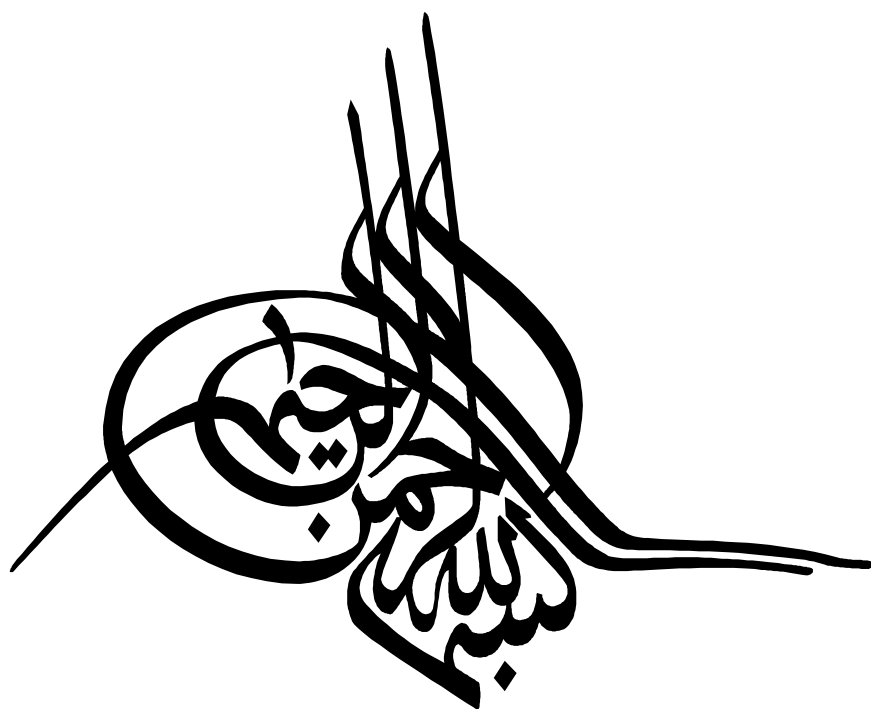






سازمان امور مالیاتی کشور

**ظرفیت‌های مالیاتی اقتصاد ایران؛
چالش‌ها و راهکارهای توسعه آن
(با تأکید بر رویکرد اقتصاد مقاومتی)**

معاونت پژوهش، برنامه ریزی و امور بین الملل

دفتر پژوهش و برنامه ریزی

۱۳۹۴-۹۵

شناسنامه

عنوان: ظرفیت‌های مالیاتی اقتصاد ایران؛ چالش‌ها و راهکارهای توسعه‌ای آن (با تأکید بر رویکرد اقتصاد مقاومتی)

نام معاونت: پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل

نام دفتر: پژوهش و برنامه‌ریزی

نام گروه: مطالعات و تحقیقات مالیاتی

پدیدآورندگان: محسن حسنی، محبوبه زمانیان، زهرا رحیمی

ناظران علمی: احمد زمانی، آیت زایر

مدیر مطالعه: محمدرضا عبدی

تاریخ انتشار: ۱۳۹۵

شماره: B2230-10

خلاصه مدیریتی

- مروری بر اسناد بالادستی توسعه‌ای کشور حاکی از اهمیت مالیات در این برنامه‌ها می‌باشد. در این راستا بند ۱۷ سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی مبنی بر "اصلاح نظام درآمدی دولت با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی" قابل ذکر می‌باشد. همچنین پیاده‌سازی کامل مالیات بر ارزش افزوده و طرح جامع مالیاتی به عنوان پروژه‌های اولویت‌دار وزارت امور اقتصادی و دارایی در سال ۱۳۹۵ از سوی "ستاد فرماندهی اقتصاد مقاومتی" تعیین شده است.
- بررسی عملکرد نظام مالیاتی کشور نشان می‌دهد درآمدهای مالیاتی مستقیم و غیرمستقیم طی سالهای ۱۳۹۴-۱۳۸۴ با رشد متوسط ۱۹,۲ درصدی از ۱۳۴,۵۷۵ میلیارد ریال در سال ۱۳۸۴ به رقم ۷۸۱,۹۳۱ میلیارد ریال در سال ۱۳۹۴ افزایش یافته است. در این دوره سهم مالیات‌های مستقیم از کل درآمدهای مالیاتی، متوسط ۶۱ درصد و سهم مالیات‌های غیرمستقیم ۳۹ درصد بوده است.
- در دوره مورد بررسی (۱۳۹۴-۱۳۸۴) متوسط سهم پایه درآمد از مالیات‌های مستقیم حدود ۹۴ درصد و رشد متوسط آن نیز حدود ۱۷ درصد بوده است. همچنین در این دوره متوسط سهم پایه ثروت از مالیات‌های مستقیم حدود ۶ درصد و رشد آن نیز به طور متوسط ۱۹ درصد بوده است.
- بررسی ترکیب مالیات‌های غیرمستقیم نشان می‌دهد سهم مالیات کالا و خدمات از ۲۹ درصد در سال ۱۳۸۴ به ۶۸ درصد در سال ۱۳۹۴ افزایش یافته است.
- بررسی مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالا و خدمات پیش‌بینی شده در قوانین بودجه سالهای ۹۴-۱۳۸۴ نشان می‌دهد که درآمدهای مالیاتی همواره از درصد تحقق بالایی برخوردار بوده‌اند؛ به طوری که درصد تحقق اهداف بودجه طی سالهای مذکور در این بخش به ترتیب معادل ۱۰۲٪، ۹۳٪، ۱۰۲٪، ۱۱۲٪، ۹۷٪، ۸۳٪، ۹۲٪، ۹۴٪، ۹۱٪، ۹۷٪ و ۸۹٪ بوده است.
- شاخص نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی طی دوره ۱۳۹۴-۱۳۸۴ بین ۸,۲-۶,۱ درصد در نوسان بوده است. همچنین درآمدهای مالیاتی طی دوره مذکور، بین ۳۶,۵ الی ۵۰,۵ درصد از هزینه‌های جاری دولت را پوشش داده‌اند. سهم مالیات در منابع بودجه عمومی دولت نیز طی این سالها، در بازه ۴۰,۱-۱۸,۲ درصد در نوسان بوده است.

- نسبت هزینه‌های وصول به مالیات‌های وصول شده (مجموع مالیات‌های مستقیم و کالا و خدمات) طی دوره ۱۳۹۳-۱۳۸۴، تغییر چندانی نداشته است و بین ۱,۲ تا ۱,۷ درصد در نوسان بوده است.
- دستیابی به یک نظام مالیاتی مطلوب که بتواند علاوه بر تأمین مالی بودجه دولت و تأمین برابری و عدالت، به رشد اقتصادی کمک کرده و محرک اقتصاد باشد، علاوه بر نحوه عملکرد سازمان وصول مالیات، به قوانین و مقررات مالیاتی موجود و نیز شرایط اقتصادی کشور بستگی دارد و بروز مشکل در هر یک از این حوزه‌ها، می‌تواند درآمدهای مالیاتی را متأثر سازد.
- در مورد شرایط اقتصادی کشور، رشد نامناسب تولید ملی و بالا بودن نرخ بیکاری، نرخ تورم بالا، حجم سرمایه‌گذاری پایین، نوسانات نرخ ارز، ترکیب نامناسب تولید ملی و نحوه توزیع درآمد، سنتی بودن نظام توزیع و بخش مشاغل کشور، اقتصاد زیرزمینی و تحریم‌های اقتصادی از مهمترین مواردی است که دارای اثر منفی بر نظام مالیاتی کشور طی سالهای گذشته بوده‌اند.
- در حوزه قوانین و مقررات، با وجود اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم، هنوز برخی مشکلات مانند معافیت‌های گسترده مالیاتی، چالش‌های مربوط به دارندگان کارت بازرگانی، عدم استفاده از صندوق‌های مکانیزه فروش و عدم اجرای نظام مالیات بر جمع درآمد وجود دارد که امید است با پیشنهاد و تصویب قوانین مربوطه، اصلاحات لازم صورت گیرد.
- عدم استقلال نظام مالیاتی کشور (ساختار سازمانی و نظام پرداخت)، کمبود منابع (نیروی انسانی ماهر، منابع مالی، منابع فیزیکی)، عدم دسترسی به پایگاه اطلاعات اقتصادی و عدم نگاه یکپارچه به مودی، ناکارآمدی نظام تشخیص مالیات (رویکرد حسابرسی مبتنی بر کل پرونده‌ها)، مشکلات اجرای کامل طرح جامع مالیاتی، چالش‌های اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده، عدم تمرکز نظام مالیاتی به موضوع تمکین مودیان و حجم بالای معوقات مالیاتی، از جمله مهمترین مشکلاتی است که در حوزه سازمان وصول مالیات، وجود دارد.
- اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم که در قالب ماده واحده و ۶۰ بند به تصویب رسید، یکی از مهمترین اقداماتی است که در راستای ایجاد تحول در نظام مالیاتی کشور انجام شده است. محورهای اساسی اصلاحیه مورد نظر در ۹ دسته قابل طبقه‌بندی هستند که هر یک دارای اثرات چشمگیری بر سیستم مالیاتی هستند.

➤ اجرای طرح جامع مالیاتی نیز به عنوان یکی از پروژه‌های اولویت‌دار وزارت امور اقتصادی و دارایی جهت تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی از برنامه‌هایی است که با هدف افزایش درآمدهای مالیاتی، کاهش هزینه‌های اجرایی و افزایش رضایت‌مندی ذینفعان در قالب ۳۲ پروژه در دست اقدام است که در پایان سال ۱۳۹۴ از پیشرفت ۸۱ درصدی برخوردار بوده است.

➤ تهیه لایحه دائمی شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده با در نظر گرفتن تجربه اجرای این قانون و در جهت رفع مشکلات اجرایی و قانونی آن و پوشش کامل مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از پروژه‌های اولویت‌دار وزارت امور اقتصادی و دارایی جهت تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی از دیگر اقدامات اصلاحی سازمان امور مالیاتی کشور است. این لایحه هم‌اکنون در کمیسیون اقتصادی دولت در حال بررسی می‌باشد.

➤ همچنین با توجه به چالش‌های ذکر شده در خصوص استفاده مودیان از صندوق‌های مکانیزه فروش و نظر به اهمیت موضوع و همچنین نقش انکارناپذیر صندوق‌های مکانیزه فروش در کاهش مشکلات موجود در اجرای دقیق قانون مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور با بررسی شرایط جامعه و نیز تجارب جهانی اقدام به تهیه لایحه قانون استفاده، نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش کرده است که در تاریخ ۱۳۹۴/۱۱/۴ تقدیم مجلس محترم شورای اسلامی شده است.

➤ سازمان امور مالیاتی با هدف مکانیزاسیون نظام مالیاتی، کاهش هزینه‌های وصول مالیات، کاهش وقفه وصول مالیات و ایجاد بستر و ساز و کار تحقق مالیات الکترونیکی، اقدام به واگذاری مالیات مشاغل خودرو (وسائط نقلیه عمومی) به دفاتر پیشخوان دولت نموده است که منجر به صرفه جویی ۱،۱۸۵ نفری در نیروی انسانی و آزادسازی ۱۲،۲۰۴ مترمربع فضای اداری سازمان امور مالیاتی شده و کاهش مراجعه بیش از ۱،۷۲۰،۰۰۰ مؤدی به حوزه‌های مالیاتی را نیز در پی داشته است.

➤ تنقیح قوانین و مقررات مالیاتی از دیگر اقدامات سازمان امور مالیاتی کشور در سالیان اخیر بوده که برای دوره زمانی ۱۲۸۵ لغایت پایان سال ۱۳۹۴ انجام شده است که براساس آن قوانین مالیاتی که نسخ صریح، پیشنهاد نسخ و احکام مالیاتی معتبر احصاء شده‌اند.

➤ برنامه‌های انجام گرفته در جهت تحقق مالیات الکترونیکی نیز از جمله اقدامات نظام مالیاتی کشور می‌باشد. در این راستا، در سال ۱۳۹۴ در بخش مالیات‌های مستقیم تعداد ۴،۷۷۶،۴۸۱ اظهارنامه مالیاتی و در بخش مالیات بر ارزش افزوده تعداد ۱،۲۶۲،۴۴۱ اظهارنامه مالیاتی به صورت الکترونیکی دریافت شده است. فراهم

نمودن امکان پرداخت الکترونیکی مالیات، اخذ الکترونیکی صورت معاملات فصلی مؤدیان مالیاتی و دریافت فهرست الکترونیکی مالیات حقوق و دستمزد از دیگر اقداماتی است که در این حوزه انجام شده است.

➤ آغاز فرآیند اجرایی مربوط به ایجاد پایگاه اطلاعات اقتصادی مؤدیان (در راستای ماده ۱۲۰ قانون برنامه پنجم توسعه) از دیگر اقدامات سازمان امور مالیاتی بوده است که منجر به ثبت و ضبط حدود ۱۹۰ میلیون رکورد از مؤدیان در سیستمهای اطلاعاتی سازمان شده است. همچنین براساس احکام مقرر در ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م، بانک اطلاعاتی اشخاص حقیقی و حقوقی با استفاده از شماره اقتصادی در سازمان ایجاد گردیده است.

➤ همچنین اجرای سیستم بدهکاران مالیاتی از سال ۱۳۹۲ به منظور دسترسی، کنترل و نظارت بر پروندههای دارای بدهی مالیاتی، اقدام دیگری است که در جهت بهبود نظام مالیاتی کشور انجام گرفته است. در این راستا میزان وصولی بدهیهای معوقه از سال ۱۳۸۷ لغایت سال ۱۳۹۴ معادل ۲۰۵،۹۸۹ میلیارد ریال بوده است.

➤ به منظور تسهیل همکاریهای اقتصادی و مالی بین ایران و دیگر کشورها و توسعه زمینههای سرمایه گذاری با اغلب کشورها دولت جمهوری اسلامی ایران توافقنامههای دوجانبه‌ای را با ۴۲ کشور برای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بر درآمد و سرمایه به امضا رسانده است و برنامه‌هایی را نیز برای انعقاد موافقت‌نامه‌های جدید با ۳۵ کشور دیگر در دست اقدام دارد.

فهرست مطالب

مقدمه	۱
۱. رویکردهای مالیاتی اسناد بالادستی کشور	۲
۱,۱) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران	۲
۲,۱) سیاستهای کلی اصل ۴۴ قانون اساسی	۲
۳,۱) سند چشم انداز ۲۰ ساله کشور	۲
۴,۱) سیاستهای اقتصاد مقاومتی	۲
۵,۱) سیاستهای کلی نظام در بخش تشویق سرمایه گذاری و مالی	۳
۶,۱) برنامه چهارم توسعه	۳
۷,۱) برنامه پنجم توسعه	۵
۸,۱) احکام پیش بینی شده در لایحه برنامه ششم توسعه	۱۰
۲. نظام مالیاتی ایران در یک نگاه	۱۲
۳. بررسی عملکرد نظام مالیاتی کشور	۱۴
۱,۳) عملکرد وصولی کل درآمدهای مالیاتی	۱۴
۲,۳) بررسی عملکرد درآمدهای مالیاتی براساس اهداف بودجه‌های سنواتی	۳۰
۳,۳) عملکرد شاخص های مالیاتی	۳۲
۴. بررسی چالشهای نظام مالیاتی در دستیابی به اهداف	۳۹
۱,۴) وضعیت اقتصادی کشور	۴۰
۲,۴) قوانین و مقررات	۴۹
۳,۴) سازمان وصول مالیات	۶۱
۵. اقدامات و برنامه‌ها	۷۵
۱,۵) اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم	۷۵
۲,۵) طرح جامع مالیاتی	۸۰

۳,۵	اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده و ارایه لایحه دایمی شدن قانون مزبور.....	۸۴
۴,۵	لایحه قانون استفاده، نگهداری و نظارت بر صندوق های مکانیزه فروش	۸۹
۵,۵	واگذاری مالیات مشاغل خودرو به دفاتر پیشخوان دولت	۹۱
۶,۵	تنقیح قوانین و مقررات مالیاتی	۹۱
۷,۵	برنامه ریزی برای گسترش مالیات الکترونیکی	۹۲
۸,۵	ایجاد و توسعه پایگاه اطلاعات اقتصادی مودیان	۹۲
۹,۵	ساماندهی سیستم مدیریت بدهکاران مالیاتی	۹۴
۱۰,۵	توافقنامه های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف	۹۴
	منابع و مآخذ	۹۶

مقدمه

سیاست‌های تحریم اقتصادی علیه جمهوری اسلامی ایران علیرغم تحمیل برخی هزینه‌ها بر اقتصاد کشور و ایجاد برخی نوسانات اقتصادی، حاوی درس‌های مفیدی برای سیاست‌گذاران اقتصادی کشور نیز بود که مهمترین آن توجه به اقتصاد مقاومتی و تکیه بر ظرفیت‌های داخلی اقتصاد می‌باشد. تجربه کاهش درآمدهای نفتی و کسری بودجه دولت موجب گردید که اهمیت عدم وابستگی به درآمدهای ناپایدار و لزوم تکیه بر منابع جایگزین داخلی بیش از پیش خود را نشان دهد. یکی از مهمترین این منابع، درآمدهای مالیاتی است که نقش بی‌بدیل آن در اقتصاد کشور در سال‌های اخیر آشکارتر شده است. مالیات به دلیل کارکردهای چندگانه آن، نقش بسیار مهمی در سیاست‌گذاری‌های اقتصادی (کارکردهای اقتصادی)، تأمین مالی بودجه دولت (کارکرد بودجه‌ای) و تأمین عدالت (کارکرد اجتماعی) دارد و بدین ترتیب می‌تواند سهم قابل توجهی در تحقق اهداف اقتصاد مقاومتی داشته باشد.

اگرچه اقدامات بسیاری در طول یک دهه گذشته در جهت توسعه و مدرن سازی نظام مالیاتی کشور انجام شده، اما با این حال، به نظر می‌رسد نظام مالیاتی کشور ظرفیت‌های زیادی برای شکوفایی دارد که با بالفعل شدن آنها، بدون شک بخش قابل توجهی از مشکلات کشور حل شده و اهداف مدنظر در سیاستهای اقتصاد مقاومتی محقق خواهد شد.

در این راستا، در بخش نخست گزارش حاضر رویکردهای مالیاتی در اسناد بالادستی کشور مرور شده و سپس ضمن معرفی اجمالی نظام مالیاتی کشور، عملکرد آن از نظر وصولی درآمدهای مالیاتی و سایر اقدامات اجرایی و برنامه‌های پیاده شده برای توسعه نظام مالیاتی، ارایه خواهد شد. در بخش دوم گزارش، مهمترین چالش‌ها و موانع پیش‌روی توسعه نظام مالیاتی کشور بر اساس سه رکن اساسی تشکیل دهنده آن یعنی؛ رکن تولید ملی و نحوه توزیع آن (اقتصاد کشور)، رکن قوانین و مقررات مالیاتی و رکن سازمان وصول کننده مالیات، بررسی می‌شود. سرانجام در بخش پایانی گزارش اهم برنامه‌هایی که در جهت اصلاح و توسعه نظام مالیاتی کشور که در چارچوب اسناد راهبردی و سیاستهای اقتصاد مقاومتی در حال انجام است، مرور خواهد شد.

۱. رویکردهای مالیاتی اسناد بالادستی کشور

۱. در اسناد بالادستی کشور از جمله قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، سیاستهای کلی اصل ۴۴ قانون اساسی، سند چشم انداز ۲۰ ساله کشور، سیاستهای اقتصاد مقاومتی، سیاستهای کلی نظام در بخش تشویق سرمایه گذاری و مالی و قوانین برنامه چهارم و پنجم توسعه، مالیات به صورت جدی مورد توجه قرار گرفته است.

۱,۱) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران

۲. اصل ۵۱: هیچ نوع مالیاتی وضع نمی شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود.
۳. اصل ۵۳: کلیه دریافت‌های دولت در حسابهای خزانه‌داری کل متمرکز می شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می گیرد.

۲,۱) سیاستهای کلی اصل ۴۴ قانون اساسی

۴. بخش ب) سیاست‌های کلی بخش تعاونی:
- بند ۳- حمایت دولت از تشکیل و توسعه تعاونی‌ها از طریق روش‌هایی از جمله تخفیف مالیاتی، ارایه تسهیلات اعتباری حمایتی به وسیله کلیه مؤسسات مالی کشور و پرهیز از هرگونه دریافت اضافی دولت از تعاونی‌ها نسبت به بخش خصوصی.

۳,۱) سند چشم انداز ۲۰ ساله کشور

۵. بررسی مفاد سند چشم انداز از یک سو نقش و اهمیت مالیات و سیاست‌های مالیاتی را در تحقق اهداف توسعه‌ای کشور نشان می دهد و از سوی دیگر به تکالیف نظام مالیاتی در رسیدن به اهداف مندرج در آن اشاره دارد.

۴,۱) سیاستهای اقتصاد مقاومتی

۶. بررسی سیاستهای کلی اقتصاد مقاومتی که در تاریخ ۱۳۹۲/۱۱/۲۹ توسط مقام معظم رهبری ابلاغ گردید حاکی از اهمیت نظام مالیاتی کشور در اسناد بالادستی توسعه‌ای کشور است. براین اساس علاوه بر بند ۱۷



سیاست‌های مذکور که مستقیماً مبحث مالیات مورد اشاره قرار گرفته است، نظام مالیاتی با بسیاری از سایر بندهای ابلاغی از جمله بندهای ۱، ۲، ۳، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۹ و ۲۳ نیز دارای ارتباط بوده و تأثیرگذار می‌باشد.

بند ۱۷: اصلاح نظام درآمدی دولت با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی

۷. "ستاد فرماندهی اقتصاد مقاومتی" نیز در جلسه مورخ ۱۳۹۵/۰۱/۱۶ خود، ۸ پروژه اولویت‌دار وزارت امور

اقتصادی و دارایی را به منظور اجرای منویات مقام معظم رهبری در سال ۱۳۹۵ به عنوان سال "اقتصاد مقاومتی؛ اقدام و عمل" تعیین نمود که بندهای ۷ و ۸ آن مربوط به نظام مالیاتی کشور می‌باشد:

بند ۷: پیاده‌سازی کامل مالیات بر ارزش افزوده

بند ۸: پیاده‌سازی طرح جامع مالیاتی

۵،۱) سیاست‌های کلی نظام در بخش تشویق سرمایه گذاری و مالی

۸. الف) سیاست‌های کلی نظام در بخش تشویق سرمایه گذاری

بند ۶- بهره‌گیری از نظام مالیاتی در جهت تقویت سرمایه‌گذاری از طریق: ثبات مالیات‌ها، شفافیت درآمدها، صراحت در مقررات و منطقی کردن معافیت‌ها. (مصوبه مورخ ۱۳۸۲/۹/۸ مجمع تشخیص مصلحت نظام)

۹. ب) سیاست‌های کلی نظام در بخش مالی

بند ۱- قطع اتکاء هزینه‌های جاری به نفت و تأمین آن از محل درآمد مالیاتی و سایر درآمدها حداکثر تا پایان برنامه پنجم. (مصوبه مورخ ۱۳۸۳/۱۰/۱۲ مجمع تشخیص مصلحت نظام)

بند ۲- اصلاح نظام مالیاتی به منظور توسعه رفاه عمومی، رونق تولید و سرمایه‌گذاری و برقراری عدالت مالیاتی از طریق ترویج فرهنگ مالیاتی، با تأکید بر مالیات بر ارزش افزوده و به حداقل رساندن معافیت‌های مالیاتی.

۶،۱) برنامه چهارم توسعه

سیاست‌های کلی برنامه چهارم توسعه

➤ بند ۵۰: اهتمام به نظم و انضباط مالی و بودجه‌ای و تعادل بین منابع و مصارف دولت.

- بند ۵۱: تلاش برای قطع اتکای هزینه‌های جاری به نفت و تأمین آن از محل درآمدهای مالیاتی و اختصاص عواید نفت برای توسعه سرمایه‌گذاری براساس کارآیی و بازدهی.
- بند ۵۲: تنظیم سیاستهای پولی، مالی و ارزی با هدف دستیابی به ثبات اقتصادی و مهار نوسانات.

مواد قانونی برنامه چهارم توسعه

- بند "الف" ماده (۲): بر اساس این بند، به منظور برقراری انضباط مالی و بودجه‌ای در طول برنامه چهارم، دولت مکلف شده است تا سهم اعتبارات هزینه‌ای تأمین شده از محل درآمدهای غیرنفتی را به گونه‌ای افزایش دهد تا در پایان برنامه چهارم، اعتبارات هزینه‌ای دولت به طور کامل از طریق درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای غیرنفتی تأمین گردد.
- ماده (۴): برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت از پرداخت مالیات (اعم از مستقیم یا غیرمستقیم) و حقوق ورودی علاوه بر آن چه که در قوانین مربوطه تصویب شده است برای اشخاص حقیقی و حقوقی از جمله دستگاه‌های موضوع ماده (۱۶۰) این قانون در طی سال‌های این برنامه ممنوع می‌باشد.
- بند "و" تبصره ۶ ماده (۷): نقل و انتقال سهام در ارتباط با اجرای این ماده (ناشی از ادغام، انحلال و تجدید سازمان) از پرداخت مالیات معاف است.
- ماده (۸): وجوه حاصل از فروش سهام شرکت‌های دولتی در حساب خاصی نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به نام خزانه‌داری کل کشور، متمرکز و به شرح زیر اختصاص و به حساب‌های مربوط منتقل می‌گردد:
- الف- معادل بیست درصد به عنوان علی‌الحساب مالیات بر عملکرد شرکت مادر تخصصی ذی‌ربط یا شرکت‌های تحت پوشش آن (حساب درآمد عمومی کشور).
- بند "د" ماده (۳۳): برقراری هرگونه مالیات و عوارض برای صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع می‌باشد.
- بند "و" ماده (۳۵): مبادلات کالا بین مناطق آزاد و خارج از کشور و نیز سایر مناطق آزاد از کلیه حقوق ورودی، عوارض (به استثنای عوارض موضوع ماده "۱۰" قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷) و مالیات معاف می‌باشند.



- بند "الف" ماده (۴۰): سرمایه شرکتی که از ادغام شرکت‌های موضوع این بند حاصل می‌گردد تا سقف مجموع سرمایه شرکت‌های ادغام شده در آن از پرداخت مالیات موضوع ماده (۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه‌های آن معاف است.
- ماده (۴۷): به منظور ایجاد و توسعه شرکت‌های دانش بنیان و تقویت همکاری‌های بین‌المللی، اجازه داده می‌شود واحدهای پژوهشی و فن‌آوری و مهندسی مستقر در پارک‌های علم و فن‌آوری در جهت انجام مأموریت‌های محوله از مزایای قانونی مناطق آزاد در خصوص روابط کار، معافیت‌های مالیاتی و عوارض، سرمایه‌گذاری خارجی و مبادلات مالی بین‌المللی برخوردار گردند.
- ماده (۸۲): دولت مکلف است در اجرای کامل نظام درآمد- هزینه استان، اقلام درآمدی زیر را به عنوان درآمد استانی وصول و از طریق خزانه‌داری کل به خزانه معین استان واریز و در اجرای وظایف جاری و عمرانی استانی هزینه نماید.
- الف- کلیه مالیات‌های مستقیم (به استثنای مالیات بر شرکت‌های دولتی).
- ب- مالیات بر کالاها و خدمات به استثنای حقوق ورودی.
- بند "ب" ماده (۹۵): اعمال سیاست‌های مالیاتی، با هدف باز توزیع عادلانه درآمدها.
- بند "ه" ماده (۱۳۳): خانواده‌های تحت پوشش کمیته امداد امام خمینی (ره) و سازمان بهزیستی از پرداخت هزینه عوارض و مالیات و هرگونه هزینه دیگر معاف می‌باشند.

