اصلاحات ساختاری در نظام مالیاتی ایران

جمشید پژویان[1]
باقر درویشی[2]

تاریخ دریافت: ۱۳۸۸/۹/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۸۹/۱/۱۸

چکیده

شاخص های ارزیابی نظام مالیاتی ایران نظیر سهم پایین مالیات ها از تولید ناخالص داخلی و منابع تامین بودجه ، فشار مالیاتی بر شرکت ها در بخش مالیات های مستقیم و تمرکز بر مالیات بر وارادات در بخش مالیات های غیر مسقیم ، بیانگرآن است که نظام مالیاتی کشور از ساختار مطلوبی برخوردار نیست . مقایسه بین مالیات برشرکت و مالیات بر درآمد که قاعدتاً باید شامل کلیه درآمدها در اقتصاد ایران باشد نشان دهنده وجود عدم تعادل ، بی عدالتی و ناکارآمدی در جمع آوری مالیات های بر درآمد است یعنی عوامل اقتصادی غیر از شرکت ها علی رغم درآمد بالایی که دارند متناسب با آن سهم مالیات خود را پرداخت نمی نمایند و فرار مالیاتی در کسب درآمد بسیار متداول و رایج است. در نظام مالیاتی ایران در بخش مالیات های غیر مستقیم نیز یک مالیات عمومی بر مصرف و فروش وجود ندارد و آنچه که تحت این عنوان آمده فقط شامل مالیات های انتخابی می شود. در این مقاله، با هدف بهبود نظام مالیاتی کشور، اصلاحات ساختاری زیر ارائه شده است . اول، معرفی پایه های مالیاتی جدید که در این زمینه پایه های مالیات بر محیط زیست ، مالیات برعایدی سرمایه و مالیات های محلی معرفی شده اند. دوم، بهبود عملکرد پایه های مالیاتی موجود که در دو بخش هزینه و درآمد اصلاحات مورد نیاز در قالب معرفی پایه مالیات بر مجموع درآمد و مالیات بر ارزش افزوده ارائه شده است و در پایان نیز با توجه به اجرای سیاست های مرتبط با طرح تحول اقتصادی بخصوص در بخش انرژی، سیاست های مالیاتی مورد نیاز برای صرفه جویی در مصرف انرژی ارائه شده اند .

واژگان کلیدی : اصلاحات مالیاتی، طرح تحول اقتصادی، پایه های های جدید مالیاتی ، نظام مالیاتی ایران

---

[1] – استاد دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبایی

[2] – عضو هیئت علمی گروه اقتصاد دانشگاه ایلام و دانشجوی دکتری علوم اقتصادی دانشگاه علامه طباطبایی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مقدمه

شاخص های ارزیابی نظام مالیاتی کشور (سهم مالیات ها از تولید ناخالص داخلی ۵.۸ درصد ، سهم مالیات ها ازمنابع تامین بودجه کل حدود ۳۱درصد)[۱] بیانگرآن است که نظام مالیاتی کشور از ساختار مطلوبی بر خودار نیست در حالیکه نسبت مالیات به تولید ناخلص داخلی برای کشور هایی با ساختار اقتصادی ضعیف تر از ایران (آذربایجان، کامرون،نیجریه و هند) ۱۲٪ وبرای کشور های باساختار اقتصادی مشابه کشور ما(پاکستان،مصر ، سوریه،چین،اندونزی)برابر با ۱۷ درصد است ودر کشور های پیشرفته اروپایی این رقم بالغ بر ۳۰٪ می باشد[۲] . بررسی آمار مربوط به گروه کشور های مختلف (کشورهای صنعتی، منطقه اروپا، کشورهای در حال توسعه آفریقا، کشورهایی اروپایی بدون کشورهای صنعتی و نیم کره غربی) نشان می دهد که نسبت درآمد های مالیاتی به تولید ناخالص ملی در این کشور ها در حداکثر و حداقل مقدار به ترتیب برابر با ۲۸ و ۱۹ درصد است که بسیار بالاتر از رقم ذکر شده در ایران است .

در کشورهای مورد بررسی[۳] سهم درآمد های مالیاتی از کل منابع تامین بودجه سالیانه ، بین ۸۱ و ۹۲/۲۵ درصد است یعنی در کشورهای مورد بررسی دولت ها در بدترین حالت ۸۱ درصد و در بهترین حالت ۹۲/۲۵ درصد منابع مالی بودجه را از طریق مالیات ها تامین می کنند. در اقتصاد ایران، در بهترین حالت سهم مالیات ها از منابع تامین بودجه حدود ۴۰ درصد است (این رقم در اقتصاد ایران بین ۱۷ تا ۴۰ درصد در طی سالهای ۸۶ – ۱۳۷۰ در نوسان بوده است) یعنی سهم مالیات ها از کل منابع تامین مالی بودجه کشور در بهترین حالت نصف حداقل مقدار(۸۰ درصد سایر کشورها) کشورهای مورد بررسی بوده است. لازم است توجه شود که قسمت اعظم این ۴۰ درصد نیز مالیات بر درآمدهای حاصل از نفت است . از طرفی دیگر، مالیات بر واردات که حدود ۳۰ درصد درآمدهای مالیاتی کشور را تشکل می دهد شدیداً وابسته به درآمدهای نفتی است.

نظام مالیاتی ایران در بخش مالیات های مستقیم بر خلاف سایر کشورها که بیشتر بر درآمد، سود و منافع سرمایه متمرکز دارند، بر مالیات بر شرکت ها تمرکز دارد و در بخش مالیات های غیر مستقیم نیز

---

[۱] – ارقام ذکر شده متوسط ارقام مورد نظر در طی دوره ۱۳۷۰–۱۳۸۶ می باشند

[۲] – طیب نیا ، علی (۱۳۸۴)، مقدمه ای بر اصلاح نظام مالیاتی ایران ، طرح پژوهشی درسازمان امور مالیتی کشور

[۳] – کشورهای صنعتی، منطقه اروپا، کشورهای در حال توسعه آفریقا، کشورهایی اروپایی بدون کشورهای صنعتی و نیم کره غربی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

به عوض مالیات عمومی بر مصرف، نظام مالیاتی ایران بر مالیات بر تجارت تاکید دارد. ساختار فوق منجر به این شده که در بخش مالیات های مستقیم بیشترین فشار مالیاتی بر شرکت ها و بخش های تولیدی اقتصاد باشد و در بخش مالیات های غیر مستقیم نیز سهم اعظم این مالیات ها وابسته به واردات باشد که از محل درآمد های نفتی تامین می شود .

وجود چنین وضعیتی ناشی از معافیت های گسترده مالیاتی و محدود بودن تعداد پایه های مالیاتی در کشور است که منجر به وابستگی شدید اقتصاد به درآمدهای نفتی، ناکارآمدی سیاست های مالی و رقابت ناپذیری اقتصاد در صحنه بین المللی(به دلیل فشار مالیاتی بالا بر شرکت ها و واردات)، فقر و توزیع نا عادلانه درآمد ها در کشور گشته است.

درراستای حل مشکلات ذکر شده، می توان با استفاده از سیاست های مالیاتی راه حل هایی را ارائه نموده که از جمله آنها می توان به گسترش پایه های مالیاتی در بخش مالیات های غیر مستقیم (با اجرای کامل مالیات بر ارزش افزوده)، طراحی و اجرای مالیات بر مجموع درآمد و معرفی پایه های جدید مالیاتی بخصوص در بخش محیط زیست، مالیات بر عایدی سرمایه و ارائه مالیات های محلی و انجام یک سری اصلاحات ساختاری در پایه مالیات بر مشاغل اشاره نمود.

هر چند که نظام مالیاتی ایران در طی سال های گذشته سعی در اجرای برخی اصلاحات مثل معرفی پایه مالیات بر ارزش افزوده داشته است و بخصوص در زمینه اجرایی اصلاحات مهمی را انجام داده اما بسیاری از اشکالات ساختاری در نظام مالیاتی ایران همچنان برقرار است.برای انجام اصلاحات ساختاری با هدف بهبود نظام مالیاتی کشور می توان به دو صورت عمل کرد: یکی معرفی پایه های مالیاتی جدید و دومی بهبود عملکرد پایه های مالیاتی موجود می باشد . در این زمینه، همچنین با در پیش رو داشتن اجرای سیاست های مرتبط با طرح تحول اقتصادی بخصوص در بخش انرژی، می توان سیاست های مالیاتی مورد نیاز برای موفقیت اصلاحات مالیاتی و سیاست های تحول اقتصادی را نیز پیشنهاد نمود .

در راستای اهداف ذکر شده این مقاله در سه بخش مجزا به صورت زیر تدوین شده است. در بخش اول، تحلیل آماری از وضعیت موجود نظام مالیاتی کشور در مقایسه با سایر کشور ها ارائه شده ، بخش دوم به بررسی چاچوب نظری نظام مالیاتی سایر کشور ها و نقایص نظام موجود درایران می پردازد و دربخش سوم اصلاحات ساختاری پیشنهاد می گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

۱- تحلیل آماری از نظام مالیاتی ایران در مقایسه با سایر کشورها

در این بخش از مقاله، کارایی نظام مالیاتی و ترکیب مالیات های ایران در مقایسه با سایر کشور ها مورد بررسی قرا می گیرند.برای بررسی کارایی نظام مالیاتی از دو شاخص$\frac{\text{Tax}}{\text{GDP}}$(نسبت درآمدهای مالیاتی به GDP) و$\frac{\text{Tax}}{GR}$ (نسبت مالیات ها به منابع تامین بودجه) استفاده شده است . حداکثر و حداقل مقدار شاخص $\frac{\text{Tax}}{\text{GDP}}$ برای گروه کشورهای مختلف (که در جداول ۱و۲ آمده است) به ترتیب ۲۸ و ۱۹ درصد است. این رقم برای ایران ۷/۵۳ درصد می باشد. پایین بودن این رقم در کشور می تواند ناشی از عواملی مانند ناکارآمدی نظام مالیاتی ، محدود بودن پایه های مالیاتی کشور و فرار مالیاتی گسترده در نظام مالیاتی ایران باشد.

جدول شماره (۱): سهم مالیات ها از منابع تامین بودجه وGDP کشورهای مختلف در مقایسه با ایران

ردیف	گروه کشور ها	GDPنسبت مالیات به (به درصد)	نسبت درآمد مالیاتی به کل درامد ها (به درصد)	نسبت مالیات های مستقیم به کل مالیات ها (به درصد)
۱	کشورهای صنعتی	۲۵/۱۳	۹۱/۶٤	۵۹/۳۵
۲	منطقه اروپا	۲۸/۰۲	۹۲/۲۵	۲۸/۶۷
۳	کشورهای در حال توسعه آفریقا	۱۹/۰۹	۸۰/۰۸	۳۵/۱۵
۴	کشورهای اروپایی بدون کشورهای صنعتی	۲۲/٤۸	۸۷/۸۸	۱۰/۳٤
۵	نیم کره غربی	۱۹/۹٤	۸٤/۳٤	۲٤/۲۵
۶	ایران	۷/۵۳	٤۰	۶۶

Source : government finance statistics year book by IMF(2006)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

جدول (۲): گروه کشور های جدول شماره (۱)

ردیف	گروه کشور	نام کشور ها
۱	کشورهای صنعتی	ایالات متحده ، کانادا، ژاپن، نیوزلند، استرالیا
۲	منطقه اروپا	اتریش، بلژیک، فلاند، فرانسه، آلمان ، یونان، ایرلند، ایتالیا، لوازمبورگ، هلند، پرتغال، اسپانیا، دانمارک، ایسلند، نروژ، سن مارینو، سوئد، سوئیس، انگلیس
۳	کشورهای در حال توسعه آفریقا	جمهوری کنگو، لوتو، مورتیپس، شیلی، آفریقای جنوبی، بوتان، چین، (هنگ گنگ و ماکائو)مالزی، مالدیو، مغولستان، سنگاپور، تایلند، ویتنام.
۴	کشورهابی اروپایی بدون کشورهای صنعتی	ارمنستان، بلغارستان، بلاروس، کرواسی، قبرس، جمهوری چک، استوانی، گرجستان، مجارستان، قزاقستان، لیتوانی، مالتا، ناتویا، لهستان، مولداوی، رومانی، فدراسیون روسیه، اسلوانی، اوکراین
۵	نیم کره غربی	آرژانتین، باربادوس، بولیوی، شیلی، کلمبیا، کاستاریکا، السالوادور، جامائیکا، پرو.

کوچک بودن نسبت $\frac{\text{Tax}}{\text{GDP}}$ موجب نا کارآمدی سیاست های مالیاتی در کشور نیز می گردد زیرا وقتی که حجم درآمد های مالیاتی در اقتصاد (نسبت به GDPکشور) بسیار پایین باشد، سیاست های انقباضی و انسباطی مالی که از طریق مالیات ها اعمال می شوند تاثیر نا چیزی بر اقتصاد خواهند داشت.

