادن به ساختار نهادی کشور است. بنابراین برای داشتن یک سیستم مالیاتی کارآمد که بتواند هر سه کارکرد اصلی خود، همان تأمین مالی دولت، توزیع مجدد و تثبیت را به طور شایسته‌ای به انجام رساند، نیاز به تحقق انسجام در ساختار نهادی است که بتواند نقش آفرینی گروه‌های ذینفع در لایه‌های مختلف تصمیم‌سازی را مورد ملاحظه قرار داده و سازوکار نظام مالیاتی به عنوان بیرونی‌ترین لایه را به نحو مطلوبی پیاده‌سازی کند.

منابع

- جلیلی، محدثه و فاطمه خوشدلی (۱۳۹۷). **گزارش راهبردی؛ شفافیت در نظام مالیاتی ایران**. مرکز بررسی‌های استراتژیک ریاست جمهوری، ۸ اسفند ۱۳۹۷
- حسونند، مهدی؛ یزدانی زازرانی، محمدرضا و مهناز گودرزی (۱۳۹۹). **شناسایی و اولویت‌بندی آسیب‌های فرآیند سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران**. فصلنامه سیاست‌گذاری عمومی، دوره ۶، شماره ۱، بهار ۱۳۹۹، ۲۶۰-۲۴۳
- طباطبایی، محمد (۱۳۹۶). **نظام پارلمانی در اروپا؛ از تعامل سیستم‌های مونو و بی‌کامرایسم تا تعادل میان مجالس عالی و ملی**. فصلنامه پژوهش‌های روابط بین‌الملل، دوره اول، شماره ۲۴، تابستان ۱۳۹۶
- عبدالله‌میلانی، مهنوش؛ نصیری‌اقدم، علی؛ مهاجری، پریسا و مریم آریان‌نژاد (۱۳۹۶). **آرزیایی تأثیر معافیت‌ها بر تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران**. پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۳، مسلسل ۸۱، بهار ۱۳۹۶
- کلاتری‌بنگر، محسن؛ نظری، علیرضا و ایمان فدایی (۱۳۹۲). **مروری بر عملکرد طرح تحول نظام مالیاتی**. فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال یکم، شماره ۱، بهار ۱۳۹۲، صص ۸۰-۵۹
- محمدباقری، مصطفی و آرزیتا جهان‌شاد (۱۳۹۸). **شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی و انتخاب بهترین راهبرد برای کاهش آن**. فصلنامه سیاست‌های راهبردی و کلان، دوره ۷، شماره ویژه، سال ۱۳۹۸
- موسوی‌جهرمی، یگانه؛ عبدی، محمدرضا و الهام غلامی (۱۳۹۴). **محاسبه مخارج مالیاتی سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده ایران**. پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۵، مسلسل ۷۳، بهار ۱۳۹۴
- مهاجری، پریسا و محمد‌هادی سبحانین (۱۳۹۶). **برآورد شکاف سیاستی و شکاف تمکین در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده ایران و ضرورت استخراج چارچوب منطقی برای اعطای معافیت‌ها**. پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۶، مسلسل ۸۴، زمستان ۱۳۹۶
- مهرگان، نادر و محمدرضا اسکندری عطا (۱۳۹۵). **تحلیلی بر ضرورت معافیت مالیاتی معلولین در ایران**. فصلنامه سیاست‌های راهبردی و کلان، سال چهارم، شماره ۱۵، پائیز ۱۳۹۵، صص ۵۹-۴۷
- نظری، علیرضا و ایمان فدایی (۱۳۹۲). **آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران**. فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال اول، شماره ۴، زمستان ۱۳۹۲، صص ۱۱۰-۹۵
- نوری، زهرا و محمدحسین صبحیه (۱۳۹۹). **چالش‌های نهادی بهره‌وری در نظام فنی و اجرایی کشور**. فصلنامه سیاست‌های راهبردی و کلان، دوره ۸، شماره ۲، تابستان ۱۳۹۹

- Altshuler, R. and Dietz, R. (2011). **Reconsidering tax expenditure estimation**. National Tax Journal, June 2011, 64, 2(part2), 459-490
- Bratic, V. (2006). **Tax expenditures: A theoretical review**. Financial Theory and Practice, 30 (2), 113- 127, (2006)
- Deloitte. (2017). **Taxation and Investment in Germany 2017**. <https://www.dits.deloitte.com>
- Department of Finance Canada. (2021). **Report on Federal Tax Expenditures; Concepts, Estimates and Evaluations**. Canada's Ministry of Finance, Canada 2021
- Duran-Cabre, J.M., Esteller. M., Mas-Montserrat, M. and Salvadori, L. (2019). **The tax gap as a public management instrument: Application to wealth taxes**. Applied Economic Analysis, Vol. 27, No. 81, 2019, pp. 207- 225
- Hutton, E. (2017). **The revenue administration- gap analysis program: Model and methodology for value- added tax gap estimation**. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, March 2017
- International Monetary Fund (IMF), **Government Financial Statistics Data**, 2018. <https://data.imf.org/?sk=a0867067-d23c-4ebc-ad23-d3b015045405>
- Klemm, A., Van, P.S.,. (2009). **Empirical evidence on the effects of tax incentives**. International Monetary Fund, Working Paper, July 2009
- Laporte, B., Caldeira, E., Quatrebarbers, B. and Bouterige, Y. (2018). **Tax expenditure assessment: From principles to practice, Methodological guide**. International Development Research Foundation, FEDRI, 2018
- Lyulyov, O., Lyeonov, S., Tiutiunyk, I. and Podgorska. (2021). **The impact of tax gap on macroeconomic stability; Assessment using panel VEC approach**. Journal of International Studies, 14 (1), 139- 152
- Raczkowski, K., (2015). **Measuring the tax gap in the European economy**. Journal of Economics and Management, vol. 21(3), 58-72
- Steinmo, S. (1989). **Political Institutions and tax policy in the United States, Sweden and Britain**. World Politics, Vol. 41, No. 4 (Jut. 1989), pp. 500-535
- Tanzi, V. and Zee, H. (2001). **Tax policy for developing countries**. International Monetary Fund, Economic Issues, No. 27, 2001.