۷,۱) برنامه پنجم توسعه

سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه

- بند ۲۲: تغییر نگاه به نفت و گاز و درآمدهای حاصل از آن، از منبع تأمین بودجه عمومی به "منابع و سرمایه‌های زاینده اقتصادی"
- بند ۲۲-۳: قطع وابستگی هزینه‌های جاری دولت به درآمدهای نفت و گاز تا پایان برنامه.
- بند ۳۴: تنظیم همه فعالیت‌های مربوط به رشد و توسعه اقتصادی بر پایه عدالت اجتماعی و کاهش فاصله میان درآمدهای طبقات و رفع محرومیت از قشرهای کم درآمد با تأکید بر:
- بند ۱-۳۴: جبران نابرابری‌های غیرموجه درآمدی از طریق سیاست‌های مالیاتی

مواد قانونی برنامه پنجم توسعه

➤ ماده ۵۲: سقف معافیت مالیاتی موضوع مواد (۸۴) و (۸۵) قانون مالیات‌های مستقیم در طول برنامه هر ساله در بودجه سنواتی توسط دولت تعیین می‌شود. همچنین در ماده (۸۵) قانون مذکور بجای عبارت «مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت مصوب ۱۳۷۰/۶/۱۲» عبارت «وزارتخانه‌ها و موسسات و شرکتها و سایر دستگاه‌های دولتی موضوع مواد ۱ و ۲ و قسمت اخیر ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری (و نیز سایر دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری و اصلاحات و الحاقات بعدی آن و ماده ۵ قانون محاسبات عمومی در صورت اجرای فصل دهم قانون مدیریت خدمات کشوری و اصلاحات و الحاقات بعدی آن)، قضات، اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی» جایگزین می‌شود.

➤ ماده ۱۱۷: به منظور قطع کامل وابستگی اعتبارات هزینه‌ای به عواید نفت و گاز از طریق افزایش سهم درآمدهای عمومی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت، به نحوی اقدام شود که:

الف - در پایان برنامه نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی مشروط به عدم افزایش نرخ مالیاتهای مستقیم و با گسترش پایه‌های مالیاتی حداقل به ده درصد (۱۰٪) برسد.

تبصره ۱- برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت مالیاتی و حقوق ورودی علاوه بر آنچه که در قوانین مربوطه تصویب شده است برای اشخاص حقیقی و حقوقی از جمله دستگاههای موضوع ماده (۲۲۲) این قانون طی سالهای اجرای برنامه ممنوع است.

تبصره ۲- دولت مکلف است با اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده، نرخ این مالیات را از سال اول برنامه سالانه یک واحد درصد اضافه نماید؛ به گونه‌ای که در پایان برنامه نرخ آن به هشت درصد (۸٪) برسد. سهم شهرداریها و دهیارها از نرخ مزبور سه درصد (۳٪) به عنوان عوارض و سهم دولت پنج درصد (۵٪) تعیین می‌شود.

ب - نسبت درآمدهای عمومی به استثناء درآمدهای نفت و گاز به اعتبارات هزینه‌ای به طور متوسط سالانه ده درصد (۱۰٪) افزایش یابد.

➤ ماده ۱۱۹: دولت موظف است در راستای هدفمندسازی معافیت‌های مالیاتی و شفاف‌سازی حمایت‌های مالی اقدامات ذیل را به عمل آورد:

الف - جایگزینی سیاست اعتبار مالیاتی با نرخ صفر به جای معافیت‌های قانونی مالیاتی

ب - ثبت معافیت‌های مالیاتی مذکور به صورت جمعی - خرجی در قوانین بودجه سالانه

تبصره ۱- به اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول معافیت‌های قانونی مذکور، مالیات تعلق نمی‌گیرد.

تبصره ۲- تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی است.

➤ ماده ۱۲۰: سازمان امور مالیاتی مکلف است پایگاه اطلاعات مؤدیان مالیاتی شامل اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای اشخاص حقیقی را تا پایان برنامه و اشخاص حقوقی را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه به پایان رساند. کلیه دستگاههای اجرائی و نهادهای عمومی و ذی‌ربط که اطلاعات مورد نیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند موظفند مطابق با دستورالعمل تبادل اطلاعات با حفظ محرمانه‌بودن که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی در سال اول برنامه تنظیم و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد، این اطلاعات را در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار دهند.

تبصره ۱- سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است از سال دوم اجرای برنامه به‌منظور تسهیل در دریافت اظهارنامه‌های مالیاتی و سایر اوراقی که مؤدیان مالیاتی مکلف به تسلیم آن می‌باشند و نیز ابلاغ اوراق مالیاتی برای تمام یا برخی از مؤدیان مذکور از فناوری‌های نوین نظیر خدمات پست الکترونیکی، امضاء الکترونیکی یا سایر روشها استفاده نماید.

تبصره ۲- سازمان امور مالیاتی موظف است با همکاری مراکز دولتی صدور گواهی الکترونیکی ریشه و براساس ضوابط آن مرکز حداکثر تا پایان سال دوم برنامه نسبت به راه‌اندازی مرکز صدور گواهی الکترونیکی میانی اقدام نماید.

➤ ماده ۱۲۱: به منظور شفافیت در مبادلات اقتصادی و تشخیص درآمدهای مؤدیان مالیاتی و مالیات بر ارزش افزوده، وزارت بازرگانی مکلف است با هماهنگی سازمان امور مالیاتی کشور و شورای اصناف کشور تا پایان سال دوم برنامه صاحبان مشاغل را براساس اولویت، ملزم به استفاده از سامانه‌های صندوق فروش (مکانیزه فروش) نماید.

معادل هزینه‌های انجام‌شده بابت خرید، نصب و راه‌اندازی دستگاه سامانه صندوق فروش (مکانیزه فروش) توسط صاحبان مشاغل مذکور از درآمد مشمول مالیات مؤدیان مزبور (در اولین سال استفاده از

سامانه‌های مذکور) قابل کسر است. عدم استفاده صاحبان مشاغل از سامانه صندوق فروش (مکانیزه فروش) در هر سال، موجب محرومیت از معافیت‌های مالیاتی مقرر در قانون برای سال مربوط می‌شود. سازمان امور مالیاتی موظف است به تدریج و براساس اولویت، آن دسته از صاحبان مشاغل که ملزم به استفاده از سامانه صندوق فروش (مکانیزه فروش) هستند را تعیین نماید و تا شهریور ماه هر سال از طریق اطلاع کتبی و رسمی به اتحادیه صنفی مربوطه و نیز درج در یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار و روزنامه رسمی کشور اعلام و از ابتداء فروردین ماه سال بعد از آن اعمال نماید.

➤ ماده ۱۲۲: مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی به طور جمعی یا فردی، نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی که اشخاص حقوقی به موجب مقررات قانون مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده مکلف به کسر یا وصول یا ایصال آن بوده و مربوط به دوران مدیریت آنها باشد با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت. این مسئولیت مانع از مراجعه ضامن‌ها به شخص حقوقی نیست.

➤ ماده ۱۲۳: عوارض وصولی ارزش افزوده و عوارض آلودگی واحدهای تولیدی موضوع بند (الف) و تبصره (۱) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده در هر شهرستان به نسبت جمعیت بین شهرداری‌ها و دهیاری‌های همان شهرستان توزیع می‌گردد.

عوارض آلودگی براساس سیاست‌های اعلامی معاونت به نسبت تاثیرگذاری، در کمیته‌ای مرکب از معاون برنامه‌ریزی استان، فرمانداران شهرستان‌های ذیربط، مدیرکل محیط زیست و مدیرکل امور مالیاتی استان بین شهرستان‌های متاثر توزیع می‌شود.

➤ ماده ۱۵۶: به منظور توسعه صنایع میانی پتروشیمی و گسترش زنجیره ارزش صادراتی آن:

➤درآمدهای حاصل از قراردادهای بلند مدت تامین خوراک صنایع میانی پتروشیمی از معافیت‌های صادرات غیرنفتی برخوردارند.

➤ بند ج ماده ۱۵۸: جمله «صدور پروانه تأسیس تنها در مواردی که برخوردار از معافیت مالیاتی می‌باشد مجاز است» از انتهای ماده ۶۶ "قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت" حذف می‌شود.



➤ ماده ۱۵۹: به منظور تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری صنعتی و معدنی در کشور اقدامات زیر انجام می‌شود:

الف- معافیت موضوع ماده (۱۳۸) قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحات بعدی در طول برنامه به میزان پانزده واحد درصد (۱۵٪) افزایش می‌یابد.

ب- میزان معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه‌یافته تا سقف معافیت‌های منظور شده در مناطق آزاد تجاری - صنعتی افزایش می‌یابد.

➤ بند ب ماده ۱۶۱: دولت مکلف است تا پایان سال اول برنامه نسبت به متنوع سازی نرخ خدمات حمل و نقل بار و مسافر در حمل و نقل هوایی اقدام نماید. از ابتدای سال سوم برنامه نسبت به لغو انحصارات و آزاد سازی کامل نرخ حمل و نقل هوایی، خدمات فرودگاهی و شبکه پروازی، لغو تخفیفات تکلیفی و هر گونه معافیت در زمینه بهره‌برداری از خدمات ناوبری هوایی، فرودگاهی، نشست و برخاست، خدمات پروازی، واگذاری اماکن و سایر موارد مرتبط نسبت به واقعی نمودن نرخ آنها از ابتدای سال سوم برنامه اقدام کند.

➤ ماده ۱۷۵: در جهت ایجاد درآمد پایدار برای شهرداری ها:

بند الف- سازمان امور مالیاتی موظف به ارائه اطلاعات درآمد مشمول مالیات مشاغل در حدود مقرر در قوانین مرتبط با شهرداری‌هاست.

➤ بند د ماده ۲۱۱: به منظور گسترش فرهنگ حقوقی و قضایی، اصلاح رفتار حقوقی و قضایی مردم، نهادهای سازنده فرهنگ قانون‌مداری و نیز در راستای پیش‌گیری از وقوع جرائم و دعاوی حقوقی، اقدامات ذیل انجام می‌شود:

جزء ۲- آموزش همگانی حقوق شهروندی در خصوص امور مالیاتی، اداری، کار و تأمین اجتماعی، محیط زیست، بانکی و بیمه‌ای و مشابه آن توسط دستگاه‌های ذیربط از طریق صدا و سیما

➤ بند ج ماده ۲۲۴: کلیه شرکت‌های دولتی و بانک‌های موضوع ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری که در بودجه کل کشور برای آنها سود ویژه پیش‌بینی شده است مکلفند:

۱- در هر ماه معادل یک دوازدهم مالیات پیش‌بینی شده سال مورد نظر خود را بابت مالیات عملکرد همان سال به صورت علی‌الحساب به سازمان امور مالیاتی پرداخت نمایند تا به حساب درآمد عمومی کشور نزد خزانه‌داری کل منظور شود.

۲- حداقل ۴۰٪ سود پیش‌بینی شده هر سال را با سازوکار جزء "الف" این بند به حساب درآمد عمومی واریز نمایند. شرکت‌هایی که قسمتی از سهام آنها متعلق به بخش غیردولتی است، به تناسب میزان سهام بخش غیردولتی، مشمول پرداخت وجوه موضوع این بند نمی‌باشند و سهم بخش غیردولتی از ۴۰ درصد سود ابرازی (سود ویژه) مذکور بایستی توسط شرکتهای دولتی ذیربط به سهام‌داران بخش یاد شده پرداخت شود.

وصول مبلغ یاد شده تابع احکام مربوط و مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن می‌باشد.

۸,۱) احکام پیش‌بینی شده در لایحه برنامه ششم توسعه

➤ ماده ۱- به منظور تحقق صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی، اصلاح نظام درآمدی دولت و همچنین قطع وابستگی بودجه به نفت تا پایان برنامه ششم:

۱- برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت مالیاتی طی برنامه ممنوع است.

۲- عوارض موضوع ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده و بندهای آن و همچنین عوارض آلایندگی موضوع تبصره (۱) ماده مذکور و عوارض ارزش افزوده گاز طبیعی و عوارض شماره‌گذاری خودروها به شرح زیر توزیع می‌گردد:

الف) عوارض موضع بند (الف) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده، مربوط به هر استان، به حساب تمرکز وجوه آن استان نزد خزانه داری کل کشور واریز و توسط شورای برنامه ریزی و توسعه استان به نسبت شاخص‌ها و ضرایبی که به موجب آیین‌نامه‌ای که با پیشنهاد مشترک سازمان و وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و وزارت کشور به تصویب هیأت وزیران می‌رسد، بین شهرداری‌ها و دهیاری‌های آن استان توزیع می‌گردد. سهم روستاهای فاقد دهیاری به حساب فرمانداری شهرستان مربوطه واریز خواهد شد تا صرف امور عمرانی و آبادانی همان روستاها شود.

ب) عوارض موضوع بندهای (ب)، (ج) و (د) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده و همچنین عوارض موضوع قانون ارزش افزوده گاز طبیعی و عوارض شماره‌گذاری خودروها موضوع بند (ج) ماده (۴۳) قانون مذکور به حساب تمرکز وجوه به نام وزارت کشور نزد خزانه داری کل کشور



واریز می‌شود. وجوه مذکور حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به نسبت بیست درصد (۲۰٪) سهم کلانشهرها، پنجاه درصد (۵۰٪) سایر شهرها، و سی درصد (۳۰٪) روستاها بر اساس شاخصهایی که به موجب دستورالعملی که مشترکاً توسط سازمان و وزارت کشور ابلاغ می‌شود، محاسبه و بین شهرداری‌ها و دهیاری‌ها توزیع می‌گردد. سهم روستاهای فاقد دهیاری، به حساب فرمانداری شهرستان مربوطه واریز خواهد شد تا حسب مقررات و مصوبات کمیته‌های برنامه‌ریزی شهرستان‌ها صرف امور عمران و آبادانی شهرها، روستاها و شهرک و نواحی صنعتی آن شهرستان شود.

ج) عوارض موضوع تبصره (۱) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده در خصوص واحدهای آلاینده مستقر در هر شهرستان به نسبت تأثیر گذاری (شدت) آلاینده‌گی و جمعیت شهرها و روستاهای متأثر، با نظر کمیته برنامه‌ریزی هر شهرستان بین شهرداری‌ها، دهیاری‌ها و فرمانداری‌های هر شهرستان (برای روستاهای فاقد دهیاری) توزیع می‌شود تا در راستای ارتقاء و بهبود محیط زیست و رفع، کاهش یا جلوگیری از عوامل آلاینده‌گی و تخریب محیط زیست، ارائه و بهبود خدمات بهداشتی و درمانی، ایجاد توسعه زیرساختهای شهری و روستایی، توسعه و نگهداری فضاها و کمربندهای سبز و ورزشی هزینه شود.

در صورتیکه آلودگی واحدهای بزرگ تولیدی به بیش از یک شهرستان در یک استان سرایت کند، عوارض مزبور به نسبت تأثیر گذاری (شدت) آلاینده‌گی و جمعیت شهرستانهای متأثر، با نظر شورای برنامه‌ریزی و توسعه استان بین شهرستانهای متأثر توزیع می‌شود.

در صورتیکه شهرستانهای متأثر از آلودگی در دو یا چند استان واقع شده باشند، عوارض آلاینده‌گی واحدهای بزرگ به نسبت تأثیر گذاری (شدت) آلاینده‌گی و جمعیت شهرستانهای متأثر استانها، با نظر کمیته‌ای متشکل از نمایندگان وزارت کشور، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی کشور) و سازمان حفاظت محیط زیست بین استانهای متأثر توزیع می‌شود.

➤ ماده ۱۳: به منظور تقویت اقتصاد حمل و نقل ریلی و ترغیب سرمایه‌گذاری بخش غیر دولتی در این زمینه و تسریع و تسهیل اجرای پروژه‌های و افزایش رضایتمندی و اقبال عمومی از خدمات ارائه شده در این نوع حمل و نقل:

ج) مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی (باستثنای مسافری)، با نرخ صفر محاسبه می‌شود.

۲. نظام مالیاتی ایران در یک نگاه

۱۰. در نظام مالیاتی ایران، درآمدهای مالیاتی شامل دو نوع مالیات‌های مستقیم و مالیات‌های غیرمستقیم می‌باشد. مالیات‌های مستقیم از دو پایه اصلی مالیات بر درآمد (مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی) و مالیات بر ثروت تشکیل شده است که هر یک از پایه‌های مذکور به نوبه خود به منابع مختلف مالیاتی تقسیم می‌شود. مالیات‌های غیرمستقیم نیز که پایه مالیات بر مصرف را تشکیل داده است، شامل مالیات بر واردات و مالیات بر ارزش افزوده (VAT) می‌باشد. در حال حاضر مالیات بر واردات خارج از حوزه مأموریت سازمان امور مالیاتی کشور و زیر نظر گمرک ایران وصول می‌شود. جدول (۱) ساختار کلی نظام مالیاتی ایران و انواع مختلف مالیات‌ها را به طور خلاصه نشان می‌دهد.

جدول (۱): سیستم مالیاتی ایران

نوع مالیات	پایه	منبع مالیاتی
مالیات‌های مستقیم	پایه درآمد	مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی
		مالیات بر درآمد مشاغل
		مالیات بر درآمد حقوق
		مالیات بر درآمد مستغلات
	پایه ثروت	مالیات بر درآمد اتفاقی
		مالیات بر ارث
		مالیات بر نقل و انتقال مستغلات
		حق تمیر
مالیات‌های غیرمستقیم	پایه مصرف	مالیات بر ارزش افزوده
		مالیات بر واردات



۱۱. دومین مولفه اساسی نظام مالیاتی کشور، نرخهای مالیاتی آن هستند. نرخهایی که با اصابت بر پایه‌های مالیاتی میزان مالیات قابل پرداخت توسط اشخاص را مشخص می‌نمایند. برخی از مهمترین نرخهای مالیاتی به شرح جدول (۲) می‌باشد. لازم به ذکر است بعضی از نرخها و نصاب‌های ارائه شده در اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ تغییر یافته اند که از ابتدای سال ۱۳۹۵ اجرایی می‌گردد.

جدول (۲): نرخهای مالیاتی موضوع قانون مالیاتهای مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده

پایه مالیاتی		نرخ
مالیات بر درآمد شرکت‌ها		۲۵٪
مالیات بر درآمد مشاغل	نرخهای موضوع ماده ۱۳۱ ق.م.م	
	تا ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۱۵٪
	۳۰,۰۰۰,۰۰۰ – ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۰٪ مبلغ مازاد
	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ – ۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۵٪ مبلغ مازاد
	۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ – ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۰٪ مبلغ مازاد
	بیش از ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۵٪ مبلغ مازاد
	تا ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۱۵٪
	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ – ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۰٪ مبلغ مازاد
	بیش از ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۵٪ مبلغ مازاد
	مالیات بر درآمد حقوق کارکنان بخش دولتی	بر اساس قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷
۱۰٪ درآمد سالانه		
تا ۴۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال		۱۰٪
مالیات بر درآمد حقوق کارکنان بخش خصوصی	بیش از ۴۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال نرخ ماده ۱۳۱ ق.م.م.	
مالیات بر درآمد حقوق بخش دولتی و خصوصی	مازاد بر مبلغ مذکور در ماده (۸۴) این قانون و تا هفت برابر آن	
	نسبت به مازاد آن	
مالیات بر درآمد اجاره املاک	طبق ماده ۱۳۱ ق.م.م	
مالیات بر نقل و انتقال	سرقفلی	
	املاک	
	سهام	
	۰/۵٪ (شرکتهای بورسی)	
مالیات بر ارزش افزوده	۰/۴٪ (سایر شرکتهای)	
	۹٪	



۳. بررسی عملکرد نظام مالیاتی کشور

۱,۳) عملکرد وصولی کل درآمدهای مالیاتی

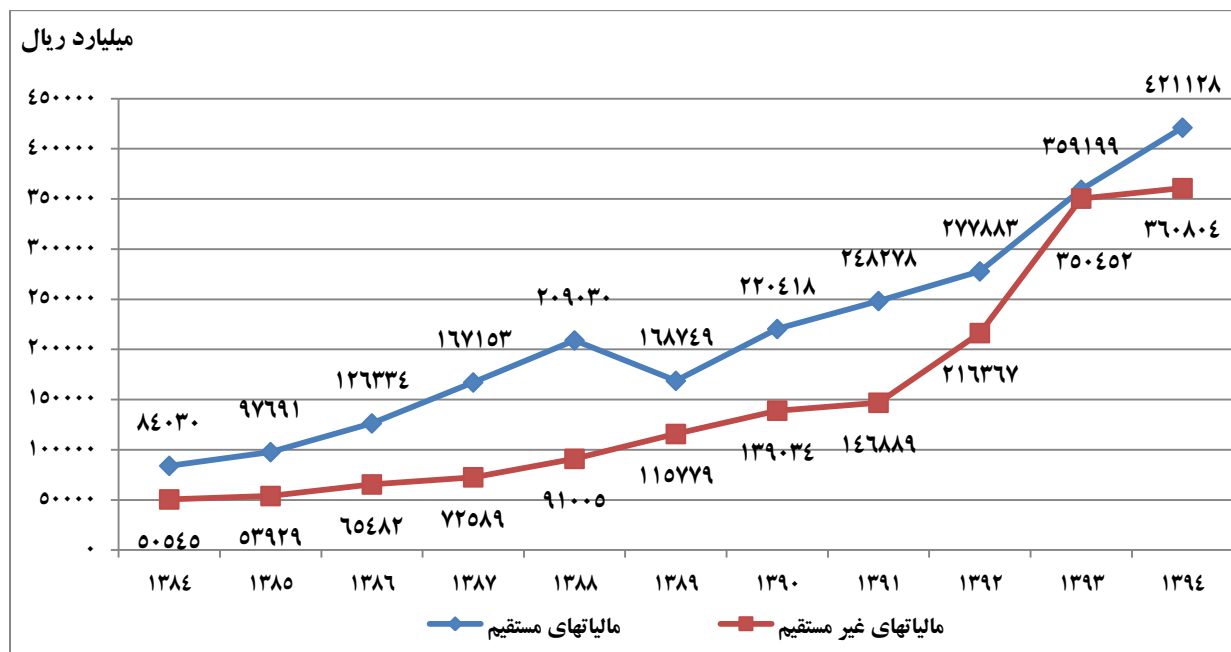
۱۲. درآمدهای مالیاتی مستقیم و غیرمستقیم طی سالهای ۱۳۹۴-۱۳۸۴ با رشد متوسط ۱۹,۲ درصدی از ۱۳۴,۵۷۵ میلیارد ریال در سال ۱۳۸۴ به رقم ۷۸۱,۹۳۱ میلیارد ریال در سال ۱۳۹۴ افزایش یافته است. در این دوره سهم مالیات‌های مستقیم از کل درآمدهای مالیاتی، از ۶۲ درصد در سال ۱۳۸۴ به ۵۴ درصد در سال ۱۳۹۴ کاهش و در مقابل سهم مالیات‌های غیرمستقیم از ۳۸ درصد به ۴۶ درصد افزایش یافته است (نمودار ۱ و ۲). این تغییر ترکیب درآمدهای مالیاتی نشان می‌دهد که دولت سیاستهای مالیات ستانی خود را از تولید به سمت مصرف تغییر داده است. این امر بویژه از سال ۱۳۸۷ و با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و گسترش دامنه شمول این مالیات، کاملاً آشکار است.