جدول شماره(۳) : مقایسه سهم درآمدها و ترکیب آنها در اقتصاد ایران ۱۳۸۶– ۱۳۷۰ (ارقام به درصد)

سال	نسبت‌درآمدمالیاتی به GDP	ترکیب درآمد های دولت یا منابع تامین بودجه عمومی کشور		
		سهم نفت	سهم مالیات ها	سهم سایر درآمد ها
۱۳۷۰	۵/۷	۵۱/۱	۳۹/۹	۹
۱۳۷۱	۵/۸	۵۲	۳۸/۲	۹/۸
۱۳۷۲	٤/۳	۷۲/۵	۲۰/۱	۷/٤

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

سال	نسبت درآمدمالیاتی به GDP	ترکیب درآمد های دولت یا منابع تامین بودجه عمومی کشور		
		سهم نفت	سهم مالیات ها	سهم سایر درآمد ها
۱۳۷۳	٤/۲	۷۳/٤	۱۸/۸	۷/۸
۱۳۷۴	٤	۶٤/۱	۱۷/۶	۱۸/۳
۱۳۷۵	۵/۳	۵۷/۲	۲۱/۹	۲۰/۹
۱۳۷۶	۶/۱	۵۸/٤	۲۷/۸	۱۳/۸
۱۳۷۷	۵/۷	٤۲/۲	۳٤/۸	۲۳
۱۳۷۸	۶	٤۸/۲	۲۸	۲۳/۸
۱۳۷۹	۶/۳	۵۶/۸	۳۵	۸/۲
۱۳۸۰	۶/۳	۵۹/۷	۳۳/۳	۷
۱۳۸۱	۵/۵	۶۲/۱	۳۰/۲	۷/۶
۱۳۸۲	۵/۹	۶۱/۷	۳۱/۳	۷
۱۳۸۳	۶/۲	۵۹	۳۳/۱	۷/۹
۱۳۸۴	۶/۵	٤۸/۱	۳٤/۷	۱۷
۱۳۸۵	۷/۵	٤۳/۹	۳۶/۶	۱۹/۲
۱۳۸۶	۷/۳	۳۶/۷	٤۰/۵	۲۳/۵

منبع : نماگر های مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور شماره های ۶ و۷و۸

لازم به یاد آوری است که در برخی کشور ها سهم حق بیمه و تامین اجتماعی جزء در آمد های مالیاتی محسوب می گردد، اما درایران این ارقام جزء درآمد های مالیاتی محسوب نمی شود و ممکن است سهم پایین مالیات نسبت به تولید ناخالص داخلی به این اشتباه محاسباتی نسبت داده شود اما بر اساس محاسبات دفتر مطالعات و تحقیقات سازمان مالیاتی حتی اگر این اجزاء نیز به درآمد های مالیاتی اضافه گردد، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی به حدود ۱۲ درصد می رسد که باز هم نسبت به رقم ذکر شده برای سایر کشور ها رقم پایینی است و از حداقل رقم ذکر شده برای سایر کشور ها حدود ۷ درصد پایین تر است .

شاخص دومی که در مطالعات تجربی برای بررسی کارایی نظام مالیاتی یک کشور بکار گرفته می شود، نسبت مالیات ها به کل منابع تامین بودجه دولت ($\frac{\mathrm{Tax}}{GR}$) است که بزرگ بودن این نسبت نشان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

دهنده عملکرد مالی مثبت دولت است . حداقل و حداکثر مقدار این شاخص در کشورهای مورد بررسی به ترتیب ۸۱ و ۹۲/۲۵ درصد است یعنی در کشورهای مورد بررسی دولت ها در بدترین حالت ۸۱ درصد و در بهترین حالت ۹۲/۲۵ درصد منابع تامین بودجه را از طریق مالیات ها فراهم می کنند. در ایران، در بهترین سال ها سهم مالیات ها از منابع تامین بودجه حدود ۴۰ درصد است (در ایران در طی سال های ۸۶ – ۱۳۷۰، این رقم بین ۱۷ تا ۴۰ درصد در نوسان بوده است) یعنی سهم مالیات ها از کل منابع تامین مالی بودجه کشور در بهترین حالت نصف حداقل مقدار (۸۰ درصد سایر کشورها) کشورهای مورد بررسی بوده است. قسمت اعظم این ۴۰ درصد نیز مالیات بر درآمدهای نفت است. به عنوان مثال، مالیات بر وارد ات که حدود ۳۰ درصد درآمدهای مالیاتی کشور را تشکیل می دهد، شدیداً وابسته به درآمدهای نفتی است.

معیار دوم برای مقایسه درآمدهای مالیاتی ایران با سایر کشورهای مورد بررسی ترکیب مالیات ها است. در این زمینه، در ایران نسبت به سایر کشورهای مورد بررسی سهم مالیات های مستقیم بسیار بالا است . سهم مالیات های مستقیم در سایرگروه کشورها بین ۱۰/۳۴ تا ۵۹/۲۵ درنوسان است در حالیکه در ایران این رقم ۶۶درصد است که قسمت اعظم آن (حدود ۷۰ درصد آن) را مالیات بر شرکت ها تشکیل می دهد.

جدول شماره (۴): ترکیب درآمدهای مالیاتی در مناطق مختلف جهان در مقایسه با ایران (به درصد)

گروه کشورها	مالیات بر درامد، سود و منافع سرمایه	مالیات بر حقوق و نیروی کار	مالیات بر دارایی	مالیات بر تجارت	مالیات بر کالا ها و خدمات	سایر مالیات ها
کشورهای صنعتی	۵۹/۱۷	۳/۷٤	۱۰/۷۵	۱/٤۶	۲۹/۶۷	۰/٤٤
منطقه اروپا	۳۷/۵۷	۱/۲٤	۵/۳	۰/۸۶	٤۲/۶	۰/٤۳
کشورهای در حال توسعه آفریقا	۲٤/۰۶	۰/۹۸	۲/۰۷	۸/۶۳	۳۸/۵۷	۱/۰۲
کشورهای اروپایی بدون کشورهای صنعتی	۳۱/۶٤	۱/۳۹	۲/۸۵	۲/۲۲	۵۳/٤۶	۰/۶۷

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

گروه کشورها	مالیات بر درامد، سود و منافع سرمایه	مالیات بر حقوق و نیروی کار	مالیات بر دارایی	مالیات بر تجارت	مالیات بر کالا ها و خدمات	سایر مالیات ها
نیم کره غربی	۲۵/۱۱	۱/۶۶	۳/۰۱	۱۰/۱۷	٤۳/٤۷	۲/۵۳
ایران	۳۵/۱۲	-	۳/۹۸	۳۱/۲۱	۱۳/۶۸	۱۵/۱٤

Source : government finance statistics year book by IMF(2006)

ترکیب درآمدهای مالیاتی ایران در مقایسه با سایر کشورها در جدول شماره (۴) آمده است. نتایج نشان می دهد که در اکثر کشورهای مورد بررسی در کسب درآمدهای مالیاتی تمرکز اصلی بر روی مالیات بر درآمد سود و منافع سرمایه و مالیات بر کالاها و خدمات است. در کشورهای صنعتی حدود ۹۰ درصد ،در کشورهای اروپایی ۸۰ درصد و در کشورهای در حال توسعه آفریقا ۶۳ درصد درآمدهای مالیاتی از این دو منبع درآمد حاصل می شود. در ایران، سهم مالیات بر درآمد ، سود و منافع سرمایه ۳۵/۱۲ درصد است که مشابه سایر کشورها است با این تفاوت که قسمت اعظم آن(حدود ۷۰ درصد) را مالیات بر شرکت ها تشکیل می دهد اما در سایر کشور قسمت اعظم آن از طریق مالیات بر مجموع درآمد جمع آوری می شود و پرداخت کننده آن صاحبان مشاغل می باشند نه شرکت ها. در ایران، مالیات بر کالاها و خدمات فقط ۱۳/۶۸ درصد درآمدهای مالیاتی را تشکیل می دهد و سهم عمده آن(حدود ۳۱/۲ درصد) را مالیات بر واردات تشکیل می دهد در حالیکه در بقیه کشور ها حداقل مقدار این رقم حدود ۳۰ درصد است و قسمت اعظم آن از طریق مالیات های عمومی بر مصرف جمع آوری می شود و سهم مالیات بر واردات در سایر کشور ها در حداکثر مقدار خود برابر ۸/۶ درصد است.

جدول شماره ۵: ترکیب مالیات های مستقیم و سهم این مالیاتها از کل درآمد مالیاتی ۱۳۸۶ – ۱۳۷۰

(ارقام به درصد)

سال	سهم مالیات های مسقیم از کل درامد مالیاتی	ترکیب مالیات های مستقیم در اقتصاد ایران		
		سهم مالیات بر درآمد	سهم مالیات بر شرکت ها	سهم مالیات بر ثروت
۱۳۷۰	۵۰/۶۶	۳٤/۳	۵۵/۵	۹/۹
۱۳۷۱	۵۲/۹	۲۷/۵	۶۵/۱	۷/٤

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

سال	سهم مالیات های مسقیم از کل درامد مالیاتی	ترکیب مالیات های مستقیم در اقتصاد ایران		
		سهم مالیات بر درآمد	سهم مالیات بر شرکت ها	سهم مالیات بر ثروت
۱۳۷۲	۶٤/۶	۲۹/۳	۶۱/۲	۹/۵
۱۳۷۳	۷۰/۳	۲۹/۲	۶۳/۲	۸/۶
۱۳۷۴	۷۰/۷۳	۳۳/۱	۵۸/٤	۸/۶
۱۳۷۵	۷۱/۵	۳۳/٤	۶۰	۶/۷
۱۳۷۶	۶۳/۸	۳۱/۵	۶۲	۶/٤
۱۳۷۷	۶۸	۳۰/۷	۶۲/۵	۶/۷
۱۳۷۸	۶٤/۳	۳۲/۵	۶۰/۶	۶/۹
۱۳۷۹	۵۳/۶	۳٤/۹	۵۷/۷	۷/٤
۱۳۸۰	۵٤/۶	۳۷/۹	۵۳/۸	۸/۳
۱۳۸۱	۵۶	۳۲/۲	۵۷/۵	۱۰/۳
۱۳۸۲	٤۹/۲	۲۸/۱	۶۳/۵	۸/۳
۱۳۸۳	٤۹/۶	۲۸/۱	۶۲/۵	۹/۸
۱۳۸۴	۶۲/٤	۱۸/۲	۷۶/۶	۵/۲
۱۳۸۵	۶٤/٤	۲۰	۷٤/۳۶	۵/۵
۱۳۸۶	۶۵/۹	۲۰/۱	۷۳/۳	۶/۲

منبع : نماگر های مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور شماره های ۶و۷و۸

مقایسه فوق نشان می دهد که نظام مالیاتی ایران در بخش مالیات های مستقیم بر خلاف سایر کشورها که بیشتر بر مالیات بر مشاغل(مالیات بر مجموع درآمد) تمرکز دارند، بیشتر بر مالیات بر شرکت ها تمرکز دارد و در بخش مالیات های غیر مستقیم نیز به عوض مالیات عمومی بر مصرف بیشتر بر مالیات بر تجارت تاکید دارد.

اجزاء مالیات بر درآمد در جدول (۶) آمده است. نکته ای که از این جدول غیر از موارد دیگر انتخاب شده است، مقایسه مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش در اقتصاد ایران است. ارقام این دو نوع مالیات نشان می دهند که همیشه درآمد مالیات بر واردات بیشتر از دو برابر درآمد حاصل از مالیات بر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مصرف و فروش بوده است.اما آیا پایه مالیات بر واردات به همین نسبت بیشتر از کل حجم مبادلات در بازار های ایران بوده است ؟ قطعاً چنین نیست .پس باید اشکال عمده ای در پایه های مالیات بر مصرف و فروش وجود داشته باشد.

جدول (۶): سهم درامد های مختلف مالیاتی از کل درامد مالیاتی کشور ۱۳۵۰-۱۳۷۴

سال	سهم مالیات های مختلف از کل درآمد مالیاتی به درصد				
	ما لیات برشرکت ها	مالیات بر درآمد افراد	مالیات بر ثروت	مالیات بر واردات	مالیات بر مصرف و فروش
۱۳۷۰	۲۸	۱۷	۵	۳۴	۱۵
۱۳۷۱	۳۴	۱۴	۴	۳۳	۱۴
۱۳۷۲	۳۹	۱۹	۶	۲۸	۸
۱۳۷۳	۴۴	۲۰	۶	۲۳	۶
۱۳۷٤	۴۵	۲۶	۷	۱۷	۶
۱۳۷۵	۴۳	۲۴	۵	۲۳	۵
۱۳۷۶	۴۰	۲۰	۴	۲۵	۱۲
۱۳۷۷	۳۲	۱۶	۳	۱۸	۳۱
۱۳۷۸	۲۵	۱۳	۳	۱۵	۴۴
۱۳۷۹	۳۱	۱۹	۴	۲۲	۲۴
۱۳۸۰	۳۰	۲۱	۵	۲۸	۱۷
۱۳۸۱	۳۴	۱۶	۵	۳۲	۱۲
۱۳۸۲	۳۱	۱۴	۴	۳۴	۱۶
۱۳۸۳	۳۱	۱۴	۵	۳۹	۱۱
۱۳۸٤	۴۸	۱۱	۳	۲۷	۱۱
۱۳۸۵	۴۸	۱۳	۴	۲۶	۹
۱۳۸۶	۴۸	۱۴	۴	۲۵	۹
میانگین	۳۴	۱۶	۵	۳۱	۱۵

به عبارت دیگر، در اقتصاد ایران یک مالیات عمومی بر مصرف و فروش وجود ندارد و آنچه که تحت این عنوان آمده است فقط شامل مالیات های انتخابی می شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

در سال های اخیر، علی رغم تاکید فراوان بر اصلاح ساختار نظام مالیاتی و کاهش وابستگی اقتصاد به نفت، شاهد کاش شدید سهم مالیات بر مشاغل از کل درآمدهای مالیاتی و مالیات های مستقیم هستیم بطوریکه درسال ۱۳۸۶، سهم مالیات بر مشاغل از کل درآمدهای مالیاتی به نصف سهم آن در سال۱۳۷۰می رسد. سهم مالیات مشاغل از مالیات های مستقیم نیز وضعیت مشابهی دارد و از ۱۵/۷ درصد در سال ۱۳۷۰ به حدود نصف آن یعنی ۷/۷ درصد در سال ۱۳۸۶ کاهش یافته است. سهم پایین مالیات بر مشاغل از کل درآمدهای مالیاتی و مالیات های مستقیم علی رغم گسترده بودن این پایه مالیاتی که علاوه بر بخش های تولیدی تقریباً کل بخش خرده فروشی را نیز زیر پوشش دارد، نشان دهنده وجود نقص در ساختار نظام مالیاتی کشور است.