جدول (۳) - عملکرد درآمدهای مالیاتی طی دوره ۱۳۸۴-۱۳۹۴ ارقام به میلیارد ریال و درصد

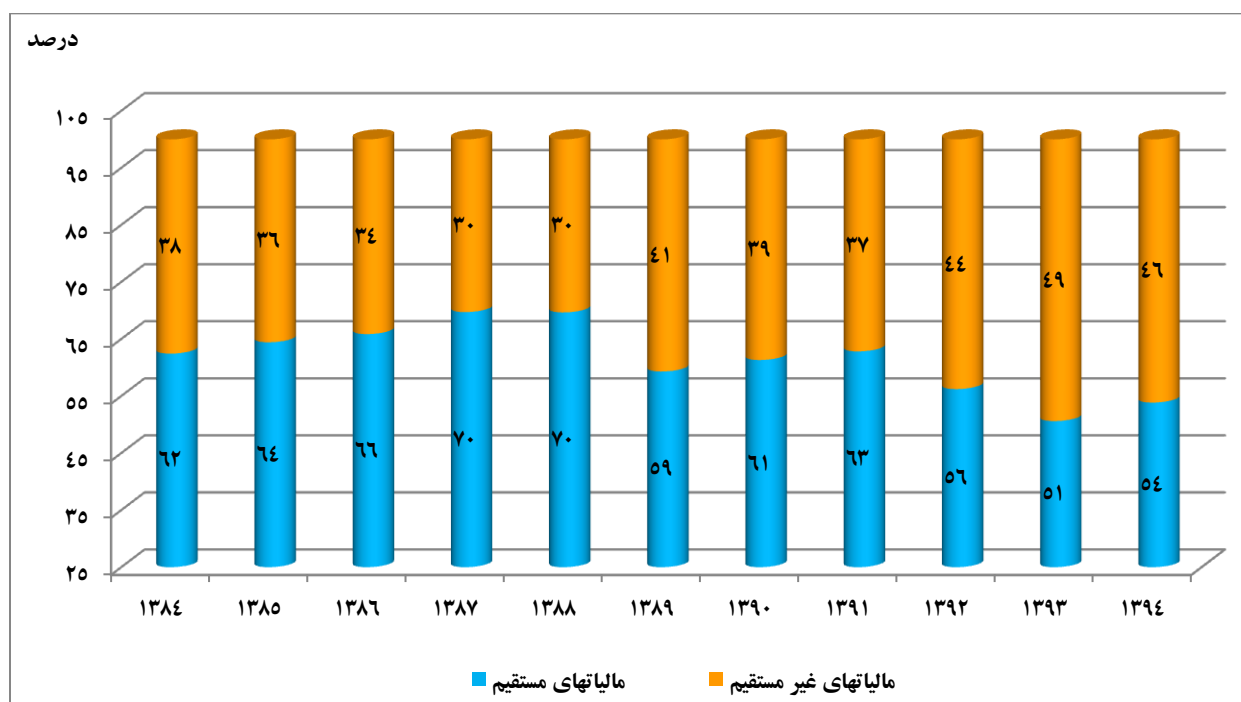
متوسط رشد دوره	سال - شرح	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴
۱۷,۵	مالیات‌های مستقیم	۸۴,۰۳۰	۹۷,۶۹۱	۱۲۶,۳۳۴	۱۶۷,۱۵۳	۲۰۹,۰۳۰	۱۶۸,۷۴۹	۲۲۰,۴۱۸	۲۴۸,۲۷۸	۲۷۷,۸۸۳	۳۵۹,۱۹۹	۴۲۱,۱۲۸
۲۱,۷	مالیات‌های غیرمستقیم	۵۰,۵۴۵	۵۳,۹۲۹	۶۵,۴۸۲	۷۲,۵۸۹	۹۱,۰۰۵	۱۱۵,۷۷۹	۱۳۹,۰۳۴	۱۴۶,۸۸۹	۲۱۶,۳۶۷	۳۵۰,۴۵۲	۳۶۰,۸۰۴
۱۹,۲	کل درآمدهای مالیاتی	۱۳۴,۵۷۵	۱۵۱,۶۲۱	۱۹۱,۸۱۵	۲۳۹,۷۴۱	۳۰۰,۰۳۵	۲۸۴,۵۲۸	۳۵۹,۴۵۲	۳۹۵,۱۶۷	۴۹۴,۲۴۹	۷۰۹,۶۵۱	۷۸۱,۹۳۱

منبع: آمارهای خزانه‌داری کل کشور

نمودار (۱) - روند مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم طی دوره ۱۳۸۴-۱۳۹۴



نمودار (۲) - ترکیب مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم طی دوره ۱۳۸۴-۱۳۹۴

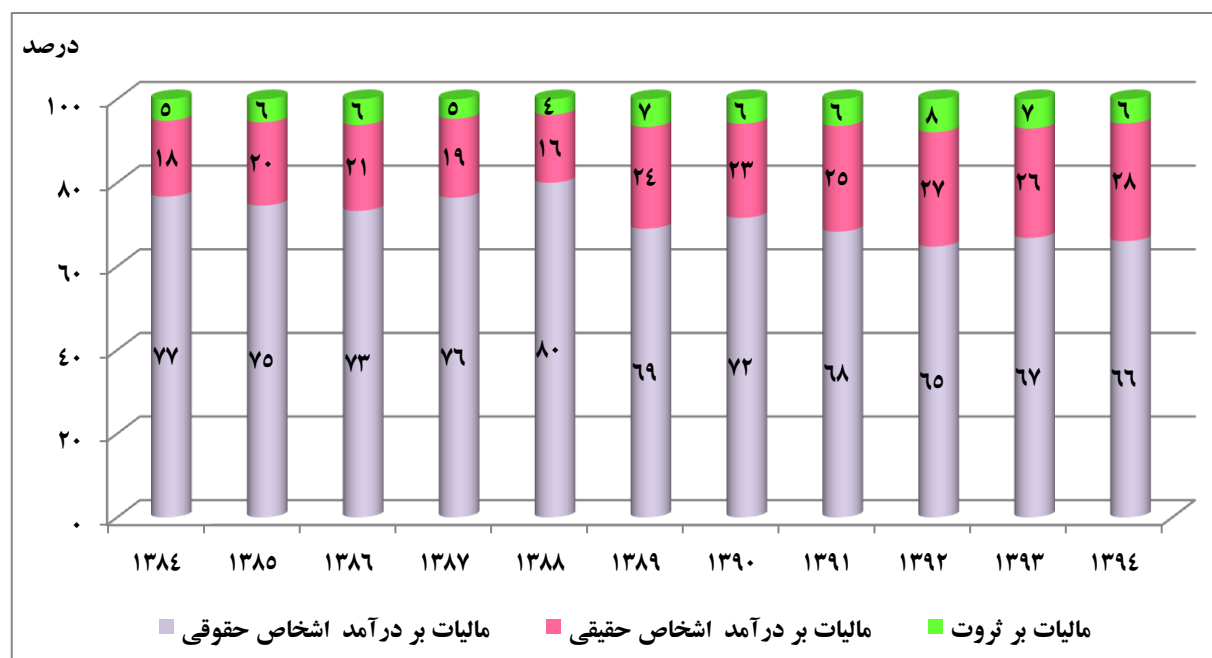


منبع: آمارهای خزانه‌داری کل کشور

الف- مالیات‌های مستقیم

۱۳. مالیات‌های مستقیم از دو پایه درآمد (شامل درآمد اشخاص حقوقی، درآمد مشاغل، درآمد مستغلات و درآمد حقوق و دستمزد کارکنان بخش عمومی و خصوصی) و پایه ثروت (شامل ارث، نقل و انتقال سهام و نقل و انتقال مستغلات) تشکیل شده است. در دوره مورد بررسی (۱۳۹۴-۱۳۸۴) متوسط سهم مالیات بر پایه درآمد از مالیات‌های مستقیم حدود ۹۴ درصد و رشد متوسط آن نیز حدود ۱۷ درصد بوده است. همچنین در این دوره متوسط سهم مالیات بر پایه ثروت از مالیات‌های مستقیم حدود ۶ درصد و رشد متوسط آن نیز ۱۹ درصد بوده است. در دوره مذکور، سهم مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی به عنوان یک منبع عمده پایه درآمد، از ۷۷ درصد مالیات‌های مستقیم به ۶۶ درصد کاهش و در مقابل سهم مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و مالیات بر ثروت به ترتیب از ۱۸ و ۵ درصد در سال ۱۳۸۴ به ۲۸ و ۶ درصد در سال ۱۳۹۴ افزایش یافته است، نمودار (۳). شایان ذکر است بررسی تغییرات سهم اجزاء مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی نشان می‌دهد افزایش سهم این منبع مالیاتی از مالیات‌های مستقیم طی دوره مذکور مربوط به مالیات بر درآمد حقوق و دستمزد بوده است و سهم مالیات بر درآمد مشاغل و مستغلات طی این دوره تغییر چندانی نداشته است.

نمودار (۳)- روند تغییرات ترکیب مالیات‌های مستقیم طی دوره ۱۳۸۴-۱۳۹۴



منبع: آمارهای خزانه‌داری کل کشور

۱) مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

۱۴. مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی شامل مالیات علی الحساب اشخاص حقوقی دولتی، مالیات معوق اشخاص حقوقی دولتی و وصولی مالیات عملکرد سال قبل، مالیات نهادهای و بنیادهای انقلاب اسلامی، مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی می‌باشد. مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی به عنوان مهمترین منبع درآمدی، سهم قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی کشور را به خود اختصاص داده است. این منبع مالیاتی، طی دوره مورد بررسی از متوسط رشد ۱۶ درصدی برخوردار بوده و به طور متوسط ۷۲ درصد مالیاتهای مستقیم و ۴۴ درصد کل درآمدهای مالیاتی را تشکیل داده است. لازم به ذکر است، طی سالهای ۱۳۸۸-۱۳۸۴ مالیات عملکرد شرکت نفت نیز در آمار درآمدهای مالیاتی احتساب می‌شد، اما از سال ۱۳۸۹ از فهرست درآمدهای مالیاتی حذف گردید. عملکرد منابع زیر بخش‌های مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی طی دوره ۱۳۹۴-۱۳۸۴ نشان می‌دهد، رشد این منبع طی این دوره، بیشتر ناشی از رشد مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی (متوسط ۲۷ درصد) و مالیات علی الحساب اشخاص حقوقی دولتی (متوسط ۲۱ درصد) بوده است. همچنین سهم مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی، مالیات معوق اشخاص حقوقی دولتی و وصولی مالیات عملکرد سال قبل، مالیات علی الحساب اشخاص حقوقی دولتی و مالیات نهادهای و بنیادهای انقلاب اسلامی از مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی بطور متوسط معادل ۴۸٪، ۲۲٪، ۱۴٪ و ۲٪، ۰٪ بوده است. متوسط سهم بخشهای مذکور از مالیاتهای مستقیم معادل ۳۳٪، ۱۶٪، ۱۰٪ و ۱۴٪، ۰٪ و متوسط سهم آنها از درآمدهای مالیاتی ۲۰٪، ۱۰٪، ۶٪ و ۱٪، ۰٪ بوده است. شایان ذکر است افزایش رشد مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی و سهم آن از درآمدهای مالیاتی طی سالهای اخیر در شرایطی بوده که عملکرد این شرکتها تحت تأثیر بحران مالی جهانی، قانون هدفمندسازی یارانه‌ها، رکود اقتصادی و شرایط تحریم اقتصادی بوده است.

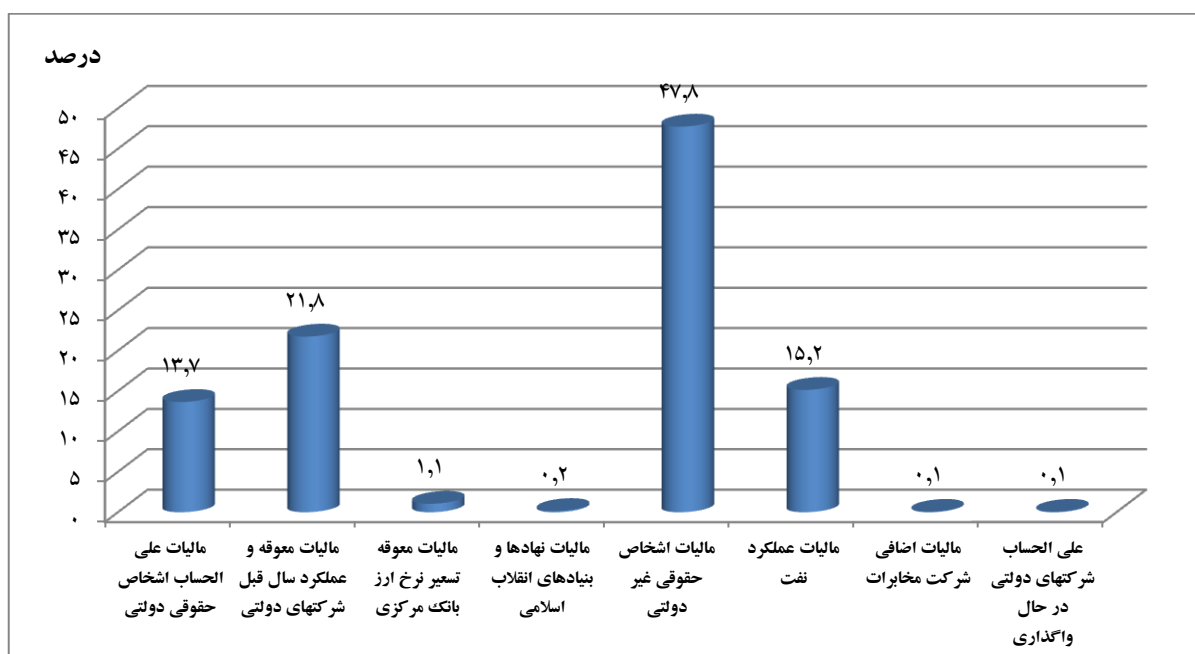
جدول (۴) - عملکرد مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

ارقام به میلیارد ریال

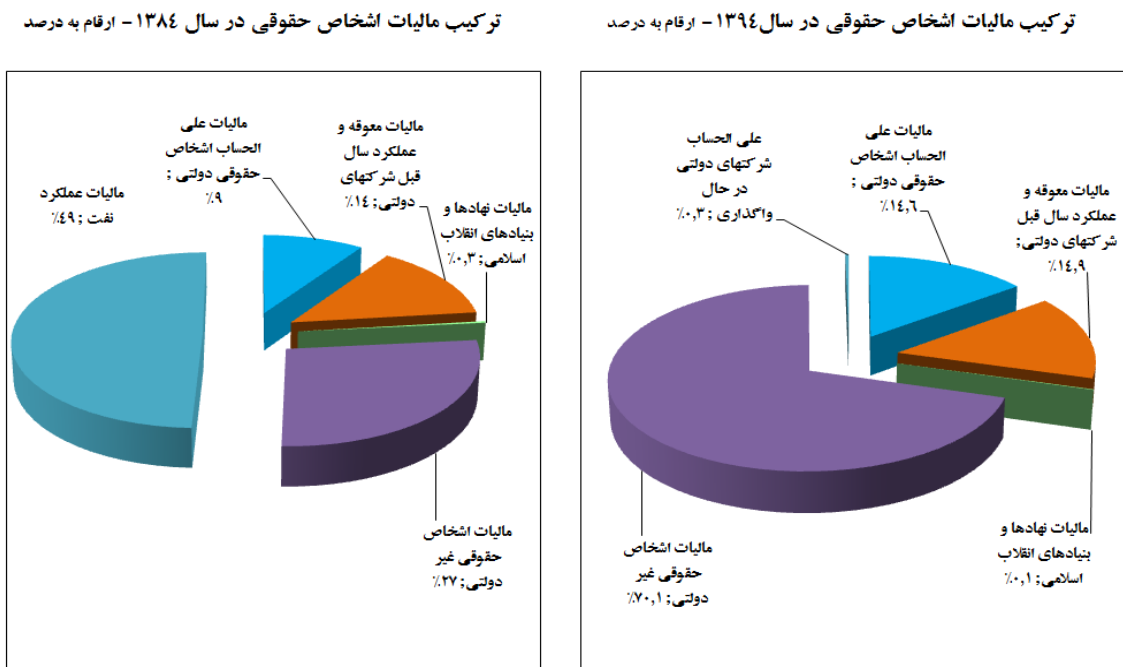
سال - شرح	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴
مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی	۶۴,۴۶۰	۷۲,۸۶۲	۹۲,۶۱۱	۱۲۷,۷۹۴	۱۶۷,۳۰۰	۱۱۶,۵۰۰	۱۵۷,۸۹۳	۱۶۹,۷۰۶	۱۷۹,۹۶۹	۲۴۰,۰۴۶	۲۷۸,۲۰۲
مالیات علی الحساب اشخاص حقوقی دولتی	۶۰,۰۴۸	۹,۷۸۷	۱۴,۴۹۶	۱۶,۳۶۷	۸,۶۰۶	۱۲,۱۴۶	۲۵,۱۹۴	۳۰,۶۵۰	۳۲,۳۸۴	۴۰,۷۵۲	۴۰,۶۶۹
مالیات معوقه و عملکرد سال قبل شرکتهای دولتی	۸,۸۳۷	۱۳,۷۸۸	۲۱,۲۸۷	۴۱,۳۶۷	۵۰,۴۵۱	۳۳,۵۲۲	۴۴,۸۴۲	۳۵,۳۳۱	۲۴,۳۲۳	۳۷,۲۱۹	۴۱,۴۴۱
مالیات نهادهای و بنیادهای انقلاب اسلامی	۲۰۰	۲۵۷	۲۱۰	۲۲۳	۱۷۵	۱۹۴	۳۲۹	۴۰۶	۲۶۹	۳۸۸	۲۴۹
مالیات اشخاص حقوقی غیر دولتی	۱۷,۵۰۷	۲۲,۴۴۹	۲۷,۳۸۱	۳۳,۱۳۷	۵۰,۷۸۲	۷۰,۶۳۸	۸۷,۵۲۷	۱۰۳,۲۱۹	۱۲۱,۹۷۹	۱۶۰,۶۵۴	۱۹۵,۰۳۳
مالیات عملکرد نفت	۳۱,۸۶۹	۲۶,۱۳۴	۲۹,۲۳۷	۳۶,۷۰۰	۳۶,۷۳۲	-	-	-	-	-	-
مالیات معوقه تسعیر نرخ ارز بانک مرکزی	-	-	-	-	۲۰,۵۵۵	-	-	-	-	-	-
مالیات اضافی شرکت مخابرات	-	۴۴۶	-	-	-	-	-	-	-	۱,۰۳۴	-
مالیات علی الحساب شرکتهای دولتی در حال واگذاری	-	-	-	-	-	-	-	-	۱,۰۱۴	-	۸۱۰

منبع: آمارهای خزانه‌داری کل کشور

نمودار (۴) - ترکیب مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (متوسط دوره ۱۳۸۴-۱۳۹۴)



نمودار (۵) - مقایسه ترکیب مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در سالهای ۱۳۸۴ و ۱۳۹۴



۱۵. بررسی سهم مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی از کل مالیات‌ها در کشورهای OECD نشان می‌دهد متوسط سهم این منبع مالیاتی از سال ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۴ بطور متوسط ۹ درصد بوده است. اما در ایران این سهم طی دوره ۲۰۱۴-۲۰۰۴ بطور متوسط ۴۳٫۸ درصد بوده است که حاکی از سهم بسیار بالای مالیات اشخاص حقوقی از کل درآمدهای مالیاتی کشور می‌باشد، جدول (۵).

جدول (۵) - سهم مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی از کل درآمدهای مالیاتی در کشورهای OECD ارقام به درصد

کشور	2014	۲۰۱۳	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004
استرالیا	..	18.0	18.9	19.7	18.3	18.5	21.6	23.0	21.6	19.2	18.1
اتریش	5.0	5.1	4.8	4.9	4.6	4.0	5.8	5.8	5.2	5.3	5.2
بلژیک	7.1	6.9	6.8	6.5	6.0	5.5	7.6	8.0	8.1	7.3	7.0
کانادا	9.9	9.7	10.1	10.3	10.6	10.5	10.4	10.6	11.5	10.4	10.5
شیلی	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
جمهوری چک	10.8	10.1	9.9	9.7	10.0	10.5	12.1	13.1	12.9	12.1	12.2
دانمارک	5.3	5.6	5.6	4.8	5.0	4.2	5.7	6.8	7.9	7.1	6.2
استونی	5.4	5.5	4.5	3.8	4.0	5.2	5.1	5.2	4.9	4.7	5.3
فنلاند	4.4	5.4	4.9	6.2	6.0	4.7	8.1	9.0	7.7	7.6	8.1
فرانسه	4.5	5.7	5.6	5.7	5.0	3.5	6.7	6.8	6.7	5.5	6.4
آلمان	4.2	4.9	4.7	4.7	4.3	3.7	5.3	6.2	6.1	5.1	4.4



کشور	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	۲۰۱۳	2014
یونان	9.6	10.3	8.6	7.9	7.8	8.1	7.9	6.6	3.4	3.9	..
مجارستان	5.8	5.7	6.3	7.0	6.6	5.7	3.3	3.3	3.3	3.6	3.9
ایسلند	2.7	4.9	5.8	6.1	5.2	5.2	2.7	5.0	5.4	6.0	7.7
ایرلند	11.8	11.1	11.7	10.7	9.5	8.4	8.7	8.0	8.2	8.4	8.3
ایتالیا	6.9	6.8	8.1	8.8	8.6	7.0	6.5	6.2	6.7	7.2	6.3
ژاپن	14.2	15.5	17.0	16.8	13.7	9.6	11.6	11.8	12.5	13.2	..
کره	14.3	15.9	14.3	15.1	15.9	14.4	13.8	15.4	14.9	14.0	12.8
لوکزامبورگ	15.3	15.4	13.9	14.7	14.3	14.7	15.4	13.4	13.4	12.4	11.4
مکزیک	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
هلند	8.2	9.8	8.5	8.4	8.1	5.3	5.6	5.4	5.1	5.2	..
نیوزیلند	15.5	16.8	15.8	14.2	13.1	11.0	12.2	12.9	14.1	14.1	13.7
نروژ	22.8	27.0	29.3	25.7	29.0	21.8	23.6	25.6	24.9	21.7	18.2
لهستان	6.1	6.4	7.1	7.8	7.8	7.2	6.2	6.4	6.5	5.5	..
پرتغال	9.6	8.7	9.4	11.3	11.4	9.5	9.4	10.0	9.1	9.9	8.6
اسلواکی	8.1	8.6	9.7	10.0	10.5	8.6	8.8	8.4	8.4	9.5	9.8
اسلونی	5.0	7.2	7.7	8.6	6.8	5.0	5.0	4.5	3.4	3.3	3.9
اسپانیا	9.9	10.7	11.2	12.4	8.4	7.2	5.5	5.5	6.4	6.2	5.9
سوئد	6.3	7.5	7.5	7.8	6.4	6.4	7.6	7.3	6.0	6.2	6.1
سوئیس	8.2	8.4	10.4	10.8	11.1	10.5	10.2	10.5	10.4	10.5	10.5
ترکیه	7.3	7.1	6.0	6.8	7.3	7.7	7.3	7.5	7.4	6.3	6.4
انگلستان	8.1	9.3	10.8	9.5	10.0	8.1	8.8	8.6	8.1	7.7	7.5
آمریکا	9.1	11.0	11.5	10.0	6.7	6.0	7.7	7.5	8.6	8.5	10.0
متوسط OECD	9.3	10.0	10.5	10.5	9.9	8.3	8.4	8.6	8.5	8.5	..
ایران*	۳۰.۸	۴۷.۹	۴۸.۱	۴۸.۳	۵۳.۳	۵۵.۸	۴۱.۰	۴۳.۹	۴۲.۹	۳۶.۴	۳۳.۸

منبع: OECD، ۲۰۱۵.

* منبع: بانک مرکزی

۲) مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی

۱۶. مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی شامل مالیات حقوق کارکنان بخش دولتی و خصوصی، مالیات مشاغل و مالیات مستغلات، یکی از اجزای مهم مالیاتهای مستقیم می‌باشد. رشد متوسط وصولی این منبع طی دوره ۱۳۹۴-۱۳۸۴، بالغ بر ۲۳ درصد و سهم متوسط آن از مالیاتهای مستقیم و کل درآمدهای مالیاتی به ترتیب ۲۳ و ۱۴ درصد بوده است که در مقایسه با مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی سهم بسیار پائینی از کل درآمدهای مالیاتی دارد. عملکرد زیر بخش‌های مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی طی دوره مزبور نشان می‌دهد رشد این منبع بیشتر ناشی از رشد مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی (متوسط ۲۶.۴ درصد)، مالیات مستغلات (متوسط ۲۵.۶ درصد) و مالیات حقوق کارکنان بخش دولتی (متوسط ۲۴.۴ درصد) بوده



است. این در حالی است که مالیات بر درآمد مشاغل در این دوره، بطور متوسط از رشد ۱۷,۸ درصدی برخوردار بوده است. بر اساس آمارهای مالیاتی، متوسط سهم مالیات حقوق کارکنان بخش دولتی، مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی، مالیات مشاغل و مالیات مستغلات از مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به ترتیب معادل ۳۲٪، ۳۰٪، ۳۳٪ و ۴٪ بوده است. با این وجود، سهم مالیات بر درآمد مشاغل از سال ۱۳۸۴ روند کاهشی به خود گرفته و از ۴۱ درصد در سال ۱۳۸۴ به ۲۷ درصد در سال ۱۳۹۴ کاهش یافته است. این در حالی است که سهم مالیات حقوق کارکنان بخش دولتی و خصوصی روند افزایشی داشته است. همچنین سهم منابع مذکور از مالیاتهای مستقیم به طور متوسط معادل ۷,۱٪، ۶,۹٪، ۷,۴٪ و ۱٪ و سهم آنها از درآمدهای مالیاتی نیز به طور متوسط ۴,۳٪، ۴,۱٪، ۴,۵٪ و ۰,۶٪ بوده است.

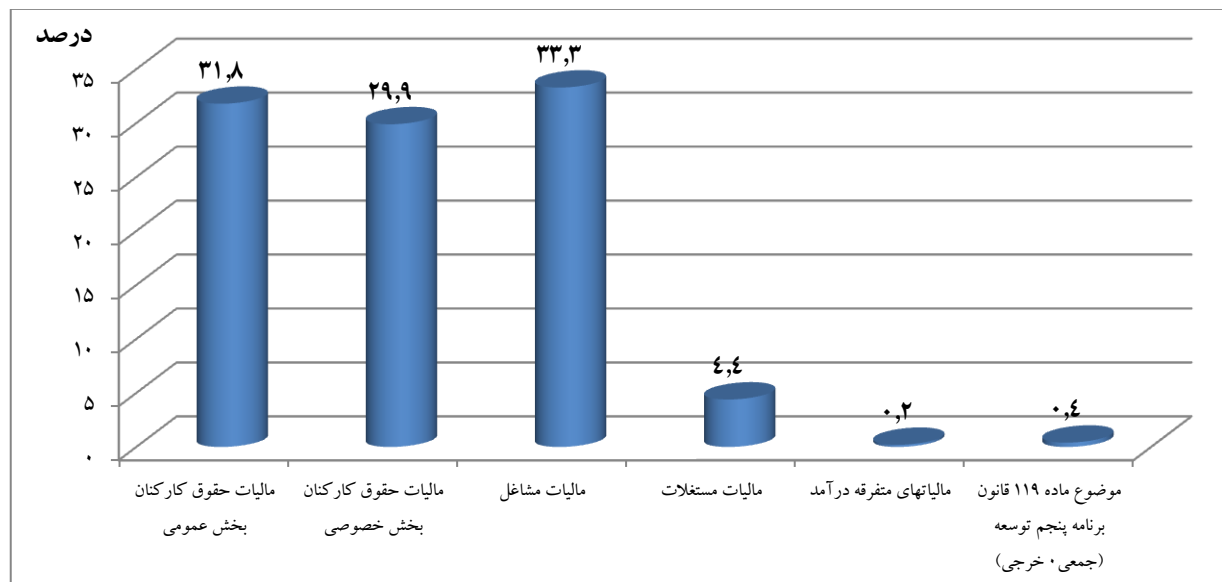
جدول (۶) - عملکرد مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی

ارقام به میلیارد ریال

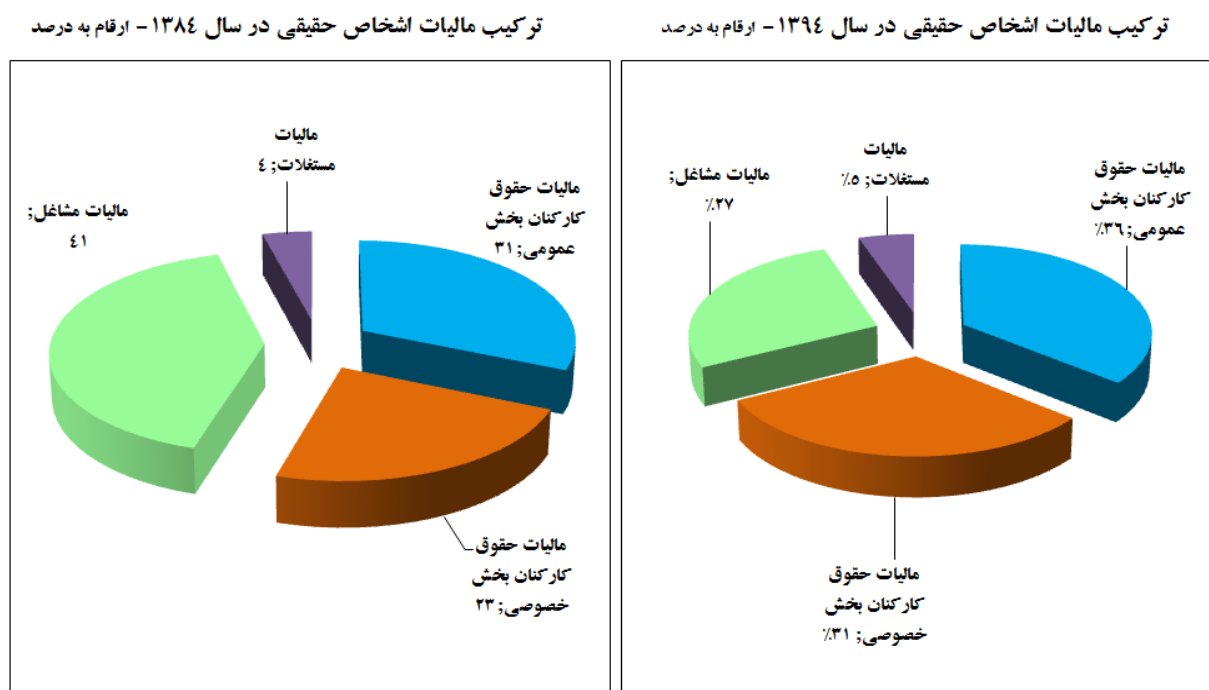
سال - شرح	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴
مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی	۱۵,۲۵۳	۱۹,۴۵۱	۲۵,۹۶۱	۳۱,۵۸۸	۳۳,۹۲۸	۴۱,۱۱۶	۴۹,۶۱۲	۶۲,۶۷۸	۷۶,۰۶۸	۹۴,۰۳۸	۱۱۸,۵۸۳
مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی	۴,۷۸۲	۶,۲۰۳	۸,۸۸۰	۱۰,۵۳۳	۱۱,۳۱۰	۱۲,۹۷۷	۱۵,۱۴۵	۱۸,۴۸۸	۲۱,۳۸۲	۲۸,۹۷۹	۴۲,۳۲۸
مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی	۳,۵۲۹	۴,۸۵۸	۶,۳۱۰	۹,۰۳۷	۹,۵۹۹	۱۲,۶۰۶	۱۵,۹۶۸	۲۱,۰۰۹	۲۸,۵۵۸	۳۲,۷۳۳	۳۶,۸۳۷
مالیات مشاغل	۶,۲۸۹	۷,۵۱۶	۹,۷۲۷	۱۰,۸۸۱	۱۱,۶۲۳	۱۳,۷۸۰	۱۶,۲۴۴	۱۹,۱۵۰	۲۱,۳۲۴	۲۶,۵۵۳	۳۲,۲۴۴
مالیات مستغلات	۶۲۶	۸۳۶	۹۷۵	۱,۰۶۵	۱,۳۳۰	۱,۶۸۷	۲,۱۶۵	۳,۰۵۱	۳,۷۴۶	۴,۷۵۸	۶,۱۱۷
مالیاتهای متفرقه درآمد	۲۷	۳۹	۷۰	۷۱	۶۷	۶۶	۹۰	۵۳	۵۹	۴۴	۵۶
موضوع ماده ۱۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه (جمعیت خرجی)	-	-	-	-	-	-	-	۹۲۷	۱,۰۰۰	۹۷۰	۱,۰۰۰

منبع: آمارهای خزانه‌داری کل کشور

نمودار (۶) - ترکیب مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی (متوسط دوره ۱۳۹۴-۱۳۸۴)



نمودار (۷) - مقایسه ترکیب مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در سالهای ۱۳۸۴ و ۱۳۹۴



۱۷. سهم مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی از کل درآمدهای مالیاتی در بین کشورهای OECD از سال ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۴ بطور متوسط معادل ۲۴,۵ درصد می‌باشد. در ایران این سهم در مقایسه با کشورهای OECD بسیار کمتر بوده و طی دوره ۲۰۰۴-۲۰۱۴ بطور متوسط ۱۳,۵ درصد بوده است، این موضوع نشان می‌دهد



که در کشور ایران بیشترین بار مالیاتی بر دوش اشخاص حقوقی بوده اما در کشورهای OECD سهم

مالیات بر اشخاص حقیقی بسیار بیشتر می‌باشد، جدول (۷).