جدول شماره (۷) : سهم مالیات بر مشاغل از درآمدهای مالیاتی کشور ۱۳۸۶- ۱۳۷۰

سال	سهم مالیات بر مشاغل از کل درامد مالیاتی (به درصد)	سهم مالیات بر مشاغل از مالیاتهی مستقیم (به درصد)	سهم مالیات بر مشاغل از مالیات بر درامد (به درصد)
۱۳۷۰	۷.۹	۱۵.۷	۴۵.۴
۱۳۷۱	۷.۸	۱۴.۷	۵۳.۷
۱۳۷۲	۹.۲	۱۴.۲	۴۸.۵
۱۳۷۳	۱۰.۲	۱۴.۵	۴۹.۸
۱۳۷۴	۱۱.۶	۱۵	۴۵.۲
۱۳۷۵	۹.۶	۱۳.۴	۴۰.۲
۱۳۷۶	۹.۲	۱۴.۴	۴۵.۶
۱۳۷۷	۹.۶	۱۴.۲	۴۶.۳
۱۳۷۸	۹.۴	۱۴.۶	۴۵
۱۳۷۹	۸	۱۴.۹	۴۲.۸
۱۳۸۰	۸.۱	۱۴.۸	۳۹.۱
۱۳۸۱	۷.۹	۱۵.۴	۴۷.۸
۱۳۸۲	۶.۴	۱۳	۴۶.۴
۱۳۸۳	۶.۳	۱۲.۶	۴۴.۹

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

سال	سهم مالیات بر مشاغل از کل درامد مالیاتی (به درصد)	سهم مالیات بر مشاغل از مالیاتهی مستقیم (به درصد)	سهم مالیات بر مشاغل از مالیات بر درامد (به درصد)
۱۳۸۴	۴.۷	۷.۵	۴۱.۲
۱۳۸۵	۵	۷.۷	۳۸.۶
۱۳۸۶	۵.۱	۷.۷	۳۷.۵

منبع : نماگر های مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور شماره های ۶و۷و۸

مطالعه ارقام و آمار بخوبی بعضی مشکلات جدی و اساسی نظام مالیاتی ایران را آشکار می سازد. همچنین مقایسه بین مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی که در واقع مالیات برشرکت ها است ومالیات بر درآمد که قاعدتاً باید شامل کلیه درآمد ها در اقتصاد ایران باشد نیز نشان دهنده یک عدم تعادلی، بی عدالتی و ناکارآمدی در جمع آوری مالیات های بر درآمد است. بدون شک، عدم اجرا و حذف مالیات بر مجموع درآمد عامل اصلی چنین اختلاف فاحشی است. یعنی عوامل اقتصادی غیر از شرکت ها (بخش صنعت) علی رغم درآمدهای بسیار بالا ،سهمی به عنوان مالیات که متناسب باشد نمی پردازند و فرار مالیاتی در کسب درآمد بسیار متداول و رایج است.

وجود چنین وضعیتی ناشی از معافیت های گسترده مالیاتی و محدود بودن تعداد پایه های مالیاتی در کشور است که منجر به وابستگی شدید اقتصاد به درآمدهای نفتی، ناکارآمدی سیاست های مالی و رقابت ناپذیری اقتصاد در صحنه بین المللی(به دلیل فشار مالیاتی بالا بر شرکت ها)، فقر و توزیع نا عادلانه درآمد ها در کشور گشته است .

۲- انحراف قوانین مالیاتی در ایران نسبت به ساختار نظری

در این بخش، ضمن توجه کلی به بحث روشی شناسی ادبیات نظری مالیات ها، انحراف قوانین مالیاتی در ایران نسبت به ساختار نظری موجود در ادبیات مالیات ها مورد توجه قرار می گیرد. در نظام های مالیاتی، سه پایه اصلی مالیات بشرح زیر مورد نظر هستند :

۱- مالیات بر ثروت

۲- مالیات بر درآمد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

۳- مالیات بر هزینه و یا مصرف

توجه به سه پایه عمده فوق نشان می دهد که چون درآمد یک جریان از بازده ثروت بوده و منبع انجام هزینه و مصرف نیز درآمد است، مجموع پایه های مالیاتی که در اختیار قانون گذار و سپس سازمان مالیاتی قرار می گیرد بیشتر از درآمد ملی بوده و با توجه به دیدگاه مضاعف بودن مالیات های بر درآمد، این وضعیت در نظام مالیاتی کشورهای توسعه یافته غالب می باشد.

مالیات های بر ثروت عمدتاً در زمان انتقال دارایی رخ می دهد که می تواند در دوره حیات مالک و یا بصورت مالیات بر ارث یعنی زمان انتقال از یک نسل به نسل بعدی بر قرار شود. از آنجاکه دارایی افراد ناشی از پس انداز بوده و در بسیاری از جوامع نوعی امنیت اجتماعی را تصویر می کند، نرخ های مالیات بر ثروت در سطحی پائین قرار داشته و معمولاً سهم مالیات بر ثروت بخش عمده ای از کل درآمد مالیاتی را تشکیل نمی دهد. درنظام مالیاتی ایران، این سهم برای سال های ۱۳۵۰، ۱۳۶۰، ۱۳۷۰، ۱۳۸۰، ۱۳۸۶ به ترتیب 04. ، 03. ، 05. ، 05. و 04. درصد بوده است و در دوره ۱۳۵۰تا ۱۳۸۶ بیشترین سهم ها مربوط به سال های ۱۳۶۸و۱۳۶۷ است که از 08. درصد تجاوز نموده است.

مالیات بردرآمد در عمده کشورهای جهان بر سه پایه مهم، درآمد اشخاص حقیقی (مالیات بر مجموع درآمد) ، مالیات بر شرکت ها و مالیات بر حقوق و دستمزد قرار دارد. دریک سیستم کارآمد، مالیات بر درآمد،کلیه درآمد های اقتصادی (غیر از شرکت ها)تحت مالیات بر درآمد اشخاص (مجموع درآمد) آمده ودر این پایه مالیاتی است که ملاحظات توزیع درآمد صورت می گیرد. معمولاً دو مورد مالیات بر شرکت ها و مالیات بر حقوق و دستمزد ، پایه مالیاتی مجزا دارند. با وجود مضاعف بودن مالیات در مورد مالیات بر شرکت ها ، اکثر اقتصاد دانان بخش عمومی در مورد آن اتفاق نظر دارند . نظریه غالب این است که چون شرکت یا اشخاص حقوقی از خدمات دولتی بر خوردار می شوند باید هزینه آن را بپردازند. این مهم در واقع بر اساس اصل فایده مالیاتی واقع می شود. به همین دلیل، درمواردی با افزایش سودخالص نرخ تصاعدی ولی محدود بر قرار می شود بر این اساس که شرکت های بزرگتر به میزان بیشتری از منافع خدمات دولت بهره مند می شوند.

مالیات بر حقوق و دستمزد عمدتاً به علت ایجاد یک جریان زمانی درآمد اهمیت دارد که بصورت هفتگی یا ماهیانه کسر وبه خزانه واریز می شوند. اما این مالیات در عمده سیستم های مالیاتی از مالیات اشخاص (مجموع درآمد) قابل کسر کردن بوده و مضاعف تلقی نمی شوند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

در اقتصاد ایران و نظام مالیاتی آن به علت عدم اجرا و حذف پایه مالیات بر مجموع درآمد سعی شده است که درآمدهای مختلف عوامل اقتصادی بصورت مجزا پایه های مربوط به خود را تشکیل دهند . این مهم علاوه بر اشکال عمده فرار مالیاتی و عدم اجرای عدالت در برقراری مالیات بر مبنای جریان واقعی ثروت، مشکل اجرای تک تک پایه های مالیاتی را نیز در بردارد.

مالیات بر مشاغل یکی از این انواع پایه های مالیات است که قاعدتاً باید در چار چوب پایه مالیات بر مجموع درآمد محاسبه و منظور شود ولی به علت عدم انجام این مهم، در نظام مالیاتی ایران پایه ای مجزا داشته و مسئله نحوه تعیین ضریب و محاسبه مالیات مشاغل به یک مسئله اساسی تبدیل شده است. در صورتی که اگر در پایه مجموع درآمد منظور می شد با توجه به نرخ یا نرخ های مالیات بر مجموع درآمد بخش عمده این مشکل قابل حل بود. در حال حاضر، یکی از تنگناها و مشکلات نظام مالیاتی کشور ، پایه مالیات بر مشاغل است که هزینه قابل توجه اجرایی را غیر از نابسامانی محاسبه مالیات تعلق گرفته به مشاغل مختلف وشاید هر شغل بدنبال دارد.

بدیهی است که مالیات ها یا پایه های دیگر مالیاتی چون مالیات بر اجاره، مالیات های اتفاقی و غیره نیز همگی به علت نبود پایه مالیات بر مجموع درآمد مشکلات مضاعفی را علاوه بر عدم حضورعدالت مالیاتی دراجرای قانون مالیاتی به همراه دارند.

علاوه بر اشکالات جدی و ساختاری پایه های مالیات درآمد، شاهد مسایل جدی مالیات بر ثروت هستیم. مالیات های بر ثروت علاوه بر مالیات در انتقال ثروت از یک نسل به نسل دیگر در مالیات بر ارث ظهور می یابند. مالیات برانتقال ثروت درطول حیات هر فرد و مالیات بر کسب درآمد، از مواردی است که بصورت متناسب تنظیم نشده اند.این موارد مجزا از طرح پایه های جدید مالیاتی است که شایدخود به تنهایی یکی از مشکلات بسیار جدی نظام مالیاتی ایران محسوب می شود.

در نظام مالیاتی ایران، به علت عدم اجرای مالیات بر مجموع درآمد تا سال ۱۳۸۰ و حذف آن در اصلاحیه ۱۳۸۰ بسیاری از درآمد ها بصورت مجزا مشمول مالیات شده و یک مشکل نظری جدی و اجرایی را بوجود آوره است .

مالیات عمومی بر هزینه یا مصرف که پایه های مختلف آن سابقه ای طولانی در نظام های مالیاتی کشورهای مختلف دارد، امروزه به دو صورت مالیات عمومی بر مصرف و یا مالیات بر ارزش افزوده اخذ می شود. در ادبیات بخش عمومی، آثار تخریبی مالیات ها را متأثر از تغییر قیمت های نسبی می دانند. به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

همین دلیل، این نظر که برقراری مالیات بر کلیه بازارهای مصرفی به یک نسبت آثارتخصیصی و تخریبی ندارد شهرت تئوریک داشته است. هر چند این نظریه شرایط خاص را طلب می کند تا صحت یابد ولی رمزی به صورت نظری نشان داد که کارایی حکم می کندکه با توجه به تفاوت نسب کشش تقاضا و عرضه در بازارها نرخ ها نیز متفاوت باشد.

هر چند مالیات های عمومی بر مصرف بسادگی می توانند نرخ های متفاوتی را قبول کنند، ولی این نکته در مورد مالیات بر ارزش افزوده همراه با اشکالاتی است به خصوص یک مزیت مهم آن را که خود کنترلی است زیر سؤال می برد. به عبارت دیگر، در صورت تفاوت نرخ مالیات بر ارزش افزوده در یک زنجیره عمودی امکان تبانی و فرار مالیاتی را ممکن می سازد.

در ارایه یک ساختار کلی برای نظام مالیات ایران درمورد برقراری مالیات بر مصرف به این نکته توجه خواهیم نمود. به عبارت دیگر، از آنجا که در اقتصاد ایران هیچگونه مالیات عمومی بر مصرف یا اجرای جدی و گسترده مالیات بر ارزش افزوده وجود ندارد، توجه به نکات اساسی نظری این مالیات ها اهمیت خواهد داشت.

پایه مالیات های انتخابی از چندین دهه قبل در نظام مالیاتی ایران بر اساس برداشت از نظام های مالیاتی پیشرفته برقرار بوده است.این پایه مالیاتی به دلیل تفاوت در مأموریت و هدف آن به نحوی می تواند هم در کنار مالیات های عمومی بر مصرف و هم همراه مالیات بر ارزش افزوده حضور داشته باشد. هر چند مالیات های انتخابی گاه در آمدهای قابل توجهی را برای دولت فراهم می کنند ولی در واقعیت دلیل اولیه برقراری این مالیات ها قبل از منبع درآمد برای دولت آثار آن بر تخصیص و بهینه سازی کارایی و همچنین آثار آن بر توزیع درآمد است.