جدول (۷) - سهم مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی از کل درآمدهای مالیاتی در کشورهای OECD ارقام به درصد

کشور	2014	۲۰۱۳	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004
استرالیا	..	39.2	39.2	39.4	38.5	37.4	37.5	36.6	37.3	39.7	40.2
اتریش	23.6	22.9	22.9	22.5	22.5	22.3	23.2	22.5	22.3	22.0	22.5
بلژیک	28.8	28.6	27.9	28.2	28.3	28.5	28.5	27.9	28.1	29.1	31.0
کانادا	36.6	36.6	36.2	35.8	35.0	35.7	37.1	37.1	35.5	35.5	34.6
شیلی	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
جمهوری چک	10.5	10.7	10.6	10.6	10.2	10.7	10.6	11.7	11.7	12.3	12.8
دانمارک	54.4	54.8	51.4	52.0	52.2	56.0	53.9	52.8	51.4	50.0	51.7
استونی	17.7	17.3	16.5	16.2	15.9	16.0	19.5	18.5	18.2	18.5	20.1
فنلاند	30.6	29.3	29.3	29.2	29.5	31.1	30.8	30.2	30.3	30.6	30.4
فرانسه	18.6	18.6	18.0	17.0	16.9	17.3	17.4	17.1	17.5	18.0	17.0
آلمان	26.3	26.1	25.7	24.7	24.2	25.2	26.5	25.0	24.2	23.1	22.9
یونان	..	17.6	20.2	14.4	13.7	15.8	15.1	14.9	14.7	14.6	14.3
مجارستان	13.0	14.1	14.7	13.9	17.6	18.9	19.4	18.2	18.3	18.0	17.8
ایسلند	35.6	38.3	37.4	37.6	36.5	37.9	36.0	33.9	33.7	34.8	36.5
ایرلند	32.1	31.9	32.4	31.1	30.0	30.5	30.1	30.3	29.6	29.5	29.3
ایتالیا	26.6	26.6	26.7	26.6	27.1	26.7	26.8	25.6	25.4	25.5	25.5
ژاپن	..	19.2	18.6	18.4	18.6	20.0	19.9	19.6	18.4	18.3	17.8
کره	16.3	15.3	15.0	14.7	14.2	14.1	15.0	16.7	15.2	13.3	13.6
لوکزامبورگ	23.3	22.8	21.9	22.2	21.0	20.6	21.7	19.9	21.0	19.0	17.8
مکزیک	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
هلند	..	19.5	20.2	21.5	22.2	22.8	19.1	19.9	18.7	18.0	16.4
نیوزیلند	38.3	38.0	37.7	37.0	37.7	41.1	40.7	42.1	40.7	41.1	41.0
نروژ	25.1	24.5	23.4	23.1	23.6	24.1	21.5	22.2	20.7	22.2	23.7
لهستان	..	14.0	13.9	13.7	13.9	14.5	15.5	14.9	13.7	13.0	12.4
پرتغال	22.5	22.6	18.3	18.5	17.6	18.5	17.1	16.8	16.4	16.5	16.7
اسلواکی	9.8	9.6	10.3	9.9	9.5	9.7	10.6	9.9	9.9	9.5	9.6
اسلونی	13.9	14.2	15.4	15.3	15.1	15.8	15.8	14.7	15.0	14.3	15.0
اسپانیا	22.3	22.4	22.7	22.7	21.7	21.8	21.4	20.2	19.0	18.1	18.1
سوئد	28.6	28.4	28.0	27.5	27.9	28.8	29.8	30.9	31.9	31.6	31.8
سوئیس	31.6	31.5	31.7	31.3	32.2	32.0	31.1	31.9	31.7	32.8	32.9
ترکیه	14.7	13.9	14.4	13.5	14.0	16.4	16.5	17.0	15.6	14.7	14.9
انگلستان	27.5	27.7	27.5	28.1	28.8	30.4	30.0	30.0	28.9	29.1	28.6
آمریکا	38.2	38.7	38.3	37.9	33.9	34.2	38.5	38.2	36.3	35.3	34.2
متوسط OECD	..	24.8	24.5	24.1	24.0	24.8	24.9	24.7	24.2	24.1	24.2
ایران*	۱۳,۳	۱۵,۴	۱۵,۹	۱۳,۸	۱۴,۵	۱۱,۳	۱۳,۲	۱۳,۵	۱۲,۸	۱۱,۳	۱۳,۹

منبع: OECD، ۲۰۱۵.

* منبع: بانک مرکزی

۳) مالیات بر ثروت

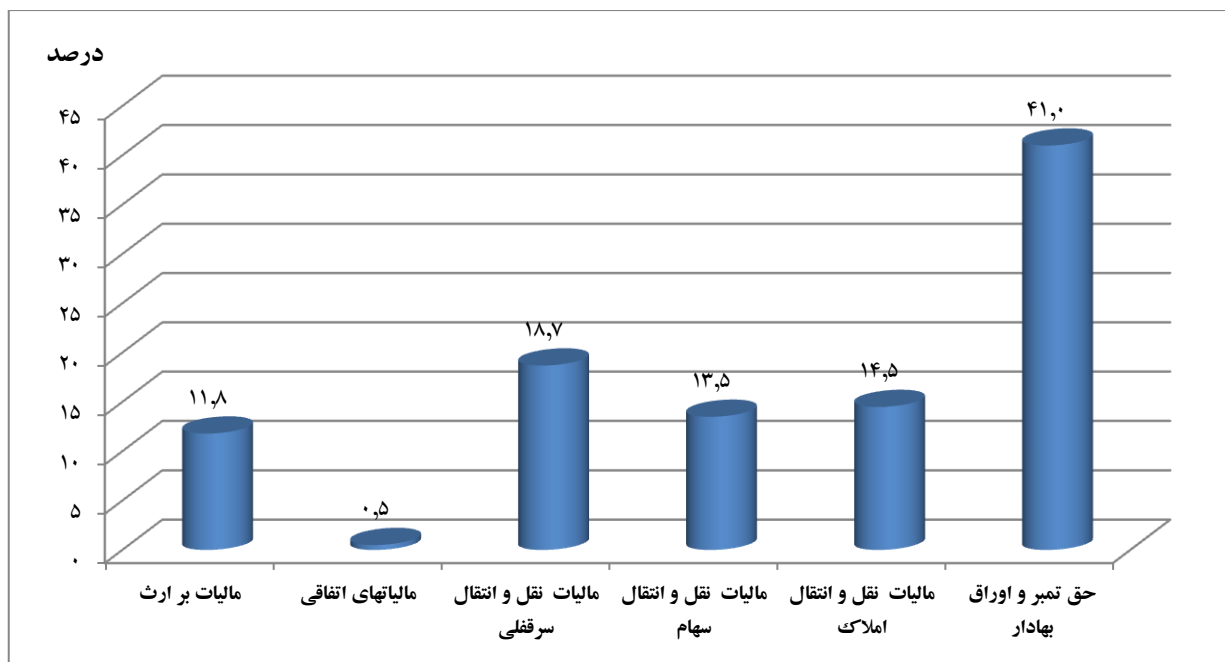
۱۸. مالیات بر ثروت (دارایی) به عنوان یکی دیگر از اجزای مالیات‌های مستقیم شامل مالیات بر ارث، مالیات اتفاقی، مالیات بر نقل و انتقال سرقفلی، مالیات بر نقل و انتقال سهام، مالیات بر نقل و انتقال املاک و حق تمبر و اوراق بهادار است. در دوره مورد بررسی سهم این مالیات از مالیات‌های مستقیم و کل درآمدهای مالیاتی به طور متوسط ۶ و ۴ درصد و رشد وصولی آن نیز ۱۹ درصد بوده است. بر اساس آمارهای مالیاتی، متوسط سهم مالیات بر ارث، مالیات اتفاقی، مالیات بر نقل و انتقال سرقفلی، مالیات بر نقل و انتقال سهام، مالیات بر نقل و انتقال املاک و حق تمبر و اوراق بهادار از مالیات بر ثروت به ترتیب معادل ۱۲٪، ۵٪، ۱۹٪، ۱۴٪، ۱۴٪ و ۴۱٪ بوده است. همچنین سهم بخشهای مذکور از مالیات‌های مستقیم به طور متوسط ۷٪، ۰٫۳٪، ۱٫۱٪، ۰٫۸٪ و ۲٫۴٪ و سهم آنها از درآمدهای مالیاتی به طور متوسط ۰٫۴٪، ۰٫۰۲٪، ۰٫۷٪، ۰٫۵٪ و ۱٫۵٪ بوده است.

جدول (۸) - عملکرد مالیات بر ثروت ارقام به میلیارد ریال

سال - شرح	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴
مالیات بر ثروت	۴۰۳۱۷	۵۰۳۷۸	۷۰۷۶۲	۷۰۷۷۱	۷۰۸۰۲	۱۱۰۱۳۳	۱۲۰۹۱۳	۱۵۰۸۹۴	۲۱۰۸۴۶	۲۵۰۱۱۵	۲۴۰۳۴۲
مالیات بر ارث	۳۳۶	۴۴۷	۷۱۹	۸۸۴	۱۰۲۰	۱۰۲۵۹	۱۰۶۰۸	۲۰۳۱۸	۲۰۷۹۱	۳۰۲۹۷	۳۰۸۳۵
مالیات‌های اتفاقی	۱۲	۱۰	۷۴	۲۵	۲۵	۴۳	۴۰	۳۰	۴۵	۵۵۷	۳۲
مالیات نقل و انتقال سرقفلی	۷۸۵	۸۵۲	۱۰۲۴۸	۱۰۴۰۶	۱۰۲۶۶	۱۰۷۵۹	۲۰۳۷۸	۳۰۶۱۹	۴۰۱۲۹	۵۰۲۱۵	۵۰۹۸۱
مالیات نقل و انتقال سهام	۴۷۵	۴۶۵	۹۳۵	۸۸۹	۶۲۲	۱۰۳۰۲	۱۰۸۵۳	۲۰۱۱۲	۵۰۴۳۷	۳۰۹۸۵	۴۰۲۶۴
مالیات نقل و انتقال املاک	۶۱۸	۱۰۰۸۴	۱۰۲۴۷	۱۰۰۹۰	۱۰۲۱۰	۱۰۵۴۹	۱۰۸۵۰	۲۰۳۷۱	۲۰۳۷۹	۳۰۱۷۳	۳۰۰۹۹
حق تمبر و اوراق بهادار	۲۰۰۹۰	۲۰۵۲۱	۳۰۵۴۰	۳۰۴۷۸	۳۰۶۵۷	۵۰۲۲۱	۵۰۱۸۴	۵۰۴۴۳	۷۰۰۶۵	۸۰۸۸۸	۷۰۱۳۱

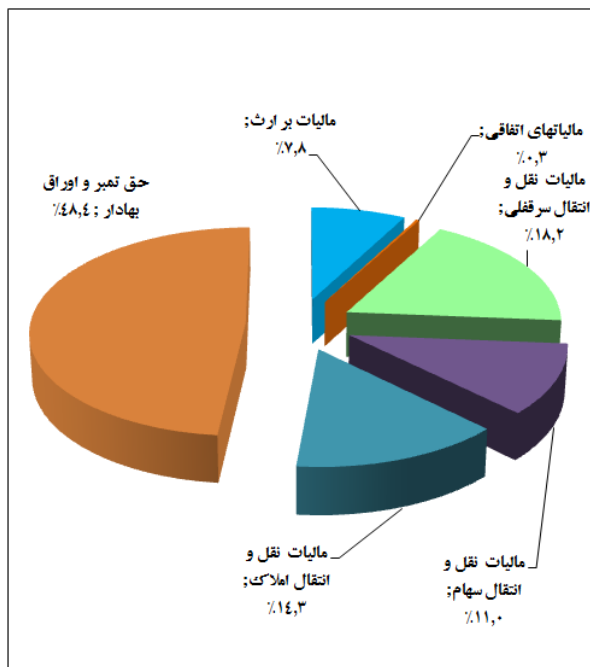
منبع: آمارهای خزانه‌داری کل کشور

نمودار (۸) - ترکیب مالیات بر ثروت (متوسط دوره ۱۳۸۴-۱۳۹۴)

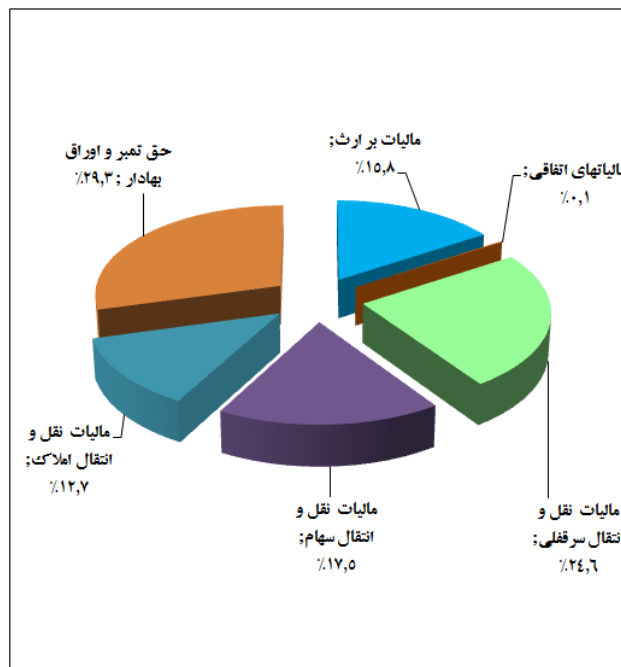


نمودار (۹) - مقایسه ترکیب مالیات بر ثروت طی در سالهای ۱۳۸۴ و ۱۳۹۴

ترکیب مالیات بر ثروت در سال ۱۳۸۴ - ارقام به درصد



ترکیب مالیات بر ثروت در سال ۱۳۹۴ - ارقام به درصد



۱۹. مالیات بر ثروت در کشورهای منتخب، سهم بسیار ناچیزی از درآمدهای مالیاتی را بخود اختصاص داده است. متوسط سهم این مالیات در بین کشورهای OECD طی دوره مورد بررسی بیش از ۵ درصد نبوده است. در ایران نیز طی دوره ۲۰۱۴-۲۰۰۴ این سهم حدود ۳,۷ درصد بوده است، جدول (۹).

جدول (۹) - سهم مالیات بر ثروت از کل درآمدهای مالیاتی در کشورهای OECD ارقام به درصد

کشور	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	۲۰۱۳	2014
استرالیا	8.7	8.6	9.1	8.9	8.2	9.5	9.3	8.6	8.7	9.4	..
اتریش	1.3	1.3	1.4	1.4	1.3	1.3	1.3	1.2	1.3	1.7	1.4
بلژیک	5.3	7.0	7.3	7.2	7.0	7.0	7.3	7.3	7.4	7.8	7.9
کانادا	10.8	10.7	10.6	10.6	10.8	11.3	11.4	10.9	10.6	10.4	10.1
شیلی	6.8	6.3	5.4	4.9	5.4	4.8	3.6	4.0	4.3	4.1	4.3
جمهوری چک	1.1	1.2	1.2	1.2	1.1	1.1	1.3	1.5	1.5	1.4	1.3
دانمارک	3.9	3.8	3.9	3.9	4.2	4.0	4.1	4.2	3.9	3.9	3.7
استونی	1.0	1.0	0.8	0.7	0.9	1.0	1.1	1.0	1.0	1.0	0.9
فنلاند	2.6	2.7	2.5	2.6	2.6	2.6	2.7	2.6	2.8	2.9	3.0
فرانسه	7.5	7.7	7.8	7.9	7.6	8.0	8.5	8.4	8.5	8.4	8.6
آلمان	2.5	2.5	2.5	2.5	2.3	2.3	2.3	2.4	2.4	2.5	2.4
یونان	4.2	4.2	5.3	5.3	5.5	6.2	4.8	7.0	7.2	7.6	5.4
مجارستان	2.3	2.3	2.2	2.0	2.2	2.1	3.1	3.1	3.2	3.4	3.4
ایسلند	6.7	6.5	5.3	6.1	6.1	6.5	7.0	6.7	7.1	6.9	6.4
ایرلند	6.9	7.6	8.7	8.0	6.2	5.3	5.3	6.1	6.4	7.1	7.6
ایتالیا	6.1	5.0	5.0	4.9	4.3	6.2	4.8	5.3	6.2	6.2	5.9
ژاپن	10.0	9.7	9.1	9.0	9.4	10.1	9.7	9.7	9.1	8.8	..
کره	11.2	11.9	13.2	12.8	11.9	11.6	11.3	11.4	10.6	10.3	11.0
لوکزامبورگ	7.9	8.5	9.4	9.7	7.4	6.7	7.1	7.0	7.1	7.3	7.8
مکزیک	1.6	1.6	1.6	1.7	1.4	1.7	1.6	1.5	1.5	1.5	..
هلند	5.3	5.3	4.7	4.7	4.2	4.0	3.8	3.4	3.0	3.4	..
نیوزیلند	5.0	4.9	5.2	5.3	5.9	6.5	6.6	6.6	6.3	6.1	6.0
نروژ	2.6	2.6	2.7	2.8	2.8	2.9	2.8	2.8	2.9	3.0	2.8
لهستان	4.6	4.5	4.3	4.1	4.2	4.3	4.2	4.0	4.2	4.4	..
پرتغال	3.5	3.7	3.8	4.1	3.7	3.6	3.5	3.4	3.3	3.3	3.6
اسلواکی	1.7	1.6	1.5	1.3	1.3	1.5	1.5	1.4	1.5	1.5	1.4
اسلونی	1.6	1.5	1.6	1.6	1.5	1.6	1.7	1.6	1.7	1.7	1.7
اسپانیا	7.8	8.4	8.8	8.0	7.0	6.6	6.4	6.0	6.3	6.7	7.0
سوئد	3.2	3.0	2.9	2.4	2.3	2.4	2.4	2.4	2.4	2.5	2.5
سوئیس	8.3	7.8	7.8	7.9	7.4	7.4	7.4	7.0	6.6	6.7	6.7
ترکیه	3.1	3.3	3.6	3.8	3.6	3.6	4.1	4.1	4.2	4.6	4.9
انگلستان	12.0	12.0	12.3	12.6	11.6	12.2	12.0	11.6	11.8	12.3	12.6
آمریکا	12.0	11.4	11.2	11.5	12.3	14.1	13.3	12.6	12.1	11.3	10.7
متوسط OECD	5.5	5.6	5.6	5.6	5.4	5.6	5.5	5.5	5.5	5.6	..
ایران*	۵	۳,۲	3.5	4.0	3.2	2.6	3.9	3.6	4.0	4.4	3.5

منبع: OECD، ۲۰۱۵.

* منبع: داده‌های بانک مرکزی

ب- مالیات‌های غیرمستقیم

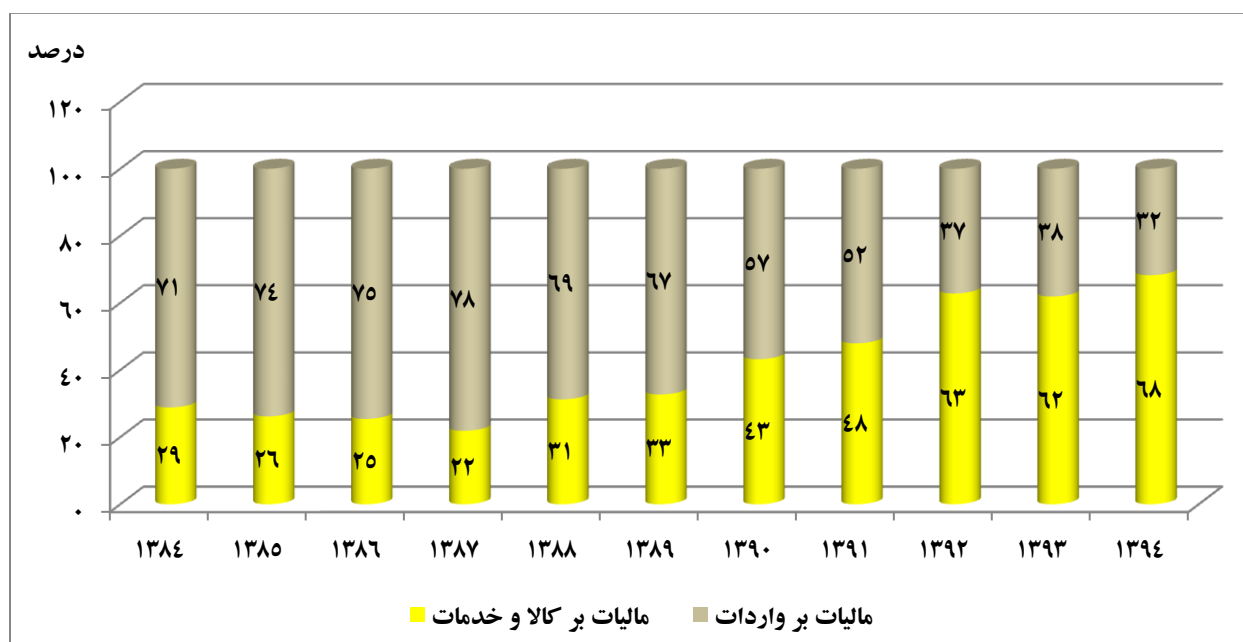
۲۰. مالیات‌های غیرمستقیم بر پایه مصرف وضع می شود و شامل مالیات بر واردات و مالیات بر کالا و خدمات (مالیات بر ارزش افزوده) می باشد. مالیات‌های غیرمستقیم طی دوره ۱۳۸۴-۱۳۹۴ با متوسط سهم ۳۹ درصد از کل درآمدهای مالیاتی، از رشد متوسط ۲۲ درصد برخوردار بوده و از رقم ۵۰ هزار میلیارد ریال در سال ۱۳۸۴ به ۳۶۰ هزار میلیارد ریال در سال ۱۳۹۴ رسیده است. ترکیب مالیات‌های غیرمستقیم نشان می‌دهد طی دوره مذکور سهم مالیات بر کالا و خدمات از این منبع رو به افزایش بوده است و این سهم از ۲۹ درصد در سال ۱۳۸۴ به ۶۸ درصد در سال ۱۳۹۴ افزایش یافته است. همچنین سهم مالیات بر واردات از ۷۱ درصد در سال ۱۳۸۴ به ۳۲ درصد در سال ۱۳۹۴ کاهش یافته است.

جدول (۱۰)- عملکرد مالیات‌های غیرمستقیم ارقام به میلیارد ریال

سال - شرح	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴
مالیات بر کالا و خدمات	۱۴,۵۹۱	۱۴,۱۲۳	۱۶,۶۶۳	۱۵,۹۰۰	۲۸,۴۵۱	۳۷,۸۹۳	۶۰,۱۰۴	۷۰,۴۸۶	۱۳۵,۹۶۹	۲۱۷,۰۲۶	۲۴۶,۳۷۶
مالیات بر واردات	۳۵,۹۵۴	۳۹,۸۰۶	۴۸,۸۱۹	۵۶,۶۸۹	۶۲,۵۵۴	۷۷,۸۸۶	۷۸,۹۳۰	۷۶,۴۰۳	۸۰,۳۹۸	۱۳۳,۴۲۶	۱۱۴,۴۲۸

منبع: آمارهای خزانه‌داری کل کشور

نمودار (۱۰)- ترکیب مالیات‌های غیرمستقیم طی دوره ۱۳۸۴-۱۳۹۴



۱) مالیات بر کالا و خدمات

۲۱. مالیات بر کالا و خدمات در دوره مورد بررسی با سهم متوسط ۴۱ درصدی از مالیات‌های غیرمستقیم و ۱۷ درصدی از کل درآمدهای مالیاتی، به طور متوسط ۳۳ درصد رشد داشته است. در این دوره سهم مالیات بر کالا و خدمات از مالیات‌های غیرمستقیم از ۲۹ درصد در سال ۱۳۸۴ با نوسانات اندکی به ۲۲ درصد در پایان سال ۱۳۸۷ رسید، اما بدنبال معرفی و گسترش پایه مالیات بر ارزش افزوده، سهم آن از مالیات‌های غیرمستقیم بطور فزاینده‌ای افزایش و به ۶۸ درصد در پایان سال ۱۳۹۴ رسید. همچنین سهم مالیات بر کالا و خدمات از کل درآمدهای مالیاتی از ۱۱ درصد در سال ۱۳۸۴ به ۳۲ درصد در سال ۱۳۹۴ افزایش یافته است.