هر چند پایه اولیه مالیات های انتخابی مالیات های محیط زیست را بوجود آورده و در واقع از یک پایه نسبتاً کوچک به پایه گسترده ای تبدیل شده است که در سال های اخیر بصورت قابل توجهی در جهان بخصوص دنیای صنعتی شهرت و توسعه یافته است ولی بهرحال نگاه توزیعی به مالیات های انتخابی حتی در اندازه کوچک همچنان وجود دارد. از مشخصه های مالیات های انتخابی با هدف توزیعی این دست که فقط متوجه بازار مصرفی شده و از آنجا که درجه لوکس بودن کالاها از تابع تقاضا حاصل می شود، انتخاب و نرخ آن نیز بستگی به جایگاه این کالاها در تابع تقاضا دارد.در اقتصاد ایران، مالیات های

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

محیط زیست، مالیات های انتخابی و مالیات بر مصرف از یکدیگر تفکیک نشده اند . لذا لازم است که در بحث اصلاحات ساختاری به اشتباه یا خطاهای پایه مالیات های انتخابی در اقتصاد ایران توجه کنیم.

۳- اصلاحات ساختاری پیشنهادی برای بهبود نظام مالیاتی ایران

درراستای حل مشکلات ذکر شده در بخش های قبل، می توان با استفاده از سیاست های مالیاتی راه حل هایی را ارائه نمود از جمله گسترش پایه های مالیاتی در بخش مالیات های غیر مستقیم با اجرای کامل مالیات بر ارزش افزوده ، طراحی و اجرای مالیات بر مجموع درآمد و معرفی پایه های جدید مالیاتی بخصوص در بخش محیط زیست، مالیات بر عایدی سرمایه و مالیات های محلی و انجام یکسری اصلاحات ساختاری در پایه مالیات بر مشاغل اشاره نمود.

هر چند که نظام مالیاتی ایران در طی سال های گذشته سعی در اجرای برخی اصلاحات مثل معرفی پایه مالیات بر ارزش افزوده داشته و بخصوص در زمینه اجرایی اصلاحات مهمی را انجام داده اما بسیاری از اشکالات ساختاری در نظام مالیاتی ایران همچنان برقرار است.برای انجام اصلاحات ساختاری با هدف بهبود نظام مالیاتی کشور می توان به دو صورت عمل کرد: یکی معرفی پایه های مالیاتی جدید و دومی بهبود عملکرد پایه های مالیاتی موجود. در این زمینه، همچنین با در پیش رو داشتن اجرای سیاست های مرتبط با طرح تحول اقتصادی بخصوص در بخش انرژی، می توان سیاست های مالیاتی ضروری برای موفقیت اصلاحات مالیاتی و صرفه جویی درمصرف انرژی را نیز پیشنهاد نمود .

درادامه، در سه بخش جداگانه اصلاحات مالیاتی مورد نیاز را ارائه می نماییم :

۱- اصلاح ساختاری پایه های موجود مالیاتی

۲- معرفی پایه های جدید مالیاتی

۳- سیاست های مالیاتی پیشنهادی برای موفقیت طرح تحول اقتصادی در زمینه صرفه جویی در مصرف انرژی.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

۳-۱. اصلاح ساختاری پایه های موجود مالیاتی

ساختار نظام مالیاتی ایران مشکلات بزرگی را تجربه می کند که اصلاحات عمده ای را طلب می نماید. این اصلاحات باید در دو پایه عمده مالیاتی شامل مالیات های بر درآمد (مستقیم) و مالیات های برهزینه و بازار (غیر مستقیم) اجرا شود.

۳-۱-۱. اصلاح پایه مالیات بر درآمد با معرفی مالیات بر مجموع درآمد

در نظام مالیاتی ایران، به علت عدم اجرای مالیات بر مجموع در آمد در گذشته پایه های دیگر مالیات بر درآمد مثل مالیات بر حقوق و دستمزد ، مالیات بر مشاغل و مالیات بر شرکت ها مشمول نرخ های تصاعدی بودند که هر چند به قصد اجرای آثار توزیعی مالیات بر مجموع درآمد این مهم صورت گرفته بود ولی آثار تخریبی آن بر تخصیص منابع نتایج منفی عمده ای را به بار می آورد. از سوی دیگر، حذف این نرخ های تصاعدی قبل از معرفی و اجرای یک پایه مالیات جدید یا گسترده نمودن یک پایه مالیاتی قبلی مشکلات درآمدی برای دولت ایجاد می نماید که اجرای اصلاحیه نرخ های تصاعدی را با شکست روبرو می کند. از سوی دیگر، بدون جایگزین نمودن نرخ های تصاعدی دیگر که اهداف توزیعی را دنبال کند، از این نکته هم نیز دور خواهیم شد.

در این شرایط، پیشنهاد معرفی مجدد پایه مالیات برمجموع درآمد اشخاص ضرورت نخست برای اصلاحات در مجموعه مالیات های مستقیم تلقی می شود. از آنجا که بخش عمده انواع درآمد (مثل درآمد حاصل از شغل، درآمد حاصل از اجاره، ...) در اقتصاد ایران بصورت پایه های مجزا مشمول مالیات هستند، بانک اطلاعاتی لازم در حد مناسبی موجود است. کنترل جریان وجوه و انتقال اطلاعات این جریان از طریق نظام بانکی ، اصلاحات در نظام مبادلات و تشویق به انجام معاملات از طریق شبکه بانکی ، به همراه الحاق اطلاعات و آمار سیستم مالیات بر ارزش افزوده، امکان اجرای مالیات بر مجموع درآمد را کاملا ممکن می کند.

پس از معرفی سیستم مالیات بر مجموع درآمد با نرخ های مناسب تصاعدی است که امکان مرحله بعد اصلاحات فراهم می شود.کاهش نرخ مالیات بر شرکت ها و مالیات بر دستمزد و حقوق و تعدیل نرخ های تصاعدی مالیات مشاغل اقدام و اصلاح مالیاتی است که به دنبال معرفی پایه مالیات بر مجموع

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

درآمد باید صورت پذیرد. نرخ های مالیات بر دیگر اجزاء درآمد نباید زیاد باشد. نرخ هایی در حدود ۱۰ تا ۱۵ درصد می تواند اهداف کارایی و توزیعی را به همراه نرخ های تصاعدی مالیات بر پایه درآمد اشخاص فراهم نماید. برای بعضی اجزاء درآمد مثل درآمد اجاره و .... نیز ضرورت برقراری یک پایه مجزای مالیات وجود نخواهد داشت.

مالیات بر مجموع درآمد را شاید بتوان کانون یک نظام مالیاتی بخصوص در رابطه با اجرای سیاست های توزیع درآمد و کاهش فقر تلقی نمود. بعلاوه، این نوع مالیات ابزاری برای اجرای قانون مالی پول شویی و مبارزه با قاچاق و فساد تلقی می گردد. بطور کلی، در مجموع پایه های عمده مالیاتی که ناشی از درآمد (یعنی جریان حاصل از ثروت) مصرف یا هزینه است. هیچ پایه مالیاتی مناسب تر از مالیات بر مجموع درآمد برای اجرای نرخ های تصاعدی نیست. اصولاً اجرای سیستم مالیات های تصاعدی بخصوص با نرخ های نهایی تصاعدی برای پایه مالیات بر مصرف و هزینه قابل اجرا نیست . برخی از اقتصاد دانان مالیات عمومی بر مصرف با نرخ ثابت را از دیدگاه منبع خانوارها به صورت نرخ متوسط تنازلی ارزیابی می کنند. با توجه به این که این دیدگاه یکی از مباحث بحث برانگیز طرفداران و مخالفان مالیات بر مصرف از منظر توزیع درآمد می باشد، لذا می توان پذیرفت که اصولاً مالیات های عمومی بر مصرف نمی توانند نقش مثبتی در بهبود توزیع درآمد و کاهش فقر ایفا نمایند. به همین دلیل است که مالیات های انتخابی بر مصرف برقرار می شود که بازار کالاهای لوکس را مشمول مالیات بر نرخ های بالا می کنند. از طرف دیگر، باید توجه داشت که مالیات های بر درآمد به استثنای مالیات بر مجموع درآمد که عمدتاً شامل مالیات بر حقوق و دستمزد و مالیات بر سود شرکت ها است مالیات در بازار نهاده ها تلقی شده و غالباً موجب تخصیص نا صحیح و غیر مؤثر منابع می شوند و کارایی اقتصادی را نیز به شدت تحت تاثیر قرار می دهند. این مالیات ها به کاهش بازده خالص نهاد ه ها منجر شده و اگر با نرخ تصاعدی برقرار شود، آثار مخرب شدیدتری خواهد داشت .

آثار مالیات بر مجموع درآمد در انتخاب بین مصرف و پس انداز بروز می کند اما اثر مستقیم قابل توجهی بر نهاده های کار و سرمایه ندارد. مجموع درآمد نتیجه کلیه درآمدهای اشخاص است و از یک منابع درآمد مانند سرمایه ، کار، اجاره و غیره که منعکس کننده وضعیت کلی رفاهی و درآمد اشخاص است به دست می آید. بنابراین، روشن است که اگر مالیات تصاعدی بر مجموع در آمد برقرار شود می تواند به خوبی در بهبود توزیع درآمد در یک جامعه مؤثر باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

لازم به توضیح است که استفاده از پایه مالیات بر مجموع درآمد و برقراری نرخ های تصاعدی صرفاً برای اصلاح توزیع درآمد و کاهش فقر بکار نمی رود. در نظام های پیشرفته مالیاتی که عمدتاً کشورهای صنعتی را شامل می شود و در آن نظام ها پایه مالیات بر مجموع درآمد به صورت فعال و کارآمد وجود دارد، پرادخت یارانه ها را نیز از همین روش انجام می دهند.

در نظام های مالیاتی که دارای پایه مالیات بر مجموع درآمد هستند، تشخیص و برآورد مالیات نیازمند اطلاعات کامل در مورد کلیه درآمدها و منابع آن است که با توجه به پیشرفت های تکنولوژیکی و وجود پایگاه های کامپیوتری و اطلاعاتی مناسب می توان اطلاعات مورد نیاز را فراهم نمود. بنابراین، این توجیه که به دلیل در دسترس نبودن اطلاعات کامل نمی توان پایه مالیات بر مجموع درآمد را برقرار نمود چندان قابل قبول نخواهد بود. شفاف شدن منابع درآمدی هر شخص از سوی سازمان مالیاتی به خوبی درآمدهای سالم را از غیر سالم متمایز می سازد و اشخاص نمی توانند به راحتی درآمدهای حاصل از رشوه، قاچاق، فعالیتهای زیرزمینی و ... را پنهان نمایند. اشخاصی که درآمدهای غیر قانونی و ناسالم (ناشی از قاچاق و عملیات غیر رسمی) دارند حاضرند مالیات مربوطه را بپردازند تا بتوانند این درآمدها را به کارگیرند هرچند که اعلام این منابع غیر قانونی درآمدها احتمالاً با پیگردهای قانونی نیز همراه خواهد بود. منبع اصلی و پشتوانه قانونی اجرای قانون پول شویی و مبارزه با فساد، قاچاق، رشوه و ... سازمان مالیاتی و مالیات بر مجموع درآمد است. بر همین اساس است که در کشورهای دارای نظام پیشرفته مالیاتی و نظام مالیاتی بر پایه مالیات بر مجموع درآمد بسیاری از مجرمان را پلیس مالیاتی دستگیر می کند و تحویل قانون می دهد.

علی رغم همه منافع ذکر شده در مورد برقراری پایه مالیات بر مجموع درآمد ، مشکل اصلی در این زمینه حذف پایه مالیات بر مجموع درآمد از نظام مالیاتی ایران است که نیازمند برقراری مجدد این پایه مالیاتی می باشد. اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ پایه مالیات بر مجموع درآمد را به علت ضعف کارشناسی و بدون توجه به مزایا و نقش بسیار عمده آن که در سال های ۱۳۴۵ تا ۱۳۸۰ در مجموعه قانون مالیات های مستقیم وجود داشته، حذف نمود. دلیلی که برای حذف این پایه مالیاتی ارائه شد اجرای بسیار ضعیف و درآمد مالیاتی غیر قابل طرح آن بود. درست است که در طول سال های متمادی این قانون به اجرای جدی منجر نشده و درآمد قابل توجهی نیز از آن کسب نشده است اما این استدلال فاقد وجاهت اقتصادی و منطق علمی است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

۳-۱-۲. اصلاح پایه مالیات بر هزینه

نبود پایه مالیات عمومی بر هزینه و مصرف در نظام مالیاتی ایران بصورت کاملا آشکار عدم کارایی و نقص نظام مالیاتی را نشان می دهد. در مجموعه سیستم های مالیاتی یا پایه های مالیات بر هزینه و بازار در اقتصاد ایران غیر از مالیات های انتخابی و مالیات بر واردات پایه مالیاتی دیگری وجود ندارد[۱]. غیر از مشکل درآمد مالیاتی برای دولت و پایه کوچک مالیاتی که منبع درآمدهای دولت را تشکیل می دهد، ازآثار عدم حضور پایه مالیات عمومی بر مصرف نرخ نسبی پایین پس انداز در جامعه می باشد. اغلب کشورهای توسعه یافته جهان در طراحی اولیه نظام مالیاتی خود پایه مالیات عمومی بر مصرف را تجربه نموده اند که از دهه ۶۰ میلادی به بعد بخش عمده این جوامع مالیات بر ارزش افزوده را جایگزین مالیات عمومی بر مصرف نموده اند. این مدل بوسیله عمده جوامع کشورهای در حال توسعه نیز دنبال شده است.

پیشنهاد اصلاحیه سیستم های مالیات بر هزینه یا بازار در اقتصاد ایران بصورت کلی در بخش های قبلی مورد اشاره قرار گرفته است. پیشنهاد مشخص به این صورت است که نخست پایه های مالیات بر محیط زیست و مالیات های انتخابی کالاهای تجملی شناسایی و تعیین شود، سپس مالیات بر ارزش افزوده بصورت پایه مکمل مالیات های بر بازار طراحی و به اجرا در آید. مالیات بر ارزش افزوده می تواند به عنوان پایه مشترک مالیات های مستقیم و غیر مستقیم مورد بهره برداری قرار گرفته و اصلاحاتی در پایه های مالیات بر درآمد مثل مالیات بر فعالیت های اقتصادی افراد و بنگاه ها و تخفیف مالیات بر درآمد اشخاص را بدنبال داشته باشد.

۳-۱-۳. اصلاح پایه مالیات بر مشاغل

به دلیل نارسائی هایی که در روند اجرا و اخذ مالیات بر مشاغل در ایران وجود دارد، بهتر است پایه مالیات بر مشاغل را به سمت دو پایه مالیاتی دیگر یعنی پایه های مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر مجموع درآمد سوق دهیم.

---

[۱]- لازم به ذکر است که در سال های اخیر پایه مالیات بر ارزش افزوده معرفی و به صورت محدود به اجرا در امده است اما هنوز تا رسیدن به جایگاه مطلوب خود به عنوان یک پایه مالیات عمومی بر مصرف راه زیادی را در پیش رو دارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

آنچه در نظام مالیات ایران تحت پایه مالیات بر مشاغل تعریف می شود می تواند تحت دو پایه مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر مجموع درآمد قرار گرفته و با توجه به روش مورد استفاده در هر مورد از پایه های دو گانه مالیاتی فوق مشمول مالیات شود. در نتیجه، پایه مالیات بر مشاغل حذف و با تعریف پایه های مالیات بر مجموع درآمد و ارزش افزوده کلیه فعالیت های اقتصادی غیر شرکتی مشمول مالیات خواهند شد. این نوع طبقه بندی موجب می گردد هم آثار توزیعی و هم آثار تخصیصی مالیات بیشتر امکان بروز یافته و در نتیجه کارایی سیستم مالیاتی افزایش پیدا کند.

در روند شکل گیری و جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای دیگر پایه های مالیاتی گسترش پایه مالیات بر ارزش افزوده به سطح خرده فروشی یا بازار کالاها و خدمات مصرفی بسیار با اهمیت می باشد. گستردگی استفاده از مالیات بر ارزش افزوده نسبت به مالیات های بر مصرف، واردات و سود شرکت ها به مزایا و کارایی بیشتر این پایه مالیاتی بر می گردد. مزیت اول برتری نظری مالیات بر بازار (ارزش افزوده) نسبت به مالیات بر سود و درآمد است که علاوه بر گسترش پایه مالیاتی کاهش نرخ و فشار مالیاتی نیز مطرح می گردد. مزیت دوم از دیدگاه اجرایی است. مالیات بر ارزش افزوده امکان کنترل اجرایی و جلوگیری از فرار مالیاتی را فراهم می آورد. در هر صورت، جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات های دیگر یا به لحاظ جلوگیری از مالیات های تکراری بوده و یا برای افزایش کارایی اقتصادی نظام مالیاتی صورت می گیرد.

مالیات بر ارزش افزوده نیازمند ثبت و ضبط مبادلات ، هزینه ها و درآمدهاست. رسیدگی به اسناد و مدارک در سطح خرده فروشی که تعداد مبادلات زیاد است امری دشوار است و بخصوص در سیستم اجرایی وقتی سیستم مالیاتی با صدها و بلکه هزاران بنگاه اقتصادی مواجه باشد نیازمند یک چارچوب اجرایی کارآمد است. ولی به هر حال مسئله ارتباط مالیات بر مشاغل و مالیات بر ارزش افزوده در چارچوب بحث بسط مالیات بر ارزش افزوده تا سطح خرده فروشی مطرح می شود.

هرچند که می توان خرده فروشی را بدون آنکه به ساختار مالیات بر ارزش افزوده صدمه و لطمه ی وارد شود از پایه مالیات بر ارزش افزوده خارج نمود ولی دلایل متعددی برای مشمول نمودن خرده فروشی در پایه یا سیستم مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد. در مرحله نخست به نظر می رسد که تفکیک عمده فروشی از خرده فروشی دشوار بوده و پی آمدهای نامطلوبی خواهد داشت. بخصوص که یکی مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشد در حالیکه دیگری یا مشمول مالیات نباشد یا با روش دیگری

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مشمول مالیات شود. بطور کلی، ترسیم یک خط جدایی بین خرده فروشی و عمده فروشی مشکل است. در حالیکه بسیاری از عاملان اقتصادی در فرایند فعالیت اقتصادی خود می توانند به هر دو فعالیت مشغول باشند.

در مرحله دوم، برقراری مالیات در سطح خرده فروشی مانع اجرای بعضی از سیاستهای سود جویانه عمده فروشان یا کارخانجات می شود. از جمله این موارد تخفیف برای خرده فروشی در بنگاه های عمده فروشی بوده و یا وجود مزیت برای کارخانجات که در کنار فعالیت تولیدی جهت بهره مندی از مزایای مالیاتی به خرده فروشی نیز بپردازند.

نکته سوم در مستثنی ننمودن خرده فروشی از سیستم مالیات بر ارزش افزوده و بطور کلی مالیات مربوط، به انگیزه انتقال بخش عمده ارزش افزوده به بخش خرده فروشی است که از پرداخت مالیات معاف است. به عبارت دیگر، وقتی که خرده فروشی در زنجیره تولید و توزیع کالاها و خدمات از پرداخت مالیات معاف باشد این انگیزه در حلقه های قبلی وجود دارد که بخش عمده ارزش افزوده را به حلقه آخر که معاف است منتقل نمایند. در این شرایط، مالکیت عمودی نیز تشویق می شود.

چهارمین مزیت در این مقوله این است که به هر حال به علت گستردگی و ارزش افزوده نسبتاً بالای بخش خرده فروشی، مشمول نمودن آن می تواند به مقدار قابل ملاحظه ای به گسترش پایه مالیاتی کمک نماید. بخش خرده فروشی از نظر تعداد بسیار زیاد و از نظر پراکندگی یک توزیع تقریباً متناسب با جمعیت دارد. مشمول نمودن این بخش در نظام مالیاتی و سیستم مالیات بر ارزش افزوده منجر به گستردگی پایه مالیات می شود و در نهایت، برقراری مالیات بر ارزش افزوده در سطح خرده فروشی ،کنترل طولی مالیات را محکمتر و مؤثرتر می نماید. به عبارت دیگر، وقتی که پایه مالیات بر ارزش افزوده تا حلقه آخر توزیع که در سطح خرده فروشی قرار دارد منتشر شود قاعدتاً خرده فروشان نیز جهت مشخص نمودن ارزش افزود خود مجبور به ثبت و ضبط مبادلات می شوند. این مهم باعث می شود که سیستم خود کنترلی مالیات بر ارزش افزوده تا حلقه مصرف کننده مستند شده و فرار مالیاتی را کاهش دهد.

پایه مالیاتی دیگری که در رابطه با جایگزینی مالیات بر مشاغل مطرح می گردد مالیات بر مجموع در آمد است. بنگاه های کوچکی که مالکیت شخصی دارند، می توانند تحت پایه مالیات بر مجموع درآمد قرار گرفته و درآمد حاصل از فعالیت اقتصادی آنها نیز با دیگر درآمدها جمع شده و پایه مالیات بر مجموع

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

درآمد را تشکیل می دهد به ویژه در مورد بنگاه های خدماتی که هزینه های سرمایه گـذاری ثابـت آنهـا نسبتاً کمتراست و همچنین مواد اولیه مورد استفاده آنها نیـز دارای ارزش زیـاد نیسـت، اسـتفاده از پایـه مالیات بر مجموع درآمد بسیار مناسب می باشد .

۳-۲. معرفی پایه های مالیاتی جدید

در مقدمه این بخش اشاره شد که بخشی از مشکلات موجود در نظام مالیاتی از جمله فشار مالیاتی بالا بر شرکت ها و واردات ،ناشی از معافیت های گسترده مالیاتی و محدود بودن تعداد پایه های مالیاتی در کشور است. در این راستا، در این بخش چند پایه مالیاتی جدید را معرفی می نماییم.

۳-۲-۱. مالیات های محلی

مالیات‌های محلی یکی از ابزارهای مرتبط با سیاست‌های توسعه استانی و برنامه‌های آمایش سرزمین محسوب می‌گردند، رویکرد توجه به سیستم مالیات استانی از حدود دو دهه قبل موجب اصلاح ساختاری نظام‌های مالیاتی در جهان شده است. معرفی و توسعه سیستم مالیات‌های استانی تنها به کشورها یا حکومت‌های غیرمتمرکز یا فدرال مربوط نمی‌شود. در واقع کشورهای با حکومت متمرکز بیشتر از کشورهای با حکومت فدرال متمایل به استفاده از مالیات‌های استانی شده‌اند. توجه و تمایل به مالیات‌های محلی به علت کارایی و مزیت‌های آن است.

مالیات‌های محلی سطح خدمات، کالاهای عمومی و پرداخت‌کنندگان هزینه تولید آنها را مشخص می‌نمایند. از نظراقتصادی، مالیات‌های محلی از اهمیت بالایی برخوردارند. مالیات‌های محلی تاثیر قابل توجهی بر تخصیص منابع هم در بین استان ها و هم در درون استان ها(در بین فعالیت‌های که بر آنها مالیات وضع شده و فعالیت‌هایی که بر آنها مالیات وضع نشده) دارند. این مالیات ها همچنین از نظر تعیین مکان فعالیت‌های اقتصادی در درون یک کشور از اهمیت بالایی برخوردارند.

سیستم مالیات محلی بهتر از مالیات‌های ملی قادر به تعیین و تبیین پایه و نرخ‌های مالیات مبتنی بر اصل فایده است زیرا بهره‌مندی پرداخت‌کنندگان مالیات در سطح محلی یا استانی شفاف‌تر از آن در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

سطح ملی است. در نتیجه، تمایل به پرداخت مالیات محلی بیشتر بوده و هزینه‌های مربوط به فرار و اجتناب از پرداخت مالیات کمتر خواهد بود.

این مالیات‌ها همچنین مؤثرترین ابزار در جهت اجرای سیاست‌های مرتبط با مهاجرت و جابجایی جمعیت است زیرا افزایش تمایل به فعالیت‌های اقتصادی خاصی در منطقه مشخص، کاهش هزینه‌های زیست‌محیطی در یک استان، انتقال صنایع بین استان‌های مختلف همگی متأثر از سیستم مالیات محلی است.

تجربه ایران در زمینه اجرای مالیات‌های محلی نشان می‌دهد که آنچه در حال حاضر تحت عنوان درآمدها و مالیات‌های استانی در حال اجرا است کاملاً مستقل از نظریه‌های مالیات محلی و برنامه آمایش سرزمین قرار دارد. در واقع، هیچ‌گونه پایه و نرخ‌های متفاوت مالیات محلی در اقتصاد ایران مطرح نمی‌باشد. آنچه که صورت می‌گیرد صرفاً به شکل اجرایی جمع‌آوری مالیات مربوط می‌شود و تخصیص درآمدهای مالیاتی در سطح استان‌ها نیز براساس یک تقسیم بندی صوری و بدون توجه به مباحث نظریه‌های اقتصادی انجام می‌پذیرد.

طراحی یک سیستم مالیات محلی در ایران از دو مقوله مهم نظری و اجرایی متأثر است. بحث مالیات‌های بهینه محلی در اقتصاد ایران در چارچوب یک نظام مالیاتی نیازمند یک مجموعه اصلاحات اولیه در نظام مالیاتی ملی است که فضای لازم را برای طراحی سیستم مالیات‌های استانی فراهم آورد. در حال حاضر، به علت نبود سیستم پایه مالیات بر مجموع درآمد، نبود یک سیستم مالیات محیط‌زیست، نبود سیستم مالیات عمومی بر مصرف و یا مالیات بر ارزش افزوده[1] در نظام مالیاتی ایران، طراحی سیستم مالیات‌های محلی را با محدودیت‌های مواجه ساخته است. نبود برنامه آمایش سرزمین بطور کلی انجام این مهم را دچار مشکل ساخته است.