۲۲. بررسی سهم مالیات کالاها و خدمات از کل درآمدهای مالیاتی در سایر کشورها نشان می‌دهد، سهم این منبع مالیاتی در کشورهای OECD در سال ۲۰۱۴ بطور متوسط ۳۲ درصد بوده است، جدول (۱۱).

جدول (۱۱) - سهم مالیات کالا و خدمات از کل درآمدهای مالیاتی در کشورهای OECD ارقام به درصد

کشور	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	۲۰۱۳	2014
استرالیا	28.6	28.0	27.3	26.8	27.6	29.4	28.7	27.1	28.1	28.4	..
اتریش	28.6	28.7	28.1	27.7	27.2	28.2	28.1	28.3	28.2	27.5	27.3
بلژیک	24.8	25.1	25.1	25.1	24.5	25.0	25.4	24.9	25.1	24.2	23.9
کانادا	25.7	25.2	24.4	24.0	23.3	23.8	24.4	24.5	24.3	24.2	24.1
شیلی	56.7	51.5	43.2	43.8	50.6	55.9	51.3	49.3	50.1	54.0	55.3
جمهوری چک	31.2	31.2	30.1	29.9	31.5	33.3	33.2	33.7	33.9	34.3	32.9
دانمارک	33.8	33.2	34.1	34.9	33.9	33.6	33.1	33.2	32.9	32.3	29.9
استونی	39.9	41.1	42.6	41.6	37.2	40.6	40.1	41.5	42.2	41.0	41.6
فنلاند	31.8	31.5	31.3	30.2	30.2	31.6	31.8	32.9	33.1	33.2	32.8
فرانسه	25.7	25.5	25.0	24.9	24.7	25.2	25.1	24.9	24.6	24.1	24.4
آلمان	29.2	29.1	28.4	29.3	28.9	29.8	29.5	29.1	28.5	28.0	27.9
یونان	35.6	34.9	36.6	36.6	36.2	35.8	38.2	39.4	37.3	39.1	41.2
مجارستان	40.8	39.7	38.4	37.7	37.2	39.8	43.3	43.7	44.1	44.0	43.8
ایسلند	42.2	42.0	42.3	40.4	37.0	35.5	35.2	34.7	35.1	33.5	31.2
ایرلند	37.8	37.5	36.4	36.4	37.4	35.7	36.2	34.3	34.3	33.6	33.5
ایتالیا	26.4	26.4	26.2	25.3	24.9	24.8	26.3	26.8	26.5	26.1	26.9
ژاپن	20.0	19.4	18.6	18.0	17.9	19.1	18.7	18.4	18.0	17.6	..
کره	36.2	34.3	32.5	31.3	31.6	31.8	33.7	31.2	31.2	30.7	30.0
لوکزامبورگ	29.9	29.0	27.8	27.9	28.0	28.0	27.4	28.1	28.3	28.4	28.5
مکزیک	55.5	56.7	56.3	53.1	59.2	50.2	52.6	54.1	54.5	49.8	..
هلند	32.1	31.9	31.1	31.0	30.3	30.6	30.7	30.0	29.7	29.6	..
نیوزیلند	33.8	32.1	32.7	31.7	33.7	36.6	39.6	39.7	38.3	38.4	38.4
نروژ	29.3	27.8	27.4	28.5	26.0	27.9	27.6	26.4	26.3	27.4	28.5
لهستان	37.8	37.8	37.9	37.6	38.1	37.0	39.5	39.3	36.4	35.9	..



کشور	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	۲۰۱۳	2014
پرتغال	42.5	43.7	43.7	41.4	40.5	38.6	40.0	39.7	40.5	37.3	37.8
اسلواکی	38.2	39.4	38.1	37.8	35.9	36.1	35.9	36.7	35.0	34.4	34.4
اسلونی	35.8	35.1	34.7	35.0	35.6	36.7	37.3	37.7	38.4	40.1	40.4
اسپانیا	28.2	27.9	26.9	25.3	24.8	22.8	26.7	26.1	26.6	28.1	28.5
سوئد	26.1	26.1	26.1	26.6	27.7	28.9	29.3	29.1	28.9	28.6	28.4
سوئیس	23.2	23.1	22.9	22.3	22.3	21.8	22.7	22.1	22.9	22.2	22.1
ترکیه	47.7	49.3	48.7	47.7	45.5	45.7	47.7	45.2	45.0	46.1	44.1
اتکستان	31.9	30.3	29.1	29.2	28.9	29.1	30.8	32.5	32.9	32.9	33.1
آمریکا	18.4	17.7	17.2	16.8	17.4	18.5	18.6	18.8	18.3	17.4	17.1
متوسط OECD	33.6	33.2	32.5	32.1	32.1	32.5	33.2	33.0	32.9	32.7	..
ایران*	۱۱	۱۱	۹	۹	۷	۹	۱۲	۱۷	۱۸	۲۸	۳۱

منبع: OECD، ۲۰۱۵.

* منبع: داده‌های بانک مرکزی

۲) مالیات بر واردات

۲۳. مالیات بر واردات که به طور متوسط ۵۹ درصد مالیاتهای غیرمستقیم و ۲۲ درصد کل درآمدهای مالیاتی را تشکیل می‌دهد، با رشد متوسط ۱۲ درصدی از ۳۵،۹۵۴ میلیارد ریال در سال ۱۳۸۴ به رقم ۱۱۴،۴۲۸ میلیارد ریال در پایان سال ۱۳۹۴ افزایش یافت. با این وجود، سهم این منبع از مالیاتهای غیرمستقیم و کل درآمدهای مالیاتی در دوره مذکور کاهش یافته و به ترتیب از ۷۱٪ و ۲۷٪ در سال ۱۳۸۴ به ۳۲٪ و ۱۵٪ در سال ۱۳۹۴ رسیده است.

۲۴. مالیات بر واردات در بسیاری از کشورهای OECD سهمی از درآمدهای مالیاتی ندارد و یا اینکه سهم پایینی دارد. همان گونه که در جدول ذیل مشاهده می‌شود متوسط این سهم در بین کشورهای OECD حدود ۰،۵ درصد می‌باشد. در مقابل ایران از معدود کشورهایی است که سهم مالیات بر واردات در آن طی دوره مذکور حدود ۲۴ درصد بوده است، جدول (۱۲).

جدول (۱۲) - سهم منابع مالیات بر واردات و عوارض گمرکی از کل درآمدهای مالیاتی در کشورهای OECD ارقام به درصد

کشور	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	۲۰۱۳	2014
استرالیا	2.0	1.7	1.8	1.7	1.8	1.7	1.6	1.8	2.0	2.1	..
اتریش	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
بلژیک	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
کانادا	0.7	0.7	0.7	0.7	0.8	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7
شیلی	2.3	2.0	1.7	1.5	1.5	1.0	1.2	1.2	1.1	1.1	1.2
جمهوری چک	0.4	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
دانمارک	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
استونی	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0



کشور	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	۲۰۱۳	2014
فنلاند	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
فرانسه	0.1	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
آلمان	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
یونان	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	..
مجارستان	0.5	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
ایسلند	0.9	0.8	1.0	1.0	1.1	1.0	1.1	1.2	1.2	0.9	0.8
ایرلند	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
ایتالیا	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
ژاپن	0.7	0.7	0.7	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.7	..
کره	3.7	3.1	3.1	3.0	3.3	3.5	3.7	3.5	3.0	3.2	2.5
لوکزامبورگ	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
مکزیک	1.9	1.7	1.7	1.7	1.5	1.5	1.1	1.1	1.0	1.0	..
هلند	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	..
نیوزیلند	1.8	1.8	3.0	2.9	3.0	3.1	3.1	3.1	2.9	2.9	3.0
نروژ	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.3	0.3
لهستان	0.5	0.1	0.1	0.1	0.0	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	..
پرتغال	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
اسلواکی	0.4	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
اسلونی	0.4	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
اسپانیا	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
سوئد	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
سوئیس	0.8	0.7	0.7	0.6	0.6	0.6	0.7	0.6	0.6	0.6	0.6
ترکیه	1.1	1.0	1.1	1.2	1.2	1.1	1.2	1.3	1.4	1.2	1.3
انگلستان	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
آمریکا	0.8	0.7	0.7	0.7	0.8	0.7	0.8	0.9	0.9	0.8	0.8
متوسط OECD	0.6	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5	..
ایران *	۳۹	۲۷	۲۶	۲۵	۲۴	۲۱	۲۷	۲۲	۱۹	۱۶	۱۹

منبع: OECD، ۲۰۱۵.

* منبع: داده‌های بانک مرکزی

۲,۳) بررسی عملکرد درآمدهای مالیاتی براساس اهداف بودجه‌های سنواتی

۲۵. یکی از شاخص‌های ارزیابی نظام مالیاتی کشور، میزان تحقق درآمدهای مالیاتی مصوب بودجه‌های سنواتی می‌باشد. با این حال، بایستی توجه نمود که علاوه بر عملکرد نظام مالیاتی، عوامل مختلفی مانند دقت پیش‌بینی و یا بروز شرایط غیرمترقبه در اقتصاد کشور نیز در این شاخص اثرگذار هستند.

۲۶. در قوانین بودجه سالهای ۱۳۹۴-۱۳۸۴ همواره مالیات‌های مستقیم سهم بالایی از درآمدهای مالیاتی (مجموع مالیات‌های مستقیم و کالا و خدمات) را به خود اختصاص داده، اما طی سالهای اخیر، این سهم کاهش یافته و از ۸۹ درصد در سال ۱۳۸۴ به ۵۹ درصد در سال ۱۳۹۴ تنزل یافته است. وصولی مالیات‌های مستقیم طی دوره مذکور همواره از درصد تحقق بالایی برخوردار بوده است، به طوری که درصد تحقق اهداف بودجه



در بخش مالیاتهای مستقیم طی سالهای ۹۴-۱۳۸۴ به ترتیب معادل ۹۸٪، ۹۳٪، ۱۰۱٪، ۱۱۲٪، ۱۰۲٪، ۸۷٪، ۹۲٪، ۹۱٪، ۸۴٪، ۹۸٪ و ۹۶٪ می‌باشد.

۲۷. بررسی ارقام مصوب مالیات بر کالا و خدمات در قوانین بودجه سالهای ۹۴-۱۳۸۴ حاکی از آن است که سهم این منبع مالیاتی از کل رقم مصوب قوانین بودجه طی این دوره بطور متوسط ۲۱ درصد بوده است. این سهم از ۱۱ درصد در سال ۱۳۸۴ به ۴۱ درصد در سال ۱۳۹۴ افزایش یافته است. بررسی آمار وصولی مالیات بر کالا و خدمات طی دوره مذکور نشان می‌دهد که در برخی سالها درصد تحقق این منبع مالیاتی بالاتر از مالیاتهای مستقیم بوده، به طوری که طی سالهای ۱۳۹۴-۱۳۸۴ به ترتیب معادل ۱۳۳٪، ۹۰٪، ۱۰۴٪، ۱۰۸٪، ۷۲٪، ۶۷٪، ۹۰٪، ۱۰۲٪، ۱۱۱٪، ۹۵٪ و ۸۰٪ ارقام مصوب بودجه‌های سنواتی در این بخش، محقق شده است.

۲۸. بدین ترتیب بررسی رقم مصوب برای مجموع مالیاتهای مستقیم و کالا و خدمات در قوانین بودجه سالهای ۹۴-۱۳۸۴ نشان می‌دهد که درآمدهای مالیاتی همواره از درصد تحقق بالایی برخوردار بوده‌اند؛ به طوری که درصد تحقق اهداف بودجه طی سالهای مذکور در این بخش به ترتیب معادل ۱۰۲٪، ۹۳٪، ۱۰۲٪، ۱۱۲٪، ۹۷٪، ۸۳٪، ۹۲٪، ۹۴٪، ۹۱٪، ۹۷٪ و ۸۹٪ بوده است.



جدول (۱۳)- خلاصه عملکرد نظام مالیاتی براساس بودجه‌های سنواتی طی دوره ۱۳۹۴-۱۳۸۴ ارقام به میلیارد ریال و درصد

سال	شرح	مالیات‌های مستقیم	مالیات کالا و خدمات	مالیات‌های مستقیم و کالا و خدمات	سال	شرح	مالیات‌های مستقیم	مالیات کالا و خدمات	مالیات‌های مستقیم و کالا و خدمات
۱۳۸۴	عملکرد	۸۴,۰۳۰	۱۴,۵۹۱	۹۸,۶۲۰	۱۳۹۰	عملکرد	۲۲۰,۴۱۸	۶۰,۱۰۴	۲۸۰,۵۲۲
	مصوب	۸۶,۱۵۲	۱۱,۰۰۰	۹۷,۱۵۲		مصوب	۲۳۹,۳۸۶	۶۷,۱۲۵	۳۰۶,۵۱۱
	درصد تحقق	۹۸	۱۳۳	۱۰۲		درصد تحقق	۹۲	۹۰	۹۲
۱۳۸۵	عملکرد	۹۷,۶۹۱	۱۴,۱۲۳	۱۱۱,۸۱۴	۱۳۹۱	عملکرد	۲۴۸,۲۷۸	۷۰,۴۸۶	۳۱۸,۷۶۴
	مصوب	۱۰۴,۷۹۷	۱۵,۶۵۲	۱۲۰,۴۴۹		مصوب	۲۷۱,۴۴۴	۶۹,۲۰۱	۳۴۰,۶۴۵
	درصد تحقق	۹۳	۹۰	۹۳		درصد تحقق	۹۱	۱۰۲	۹۴
۱۳۸۶	عملکرد	۱۲۶,۳۳۴	۱۶,۶۶۳	۱۴۲,۹۹۶	۱۳۹۲	عملکرد	۲۷۷,۸۸۳	۱۳۵,۹۶۹	۴۱۳,۸۵۲
	مصوب	۱۲۴,۸۴۷	۱۶,۰۳۳	۱۴۰,۸۸۰		مصوب	۳۳۲,۳۵۸	۱۲۲,۴۱۶	۴۵۴,۷۷۴
	درصد تحقق	۱۰۱	۱۰۴	۱۰۲		درصد تحقق	۸۴	۱۱۱	۹۱
۱۳۸۷	عملکرد	۱۶۷,۱۵۳	۱۵,۹۰۰	۱۸۳,۰۵۲	۱۳۹۳	عملکرد	۳۵۹,۱۹۹	۲۱۷,۰۲۶	۵۷۶,۲۲۵
	مصوب	۱۴۸,۸۹۶	۱۴,۷۱۶	۱۶۳,۶۱۲		مصوب	۳۶۵,۹۳۷	۲۲۷,۵۳۴	۵۹۳,۴۷۱
	درصد تحقق	۱۱۲	۱۰۸	۱۱۲		درصد تحقق	۹۸	۹۵	۹۷
۱۳۸۸	عملکرد	۲۰۹,۰۳۰	۲۸,۴۵۱	۲۳۷,۴۸۱	۱۳۹۴	عملکرد	۴۲۱,۱۲۸	۲۴۶,۳۷۶	۶۶۷,۵۰۳
	مصوب	۲۰۵,۷۲۵	۳۹,۵۷۱	۲۴۵,۲۹۶		مصوب	۴۳۸,۲۹۹	۳۰۸,۲۶۰	۷۴۶,۵۵۹
	درصد تحقق	۱۰۲	۷۲	۹۷		درصد تحقق	۹۶	۸۰	۸۹,۴
۱۳۸۹	عملکرد	۱۶۸,۷۴۹	۳۷,۸۹۳	۲۰۶,۶۴۲					
	مصوب	۱۹۳,۳۱۱	۵۶,۱۴۳	۲۴۹,۴۵۴					
	درصد تحقق	۸۷	۶۷	۸۳					

منبع: آمارهای خزانه‌داری کل کشور و قوانین بودجه

۳,۳) عملکرد شاخص‌های مالیاتی

۲۹. نگاهی مختصر به برخی از شاخص‌های اختصاصی مالیات نشان می‌دهد که نظام مالیاتی کشور متناسب با

ظرفیت‌های بالقوه اقتصاد کشور، توسعه نیافته و فاصله زیادی با جایگاه واقعی و مطلوب خود در تأمین مالی

بودجه دولت و سایر اهداف مالیات ستانی دارد.

۱,۳,۳) نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی

۳۰. نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی یکی از شاخص‌های بسیار مهم ارزیابی عملکرد کلان نظام مالیاتی کشورها محسوب می‌شود و سنجه خوبی برای سنجش بار مالیاتی اقتصاد کشور و آحاد جامعه و همچنین معیاری برای ارزیابی میزان کارایی نظام مالیاتی می‌باشد. عملکرد این شاخص از یک طرف متأثر از عملکرد سازمان وصول مالیات، کارایی آن و قوانین و مقررات مالیاتی و از طرف دیگر تحت تأثیر عملکرد ساختار کلان اقتصادی، تولید ملی و نحوه توزیع آن قرار دارد. بررسی روند ده ساله این شاخص طی دوره ۱۳۸۴-۱۳۹۴ نشان می‌دهد، که این شاخص در دهه اخیر از یک ثبات نسبی برخوردار بوده و هیچ‌گاه از ۸,۲ درصد فراتر نرفته است.

جدول (۱۴)-نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی طی سالهای ۱۳۸۴-۱۳۹۴ ارقام به درصد

سال - شرح	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴ ^(۱)
نسبت مالیات به GDP ^(۲)	۶,۸	۶,۳	۶,۱	۶,۶	۸,۲	۶,۶	۶,۴	۶,۳	۶,۳	۷,۷	۷,۲

منبع: آمارهای خزانه‌داری کل کشور و بانک مرکزی ج.ا.ا.

(۱)- آمار سال ۱۳۹۴ مقدماتی می‌باشد.

(۲)- نسبت مالیات به GDP با احتساب مالیات بر واردات و سهم شهرداری از مالیات بر ارزش افزوده و سایر عوارض در قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

۳۱. این نسبت بطور متوسط در سال ۲۰۱۴ برای کشورهای مورد بررسی ۳۵ درصد بوده است. مقایسه نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران با برخی از کشورهای جهان، حاکی از وجود تفاوت زیاد در این نسبت است، جدول (۱۵).

جدول (۱۵)- نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در کشورهای OECD ارقام به درصد

کشور	۲۰۱۴	۲۰۱۳	۲۰۱۲	۲۰۱۱	۲۰۱۰	۲۰۰۹	۲۰۰۸	۲۰۰۷	۲۰۰۶	۲۰۰۵	۲۰۰۴
استرالیا	..	27.5	27.3	26.3	25.6	25.8	27.0	29.7	29.5	29.9	30.3
اتریش	43.0	42.5	41.7	41.0	40.8	41.0	41.4	40.5	40.4	40.9	41.8
بلژیک	44.7	44.7	44.0	43.0	42.4	42.1	43.0	42.6	42.8	43.1	43.2
کانادا	30.8	30.5	30.7	30.2	30.4	31.4	31.5	32.3	32.6	32.3	32.5
شیلی	19.8	20.0	21.5	21.2	19.5	17.2	21.4	22.8	22.0	20.7	19.1
جمهوری چک	33.5	34.3	33.8	33.4	32.5	32.4	33.5	34.3	34.1	34.5	34.7
دانمارک	50.9	47.6	46.4	45.4	45.3	45.2	44.9	46.4	46.4	48.0	46.4
استونی	32.9	31.8	32.1	31.9	33.2	34.9	31.3	31.1	30.4	29.9	31.1
فنلاند	43.9	43.7	42.7	42.0	40.8	40.9	41.2	41.5	42.2	42.1	41.8



کشور	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	۲۰۱۳	2014
فرانسه	42.2	42.8	43.1	42.4	42.2	41.3	41.6	42.9	44.1	45.0	45.2
آلمان	33.9	33.9	34.5	34.9	35.4	36.1	35.0	35.7	36.4	36.5	36.1
یونان	30.0	31.2	30.3	31.2	31.0	30.8	32.0	33.5	34.5	34.4	35.9
مجارستان	37.2	36.8	36.7	39.6	39.5	39.0	37.3	36.5	38.6	38.4	38.5
ایسلند	36.6	39.4	40.4	38.7	35.1	32.0	33.3	34.4	35.2	35.9	38.7
ایرلند	29.1	29.2	31.0	30.4	28.6	27.6	27.5	27.4	27.9	29.0	29.9
ایتالیا	39.3	39.1	40.6	41.7	41.6	42.1	41.8	41.9	43.9	43.9	43.6
ژاپن	26.1	27.3	28.1	28.5	28.5	27.0	27.6	28.6	29.4	30.3	..
کره	22.0	22.5	23.6	24.8	24.6	23.8	23.4	24.2	24.8	24.3	24.6
لوکزامبورگ	37.0	38.3	36.3	36.6	37.2	39.0	38.1	37.9	38.8	38.4	37.8
مکزیک	16.8	17.7	17.9	17.6	20.7	17.2	18.5	19.5	19.5	19.7	..
هلند	34.8	36.1	36.4	36.1	36.5	35.4	36.2	35.9	36.1	36.7	..
نیوزیلند	34.1	36.0	35.4	34.0	33.3	30.5	30.6	30.9	32.4	31.4	32.4
نروژ	42.3	42.6	42.8	42.1	41.5	41.2	41.9	42.0	41.5	40.5	39.1
لهستان	32.2	33.3	33.9	34.8	34.5	31.5	31.4	32.0	32.3	31.9	..
پرتغال	30.3	30.9	31.5	32.0	31.9	30.0	30.6	32.5	32.0	34.5	34.4
اسلواکی	31.4	31.2	29.3	29.2	29.1	28.9	28.1	28.7	28.5	30.4	31.0
اسلونی	37.4	38.0	37.6	37.1	36.4	36.2	36.9	36.5	36.8	36.8	36.6
اسپانیا	34.3	35.3	36.1	36.5	32.3	30.0	31.5	31.3	32.1	32.7	33.2
سوئد	45.6	46.6	46.0	45.0	44.0	44.1	43.2	42.5	42.6	42.8	42.7
سوئیس	26.5	26.5	26.4	26.1	26.7	27.1	26.5	27.0	26.9	26.9	26.6
ترکیه	24.1	24.3	24.5	24.1	24.2	24.6	26.2	27.8	27.6	29.3	28.7
اتکستان	33.4	33.8	34.4	34.1	34.0	32.3	32.8	33.6	33.0	32.9	32.6
آمریکا	24.6	25.9	26.6	26.7	25.2	23.0	23.2	23.6	24.1	25.4	26.0
متوسط OECD	33.4	33.9	34.1	34.1	33.6	32.7	32.8	33.3	33.8	34.2	..
ایران*	۵,۴	۶,۸	۶,۳	۶,۱	۶,۶	۸,۲	۶,۶	۶,۴	۶,۳	۶,۳	۷,۷

منبع: OECD, ۲۰۱۵.

* منبع: داده‌های بانک مرکزی

در این جدول برای کشور ایران نسبت مالیاتی بدون احتساب سهم بیمه‌های اجتماعی به عنوان مالیات محاسبه شده است.

۲,۳,۳) نسبت مالیات به هزینه‌های جاری

۳۲. تأمین کامل مخارج جاری دولت از محل درآمدهای مالیاتی، یکی دیگر از شاخصهای ارزیابی عملکرد

نظام مالیاتی کشور می‌باشد و بهبود آن، همواره مورد توجه سیاستگذاران اقتصادی کشور بوده است. بدون

تردید، افزایش نسبت مالیات به هزینه‌های جاری، بدون افزایش تلاش مالیاتی از یک سو و کاهش و یا

حداقل جلوگیری از افزایش هزینه‌های جاری دولت از سوی دیگر، ممکن نیست. اگرچه درجه اهمیت این



شاخص از شاخص نسبت مالیاتی کمتر نیست اما با این حال، در تفسیر و هدف‌گذاری این شاخص بایستی نهایت دقت و احتیاط را بعمل آورد، چراکه هرگونه اصرار بر افزایش این شاخص فراتر از سطح بهینه آن، به نفع اقتصاد کشور نیست. به نظر می‌رسد، بخش خصوصی نبایستی به خاطر گسترش بیش از اندازه دولت تحت فشار قرار گیرد و اصولاً انتقال منابع از بخش خصوصی به سمت دولت تا حدی قابل توجیه است و فراتر از آن به دلیل کاهش انگیزه‌های سرمایه‌گذاری به زیان اقتصاد کشور خواهد بود. در هر صورت، بررسی عملکرد شاخص نسبت مالیات به هزینه‌های جاری دولت، طی دوره ۱۳۸۴-۱۳۹۴ نشان می‌دهد که نقش مالیات در تأمین هزینه‌های جاری دولت نسبتاً ضعیف بوده و در دهه مذکور فراتر از ۵۰٫۵ درصد نرفته است.

جدول (۱۶)- نسبت مالیات به هزینه‌های جاری دولت طی سالهای ۱۳۸۴-۱۳۹۴ ارقام به درصد

سال - شرح	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴*
نسبت مالیات به هزینه جاری	۴۰٫۷	۳۶٫۵	۴۵٫۵	۴۱٫۱	۵۰٫۵	۴۳٫۲	۴۱٫۰	۴۴٫۴	۴۱٫۳	۴۹٫۳	۴۶٫۳

منبع: آمارهای خزانه‌داری کل کشور و بانک مرکزی ج.ا.ا.

* آمار سال ۱۳۹۴ مقدماتی می‌باشد.

۳۳. مقایسه نسبت مالیات به هزینه‌های جاری ایران با برخی از کشورها، حکایت از نقش کم رنگ مالیات در تأمین هزینه‌های جاری دولت دارد. میانگین این نسبت در کشورهای منتخب در سالهای مختلف بین ۳۶ تا ۹۰ درصد می‌باشد، جدول (۱۷).

جدول (۱۷)- نسبت مالیات به هزینه‌های جاری در کشورهای منتخب ارقام به درصد

کشور	۲۰۰۴	۲۰۰۵	۲۰۰۶	۲۰۰۷	۲۰۰۸	۲۰۰۹	۲۰۱۰	۲۰۱۱	۲۰۱۲
استرالیا	۸۷	۸۹	۸۹	۸۹	۹۰	۷۷	۷۲	۷۴	۷۵
کانادا	۷۳	۷۴	۷۴	۷۴	۷۰	۶۴	۶۳	۶۴	۶۵
فرانسه	۵۱	۵۲	۵۲	۵۲	۵۱	۴۵	۴۶	۴۸	۴۹
آلمان	۴۵	۴۶	۴۹	۵۳	۵۳	۴۸	۴۶	۵۱	۵۲
یونان	۴۶	۴۷	۴۷	۴۶	۴۲	۳۸	۳۹	۴۰	۴۱
ایرلند	۸۰	۸۰	۸۴	۷۸	۶۲	۴۸	۳۵	۵۰	۵۷
ایتالیا	۵۹	۵۸	۶۱	۶۳	۶۰	۵۷	۵۷	۵۸	۵۹
ژاپن	۴۷	۳۸	۳۹	۴۰	۳۶	۲۹	۳۰	۳۰	۳۱
کره جنوبی	.....	.....	.....	۱۲۵	۹۶	۸۲	۸۸	۸۸	۶۲
هلند	۵۱	۵۴	۵۴	۵۵	۵۳	۴۸	۴۸	۴۷	۴۵
نیوزیلند	۹۵	۹۶	۱۰۰	۹۴	۹۷	۶۸	۶۱	۵۴	۶۴
نروژ	۷۷	۸۴	۹۰	۸۷	۸۷	۷۲	۷۵	۷۷	۷۷



کشور	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
اسپانیا	61	66	68	68	54	44	46	45	44
ترکیه	.....	.....	.....	.....	59	51	59	61	61
انگلستان	67	65	68	68	66	56	58	61	61
آمریکا	55	59	62	61	53	43	44	48	50
هند	71	76	83	87	72	58	63	63	67
اندونزی	78	76	69	72	71	73	84	83	82
مالزی	80	84	82	79	75	69	73	75	74
روسیه	74	95	97	77	78	52	58	65	64
آفریقای جنوبی	78	83	89	86	84	71	74	72	73
ایران *	۳۶	۴۱	۳۶	۴۶	۴۱	۵۱	۴۳	۴۱	۴۴

منبع: GFS، ۲۰۱۴.