با توجه به نکات ذکر شده، می‌توان پایه‌های اصلی مالیات استانی را برای اقتصاد ایران معرفی نمود. برقراری مالیات‌های محلی بر پایه‌ای مطلوب است که امکان تغییر پایه مالیاتی به علت برقراری مالیات‌های محلی حداقل باشد. در اینصورت، اولین انتخاب می‌تواند کالاهای غیرقابل انتقال باشند. به عبارت دیگر، املاک شامل زمین از هر نوع، آپارتمان، ویلا، باغ و .... پایه‌های دیگری نیز قابل توجه به

۱- لازم به یادآوری است که سیستم مالیات بر ارزش افزوده از ۱۳۸۷ در کشور به صورت بخشی شروع شده است اما در اینجا منظور نویسندگان اجرای کامل این سیستم در کلیه بخش‌های مصرفی است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

نظر می‌رسند که از جمله این گروه‌ها مالیات بر اجاره، اقامت در هتل‌ها و مسافرخانه‌ها و بر تولیدات کارخانه‌ها یا بنگاه‌های تولیدی قابل ذکر است. مالیات بر استفاده از کالاها و خدمات عمومی از موارد مهم دیگری است که در سطح استان‌ها قابل اجرا است. علاوه بر این، در کنار موارد مهمی که در بالا مورد توجه قرار گرفت انواع دیگر پایه‌های مالیات ملی نیز در چارچوب مالیات‌های محلی قابل طرح است. یکی از نکات اصلی مورد توجه در طراحی چارچوب اولیه مالیات‌های محلی آمایش سرزمین است. این مسئله بخصوص در ساختار مالیات‌های محلی در اقتصاد ایران بسیار اهمیت داشته و می‌توان با استفاده از انواع مالیات‌های محلی اهداف آمایش سرزمین را در دسترس قرار داد. بطور کلی، می‌توان گفت که بخش قابل توجهی از پایه مالیات‌های استانی متأثر از اصل فایده طراحی می‌شوند در حالیکه پایه‌های مالیاتی متأثر از توانایی پرداخت بیشتر مورد استفاده ملی دارند. در ادامه، این بحث بر خی از پایه‌های مهم مالیات محلی در ایران مورد بررسی قرار می‌گیرند.

۳-۲-۱-۱. مالیات بردرآمد حاصل از عرضه نیروی کار

در شرایط نبود مالیات بر مجموع درآمد، وضع مالیات بر درآمد کار چه با نرخ ثابت و چه با نرخ تصاعدی هر کدام مشکلات خاص خود را دارند. نرخ تصاعدی مالیات بر درآمد هرچند که توزیع درآمد را بهبود می‌بخشد اما موجب جریمه عامل کار ماهرتر و با بهره‌وری بالا می‌گردد و در جهت خلاف تخصیص بهینه منابع عمل می‌کند. از طرفی، برقراری نرخ ثابت هرچند که اثر تخریبی کمتری بر تخصیص بهینه منابع دارد به علت نبود پایه مالیات بر مجموع درآمد که اهداف توزیعی درآمد را محقق سازد ناقض استراتژی‌های توزیع عادلانه درآمد است.

مسئله فوق در بین استان‌ها که نسبت به کل کشور در بین آنها تجانس درآمد واقعی بیشتری وجود دارد اهمیت بیشتری پیدا می‌کند. گاه اجزای نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد در سطح ملی قادر نیست که بخوبی اهداف توزیعی را دنبال نماید. این به علت تفاوت قابل توجه هزینه‌ها یا سطح قیمت‌ها در استان‌های مختلف است. به عنوان مثال، اگر هزینه اجاره مسکن مشابه در تهران دو برابر ایلام باشد، برقراری نرخ مشابه تصاعدی و حتی ثابت الزاماً عادلانه نیست . لذا اجرای نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد اگر در سطح مالیات‌های استانی برقرار شود با احتمال بیشتری عادلانه خواهد بود. بنابراین، می‌توان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

در استان‌های مختلف با توجه به درجه اهمیت اهداف توزیعی در مورد انتخاب بین نرخ‌های ثابت یا تصاعدی تصمیم‌گیری نمود.

در تشخیص و طراحی اهداف توزیعی اطلاعات و آمار مربوط به توزیع درآمد در استان‌ها و همچنین سطح رفاه استان‌های مختلف اهمیت ویژه‌ای دارد. در این زمینه، می توان از اطلاعات و آمار مربوط به توزیع درآمد (ضریب جینی و حداکثر شکاف درآمدی) و شاخص سطح زندگی برای استان‌های مختلف کشور استفاده نمود . بهره‌گیری از این آمار و اطلاعات مربوط به جهت‌گیری سیاست‌های دولت و برنامه آمایش سرزمین، امکان تعیین نرخ‌های مالیات بر درآمد را از نقطه نظر ثابت و تصاعدی بودن فراهم می‌آورد. از این نظر، در استان هایی که بالاترین نابرابری را دارند در طراحی نرخ‌های مالیات باید نرخ های تصاعدی مورد توجه قرار گیرد. شاخص سطح زندگی نیز می‌تواند در زمینه تعیین سطح نرخ مالیات بر درآمد در کنار شاخص‌های دیگر مؤثر باشد.

۳-۲-۱-۲. مالیات بر شرکتها

آمار مربوط به کارگاه‌های بزرگ صنعتی (ارزش افزوده بخش صنعت هر استان یا سرانه آن) ظرفیت یا پایه مالیات بر اشخاص حقوقی را تصویر می‌کند. آمار ها نشان می‌دهد که ۵۸ درصد ارزش افزوده بخش صنعت کشور مربوط به سه استان تهران، خوزستان و اصفهان است در حالیکه سهم سه استان ایلام، گلستان و کهگیولیه و بویراحمد فقط ۰/۲ درصد از کل ارزش افزوده بخش صنعت است. این آمارها نشان می‌دهند که در استان‌هایی که صنعتی نیستند باید منابع دیگر درآمد مالیاتی وجود داشته باشد و مهم اینکه باید زمینه تقویت سایر فعالیت‌های اقتصادی در استان‌های غیرصنعتی از طریق برنامه آمایش سرزمین فراهم شود.

توجه به اصل فایده مالیاتی بخصوص برای مالیات بر سود یا مالیات بر شرکت ها به صورت استانی از اهمیت بالایی برخوردار است هرچند که مکان‌یابی صنایع و بنگاه‌های اقتصادی عمدتاً با توجه به مزیت‌های منطقه‌ای از نظر منابع، قوانین و مقررات، مسایل اجتماعی، بهداشت، آموزش و ... صورت می‌گیرد. ولی نباید این مهم را نادیده گرفت که فعالان اقتصادی باید بخشی از بهره‌مندی از این فواید را از طریق نرخ‌های متفاوت مالیاتی جبران نمایند. منابع محلی یا صرف سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های اقتصادی (پل، جاده، راه‌آهن، فرودگاه و ...) و یا صرف منابع انسانی (بهداشت، آموزش، ...) می‌گردد که در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

هر دو صورت، بخشی از منافع آن متوجه بنگاه‌های اقتصادی فعال در آن استان می‌شود. باید بنگاه‌های آن استان، در تأمین این هزینه‌ها مشارکت داشته باشند که این از طریق تفاوت در نرخ‌های مالیات قابل اعمال می‌باشد.

به عبارت دیگر، در تعیین نسبت نرخ مالیات بر سود سرمایه در استان‌ها علاوه بر کشش‌های جبرانی باید به ضریب دیگری نیز توجه نمود که از یک شاخص خاص هر استان برای بنگاه‌های اقتصادی یا شرکت‌ها بدست آمده باشد. برای مثال، با استفاده از سهم اعتبارات عمرانی سرانه استانی یا سهم هزینه‌های سرانه شهرداری‌ها، سهم سرانه آموزشی و ... و یا شاخص ترکیبی آنها می‌توان این مهم را انجام داد. در شرایط نبود مالیات بر مجموع درآمد، تعیین نرخ مالیات بر سود شرکت‌ها نیز مشابه دستمزد و حقوق در جهت اینکه ثابت یا تصاعدی باشد مشمول اهمیت توزیع درآمد و تخصیص منابع می‌شود.

۳-۲-۱-۳. پایه مالیات بر فعالیات های کشاورزی

علی‌رغم اینکه فعالیت‌های کشاورزی و درآمد حاصل از آنها در ایران معاف از پرداخت مالیات است، برخی از استان‌های کشور واجد شرایط مناسب برای کشاورزی بوده و منبع اصلی درآمد این استان‌ها از این فعالیت حاصل می‌شود. معافیت ملی درآمد حاصل از کشاورزی نباید مانع برقراری مالیات استانی بر درآمد حاصل از کشاورزی باشد چون در برخی استان‌ها غیر از کشاورزی منبع عمده‌ای برای کسب مالیات وجود ندارد. از آنجا که درآمدهای مالیاتی در استان‌ها صرف می‌شود و موجب افزایش رفاه در همان استان می‌شود، اگر برقراری مالیات بر درآمدهای کشاورزی پس از معافیت لازم برای حفظ حداقل درآمد صورت گیرد، به نظر می‌رسد که چنین پایه مالیاتی می‌تواند منبع قابل توجهی برای تأمین منابع عمومی در برخی استان‌ها باشد.

آمار سطح زیر کشت نشان می‌دهد که استان‌های خراسان، آذربایجان شرقی و فارس حدود ۳۱ درصد سطح زیرکشت کل کشور را دارند. این نشان‌دهنده منبع بالقوه درآمد مالیاتی است که می‌تواند به عنوان پایه مالیات استانی در نظر گرفته شود و درآمد حاصل صرف هزینه‌های حکومت محلی شود. در حالی که افزایش قیمت ناشی از برقراری این مالیات‌ها در کل کشور توزیع شده و سهم استان‌های مورد نظر از هزینه افزایش قیمت‌ها کمتر از فایده درآمد مالیاتی خواهد بود. از سوی دیگر، اجرای سیاست‌های حمایتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

یا قیمت‌گذاری کف، بجای خرید تضمینی محصولات کشاورزی از سوی دولت مرکزی و استانی رفاه کشاورزان فقیر در استان‌های ذکر شده را تضمین می‌کند.

۳-۲-۱-۳ . پایه مالیات بر فعالیت‌های معدنی

از نظر توزیع منابع طبیعی در استان‌های مختلف، بعضی از استان‌ها از نظر معادن بسیار غنی هستند که با وجود ملی بودن عمده این معادن نمی‌توان از سهم بیشتر این استان‌ها در چارچوب یک نگاه آمایش سرزمین صرف‌نظر نمود. به عبارت دیگر، استان‌هایی که فعالیت‌های کشاورزی، صنعتی و گردشگری و ... در آنها رونق چندانی ندارند دارای مزیت برخورداری از منابع طبیعی می‌باشند. از طریق برقراری مالیات استانی بر فعالیت‌های استخارج معدن می‌توان سهم بیشتر از منافع حاصل از این معادن را برای این استان‌ها تأمین نمود.

۳-۲-۱-٤ . پایه مالیات درآمد حاصل از فعالیت‌های گردشگری و هتل‌داری

توزیع امکانات جغرافیایی و جذابیت‌های تاریخی و فرهنگی منابعی را در اختیار بعضی از استان‌ها قرار داده است که می‌تواند منبع درآمدهای مالیاتی باشد. این مالیات‌ها می‌توانند صرفاً جنبه استانی و محلی داشته باشند تا از طریق تخصیص این درآمدها زمینه تقویت صنعت گردشگری و افزایش رفاه در استان‌ها فراهم شود. مالیات بازدید از مراکز تاریخی و فرهنگی، مالیات بر اقامت در هتل‌ها و مسافرخانه‌ها، مالیات بر ایستگاه‌های حمل‌ونقل (هوایی، زمینی و دریایی) از جمله مالیات‌های بر درآمد گردشگری محسوب می‌شوند.

۳-۲-۱-۵ . مالیات بر زمین و مسکن

در ادبیات مالیات‌های محلی، یکی از عمده‌ترین مالیات‌های محلی مالیات بر زمین و مسکن است که در این زمینه به مالیات بر اجاره، خرید و فروش و یا نقل و انتقال زمین و مسکن تمرکز می‌کنیم. در مورد پایه مالیات بر زمین در سطح استان‌ها باید به برنامه آمایش سرزمین توجه خاصی شود اما در ایران برنامه مشخص و منسجمی در مورد آمایش سرزمین وجود ندارد. جهت اجرای سیاست‌های کنترلی جمعیت در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

یک شهر و خلوت نمودن شهرهای بزرگی چون اصفهان و تهران مهمترین و شاید تنهاترین ابزار اجرایی استفاده از مالیات‌های استانی است و یکی از مناسب‌ترین پایه‌ها برای اجرای این مهم پایه مالیات بر نقل و انتقال زمین و مسکن است.

در صورتی که سیاست‌های اقتصادی بخش مسکن و برنامه آمایش سرزمین از قبل مشخص باشد، آمار مربوط به متوسط قیمت مسکن و نرخ رشد آن می‌تواند راهنمای خوبی برای برقراری نرخ مالیات بر زمین و مسکن به صورت‌های مختلف از جمله مالیات بر اجاره باشد که این مالیات ها و نرخ آنها باید با توجه به قیمت مسکن و نرخ رشد آن در استان های مختلف تعیین شوند. اگر دولت براساس اهداف آمایش سرزمین تشخیص دهد که یک مرکز عمده اشتغال تبدیل به محل سکونت دائمی نشود؛ به عبارت دیگر، هدفش تحرک بیشتر عامل کار باشد بدین صورت که افراد پس از بازنشستگی از این محل به منطقه دیگری مهاجرت کنند این سیاست حکم می‌کند که نرخ مالیات بر دارایی یا املاک به صورت مالیات سالیانه در سطح بالاتری قرار گیرد در حالیکه نرخ مالیات بر اجاره در سطح پایین‌تری تعیین شود. در صورتی که سیاست سکونت بازنشستگان در استان‌های شمالی پیشنهاد نرخ کمتر مالیات سالیانه بر املاک و نرخ بالاتر برای اجاره را دارد.