* منبع داده بانک مرکزی

۳،۳،۳) نسبت مالیات به منابع بودجه عمومی دولت

۳۴. سرانجام سومین شاخص مهم برای ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی، شاخص سهم درآمدهای مالیاتی از منابع بودجه عمومی می‌باشد. بررسی عملکرد شاخص مذکور طی دوره ۱۳۹۴-۱۳۸۴، حاکی از افزایش آن از ۱۸،۲ درصد در سال ۱۳۸۴ به رقم ۴۰،۱ درصد در سال ۱۳۹۴ می‌باشد. منابع بودجه عمومی دولت متشکل از درآمدهای مالیاتی، سایر درآمدها، واگذاری دارایی سرمایه‌ای و واگذاری دارایی مالی بوده که متوسط سهم هریک از آنها طی دوره ۱۳۹۳-۱۳۸۴ به ترتیب ۳۳٪، ۱۵٪، ۳۷٪ و ۱۴٪ بوده است. قبل از سال ۱۳۹۲ رشد منابع بودجه از محل فروش نفت، سهم مالیات را کاهش داده بود، اما بعد از این سال و با اعمال تحریم‌های اقتصادی و نفتی و بدنبال آن کاهش درآمدهای نفتی، سهم مالیات از منابع بودجه عمومی افزایش یافت، (نمودار ۱۱).



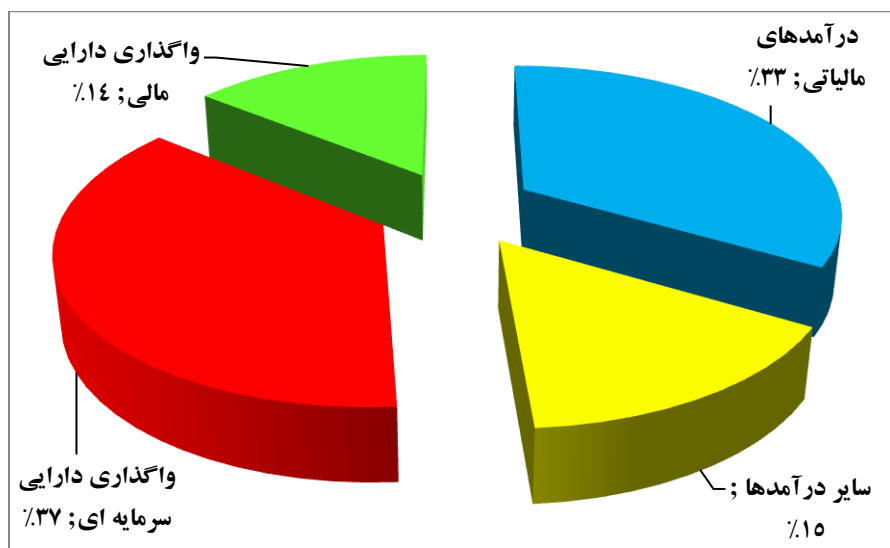
جدول (۱۸)-نسبت مالیات به منابع بودجه عمومی دولت طی سالهای ۱۳۸۴-۱۳۹۴ ارقام به درصد

سال- شرح	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴*
نسبت مالیات به منابع بودجه عمومی	۱۸,۲	۲۶,۴	۳۰,۵	۲۸,۵	۳۵,۵	۳۱,۸	۳۰,۶	۳۷,۱	۳۳,۵	۳۹,۹	۴۰,۱

منبع: آمارهای خزانه‌داری کل کشور و بانک مرکزی ج.ا.ا.

*آمار سال ۱۳۹۴ مقدماتی می‌باشد.

نمودار (۱۱)-ترکیب منابع بودجه عمومی دولت، متوسط دوره ۱۳۸۴-۱۳۹۳



۳۵. میانگین سهم مالیات از کل درآمدهای دولت در کشورهای منتخب در سالهای مختلف ۶۴ درصد بوده که در این میان، هند با متوسط ۸۴ درصد بیشترین و ژاپن با متوسط ۳۹ درصد پایین‌ترین سهم مالیات از منابع بودجه عمومی دولت را دارا می‌باشد. متوسط این سهم در ایران طی دوره مذکور ۳۱ درصد می‌باشد که از تمامی کشورها پایین‌تر است، جدول (۱۹).



جدول (۱۹) - نسبت مالیات به منابع بودجه عمومی دولت در کشورهای منتخب ارقام به درصد

کشور	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
استرالیا	83	83	82	82	83	81	79	80	80
کانادا	70	70	70	70	68	69	69	68	69
فرانسه	54	54	54	54	53	51	52	53	53
آلمان	49	49	51	53	53	52	51	52	52
یونان	52	53	53	52	51	52	50	51	51
ایرلند	72	72	72	71	68	64	63	68	70
ایتالیا	63	63	65	64	63	62	63	62	63
ژاپن	53	40	39	42	38	34	36	36	36
کره جنوبی	.....	.....	.....	69	69	68	69	69	.....
هلند	52	54	53	54	52	52	53	51	49
نیوزیلند	83	82	85	84	87	65	62	61	64
نروژ	60	61	60	59	57	57	59	58	57
اسپانیا	59	60	61	61	57	54	56	55	57
ترکیه	.....	.....	.....	.....	59	58	60	59	58
انگلستان	72	71	72	71	72	69	71	72	68
امریکا	62	64	65	65	63	60	61	64	65
چین	.....	60	70	50	70	69	70	72	.....
هند	83	83	85	85	86	۸۶	79	79	86
اندونزی	71	71	65	70	67	74	72	72	73
مالزی	72	76	70	68	71	67	69	73	73
روسیه	59	63	66	57	53	54	56	53	55
عربستان	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
آفریقای جنوبی	79	79	81	80	80	78	78	77	78
ایران *	۲۵	۲۹	۲۶	۳۰	۳۰	۳۵	۳۲	۳۱	۳۷

منبع: GFS، ۲۰۱۴.

* منبع داده بانک مرکزی

۴,۳,۳) نسبت هزینه‌های وصول مالیات به مالیات‌های وصول شده

۳۶. کارایی وصول مالیات یکی از مباحث دیرینه در مدیریت نظامهای مالیاتی می باشد و با شاخص هزینه وصول مالیات سنجیده می شود. حداقل نمودن هزینه‌های اداری وصول درآمدهای مالیاتی، یکی از اصول راهبردی هر نظام مالیاتی مطلوب می باشد که با توجه به شرایط و ساختارهای اداری، اقتصادی، سیاسی و اجتماعی باید اجرا گردد و رابطه‌ی مستقیمی بین کارآیی نظام مالیاتی و هزینه وصول مالیات وجود دارد. بررسی هزینه وصول مالیات در ایران طی دوره ۱۳۹۳-۱۳۸۴ نشان می دهد که شاخص نسبت هزینه‌های وصول به مالیات‌های وصول شده (مجموع مالیات‌های مستقیم و کالا و خدمات) تغییر چندانی نداشته است و بین ۱,۲ تا ۱,۷ در نوسان بوده است.

جدول (۲۰)-نسبت هزینه وصول مالیات طی سالهای ۱۳۹۳-۱۳۸۴ ارقام به درصد

سال- شرح	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳
نسبت هزینه وصول مالیات	۱,۴	۱,۶	۱,۲	۱,۳	۱,۳	۱,۷	۱,۵	۱,۳	۱,۲	۱,۴

منبع: آمارهای خزانه‌داری کل کشور و برنامه عملیاتی سال ۱۳۹۴ سازمان امور مالیاتی

۴. بررسی چالشهای نظام مالیاتی در دستیابی به اهداف

۳۷. دستیابی به یک نظام مالیاتی مطلوب که بتواند علاوه بر تأمین مالی بودجه دولت و تأمین برابری و عدالت، به رشد اقتصادی کمک کرده و محرک اقتصاد باشد، علاوه بر نحوه عملکرد سازمان وصول مالیات، به قوانین و مقررات مالیاتی موجود و نیز شرایط اقتصادی کشور بستگی دارد. در این بین، سازمان امور مالیاتی کشور تنها در حوزه سازمان وصول (البته نه به طور کامل) و تا حدی در حوزه قوانین و مقررات دارای اختیار و اثرگذار می باشد و بخش زیادی از عملکرد این سازمان، متأثر از عملکرد سایر بخشها و دستگاه‌های مسئول است. به بیان دیگر بروز مشکل در هر یک از این سه حوزه اقتصاد کشور، سازمان وصول مالیات و قانون و مقررات، به طور مستقیم بر عملکرد سیستم مالیاتی کشور تأثیر می گذارند، در حالی که بسیاری از این موارد در حوزه اختیار سازمان امور مالیاتی نمی باشد. در ادامه به بررسی هر یک از حوزه‌های تأثیرگذار بر عملکرد نظام مالیاتی کشور می پردازیم.

۱,۴) وضعیت اقتصادی کشور

۳۸. درجه شفافیت و آزادی فعالیت‌های اقتصادی، رشد اقتصادی، سهم بخش غیررسمی، ترکیب بخشهای اقتصادی، نحوه توزیع درآمد در کشور، نوسانات اقتصادی و ... از مهمترین عواملی هستند که از طریق تاثیر بر پایه‌های مالیاتی بر عملکرد وصولی درآمدهای کشور اثر می‌گذارند. این حوزه در حقیقت بیان‌کننده ظرفیت بالقوه مالیاتی کشور، با فرض ثابت بودن قوانین و مقررات مالیاتی و همچنین ثابت بودن کارایی سازمان وصول‌کننده مالیات می‌باشد.

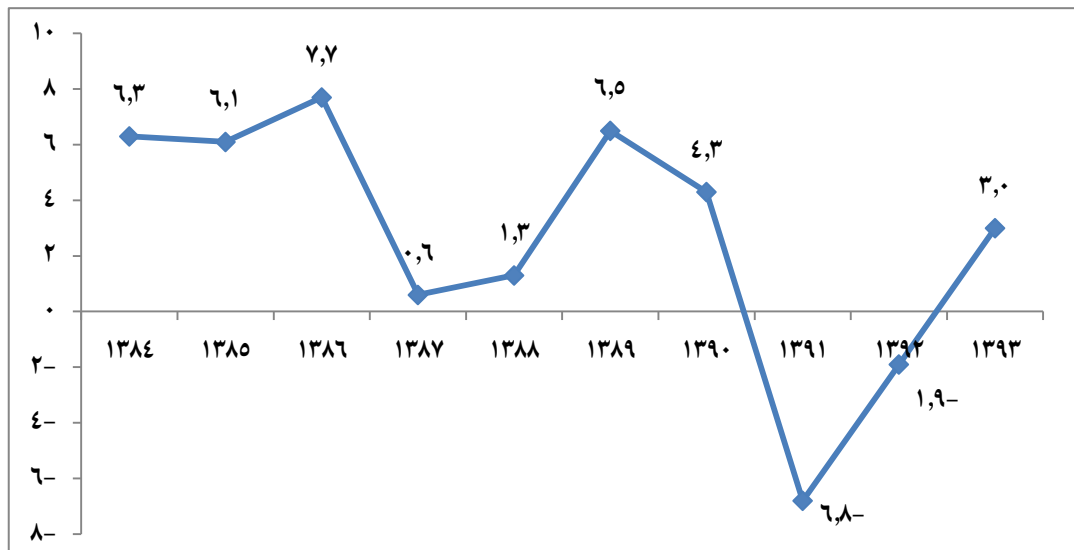
۳۹. در ادامه مهمترین موانع توسعه نظام مالیاتی کشور از منظر اقتصادی که به محدود شدن پایه‌های مالیاتی منجر شده و مانع بالفعل شدن ظرفیتهای بالقوه مالیاتی در اقتصاد کشور شده‌اند، ارائه می‌گردند.

۱,۴,۱) بی‌ثباتی کلان اقتصادی

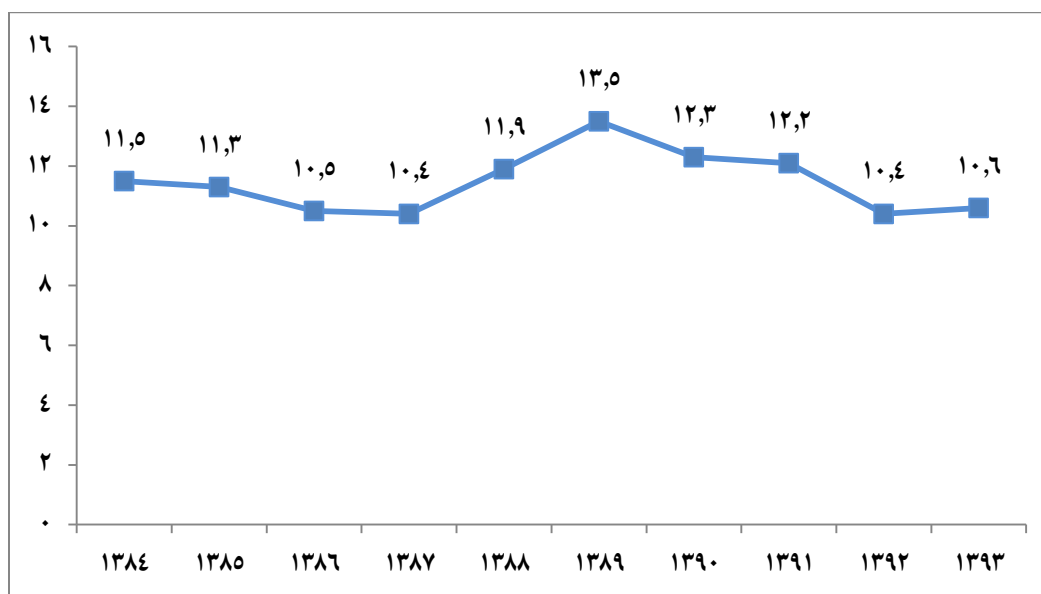
▪ رشد نامناسب تولید ملی و بالا بودن نرخ بیکاری

۴۰. در نمودارهای (۱۲) و (۱۳) نرخ رشد تولید ناخالص داخلی و نرخ بیکاری طی سالهای ۱۳۹۳-۱۳۸۴ نمایش داده شده است. بررسی روند رشد تولید ناخالص داخلی، رشد با ثباتی را در اقتصاد کشور نشان نمی‌دهد. متوسط این نرخ طی سالهای مورد بررسی برابر با ۲/۲ درصد بوده است که مبین وجود شکاف میان نرخ رشد محقق شده و نرخ رشد پیش‌بینی شده در برنامه‌های توسعه می‌باشد. همچنین متوسط نرخ بیکاری در طی سالهای مورد بررسی ۱۱/۴ درصد می‌باشد که حاکی از وجود بیکاری بالا در جامعه می‌باشد. پایین بودن نرخ رشد تولید ناخالص داخلی و بالا بودن نرخ بیکاری در جامعه نشان می‌دهد عملکرد اقتصادی کشور طی این سالها چندان مطلوب نبوده است. با توجه به اینکه بخش عمده‌ای از درآمدهای مالیاتی (بالغ بر ۹۳ درصد) از پایه‌های درآمد و مصرف اخذ می‌شود، در شرایط برابر و با فرض ثابت بودن سایر چیزها، هرگونه نوسان در تولید ناخالص داخلی و نرخ بیکاری به طور مستقیم بر پایه‌های درآمد و مصرف و به تبع آن بر درآمدهای مالیاتی کشور تاثیر می‌گذارد.

نمودار (۱۲) - نرخ رشد GDP ارقام به درصد



نمودار (۱۳) - نرخ بیکاری ارقام به درصد



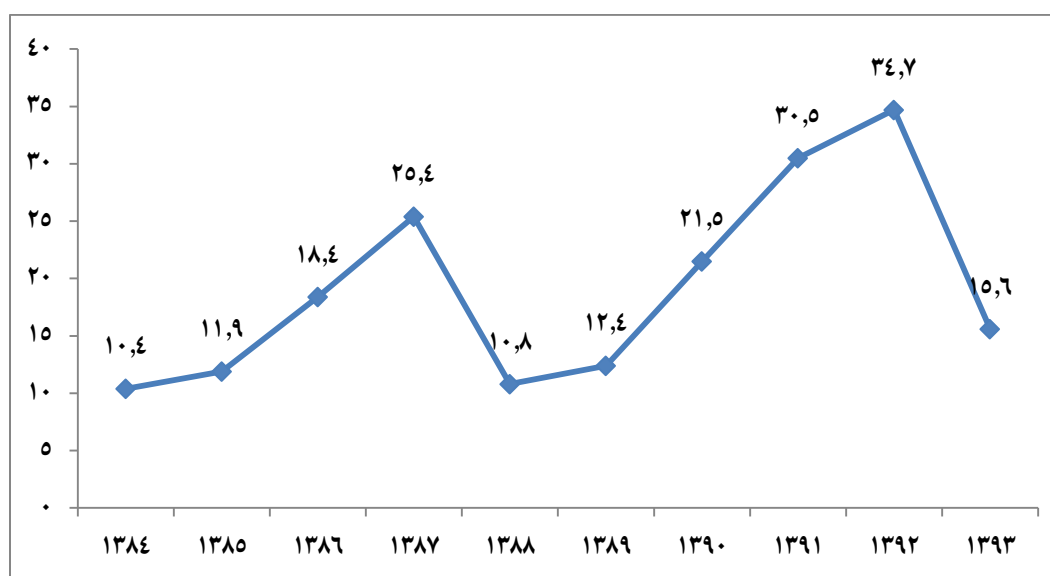
▪ نرخ تورم بالا

۴۱. تورم همواره به عنوان یکی از مشکلات اساسی اقتصاد ایران مطرح بوده است. ویژگی‌های ساختاری اقتصاد ایران، کسری‌های مستمر بودجه، بی‌ثباتی درآمدهای ارزی دولت، بی‌انضباطی مالی و پولی از مهم‌ترین عوامل بروز این پدیده در کشور بوده است. بررسی روند نرخ تورم در کشور طی سالهای ۱۳۸۴-۱۳۹۳ نشان می‌دهد که در دوره مزبور، این نرخ به طور متوسط ۱۹/۸ درصد بوده است. نمودار (۱۴).

۴۲. وجود تورم بالا در اقتصاد کشور، علاوه بر اینکه شاخصی از بی‌ثباتی اقتصادی قلمداد می‌شود، منجر به ایجاد شرایط نامساعد برای انجام فعالیتهای اقتصادی و کاهش توان رقابت‌پذیری تولیدات داخلی و در نهایت ظرفیت مالیاتی اقتصاد کشور می‌گردد.

۴۳. همچنین وجود وقفه‌های وصول مالیات نیز در شرایط تورمی می‌تواند منجر به کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی گردد. نتایج برخی مطالعات، متوسط وقفه‌های جمع‌آوری مالیات را در ایران بین ۱۵ تا ۲۲ ماه برآورد کرده‌اند که از طولانی بودن زمان جمع‌آوری مالیات، حکایت دارد.

نمودار (۱۴) - نرخ تورم
ارقام به درصد



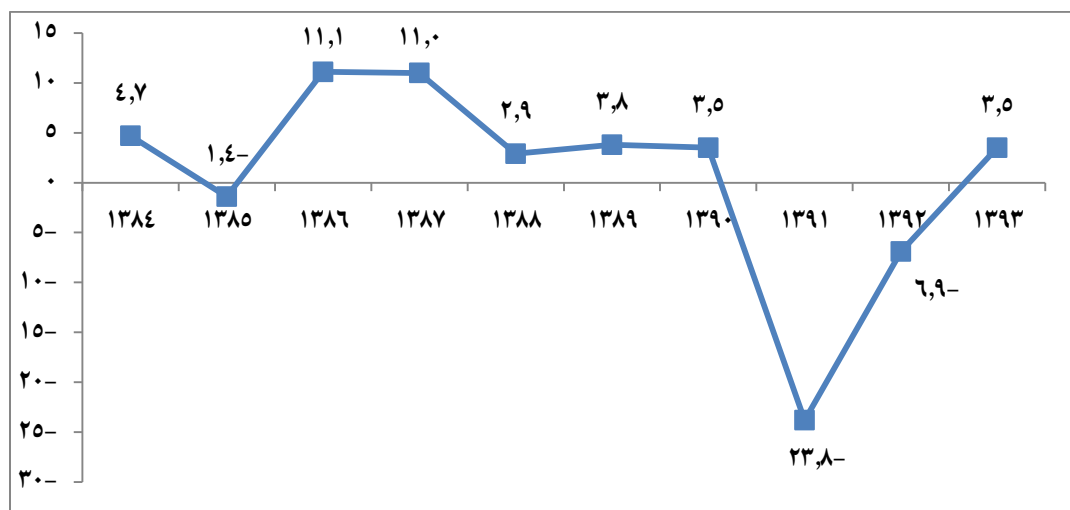
■ حجم پایین تشکیل سرمایه

۴۴. یکی از پیش‌شرط‌های لازم برای قرار گرفتن کشورها در مسیر رشد و توسعه اقتصادی، افزایش سرمایه‌گذاری در بخش‌های مختلف می‌باشد. به طور کلی تشکیل سرمایه، یکی از متغیرهای حیاتی رشد اقتصادی محسوب می‌گردد. بررسی آمار مربوط به سرمایه‌گذاری در کشور طی سالهای ۱۳۸۴-۱۳۹۳ نشان می‌دهد، متوسط نرخ رشد تشکیل سرمایه ثابت در طی سالهای مورد بررسی ۰/۱۳- درصد بوده که حاکی از میزان پایین سرمایه‌گذاری در اقتصاد ایران می‌باشد. البته لازم به ذکر می‌باشد که طی سالهای ۱۳۸۶ و ۱۳۸۷ نرخ رشد تشکیل سرمایه به ترتیب ۱۱/۱ و ۱۱ درصد و طی سالهای ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ این نرخ به ترتیب ۲۳/۸- و ۶/۹- درصد بوده است. بی‌ثباتی اقتصادی، فضای نامناسب کسب و کار، بالا بودن ریسک



فعالیت در بخشهای مولد و تولیدی، تحریم، قاچاق گسترده کالا، سود بانکی بالا و غیره از مهمترین دلایل پایین بوده نرخ تشکیل سرمایه در کشور می‌باشد.

نمودار (۱۵) - نرخ رشد تشکیل سرمایه ثابت خالص
ارقام به درصد

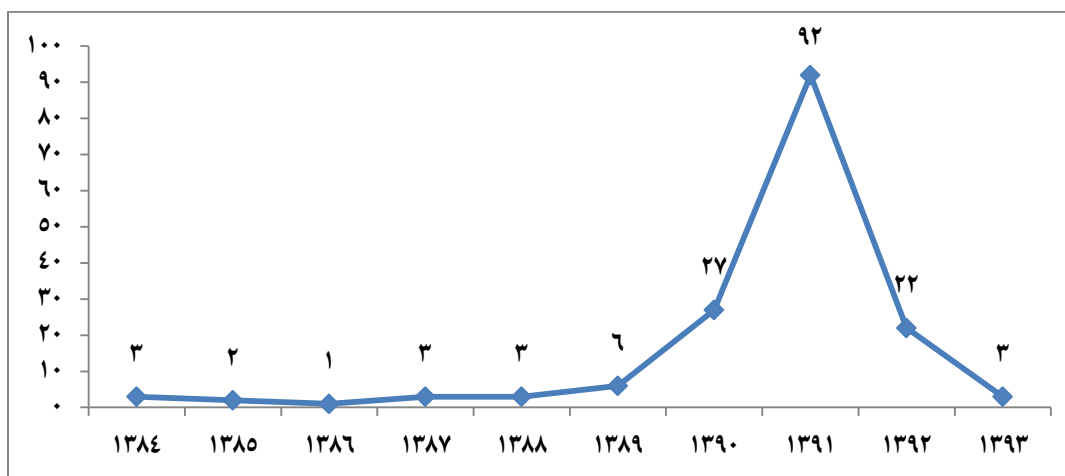


■ نوسانات نرخ ارز

۴۵. نرخ ارز از متغیرهای مهم اقتصاد کلان در هر کشور می‌باشد. از آنجایی که در ایران بخش مهمی از درآمد دولت به صورت ارزی حاصل می‌گردد، اهمیت این متغیر بیش از پیش نمایان می‌گردد. نتایج مطالعات نشان می‌دهد که تکانه‌های نرخ ارز بر اشتغال و رشد اقتصادی اثر منفی دارند. در نمودار (۱۶) نرخ رشد ارزی طی سالهای ۱۳۸۴-۱۳۹۳ نشان داده شده است. بررسی این سری زمانی حاکی از افزایش شدید نرخ ارز از سال ۱۳۹۰ می‌باشد به گونه‌ای در سال ۱۳۹۱ نرخ ارز ۹۲٪ رشد داشته است. نوسان نرخ ارز در کوتاه مدت بر تولیدکنندگانی که صادرات دارند و درآمد ارزی دارند اثر مثبتی دارد ولی در بلند مدت هزینه تمام شده این بنگاهها افزایش یافته و حاشیه سود آنها کاهش می‌یابد. اما در مورد بنگاههایی که جهت تولید نیاز به واردات مواد اولیه و واسطه‌ای ارز بر دارند، افزایش نرخ ارز منجر به کاهش واردات، کاهش تولید و تعدیل نیروی کار و افزایش بیکاری می‌گردد. بدیهی است در چنین شرایطی نظام مالیاتی کشور نیز از این نوسانات متأثر می‌گردد. نمودار (۱۶) نشان می‌دهد که در دوره مورد بررسی تا قبل از سال ۱۳۹۰ نرخ ارز نوسانات اساسی را تجربه نکرده است ولی از سال ۱۳۹۰ به بعد نرخ ارز نوسانات شدیدی را در اقتصاد ایران

متحمل می‌شود، بنابراین در تحلیل درآمدهای مالیاتی در این سالها نباید تاثیرات منفی نوسانات نرخ ارز بر درآمدهای مالیاتی نادیده گرفته شود.

نمودار (۱۶) - روند رشد نرخ ارز ارقام به درصد



۲,۱,۴) ترکیب نامناسب تولید ملی و نحوه توزیع آن در کشور

۴۶. ترکیب تولید ناخالص داخلی نقش زیادی در تأثیرگذاری بر اهداف درآمدی و سیاستگذاری‌های مالیاتی

دارد. جدول (۲۱) ترکیب تولید ناخالص داخلی را در طی سالهای ۱۳۸۴-۱۳۹۳ نشان می‌دهد.

جدول (۲۱) - ترکیب تولید ناخالص داخلی به قیمتهای جاری طی سالهای ۱۳۸۴-۱۳۹۳ (میلیارد ریال/درصد)

شرح	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳
تولید ناخالص داخلی	۱۹۹۳۶۶۴	۲۴۰۷۹۵۵	۳۱۳۹۶۰۶	۳۷۴۳۳۳۷	۳۸۹۳۶۹۹	۴۷۴۱۳۸۶	۶۲۴۵۷۶۶	۷۰۹۱۳۸۹	۹۳۴۳۰۷۰	۱۰۸۰۷۴۷۷
ارزش افزوده نفت	۵۱۶۹۸۴	۵۹۰۹۲۶	۷۶۳۳۹۸	۸۳۸۰۴۹	۶۸۶۸۰۴	۹۵۲۷۲۶	۱۵۶۴۳۶۰	۱۱۶۴۷۱۳	۱۵۸۹۶۳۳	۱۶۴۹۴۷۹
سهم نفت از GDP	۲۵,۹	۲۴,۵	۲۴,۳	۲۲,۴	۱۷,۶	۲۰,۱	۲۵	۱۶,۴	۱۷	۱۵,۳
ارزش افزوده خدمات	۹۷۹۲۵۹	۱۲۰۵۱۸۱	۱۵۴۶۲۳۱	۱۸۹۹۹۱۱	۲۱۲۴۹۹۶	۲۵۹۰۱۷۵	۳۱۴۲۷۵۰	۳۷۹۸۶۹۳	۴۹۳۰۰۶۰	۵۸۱۱۲۷۷
سهم خدمات از GDP	۴۹,۱	۵۰	۴۹,۲	۵۰,۸	۵۴,۶	۵۴,۶	۵۰,۳	۵۳,۶	۵۲,۸	۵۳,۸
ارزش افزوده کشاورزی	۱۷۱۸۱۱	۲۰۷۰۳۷	۲۶۷۶۷۹	۳۰۲۲۱۰	۳۶۵۹۷۶	۴۳۶۹۷۵	۳۶۷۱۹۶	۵۵۸۴۷۴	۸۴۳۶۴۷	۱۰۰۹۱۴۱
سهم کشاورزی از GDP	۶,۶	۷,۲	۷,۴	۶,۴	۷,۳	۶,۹	۵,۹	۷,۹	۹	۹,۳
ارزش افزوده صنایع و معادن	۴۱۸۲۱۰	۵۰۳۳۱۲	۶۸۰۴۹۴	۸۵۴۴۷۵	۸۹۲۱۸۵	۱۰۱۱۷۳۳	۱۳۳۸۲۲۲	۱۷۶۸۵۲۶	۲۱۶۵۰۹۷	۲۴۸۲۰۷۰



شرح	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳
سهم صنایع و معادن از GDP	۲۱	۲۰٫۹	۲۱٫۷	۲۲٫۸	۲۲٫۹	۲۱٫۳	۲۱٫۴	۲۴٫۹	۲۳٫۲	۲۳

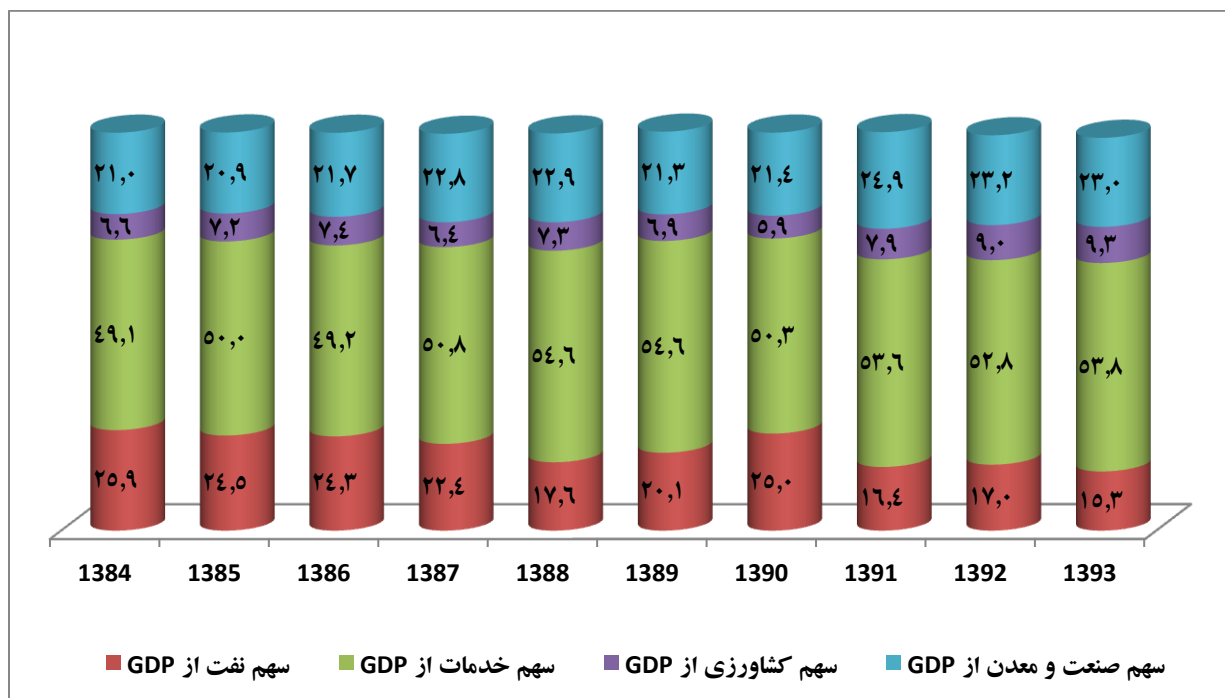
منبع: بانک مرکزی

* کارمزد احتسابی در تولید ناخالص داخلی لحاظ شده است.

۴۷. بررسی سهم بخش‌های مختلف خدمات، صنایع و معادن، نفت و کشاورزی از تولید ناخالص داخلی نشان می‌دهد که بخش خدمات بیشترین سهم را در تولید ناخالص داخلی کشور به خود اختصاص داده است، در حالیکه بخش کشاورزی دارای کمترین سهم در ترکیب تولید ناخالص داخلی می‌باشد. امروزه اهمیت بخش خدمات در فرآیند توسعه بر همگان آشکار است، این بخش به دلیل ویژگی‌هایی از قبیل زود بازده بودن، اشتغال‌زایی برای فارغ التحصیلان دانشگاهی، نیاز به سرمایه اندک، امکان تشکیل بنگاه‌های کوچک و متوسط، تنوع خدمات و... توجه بسیاری از کشورهای در حال توسعه را به خود جلب نموده است. اما ضروری است این بخش متناسب با سایر اجزاء تشکیل دهنده تولید ملی، توسعه یابد. بررسی فرآیند توسعه کشورهای مختلف نشان می‌دهد در پی انقلاب صنعتی و عبور از اقتصاد مبتنی بر کشاورزی، سهم صنعت در اقتصاد کشورها افزایش یافته و پس از گذشت سالها از صنعتی شدن، شاهد افزایش سهم خدمات می‌باشیم. در حقیقت بالا رفتن سهم بخش خدمات، ناشی از گسترش فعالیتهای صنعتی و تولیدی در سالهای صنعتی شدن اقتصاد این کشورها می‌باشد.

۴۸. براین اساس، در برخی کشورهای در حال توسعه ملاحظه می‌گردد که بدون طی مسیر صنعتی شدن، بخش خدمات با رشد روزافزونی مواجه است. وقوع چنین پدیده‌ای در بسیاری از موارد می‌تواند گمراه کننده باشد، زیرا اغلب ناشی از گسترش فعالیتهای واسطه‌گری و غیرمولد است. سهم ۵۳ درصدی بخش خدمات در ترکیب تولید ناخالص داخلی ایران در سال ۱۳۹۳ نیز تا حد زیادی می‌تواند از چنین پدیده‌ای نشأت گرفته باشد. نکته قابل توجه این است که مشکلات نظام مالیاتی در مواجهه با فعالیتهای اقتصادی واسطه‌ای بسیار بیشتر از سایر بخشها می‌باشد و افزایش سهم این فعالیتها در اقتصاد کشور، چالشهای مالیاتی نیز در پی دارد.

نمودار (۱۷) - ترکیب تولید ناخالص داخلی طی سالهای ۹۳-۱۳۸۴ ارقام به درصد



۳,۱,۴) سنتی و غیرمتشکل بودن نظام توزیع و بخش مشاغل

۴۹. گستردگی، تنوع و غیر شفاف بودن فعالیت‌های بخش مشاغل (شامل فعالیتهای تولیدی، توزیعی و خدماتی که بصورت شخص حقیقی فعالیت می‌کنند)، نظام مالیاتی کشور را همواره با چالش‌های متعددی روبرو کرده است. این مشکلات در بررسی ترکیب درآمدهای مالیاتی نیز خود را نشان می‌دهند، به گونه‌ای که سهم مالیات بر مشاغل از مالیاتهای مستقیم علیرغم ارزش افزوده بالای این بخش، بسیار اندک می‌باشد و فاصله زیادی با ظرفیت بالقوه مالیاتی بخش مشاغل کشور دارد. بر اساس جدول (۲۲)، سهم مالیات مشاغل از مالیاتهای مستقیم از رقم ۱۲ درصد در سال ۱۳۸۴ به رقم ۷,۷ درصد در سال ۱۳۹۴ کاهش یافته است. همچنین سهم این مالیات از کل درآمدهای مالیاتی از ۶,۱ درصد در سال ۱۳۸۴ به ۴,۸ درصد در سال ۱۳۹۴ کاهش یافته که گویای کاهش بار مالیاتی این بخش و افزایش بار مالیاتی سایر بخشها بویژه بخش مولد کشور می‌باشد.

جدول (۲۲) - عملکرد مالیات مشاغل طی دوره ۱۳۹۴-۱۳۸۴ (ارقام به میلیارد ریال/درصد)

سال	مالیات بر مشاغل	سهم مالیات مشاغل از مالیات‌های مستقیم	سهم مالیات مشاغل از کل مالیات‌ها
۱۳۸۴	۶۲۸۹	۱۲	۶,۱
۱۳۸۵	۷۵۱۶	۱۰,۵	۶
۱۳۸۶	۹۷۲۷	۱۰	۶
۱۳۸۷	۱۰۸۸۱	۸,۳	۵,۳
۱۳۸۸	۱۱۶۲۳	۷,۷	۴,۸
۱۳۸۹	۱۳۹۲۳	۸,۱	۴,۸
۱۳۹۰	۱۶۲۴۵	۷,۳	۴,۵
۱۳۹۱	۱۹۱۴۹	۷,۷	۴,۸
۱۳۹۲	۲۱۳۲۴	۷,۶	۴,۳
۱۳۹۳	۲۶۵۵۳	۷,۳	۳,۷
۱۳۹۴	۳۲۲۴۴	۷,۷	۴,۸

منبع: بانک مرکزی

۴,۱,۴) فرار مالیاتی و اقتصاد زیرزمینی

۵. اقتصاد زیرزمینی به کلیه فعالیت‌هایی اطلاق می‌شود که خارج از چارچوب قوانین و مقررات جاری کشور انجام می‌پذیرد. اقتصاد زیر زمینی و فرار مالیاتی یکی از چالش‌های بسیار مهم کشورهای مختلف جهان بویژه کشورهای در حال توسعه در مواجهه با مشکلات اقتصادی بوده است. گسترش بخش غیررسمی اقتصاد ضمن افزایش عدم شفافیت، موجب کاهش درآمدهای مالیاتی می‌شود. براساس برآوردهای مختلف سهم اقتصاد غیررسمی در ایران بین ۲۰ تا ۳۰ درصد از تولید ناخالص داخلی می‌باشد. بر اساس برآورد IMF (۲۰۰۳)، حجم اقتصاد زیر زمینی در کشورهای در حال توسعه بین ۴۴-۳۵ درصد، در کشورهای در حال گذار بین ۳۰-۲۱ و در کشورهای توسعه یافته بین ۱۶-۱۴ درصد تولید ناخالص داخلی این کشورهاست. بر اساس مطالعات فردریش اشنايدر^۱ (۲۰۱۰) در ۱۶۲ کشور جهان، میانگین حجم اقتصاد زیرزمینی ایران در سالهای ۲۰۰۰ الی ۲۰۰۷ برابر با ۱۹/۵ درصد GDP برآورد شده که از این حیث در بین ۱۶۲ کشور در رتبه ۲۷ قرار دارد، جدول (۲۳). با این حال برخی دیگر از مطالعات، حجم اقتصاد زیرزمینی را بالغ بر ۲۴ درصد از تولید ناخالص داخلی کشور برآورد می‌کنند.

¹ Fredrick Schneider

جدول (۲۳) - حجم اقتصاد سایه در ایران طی سالهای ۲۰۰۷-۲۰۰۰ (درصدی از GDP)

سال	۲۰۰۰	۲۰۰۱	۲۰۰۲	۲۰۰۳	۲۰۰۴	۲۰۰۵	۲۰۰۶	۲۰۰۷	میانگین
بخش غیررسمی	۱۸,۹	۱۸,۸	۱۹,۱	۱۹,۶	۱۹,۹	۱۹,۷	۲۰,۱	۲۰,۵	۱۹,۵

منبع: فردریش اشنایدر (۲۰۱۰)

۵۱. همچنین طبق برآورد دیگری در سال ۲۰۱۱، زیان مالیاتی وارده به کشور به دلیل فرار مالیاتی (مالیتهای از دست رفته)، بر اساس هر دلار ۳۰۰۰ تومان، بالغ بر ۱۱ هزار میلیارد تومان بوده است. این مبلغ معادل ۳۰ درصد کل درآمدهای مالیاتی کشور در سال ۱۳۹۰ می باشد.

۵۲. این حجم بالا از اقتصاد زیرزمینی در کشور، همراه با فرار مالیاتی موجود در بخش رسمی اقتصاد، نشان می دهد ظرفیت مالیاتی اقتصاد کشور بسیار گسترده تر از وضعیت فعلی می باشد و در صورت پیش بینی تمهیداتی برای کاهش فرار و اخذ مالیات از بخش غیررسمی اقتصاد، با ساختار فعلی نرخهای مالیاتی نیز شاخص های مالیاتی کشور با جهش فوق العاده ای مواجه می شوند.

۵۳. به طور کلی عواملی مانند اندازه دولت، تورم، فرهنگ مالیاتی، نرخها و بار مالیاتی، میزان شفافیت اقتصاد، گسترش معافتهای مالیاتی، درجه نظارت دولت بر فعالیتهای اقتصادی افراد جامعه، وجود پدیده پولشویی، وجود موسسات شبه دولتی و ... از علل فرار مالیاتی می باشند. در این راستا، پوشش کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره مبادلات اقتصادی، اجرای نظام مالیات بر مجموع درآمد، اصلاح ساختار و هدفمند نمودن معافتها و مشوقهای مالیاتی، تشکیل بانک جامع اطلاعات اقتصادی مودیان، ساده سازی و شفاف سازی قوانین و فرآیندها، تقویت ضمانت های اجرایی قوانین، مکانیزه کردن فرآیندهای مالیاتی برخی از مهم ترین راهکارها در حوزه مالیات جهت جلوگیری از فرار مالیاتی می باشند که سازمان امور مالیاتی کشور نیز با توجه به حیطه اختیارات و وظایف خود، اقدامات مختلفی را در این خصوص انجام داده است (از جمله اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم، پیاده سازی طرح جامع مالیاتی، تهیه پیش نویس لایحه قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده، تهیه پیش نویس لایحه صندوق های مکانیزه فروش، توسعه و تکمیل پایگاههای اطلاعات هویتی و عملکردی مودیان مالیاتی) که در بخشهای بعدی به تفصیل مورد بررسی قرار می گیرد.

۵,۱,۴) تحریم‌های بین‌المللی

۵۴. گسترش تحریم‌های بین‌المللی کشور در سالهای گذشته، اثرات زیادی بر اقتصاد کشور و نظام مالیاتی داشته است. بر اثر این تحریم‌ها، علاوه بر تاثیر منفی در فضای کسب و کار، افزایش هزینه‌های مبادلاتی فعالین اقتصادی در کشور، انتقال تکنولوژی، سرمایه‌گذاری خارجی و واردات تجهیزات و کالاهای سرمایه‌ای برای ارتقای توان تولیدی کشور با چالش‌های جدی مواجه شده است. بدیهی است ایجاد مشکل در فضای اقتصادی کشور دارای تأثیر مستقیم بر درآمدهای مالیاتی می‌باشد.
۵۵. همچنین تحریم‌ها با اثر منفی که در حوزه واردات کشور ایجاد کرده‌اند، منجر به کاهش درآمدهای مالیاتی غیرمستقیم در بخش مالیات بر واردات نیز شده‌اند.

۲,۴) قوانین و مقررات

۵۶. بدون شک ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات با تصویب قوانین مالیاتی کارآ و قابل اجراء بالفعل می‌شود و کاملاً روشن است که طراحی نرخ‌ها و پایه‌های مالیاتی، معافیت‌ها و مشوقهای مالیاتی، ضمانت‌های اجرایی قوانین، پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی و هر نوع تکلیف قانونی در خصوص پرداخت و وصول مالیات، به طور مستقیم بر عملکرد نظام مالیاتی و ظرفیت بالقوه مالیاتی تاثیر می‌گذارند.
۵۷. رویکردهای اخیر در اصلاح نظام مالیاتی در کشورهای مختلف تأکید زیادی بر حداقل کردن آثار تحریفی سیاست‌های مالیاتی به منظور حفظ رقابت‌پذیری اقتصاد دارند. کاهش تعدد نرخهای مالیاتی به منظور کاهش تحریف‌های ناخواسته در قیمتهای نسبی، تأکید بر ارتقای عدالت افقی، ساده‌سازی مالیات، گسترش پایه‌های مالیاتی، هدفمند نمودن مشوقهای مالیاتی و... از جمله رویکردهای جدید برنامه‌های اصلاح نظام مالیاتی در کشورهای مختلف جهان قلمداد می‌شوند. در این راستا مهمترین موانع در تحقق اهداف نظام مالیاتی کشور، عبارتند از:
- پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی
 - ضعف ضمانت‌های اجرایی قوانین مالیاتی
 - محدود بودن پایه‌های مالیاتی
 - پیچیدگی و تعدد نرخ‌های مالیاتی

- محدودیتهای قانونی موجود برای دسترسی به اطلاعات درآمدهای مؤدیان
 - ناکارایی نظام دادرسی و حل اختلاف مالیاتی
 - معافیت‌های گسترده مالیاتی و اثربخشی پایین بسیاری از مشوق‌های مالیاتی
۵۸. تردیدی وجود ندارد که حل چالشهای فوق از طریق اصلاح قوانین موجود و تصویب قوانین جدید می‌تواند، بخشی از مشکلات نظام مالیاتی کشور را حل نماید. اگرچه در اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم (مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱) و لایحه پیشنهادی قانون مالیات بر ارزش افزوده تمهیدات خوبی در این خصوص اندیشیده شده، اما با این حال، هنوز این بخش نیاز به توجه و بازنگری اساسی دارد.

۱,۲,۴) معافیت‌های مالیاتی گسترده

۵۹. علیرغم اصلاحات خوبی که در اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم صورت گرفته است، به نظر می‌رسد که در قانون جدید نیز به مبحث معافیت‌های گسترده موجود در نظام مالیاتی کمتر پرداخته شده است و موضوع گستردگی معافیت‌های مالیاتی در قانون جدید همچنان پابرجاست. لازم به ذکر می‌باشد که با در نظر گرفتن اصلاحات مالیاتی پیش‌بینی شده در قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقاء نظام مالی کشور، به نظر می‌رسد در پاره‌ای از موارد میزان معافیت‌ها افزایش نیز یافته است. در حال حاضر انواع مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی به شرح جدول ذیل می‌باشد:



جدول (۲۴) - فهرست انواع معافیتها و مشوقهای مالیاتی

ردیف	نوع حمایت یا مشوق مالیاتی	ماده قانونی
الف - مشوق‌های سرمایه‌گذاری		
۱	اعمال نرخ صفر مالیات برای فعالیتهای تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی و همچنین بیمارستان‌ها، هتلها و مراکز اقامتی گردشگری به مدت ۵ سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به مدت ۱۰ سال	ماده (۱۳۲) ق.م.م
۲	اضافه شدن یک سال به معافیت موضوع ماده ۱۳۲ به ازای افزایش سالانه حداقل ۵۰ درصدی نیروی کار شاغل برای واحدهای با بیش از ۵۰ نفر نیروی کار	بند (ب) ماده (۱۳۲) ق.م.م
۳	محاسبه ۵۰٪ مالیات سالهای بعد از دوره معافیت موضوع ماده ۱۳۲ با نرخ صفر، تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد معادل سرمایه ثبت و پرداخت شده برسد، در مناطق غیر از کمتر توسعه یافته	بند (ث) ماده (۱۳۲) ق.م.م
۴	اعطاء مشوق مالیاتی به سرمایه‌گذاری‌های انجام شده با مشارکت سرمایه‌گذار خارجی	بند (ج) ماده (۱۳۲) ق.م.م
۵	اعطاء معافیت مالیاتی ۵۰ درصدی به شرکتهای خارجی که از طریق انعقاد قرارداد با واحدهای تولیدی ایرانی اقدام به تولید در ایران با نشان معتبر می‌نمایند	بند (خ) ماده (۱۳۲) ق.م.م
۶	اعطاء اعتبار مالیاتی برای هزینه‌های تحقیقاتی اشخاص حقوقی تا میزان ۱۰ درصد مالیات ابرازی	بند (س) ماده (۱۳۲) ق.م.م
۷	معافیت اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه- طرح و سرمایه در گردش بنگاههای تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم کنند معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی	ماده (۱۳۸) مکرر ق.م.م
۸	عدم شمول مالیات برای اندوخته‌هایی که مالیات آن تا تاریخ لازم‌الاجرا شدن این اصلاحیه پرداخت نشده در صورت انتقال به حساب سرمایه	ماده ۱۰۸ ق.م.م
۹	معافیت سرمایه‌های ثبت شده شرکتهای ادغام یا ترکیب شده از پرداخت نیم در هزار حق تمبر موضوع ماده (۴۸) ق.م.م	ماده (۱۱۱) ق.م.م
۱۰	معافیت افزایش سرمایه بنگاه‌های اقتصادی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های آنها به مدت ۵ سال	ماده ۱۷ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات
۱۱	کاهش درآمد مشمول مالیات شرکت‌های صنعتی به میزان افزایش سرمایه پرداخت شده طی ۵ سال	ماده ۴ قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور
ب - حمایت از بخش تعاون		
۱	تخفیف در نرخ مالیاتی شرکتهای تعاونی به میزان ۲۵ درصد	ماده ۱۱ اصل ۴۴ (تبصره ۶ ماده ۱۰۵ ق.م.م)



۲	معافیت صددرصدی درآمد صندوق حمایت از توسعه بخش کشاورزی، شرکت‌های تعاونی روستائی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آنها از پرداخت مالیات	ماده (۱۳۳) ق.م.م
۳	معافیت درآمد کارگاه‌های فرش دستباف، صنایع دستی و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های تولیدی مربوطه از پرداخت مالیات	ماده (۱۴۲) ق.م.م
ج- حمایت از مناطق کمتر توسعه یافته		
۱	بخشودگی پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته	ماده (۹۲) ق.م.م
۲	محاسبه مالیات سالهای بعد از دوره معافیت موضوع ماده ۱۳۲ با نرخ صفر، تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد دو برابر سرمایه ثبت و پرداخت شده برسد، در مناطق کمتر توسعه یافته	بند (ث) ماده (۱۳۲) ق.م.م
۳	معافیت مالیاتی درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیرانتفاعی، آموزشگاههای فنی و حرفه‌ای آزاد، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی و مهدکودک در مناطق کمتر توسعه یافته و روستاها و درآمد مؤسسات نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی بابت نگهداری اشخاص مذکور و درآمد باشگاهها و مؤسسات ورزشی دارای مجوز از سازمان تربیت بدنی حاصل از فعالیتهای منحصراً ورزشی	ماده ۱۳۴ ق.م.م
۴	افزایش میزان معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه یافته تا سقف معافیتهای منظور شده در مناطق آزاد تجاری-صنعتی	بند(ب) ماده ۱۵۹ قانون برنامه پنجم توسعه
د- مشوق بورسی		
۱	معافیت ۱۰ درصد از مالیات بر درآمد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس‌های داخلی یا خارجی و ۵ درصد از مالیات بر درآمد شرکت‌های پذیرفته شده در خارج از بورس‌های داخلی و خارجی	ماده (۱۴۳) ق.م.م
۲	عدم دریافت مالیات بابت فروش سهام یا حق تقدم در بورس‌ها یا بازارهای خارج از بورس توسط شخص حقیقی یا حقوقی مقیم ایران که سهامدار شرکت پذیرفته شده در بورس یا بازار خارج از بورس باشد	تبصره ۳ ماده (۱۴۳) مکرر ق.م.م
ه- حمایت از بخش کشاورزی		
۱	معافیت درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی از پرداخت مالیات	ماده (۸۱) ق.م.م
۲	معافیت محصولات بخش کشاورزی از مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده



و- حمایت از صادرات		
۱	اعمال نرخ صفر مالیات بابت ۱۰۰٪ درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی و محصولات بخش کشاورزی و ۲۰٪ درآمد حاصل از صادرات مواد خام	ماده (۱۴۱) ق.م.م
۲	معافیت صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده
۳	ممنوعیت وضع مالیات و عوارض بر صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات در طول برنامه	بند (ب) ماده ۱۰۴ قانون برنامه پنجم
ز- حمایت از مناطق آزاد تجاری-صنعتی		
۱	افزایش دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر برای واحدهای موضوع ماده ۱۳۲ واقع در شهرکهای صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی به مدت دو سال و در در مناطق کمتر توسعه یافته، به مدت سه سال	بند (پ) ماده (۱۳۲) ق.م.م
۲	معافیت از مالیات و حقوق ورودی برای مبادلات کالا بین مناطق آزاد و خارج از کشور و نیز سایر مناطق آزاد از کلیه عوارض	بند (د) ماده ۱۱۲ قانون برنامه پنجم
۳	معافیت مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی در مناطق آزاد به مدت ۲۰ سال	ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری و صنعتی
ح- حمایت از شرکت‌های دانش بنیان		
۱	معافیت از پرداخت مالیات، عوارض، حقوق گمرکی، سود بازرگانی و عوارض صادراتی به مدت ۱۵ سال	بند (الف) ماده ۳ قانون حمایت از شرکتها و موسسات دانش بنیان
ط- حمایت از صنعت توریسم		
۱	معافیت تاسیسات ایرانگردی و جهانگردی از پرداخت ۵۰٪ مالیات ابرازی تا مدت ۶ سال	بند (ر) ماده (۱۳۲) ق.م.م
۲	اعمال نرخ صفر مالیات برای ۱۰۰ درصد درآمد ابرازی دفاتر گردشگری و زیارتی که از محل جذب گردشگران خارجی یا اعزام زائر به عربستان، عراق و سوریه تحصیل شده باشد	بند (ز) ماده (۱۳۲) ق.م.م
ی- سایر حمایت‌ها		
۱	معافیت ۱۰۰٪ مالیات بر درآمد املاک برای مالکان مجتمع‌های مسکونی بیش از سه واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف مسکن ساخته شده یا می‌شوند	تبصره ۱۱ ماده ۵۳ ق.م.م
۲	معافیت فعالیت‌های انتشاراتی، مطبوعاتی، قرآنی، فرهنگی و هنری	بند (ل) ماده ۱۳۹ ق.م.م
۳	اعمال نرخ صفر مالیات نسبت به درآمد حاصل از صادرات کالاهای مختلف که به صورت ترانزیت به ایران وارد می‌شوند و بدون تغییر در ماهیت یا با انجام کاری بر روی آن صادر میشوند	تبصره (۱) ماده (۱۴۱) ق.م.م



بند (۲) ماده (۱۴۵) ق.م.م	معافیت مالیاتی سود یا جوایز متعلق به حسابهای پس انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانکهای ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز	۴
بند (۵) ماده (۱۴۵) ق.م.م	معافیت مالیاتی سود و جوایز متعلق به اوراق مشارکت	۵
تبصره ۲ ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده	استرداد ۱۰٪ از عوارض موضوع بند الف ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده در ارتباط با ایجاد مراکز آموزشی و ورزشی برای کارکنان واحدهای تولیدی	۶
ماده ۴۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده	معافیت مالیات نقل و انتقال ماشین‌های راهسازی، کارگاهی، معدنی، کشاورزی، شناورها، موتورسیکلت و سه چرخه موتوری اعم از تولید داخلی یا وارداتی	۷
تبصره ۵ ماده ۴۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده	معافیت اولین انتقال خودرو از کارخانجات سازنده و یا مونتاژکننده داخلی و یا واردکنندگان به خریداران از مالیات نقل و انتقال	۸
تبصره ۲ ماده ۱۲ قانون هدفمند کردن یارانه‌ها	معافیت اشخاص حقیقی و حقوقی نسبت به کمک‌های نقدی و غیرنقدی ناشی از اجرای قانون هدفمند کردن یارانه‌ها	۹

۶۰. براساس بررسیهای غیررسمی، بین ۴۰ تا ۴۵ درصد از تولید ناخالص داخلی کشور به دلیل اعطای انواع معافیتها و مشوقهای مالیاتی از پرداخت مالیات معاف است.