اگر سیاست‌های اقتصادی به گونه‌ای طراحی شود که طراحان تمایل به ساخت و اجاره واحدهای کوچکتر در بعضی مناطق و در مقابل واحدهای بزرگتر در مناطق دیگر را داشته باشند اجرای نرخ‌های تصاعدی بر هر مترمربع زمین، ساختمان، و محل استیجاری می‌تواند به این سیاست کمک کند.

۳-۲-۲. مالیات بر عایدی سرمایه

عایدی یا زیان سرمایه عبارت است از تفاوت بین ارزش فعلی درآمد مورد انتظار آتی دارایی که در زمان فروش برآورد می گردد از ارزش فعلی درآمد مورد انتظار آتی دارایی که زمان خرید بیش بینی شده بود .به بیانی ساده تر، عایدی (زیان) دارایی سرمایه ای حاصل تغییر در انتظارات مرتبط با توان تولیدی بالقوه (توان بالقوه ایجاد درآمد) دارایی است.

مفهوم مشابهی برای عایدی سرمایه مرتبط با دارایی های مستهلک شدنی بکار گرفته می شود. برای دارایی های مستهلک شدنی عایدی سرمایه عبار ت است ازتفاوت بین ارزش فعلی جریان درآمدی مورد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

انتظار دارایی در زمان فروش دارایی از ارزش فعلی جریان درآمد پیش بینی شده برای دارایی در زمان خرید دارایی است که باید از آن استهلاک سالیانه دارایی در طول دوره نگهداری دارایی کسر گردد.

علل تغییر در ارزش یک دارایی را می توان به دو دسته زیر تقسیم کرد :

۱- علل بیرونی که ربطی به فرآیند تولید ندارند (کمبود دارایی های جدید در بازار، افزایش در قیمت محصولاتی که دارایی تولید می کند و یا تغییر در نرخ بهره بازار، ارائه خدمات شهر داری ها مثل احداث بزرگ راه یا پارک یا سایر خدمات عمومی)۲- علل درونی که مربوط به فرآیند تولید هستند (خطا در پیش بینی های موجود در مورد میزان استهلاک واقعی دارایی و یا توانایی آن در تولید واحدهای محصول بیشتر از آنچه که در زمان خرید دارایی پیش بینی می شد). تغییر قیمت دارایی در اثر علل خارجی عایدی واقعی است و تغییر در قیمت در اثر برآورد غلط استهلاک ، عایدی غیر واقعی است و در اینجا منظور از عایدی سرمایه عایدی واقعی است.

پایه مالیات بر عایدی سرمایه یک پایه گسترده مالیاتی است که شامل سرقفلی فعالیت های اقتصادی، افزایش ارزش املاک، و ...بوده و در نهایت باعث افزایش ارزش سرمایه سهام می شود. در عمده موارد، پایه مالیات بر کسب ارزش سرمایه، این افزایش متأثر از تورم یا افزایش سطح قیمت ها یا متأثر از ارایه خدمات شهرداری ها می شود. آنچه که ناشی از افزایش سطح قیمت است باید با استفاده از نرخ تورم رسمی اصلاح شده و آن بخش که ناشی از ارایه خدمات شهرداری ها است باید به صورت پایه مالیات بر عایدی سرمایه مد نظر قرار گیرد و مشول مالیات گردد و به شکل عوارض به شهرداری ها پرداخت شود. اما افزایش ارزش کسب سرمایه سهام معمولاً یا با نرخ صفر یا با نرخ بسیار پائینی مشمول مالیات می شود. تجربه کشورهای مختلف نشان می دهد که در بسیاری از جوامع اقتصادی این پایه مالیاتی یعنی افزایش ارزش کسب سرمایه سهام مشمول نرخ صفر می شود.

در ایران، این پایه مالیاتی را برای بخش مسکن پیشنهاد می نماییم . مهم ترین عامل شکل گیری حباب در بخش مسکن این است که درایران با سه نوع تقاضا برای مسکن مواجه هستیم:یکی تقاضا برای مسکن به عنوان کالای مصرفی با دوام، دوم تقاضا برای مسکن به عنوان یک دارایی که با هدف

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

انتقال ثروت به نسل آتی یا ایجاد یک نوع پشتوانه مالی برای دوران بازنشتگی صورت می گیرد و سوم تقاضا برای مسکن با هدف سفته بازی و ایجاد درآمد .

تقاضای نوع اول شامل سه بخش، یکی نیاز خانوارهای تازه تشکیل شده، دوم نیاز برای جایگزینی خانه های مستهلک و تخریب شده و درنهایت، نیاز برای رفع بخشی از کمبود یا ارتقا و بهبود کیفی مسکن است . تقاضای نوع دوم بیشتر ناشی از ضعف سیستم تامین اجتماعی ،سیستم بازنشتگی و بیمه های بیکاری و عدم توجه دولت به آتیه نسل آینده است که خانوار را مجبور به خرید مسکن مازاد بر نیاز و حفظ آن برای مواقع ضروری یا انتقال آن به نسل آتی به عنوان ارث می نماید . تقاضای نوع سوم ناشی از ضعف یا بی ثباتی بازار های مالی و بازار سرمایه است که موجب می گردد که خانوار ها ثروت خود را به شکل دارایی های حقیقی نگهداری نمایند که بخش اعظم آن به شکل ملک ومسکن است.

با توجه به مباحث فوق، یکی از عواملی که می تواند منجر به تقاضای مازاد بر نیاز در بخش مسکن گردد، تقاضای نوع دوم و سوم است. برای تعدیل تقاضای نوع دوم دولت می تواند با اصلاح سیستم تامین اجتماعی ، بکارگیری راهکارهایی در زمینه بیمه بیکاری و تامین آتیه نسل آینده این نوع تقاضا را کاهش دهد اما در مورد تقاضای نوع سوم که عامل اصلی سفته بازی و شکل گیری حباب قیمتی در بخش مسکن است، به منظور کنترل فعالیت های سوداگری، مالیات بر عایدی سرمایه(CGT) پیشنهاد می شود که با استفاده از آن هنگام نقل و انتقال املاک و مسکن درصدی از افزایش ارزش آنها از سوی دولت به‌عنوان مالیات اخذ می‌شود.این مالیات در بسیاری از کشورها نظیر انگلیس، آمریکا، ایرلند، اسپانیا، آلمان و کره‌جنوبی تجربه موفقی داشته است. ویژگی اصلی چنین راهکاری این است که صرفا تقاضاهای سوداگرانه در بازار زمین و مسکن را هدف قرار می‌دهد به این معنی که در بسیاری از موارد مسکن اول و مصرفی خانواده‌ها معاف از مالیات است اما در مورد مسکن دوم و بالاتر عایدی حاصل با نرخ های تصاعدی مشمول مالیات می شود .

۳-۲-۲ . مالیات های زیست محیطی

پایه مالیاتهای محیط زیستی باید به صورتی طراحی شوند که کلیه موارد پی آمدهای خارجی را شامل شوند. این نه تنها شامل موارد شناخته شده و در حوزه فعالیت سازمان محیط زیست است بلکه آثار خارجی منفی مصرف و تولید کالاهایی را که در حوزه سازمان بهداشتی و درمانی قرار دارد نیز باید در بر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

گیرد مثل مصرف سیگار و یا مواد مصرفی خوراکی که آثار مخرب در سلامت فرد داشته و هزینه درمان و اصلاح آن به عهده جامعه قرار می گیرد.

در ابتدا باید دو پایه مالیاتی، مالیات های انتخابی(که هم اکنون در ایران کالاهای لوکس و تجملی و برخی کالاهای دارای آثار خارجی منفی را در بر می گیرد) و مالیات های محیط زیست را از یکدیگر تفکیک نماییم و در پایه مالیات های انتخابی فقط کالاهای لوکس و تجملی را مد نظر قرار دهیم. از آنجا که شناخت پایه مالیاتی و حتی نرخ های مالیات در مورد این دو پایه مالیاتی متاثر از نظریه های اقتصاد بخش عمومی است، طراحی آن متاثر از اصول کارایی و توزیعی خواهد بود.

پایه های مالیات های محیط زیستی با توجه به حضور پی آمدهای خارجی مشخص شده و نرخ مالیاتی نیز برابر هزینه نهایی خارجی خواهد بود. به عبارت دیگر، تشخیص پایه و تعیین نرخ مالیات بر پی آمدهای منفی محیط زیستی کاملا از نظریه های مثبته و دستوری اقتصاد بخش عمومی تبعیت می کنند.

مالیات های انتخابی لوکس (تجملی) نیز پایه های قابل تمیزی دارند. نظریه های اقتصاد به صورت شفاف بازارهای لوکس را از بازارهای غیر لوکس و بازارهای عرضه کننده کالاهای ضروری تشخیص می دهد. حتی بازارهای عرضه کننده کالاهای لوکس نیز با توجه به درجه تجملی بودن کالاها قابل تفکیک هستند. دو شاخص کشش درآمدی و کشش خود قیمتی کالاها این مهم را آشکار می کنند.

با توجه به آنچه در مورد شناخت و تفکیک پایه مالیات محیط زیست گفتیم و همچنین با در نظر گرفتن شاخص هایی که به تشخیص و جداسازی پایه مالیات های انتخابی می انجامد، می توان یک مجموعه سیستم های مالیاتی در پایه اصلی هزینه طراحی نمود که مکمل یکدیگر باشند. به عبارت دیگر، در طراحی این مجموعه مالیات های غیر مستقیم یا بر هزینه و بازار نخست با توجه به شاخص های مثبته و شفاف تعیین پایه های مالیات های محیط زیست و مالیات های انتخابی این پایه ها یا مجموعه زیر بازارها را مشخص نموده و تفکیک می نماییم. سپس باقی مانده بازارها را باید زیر پوشش یک یا چند پایه مالیات بر هزینه قرار دهیم . بطور عمده، در بسیاری از کشورها و نظام های مالیاتی جهان، قبل از معرفی مالیات بر ارزش افزوده، پایه وسیع مالیات های عمومی بر مصرف این نقش را ایفا می نموده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

در کشور پهناوری چون ایران آلودگی هوا و زمین نمی‌توانند به اندازه کشورهای کوچک و پرجمعیت محدود کننده باشند اما در مورد آلودگی آب یا آلودگی‌های آبی وضعیت متفاوت است زیرا ایران از جمله کشورهای کم آب است و مشکل جدی در زمینه آب دارد. در نتیجه، هزینه آلودگی آب در سطح بالایی است. بخصوص، هرچه که منابع آب مشترک بیشتر باشد هزینه آلودگی بیشتر خواهد بود. از آنجا که بیشتر منابع آبی بین استان‌ها و حتی در سطح وسیع‌تری از مناطق کشور مشترک است، نمی‌توان به سادگی تصور نمود که یک استان پر آب هزینه آلودگی آب کمی دارد. به همین دلیل، مالیات‌های محیط‌زیست در زمینه آب دارای جایگاه خاصی هستند. بررسی مالیات های زیست محیطی در کشور های OECD نشان می دهد که مالیات های زیر در ایران قابلیت اجرایی دارند:

- مالیات بر انواع سوخت ها که به صورت مالیات بر واحد سوخت قابل وصول است؛
- مالیات بر ضایعات و زباله های تولید شده در مناطق شهری که بر حسب هزینه های جمع آوردی، حمل و نقل و دفع زباله ها توسط شهرداری ها محاسبه و به صورت سرانه از همه خانوارها اخذ می گردد و می توان در محاسبه سهم هر خانوار از شاخص هایی چون مساحت منزل مسکونی،تعداد افراد ساکن و نوع استفاده از آن (شخصی ، تجاری، عمومی و صنعتی) استفاده نمود؛
- با وضع مالیات تصاعدی سالیانه بر اساس افزایش عمر خودروها و با تعیین صحیح نرخ آن می توان استفاده از خودرو های فرسوده را غیر اقتصادی و آنها از رده خارج نمود؛
- عوارض بازدید از مناطق خاص طبیعی که از هر فرد دریافت می شود؛
- حذف سوبسید های مضر زیست محیطی؛
- مالیات بر فاضلاب خانگی در شهر ها بر اساس ضریبی از میزان آب مصرفی هر خانوار؛
- وضع عوارض بر خودروها هنگام ورود به مناطق خاص طبیعی.

۳-۲- سیاست های مالیاتی پیشنهادی در راستای طرح تحول اقتصادی

در سالهای اخیر، فعالیت های مربوط به بهینه سازی مصرف انرژی در قالب راهکار های غیر مالیاتی نظیر تدوین استانداردها و معیارهای مصرف انرژی برای بخش های تولیدی و مصرفی،آموزش ، آگاه سازی و اطلاع رسانی، استفاده از سیاست های حمایتی و ترغیبی و برخی ابزارهای انگیزشی– بازدارنده وتوسعه فنآوری های صرفه جویی انرژی و تحقیق و توسعه در کلیه بخش های اقتصادی ایران توجه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

شایانی را به خود معطوف نموده است. این سیاست ها گرچه موفقیت هایی را در بر داشته اند اما هدف نهایی که استفاده بهینه و کارا از انرژی است هنوز برآورده نشده است . به همین دلیل، در این بخش ازمقاله با هدف ارائه راهکار هایی کارآتر ، ابزار های مالیاتی برای استفاده بهینه از انرژی را معرفی می نماییم .

برای این کار، در ابتدا لازم است اولویت ها مشخص گردند. در تعیین اولویت ها در هر بخش باید به مسائلی چون میزان مصرف و سهم از مصرف کل انرژی، میزان پتانسیل صرفه جویی، بهبود تکنولوژی، مسائل محیط زیستی و رقابت پذیری در بازار های بین المللی توجه شود. در مورد ایران، با توجه به مسئله تحریم ها میزان وابستگی به واردات برای انرژی های مختلف (از جمله بنزین) نیز از جمله مسائلی است که باید مورد توجه واقع شود. بخصوص در بخش حمل و نقل باید تعیین نرخ های ترجیحی برای هدایت مصرف به سمت سوخت های ارزان تر و استفاده بیشتر از حمل و نقل عمومی مورد توجه قرار گیرد . پس از تعیین اولویت ها مسئله بعدی بررسی وضعیت هر کدام از بخش های مصرف کننده انرژی به صورت جداگانه و ارائه راهکار های مالیاتی برای صرفه جویی و کاهش در مصرف انرژی است . در این قسمت، وارد جزئیات بخش های مختلف مصرفی نمی شویم[۱] و به صورت خلاصه را هکار های کلی را مشخص می نماییم:

۱- اعمال نرخ های تبعیضانه مالیاتی که در آن پرداخت به صورت ترکیبی از پول و شاخص صرفه جویی در مصرف انرژی تعیین می شود به این صورت که میزان کاهش در مصرف انرژی به شکل بهبود درروش های مصرف انرژی یا نو نمودن تکنولوژی مورد استفاده به صورت پولی محاسبه گشته و از میزان مالیات پرداختی قابل کسر باشد که این سیاست موجب شکل گیری نرخ های ترجیحی به نفع صنایعی می گردد که انرژی را به صورت کاراتری بکار می گیرند .

۲- تعیین نرخ استهلاک تکنولوژی به گونه ای که رابطه ای بین معافیت مالیاتی استهلاک و شاخص های بهینه سازی در مصرف انرژی برقرار گردد یعنی نرخ های استهلاک و معافیت های مالیاتی

۱ – برای مطالعه بیشتر در مورد جزئیات مربوط به بخش های مختلف مصرفی ،به طرح پژوهشی انجام شده توسط نگارند گان این مقاله با عنوان "اصلاحات ساختاری در نظام مالیاتی و جایگاه آن در برنامه پنجم توسعه" در دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور مراجعه شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مرتبط با آنها به گونه ای تعیین گردند که صنایع وادار به رها ساختن تکنولوژی های قدیمی و بکار گیری تکنولوژی های جدید و کم مصرف گردند .

در تعیین نرخ های مالیاتی فوق باید به ملاحظات زیر توجه گردد : الف- رقابت پذیری صنایع در بازار های بین المللی خدشه دار نشود و در این زمینه نرخ های ترجیحی برای صنایعی که با خطر دامپینگ مواجه می باشند تعیین شود؛ ب- تعیین محدوده زمانی برای حمایت ها و نرخ های ترجیحی ضروی به نظر می رسد؛ ج- علاوه بر شاخص مصرف انرژی باید شاخص های محیط زیستی نیز در تعیین نرخ های مالیاتی مد نظر قرار گیرند .

جمع بندی و پیشنهادات

شاخص های ارزیابی نظام مالیاتی کشور (سهم مالیات ها از تولید ناخالص داخلی ۵.۸ درصد ، سهم مالیات ها ازمنابع تامین بودجه حدود ۳۱درصد) بیانگرآن است که نظام مالیاتی کشور از وضعیت مطلوبی بر خودار نیست . در حالیکه نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی برای کشور هایی با ساختار اقتصادی ضعیف تر از ایران (آذربایجان، کامرون،نیجریه و هند) ۱۲درصد ، برای کشور های باساختار اقتصادی مشابه کشور ما (پاکستان،مصر ، سوریه،چین،اندونزی)برابر با ۱۷ درصد ودر کشور های پیشرفته اروپایی این رقم بالغ بر۳۰ درصد می باشد. بررسی آمار مربوط به گروه کشور های مختلف نشان می دهد که نسبت درآمد های مالیاتی به تولید ناخالص ملی در این کشور ها در حداکثر و حداقل مقدار به ترتیب برابر با ۲۸ و ۱۹ درصد است که بسیار بالاتر از رقم ذکر شده در ایران است .در کشورهای مورد بررسی، سهم درآمد های مالیاتی از کل منابع تامین بودجه دولت، بین ۸۱ و ۹۲/۲۵ درصد است. در اقتصاد ایران در بهترین سال ها سهم مالیات ها از منابع تامین بودجه حدود ۴۰ درصد است . نظام مالیاتی ایران در بخش مالیات های مستقیم بر خلاف سایر کشورها که بیشتر بر مالیات بر مجموع درآمد (مالیات بر مشاغل و اشخاص حقیقی) تاکید دارند بیشتر بر مالیات بر شرکت ها تمرکز دارد و در بخش مالیات های غیر مستقیم نیز به عوض مالیات عمومی بر مصرف بیشتر بر مالیات بر واردات تاکید داردکه این باعث شده که در بخش مالیات های مستقیم بیشترین فشار مالیاتی بر شرکت ها و بخش های تولیدی اقتصاد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

باشد و در بخش مالیات های غیر مستقیم نیز سهم اعظم این مالیات ها وابسته به واردات باشد که از محل درآمد های نفتی تامین می شود .

وجود چنین وضعیتی ناشی از معافیت های گسترده مالیاتی و محدود بودن تعداد پایه های مالیاتی در کشور است که منجر به وابستگی شدید اقتصاد به درآمدهای نفتی، ناکارآمدی سیاست های مالی و رقابت ناپذیری اقتصاد در صحنه بین المللی(به دلیل فشار مالیاتی بالا بر شرکت ها)، فقر و توزیع نا عادلانه درآمد ها در کشور گشته است .

برای انجام اصلاحات ساختاری با هدف بهبود نظام مالیاتی کشور می توان به دو صورت عمل کرد: یکی معرفی پایه های مالیاتی جدید و دومی بهبود عملکرد پایه های مالیاتی موجود. در این زمینه، همچنین با در پیش رو داشتن اجرای سیاست های مرتبط با طرح تحول اقتصادی بخصوص در بخش انرژی می توان سیاست های مالیاتی ضروری برای موفقیت اصلاحات مالیاتی و سیاست های تحول اقتصادی را نیز پیشنهاد نمود. در این مقاله، در هر سه مورد ذکر شده اصلاحات لازم پیشنهاد شده است.

دربخش مالیات های مستقیم ، پیشنهاد معرفی مجدد پایه مالیات برمجموع درآمد اشخاص ضرورت نخست برای پیشبرد اصلاحات در مجموعه مالیات های مستقیم تلقی می شود. در بخش مالیات های غیر مستقیم نیز پیشنهاد مشخص این است که نخست پایه های مالیات بر محیط زیست و مالیات های انتخابی(کالاهای تجملی) شناسایی و تعیین شده و سپس مالیات بر ارزش افزوده بصورت پایه مکمل مالیات های بر بازار طراحی و به اجرا در آید. در مورد پایه مالیات بر مشاغل نیز به دلیل نارسائی هایی که در روند اجرا و اخذ مالیات بر مشاغل در ایران وجود دارد بهتر است پایه مالیات بر مشاغل را به سمت دو پایه مالیاتی دیگر یعنی پایه های مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر مجموع درآمد سوق دهیم. در مورد معرفی پایه های جدید مالیاتی نیز سه پایه مالیات بر محیط زیست، مالیات بر عایدی سرمایه و مالیات های محلی معری شده اند .

در مورد سیاست های مالیاتی مرتبط با طرح تحول اقتصادی در راستای بهینه سازی مصرف انرژی نیز دو پیشنهاد زیر ارائه شده است :۱- اعمال نرخ های تبعیضانه مالیاتی که در آن پرداخت به صورت ترکیبی از پول و شاخص صرفه جویی در مصرف انرژی تعیین می شود به این صورت که میزان کاهش در مصرف انرژی به شکل بهبود در روش های مصرف انرژی یا نو نمودن تکنولوژی مورد استفاده به صورت پولی محاسبه گشته و از میزان مالیات پرداختی قابل کسر باشد که این سیاست موجب

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

شکل گیری نرخ های ترجیحی به نفع صنایعی می گردد که انرژی را به صورت کاراتری بکار می گیرند.
۲- تعیین نرخ استهلاک تکنولوژی به گونه ای که رابطه ای بین معافیت مالیاتی استهلاک و شاخص های بهینه سازی در مصرف انرژی برقرار گردد یعنی نرخ های استهلاک و معافیت های مالیاتی مرتبط با آنها به گونه ای تعیین گردند که صنایع وادار به رها ساختن تکنولوژی های قدیمی و بکار گیری تکنولوژی های جدید و کم مصرف گردند.

فهرست منابع

۱- پژو یان ،جمشید، مالیات های محلی در ایران، سازمان امور مالیاتی
۲- پژو یان،جمشید، نظام جامع تامین اجتماعی، مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی
۳- پژویان جمشید(۱۳۸۵) "منابع گسترش پایه های مالیاتی در اقتصاد ایران " مجموعه مقالات همایش اقتصاد ایران در گام نهم با تاکید بر اقشار کم درامد و مناطق محروم ، وزارت امور اقتصاد و دارایی
۴-پژویان ،جمشید(۱۳۸۶) " مالیات سبز،پایه ای جدید در نظام مالیاتی ایران و آثار آن بر اقشار مختلف" مجموعه مقالات اولین همایش سیاست های مالی و مالیاتی ،سازمان امور مالیاتی کشور
۵- پژویان ، جمشید (۱۳۸۰) ،" بررسی تبعات اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران"، همایش نقش و جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران
۶- پژویان، جمشید ،(۱۳۸۶)، اقتصاد بخش عمومی (مالیات ها)،انتشارات جنگل ،چاپ اول
۷- پژویان ، جمشید،(۱۳۸۴)،رابطه مالیات بر ارزش افزوده با سیستم مالیاتی با تکیه بر مالیات های سبز ،مرکز تحقیقات اقتصاد ایران ، دانشگاه علامه طباطبایی
۸- ترازنامه انرژی سال ۱۳۸۵، وزارت نیرو ، معاونت امور برق و انرژی
۹- قانون مالیات بر ارزش افزوده، وزارت امور اقتصاد و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۸۷
۱۰- قانون مالیات های مستقیم، سازمان امور مالیاتی کشور
۱۱- طیب نیا، علی (۱۳۸۴)، مقدمه ای بر اصلاح نظام مالیاتی ایران، طرح پژوهشی، سازمان امور مالیاتی کشور
۱۲- نماگر های مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور شماره های ۶ و۷و۸

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

1. A. B. Atkinson, (1981). "On the switch to indirect taxation," Fiscal Studies, Institute for Fiscal Studies, vol. 2(2), pages 1-8,

2. A. B. Atkinson,(1977). "Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy," Canadian Journal of Economics, Canadian Economics Association, vol. 10(4), pages 590-606

3. A. B. Atkinson & N. H. Stern,(1980). "On the switch from direct to indirect taxation," NBER Chapters, in: Econometric Studies in Public Finance, pages 195-224 National Bureau of Economic Research,

4. Bovenberg, A. L. and F. van der Ploeg (1998b): "Tax Reform, Structural the Environment", Scandinavian Journal of Economics 100, Unemployment and 593-610.

5. Harvey S. Rosen (2002)," A methodology for evaluating tax reform proposals "Princeton University, Princeton, NJ 08540, U.S.A.

6. H. Roland Weistro€er,, Blue E. Wooldridge, Rahul Singh , (1999) , A multi-criteria approach to local tax planning , Socio-Economic Planning Sciences 33 (1999) 301±315

7. H. Leroy Gill , Donald R. Haurin , (2001) , The choice of tax base by local authorities: voter preferences, special interest groups, and tax base diversification , Regional Science and Urban Economics 31 (2001) 733–749

8. Ladd, H.,Weist, D.R.,(1987). State and local tax systems: balance among taxes vs. balance among policy goals. In: Stocker, F.D. (Ed.), The Quest for Balance in State-Local Revenue Structures, Property Tax Paper Series TPR-16, Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge, MA

9. Luigi, Bernardi (2003): Tax systems and tax reforms in Europe: Rationale and open issue for more radical reforms. Published in: Tax Systems and tax reform in Europe (2004): pp. 30-54.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

10. J. Vernon Henderson , (1994) , Community choice of revenue instruments, Regional Science and Urban Economics 24 159-183. North-Holland

11. M Feldstein (1976),"On the theory of tax reform "Journal of Public Economics, - Elsevier

12. Mihir A. Desai and James R. Hines Jr,(2003)," Evaluating International Tax Reform" NBER

13. Robert P. INMAN, (1989) , the local decision on tax :Evidence from Large U.S. Cities , Regional Science and Urban Economics 19 (1989) 455-491. North-Holland

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]