جدول (۲۵) - ترکیب بخشهای اقتصادی معاف از مالیات در تولید ناخالص داخلی کشور (ارقام به میلیارد ریال/درصد)

شرح	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳
تولید ناخالص داخلی	۱۹۹۳۶۶۴	۲۴۰۷۹۵۵	۳۱۳۹۶۰۶	۳۷۴۳۳۳۷	۳۸۹۳۶۹۹	۴۷۴۱۳۸۶	۶۲۴۵۷۶۶	۷۰۹۱۳۸۹	۹۳۴۳۰۷۰	۱۰۸۰۷۴۷۷
ارزش افزوده کشاورزی	۱۳۱۹۸۸	۱۷۳۸۶۹	۲۳۲۰۶۹	۲۳۹۳۵۳	۲۸۵۶۸۴	۳۲۵۱۲۶	۳۶۷۱۹۶	۵۵۸۴۷۴	۸۴۳۶۴۷	۱۰۰۹۱۴۱
سهم بخش کشاورزی از GDP	۶.۶	۷.۲	۷.۴	۶.۴	۷.۳	۶.۹	۵.۹	۷.۹	۹.۰	۹.۳
صادرات غیرنفتی	۹۴۴۶۴	۱۱۹۵۰۵	۱۴۲۲۱۱	۱۷۴۶۶۸	۲۱۸۴۵۰	۲۸۱۴۶۷	۵۹۶۶۵۳	۱۰۸۰۰۹۳	۱۰۳۹۷۶۲	۱۳۳۹۱۰۱
سهم صادرات غیرنفتی از GDP	۴.۷	۵.۰	۴.۵	۴.۷	۵.۶	۵.۹	۹.۶	۱۵.۲	۱۱.۱	۱۲.۴
تولید ناخالص داخلی بدون کشاورزی و صادرات غیرنفتی	۱۷۶۷۲۱۲	۲۱۱۴۵۸۱	۲۷۶۵۳۲۵	۳۳۲۹۳۳۶	۳۳۸۹۵۶۵	۴۱۳۴۷۹۳	۵۲۸۱۹۱۶	۵۴۵۲۸۲۱	۷۴۵۹۶۶۱	۸۴۵۹۲۳۵
سهم GDP مشمول مالیات از کل GDP	۸۸.۶	۸۷.۸	۸۸.۱	۸۸.۹	۸۷.۱	۸۷.۲	۸۴.۶	۷۶.۹	۷۹.۸	۷۸.۳
ارزش افزوده نفت	۵۱۶۹۸۴	۵۹۰۹۲۶	۷۶۳۳۹۸	۸۳۸۰۴۹	۶۸۶۸۰۴	۹۵۲۷۲۶	۱۵۶۴۳۶۰	۱۱۶۴۷۱۳	۱۵۸۹۶۳۳	۱۶۴۹۴۷۹
سهم بخش نفت از GDP	۲۵.۹	۲۴.۵	۲۴.۳	۲۲.۴	۱۷.۶	۲۰.۱	۲۵.۰	۱۶.۴	۱۷.۰	۱۵.۳
ارزش افزوده معدن	۱۳۵۰۲	۱۶۶۶۶	۲۳۶۵۱	۲۷۷۵۴	۲۶۶۶۳	۳۸۷۳۷	۴۷۸۲۷	۷۳۲۳۷	۹۴۰۷۸	۱۰۷۰۴۶
سهم بخش معدن از GDP	۰.۷	۰.۷	۰.۸	۰.۷	۰.۷	۰.۸	۰.۸	۱.۰	۱.۰	۱.۰
تولید ناخالص داخلی (بدون کشاورزی، نفت، معدن و صادرات غیرنفتی)	۱۲۳۶۷۲۴	۱۵۰۶۹۸۸	۱۹۷۸۲۷۵	۲۴۶۳۵۳۲	۲۶۷۶۰۹۸	۳۱۴۳۳۲۹	۳۶۶۹۷۲۹	۴۲۱۴۸۷۱	۵۷۷۵۹۵۰	۶۷۰۲۷۱۰



شرح	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳
سهم GDP مشمول مالیات	۶۲,۰	۶۲,۶	۶۳,۰	۶۵,۸	۶۸,۷	۶۶,۳	۵۸,۸	۵۹,۴	۶۱,۸	۶۲,۰
از کل GDP با احتساب بخشهای معاف از مالیات										

منبع: بانک مرکزی

* کارمزد احتسابی در تولید ناخالص داخلی لحاظ شده است.

۶۱. پیگیری سیاست اعطا مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی، علاوه بر تحمیل هزینه‌های سنگین مالی بر بودجه دولت به دلیل چشم پوشی از درآمدهای مالیاتی، بار مالیاتی سایر بخشهای اقتصادی مشمول مالیات را نیز افزایش داده است. همین امر به نوبه خود، نگرانی‌های زیادی را در زمینه برهم خوردن اصل عدالت مالیاتی ایجاد کرده است. علاوه بر این، مسائل مربوط به برهم خوردن تخصیص منابع، هزینه‌های اداری مدیریت معافیتها و مشوقهای مالیاتی در سازمان امور مالیاتی، سوء استفاده از این گونه سیاست برای اجتناب و فرار مالیاتی، افزایش تقاضاهای صنفی برای برخورداری از مشوقهای جدید، پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی، مسائل اجتماعی و سیاسی حذف مشوقها و معافیتهای اعطا شده از دیگر مشکلات پیگیری این سیاست در سالهای گذشته بوده است. علاوه بر مسائل مربوط به هدر رفتن بخش قابل توجهی از منابع مالیاتی و مسائل مربوط به مخدوش شدن عدالت، تجربه جهانی و مطالعات انجام شده از نقش ضعیف مشوقهای مالیاتی در جذب سرمایه‌گذاریهای بخش خصوصی در کشورهای در حال توسعه حکایت دارد. کشورهای در حال توسعه به دلیل فضای نامناسب کسب و کار و سرمایه غالباً از انواع مشوقها به امید رونق کسب و کار و افزایش سرمایه‌گذاری استفاده می‌کنند. در حالی که مطالعات نشان می‌دهد، اعطای مشوقهای مالیاتی بایستی در چارچوب یک بسته جامع حمایتی در کنار سایر حمایتهای غیرمالیاتی از فعاليتها صورت گیرد و بدون بسترسازی، این سیاست کارایی و اثربخشی لازم را نخواهد داشت. به هر حال با توجه به مشکلات و چالش‌های مذکور در این حوزه و همچنین شرایط اقتصادی کشور، لزوم بازنگری اساسی در این سیاست بیش از هر زمان دیگری احساس می‌شود.

۲,۲,۴) چالشهای مربوط به کارتهای بازرگانی و پبله‌وری

۶۲. کارت بازرگانی، مجوز قانونی است که به دارنده آن اعم از شخص حقیقی یا حقوقی داده می‌شود تا به انجام تجارت خارجی از قبیل ثبت سفارش و ترخیص کالا، واردات از مناطق آزاد، حق‌العمل‌کاری در

گمرک و صادرات کلیه کالاهای مجاز مبادرت نماید. کارت پيله وری نیز برای مرز نشینان صادر می‌شود و دارای اهداف و کارکردهای همانند کارت بازرگانی می‌باشد.

۶۳. یکی از حوزه‌هایی که سازمان امور مالیاتی در وصول مالیات از آن با چالش جدی مواجه است و فرار مالیاتی ناشی از آن نسبتاً بالاست، فعالیت‌های اقتصادی و تجاری دارندگان کارت‌های بازرگانی و پيله وری می‌باشد. در حالی که هدف از صدور این کارت‌ها، ساماندهی حوزه بازرگانی خارجی می‌باشد، در حال حاضر به واسطه سوءاستفاده برخی از دارندگان این کارت‌ها، مشکلات زیادی برای نظام مالیاتی کشور ایجاد شده و معوقات مالیاتی دارندگان این کارت‌ها به رقم قابل توجهی رسیده است. آمار موجود نشان می‌دهد که از بین ۱۳۵۱۵۲ فقره پرونده دارای کارت بازرگانی در ۳۱ اداره کل امور مالیاتی، بالغ بر ۱۲۵۴۶ فقره معادل ۹ درصد از آنها، دارای بدهی معوق می‌باشند. رقم کل بدهی‌های مربوط به پرونده‌های دارای کارت بازرگانی بالغ بر ۵۲۷۵۵ میلیارد ریال است که رقم قابل توجهی می‌باشد. ۴۵۲۹۲ میلیارد ریال از این مبلغ مربوط به بدهی اشخاص حقیقی و ۷۴۶۳ میلیارد ریال نیز بدهی اشخاص حقوقی می‌باشد.

۶۴. به طور کلی مشکلات مالیاتی مرتبط با کارت‌های بازرگانی را می‌توان در سه دسته مورد بررسی قرار داد:

❖ عدم رعایت الزامات قانونی توسط مراجع ذیصلاح

۶۵. علیرغم اینکه در حال حاضر برای جلوگیری از ایجاد مشکلات مالیاتی، تمهیدات خوبی از نظر وضع قوانین و مقررات ناظر بر صدور و تمدید کارت‌های بازرگانی و پيله وری پیش بینی شده است، اما با این وجود یکی از مهمترین چالش‌های سازمان امور مالیاتی در مواجهه با دارندگان کارت‌های بازرگانی و پيله وری، عدم رعایت قوانین و مقررات مربوط در این حوزه توسط مراجع ذیربط می‌باشد. این مسأله به خصوص در سال‌های اخیر موجب بروز مشکلات بسیاری از جمله افزایش بدهی‌های مالیاتی معوق در این بخش شده است.

۶۶. بررسی‌ها نشان می‌دهد از جمله مراجعی که در برخی موارد رویه‌های قانونی را رعایت نمی‌کنند، اتاق‌های بازرگانی می‌باشند. علیرغم تکلیف قانونی مبنی بر لزوم دریافت گواهی ماده ۱۸۶ ق.م.م. جهت صدور و تمدید کارت بازرگانی، بعضاً، اتاق‌های بازرگانی بدون اخذ این گواهی، مبادرت به صدور یا تمدید کارت بازرگانی می‌کنند. مشکل فوق در مورد کارت‌های پيله وری به صورت جدی‌تر وجود دارد به طوری که در



بسیاری از موارد، استاندارد‌ها با توجه کمک به وضعیت اقتصادی مرزنیسان و جلوگیری از قاچاق، بدون اعلام و اخذ گواهی ماده ۱۸۶ ق.م.م اقدام به صدور کارت پیلهوری می‌نمایند.

❖ خرید و فروش کارت‌های بازرگانی و پیلهوری

۶۷. اغلب مشکلات مربوط به کارت‌های بازرگانی و پیلهوری در اثر فروش یا اجاره این کارت‌ها به سایر اشخاص بروز می‌کند. به‌طور مشخص، برخی اشخاص، عملیات واردات و صادرات خود را به منظور فرار مالیاتی با استفاده از کارت بازرگانی و یا پیلهوری اشخاص دیگر انجام می‌دهند. در این حالت افرادی با توجه به سهولت صدور کارت‌های بازرگانی، با تطبیع و پرداخت مبالغی به قشرهای کم درآمد، اقدام به تهیه کارت بازرگانی کرده و با انجام واردات با استفاده از این کارت‌ها، از پرداخت حقوق دولتی فرار می‌کنند. در مورد کارت پیلهوری نیز برخی افراد با پرداخت مبلغ ناچیزی و با استفاده از کارت‌های پیلهوری صادره برای مرزنیسان، اقدام به انجام تجارت با خارج از کشور می‌نمایند.

۶۸. به دلیل سوءاستفاده از کارت‌های بازرگانی و پیلهوری، واردات بسیاری از کالاها، توسط اشخاصی به غیر از دارنده کارت انجام می‌شود که وصول مالیات از آن‌ها در اغلب موارد با مشکل مواجه می‌گردد. در بسیاری مواقع نیز به علت عدم بضاعت مالی صاحب اصلی کارت، پیگیری حقوق حقه دولت متوقف شده و در نتیجه بخشی از درآمدهای مالیاتی به واسطه عدم شناسایی وارد کننده و یا صادر کننده واقعی محقق نمی‌شود.

❖ تقلب و کلاهبرداری

۶۹. بررسی‌ها نشان می‌دهد در موارد مختلفی اشخاص اقدام به تهیه و ارائه گواهی‌های مربوط به صدور و تمدید کارت بازرگانی به ویژه گواهی ماده ۱۸۶ ق.م.م و یا مدارک لازم جهت ترخیص کالای وارد شده از گمرک به صورت تقلبی نموده‌اند. البته اقداماتی در مورد تهیه فرمت استاندارد و امن در مورد گواهی‌های مربوطه صورت گرفته است، با این وجود هنوز شاهد انجام تقلب در این حوزه می‌باشیم.

۳,۲,۴) مشکلات مربوط به استفاده از صندوق‌های مکانیزه فروش

۷۰. کنترل جریان گردش کالا در زنجیره تولید-مصرف از الزامات اصلی اجرای قانون نظام مالیات بر ارزش افزوده در رویکرد اعتباری این نوع نظام مالیاتی است. در این راستا، استفاده از صندوق‌های مکانیزه

فروش توسط صاحبان مشاغل یکی از راهکارهای موجود در بسیاری از کشورهای جهان می باشد. رویکرد نظامهای مالیاتی در پیاده‌سازی و استفاده از این صندوقها در کشورهای مختلف متفاوت است. در برخی از کشورها، قوانین ناظر بر استفاده و نگهداری از صندوقها در داخل قانون مالیات بر ارزش افزوده پیش‌بینی شده و در برخی دیگر، این مقررات در قالب یک قانون واحد و مستقل از قانون مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد.

۷۱. نخستین اقدام در خصوص نصب صندوق مکانیزه در سال ۱۳۸۶ و براساس ماده ۱۶۹ قانون مالیاتهای مستقیم صورت گرفت. طبق بخشنامه سازمان امور مالیاتی به شماره ۱۳۷۹۹/۲۳۰ مورخ ۱۳۸۶/۱۲/۱۵، دستورالعمل اجرایی صندوق مکانیزه فروش تعیین گردید. در این دستورالعمل، ۳۰ صنف در تهران و برخی مراکز استانها ملزم به نگهداری صندوق مکانیزه فروش شدند. همچنین وظایف ادارات مالیاتی و نیز ویژگیهای POS در آن مشخص گردید.

جدول (۲۶) - فهرست مشاغل ملزم به استفاده از صندوق مکانیزه فروش از ابتدای سال ۱۳۹۲

سازندگان و فروشندگان طلا و جواهر	فروشنندگان لوازم خانگی (شامل برقی، گازی و نفتی)
فروشنندگان آهن آلات	هتل و هتل آپارتمان
فروشنندگان لوازم صوتی و تصویری	تالار پذیرایی، رستورانها، چلوکبابی‌ها و اغذیه فروشی‌ها
فروشنندگان انواع رایانه و قطعات سخت افزاری	مشاوران املاک و مستغلات
فروشنندگان ماشینهای اداری و لوازم و قطعات و تجهیزات	داروخانه‌ها
مربوط به آنها	

**جدول (۲۷) - فهرست مشاغل ملزم به استفاده از صندوق مکانیزه فروش از ابتدای سال ۱۳۹۳**

فروشنده‌های لوازم یدکی خودروهای سبک و سنگین و ماشین‌آلات راه‌سازی، کشاورزی و ساختمانی (نماینده‌گی، عمده و خرده فروش)	فروشنده‌های انواع تلفن (ثابت و بی‌سیم)، همراه و تجهیزات جانبی آن (نماینده‌گی، عمده و خرده فروش)
صاحبان تعمیرگاه‌های مجاز خودرو و انواع وسائط نقلیه سنگین و ماشین‌آلات راه‌سازی، کشاورزی و ساختمانی	تولیدکنندگان و فروشنده‌های مبیل، مصنوعات چوبی و فلزی و غیر فلزی اعم از اداری و خانگی (نماینده‌گی، عمده و خرده فروش)
فروشنده‌های تجهیزات و تأسیسات حرارتی و برودتی، شوفاژ و تهویه مطبوع و لوازم مربوط (نماینده‌گی، عمده و خرده فروش)	فروشنده‌های فرش ماشینی، تابلو فرش، موکت و قالیچه ماشینی (نماینده‌گی، عمده و خرده فروش)
فروشنده‌های لوازم بهداشتی ساختمان (نماینده‌گی، عمده و خرده فروش)	فروشنده‌های لوازم آرایشی و بهداشتی (نماینده‌گی، عمده و خرده فروش)
فروشنده‌های تزئینات ساختمان (موکت، کفپوش، انواع پرده، کاغذ دیواری، شومینه و کارهای تزئینی چوبی و فلزی) (نماینده‌گی، عمده و خرده فروش)	فروشنده‌های لوازم طبی بیمارستانی، آزمایشگاهی و دندان پزشکی و دندان سازی و انواع لوازم و تجهیزات پزشکی (نماینده‌گی، عمده و خرده فروش)

جدول (۲۸) - فهرست مشاغل ملزم به استفاده از صندوق مکانیزه فروش از ابتدای سال ۱۳۹۴

فروشنده‌های لاستیک (نماینده‌گی، عمده و خرده فروشی)	فروشنده‌های مواد شیمیایی (نماینده‌گی، عمده و خرده فروشی)
نمایشگاه‌های اتومبیل (سواری، باری، مسافری، ماشین‌آلات راه‌سازی، کشاورزی و صنعتی)	نماینده‌گی‌های فروش شرکت‌های توزیع کالاهای داخلی و وارداتی (غیر اشخاص حقوقی)
فروشنده‌های مصالح ساختمانی (نماینده‌گی، عمده و خرده فروشی)	نماینده‌گی‌های فروش شرکت‌ها و موسسات تجاری و صنعتی اعم از داخلی و خارجی (غیر اشخاص حقوقی)
فروشنده‌های تأسیسات الکترونیکی - مکانیکی ساختمان (نماینده‌گی، عمده و خرده فروشی)	فروشنده‌های یخچال‌های صنعتی و ویترینی (نماینده‌گی، عمده و خرده فروشی)
فروشنده‌های انواع رنگ ساختمانی، صنعتی و اتومبیل (نماینده‌گی، عمده و خرده فروشی)	بار فروشان و فروشنده‌های میوه و تره بار و میدان داران

۷۲. پس از آن و در اجرای ماده ۱۲۱ قانون برنامه پنجم توسعه و دستورالعمل‌های مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۱۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده و همچنین ماده ۷۱ قانون نظام صنفی، جلسات متعددی با حضور نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت توسعه بازرگانی داخلی وزارت صنعت، معدن و تجارت، نمایندگان اتاق اصناف ایران و نمایندگان شرکت‌های خصوصی تشکیل گردید.

۷۳. با وجود تکلیف قانونی و علیرغم اقدامات صورت گرفته در جهت نصب سامانه فروش در سالهای گذشته، بررسی‌ها نشان می‌دهد، تعداد کمی از مشمولین اقدام به نصب صندوق مکانیزه فروش کرده‌اند. برای این اساس تا پایان سال ۱۳۹۴ تعداد ۲۳۹،۱ صندوق مکانیزه سخت افزاری و ۹۸۷،۱۰۸ صندوق مکانیزه نرم افزاری در کشور نصب گردیده است. بدین ترتیب هر چند اجرای این قانون، گام مهمی در جهت اصلاح رفتارهای اقتصادی فعالین اقتصادی محسوب می‌شود، لیکن اجرای آن با چالشهای اساسی مواجه بوده است. عدم توجه به این چالش‌ها می‌تواند مجدداً روند اجرای آن را با مانع مواجه ساخته و هزینه‌های اجتماعی و اقتصادی آن را نیز افزایش دهد.

۷۴. عوامل مختلفی در عدم موفقیت اجرای تکلیف قانونی مزبور، نقش داشته‌اند. البته بسیاری از این عوامل به ناشی از ماهیت بخش مشاغل است که منجر به ایجاد چالش در فرایند مالیات ستانی از مالیاتهای مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده شده است و به نوعی به قوانین مربوط به صندوق فروش اختصاص ندارد. ریشه‌های تاریخی و فرهنگی، ویژگیهای ساختاری بخش مشاغل، نبود پایگاه جامع اطلاعات اقتصادی و مالی، حجم بزرگ اقتصاد غیررسمی، مانع و جامع نبودن ضمانتهای اجرائی جهت نصب سامانه فروشگاهی، عدم کارآیی روش اجرایی فعلی، عدم اطمینان مودیان، عدم اطلاع‌رسانی کافی، تبلیغات محدود در خصوص مزایای استفاده از سامانه‌های فروشگاهی، ضعف و محدودیت منابع علمی و سطح آگاهی‌های لازم در مشاغل، محدودیت منابع مالی، عدم پیش‌بینی موارد خاص و اختلال و ضعف در نرم افزارهای مربوطه از مهمترین دلایل عدم موفقیت اجرای قوانین مربوط به استفاده از صندوق‌های مکانیزه فروش می‌باشند.

۴,۲,۴) عدم اجرای نظام مالیات بر جمع درآمد

۷۵. با وجود تلاشهایی که در گذشته برای اجرای سیستم مالیات بر جمع درآمد صورت گرفته است، در حال حاضر در ایران نسبت به انواع درآمدهای حاصله افراد (مشاغل، حقوق و دستمزد، مستغلات و غیره)، به صورت جداگانه مالیات وضع می‌گردد. بدین ترتیب برای هر یک از منابع درآمدی، فرآیند مالیات ستانی

جداگانه‌ای از جمله ارائه اظهارنامه، تشخیص مالیات، اعطای معافیت‌های مالیاتی و با اعمال نرخهای مالیاتی متفاوت صورت می‌گیرد. چنین رویکردی از سویی به روشنی در تضاد با عدالت مالیاتی بوده و از سوی دیگر کاهش کارایی نظام مالیاتی و در نتیجه تقلیل درآمدهای مالیاتی را در پی دارد. همچنین اجرای سیستم مالیات بر جمع درآمد با تجمیع اطلاعات مربوط به انواع فعالیت‌های اقتصادی هر یک از مودیان، دارای اثرات مثبت بسیاری در زمینه ایجاد شفافیت اقتصادی بوده و زمینه را برای اجرای انواع طرح‌ها و سیاست‌های اقتصادی مهیا می‌کند. بنابراین به نظر می‌رسد یکی از ضروریات اصلاح و ارتقای عملکرد نظام مالیاتی کشور حرکت به سمت اجرای مالیات بر جمع درآمد باشد.

۳,۴) سازمان وصول مالیات

۷۶. سومین حوزه تاثیرگذار بر عملکرد نظام مالیاتی کشور "سازمان وصول مالیات" می‌باشد که به عنوان یکی از ارکان سه گانه تشکیل دهنده آن محسوب می‌شود. این حوزه حداکثر میزان مالیات قابل وصول در چارچوب قوانین فعلی و ساختار موجود سازمان و تشکیلات اداری وصول مالیات را نشان می‌دهد. عوامل متعددی بر کارایی سازمان وصول مالیات تأثیر دارند که از آن جمله می‌توان به منابع مالی، انسانی بودجه، تشکیلات، مدیریت، فرآیندها، بانک‌های اطلاعاتی مؤدیان، استفاده از فناوری اطلاعات و ... اشاره کرد.

۷۷. در آسیب‌شناسی سازمان وصول مالیات، موانع زیر به عنوان عوامل بازدارنده تحقق اهداف نظام مالیاتی قلمداد می‌شوند:

- عدم استقلال نظام مالیاتی کشور
- کمبود منابع (نیروی انسانی ماهر، منابع مالی، منابع فیزیکی)
- عدم دسترسی به پایگاه اطلاعات اقتصادی و عدم نگاه یکپارچه به مودی
- ناکارآمدی ساختار فعلی نظام تشخیص مالیات (رویکرد مبتنی بر حسابرسی کل پرونده‌ها)
- چالش‌های اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده
- عدم تمرکز نظام مالیاتی به موضوع تمکین مودیان
- حجم بالای معوقات مالیاتی
- اطاله رسیدگی و وقفه‌های مالیاتی

۱,۳,۴) عدم استقلال نظام مالیاتی کشور

۷۸. در حال حاضر سازمان امور مالیاتی کشور به صورت یک موسسه دولتی و زیر نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی به وظایف خود عمل می‌کند. این در حالی است که در سالهای اخیر در اغلب کشورها این بحث مطرح شده است که با توجه به اینکه این سازمان منبع درآمد برای کل دولت می‌باشد، لازم است از درجه‌ای از استقلال در امور خود برخوردار باشد. به طور کلی با بررسی ساختار سازمانی و استقلال سازمان‌های مالیاتی در کشورهای عضو OECD و کشورهای منتخب غیر عضو OECD، می‌توان آنها را در ۵ طبقه دسته‌بندی نمود. همان‌گونه که ملاحظه می‌گردد شخصیت شبه مستقل واحد برای سازمان مالیاتی در این کشورها از رواج بیشتری برخوردار است.

۱- مدیریت واحد در وزارت اقتصاد^۱: در این طبقه کارکرد سازمان امور مالیاتی به عهده یک واحد سازمانی می‌باشد که جزء وزارت اقتصاد می‌باشد. از بین کشور های مورد بررسی ۱۲ کشور در این طبقه قرار دارند.

۲- مدیریت چندگانه در وزارت اقتصاد^۲: کارکرد سازمان امور مالیاتی در این طبقه، به عهده چندین واحد سازمانی می‌باشد که در وزارت اقتصاد قرار دارند. غالباً کارکردهای ضروری مانند منابع انسانی و IT مشترک با وزارت خانه اقتصاد می‌باشد. در بررسی های صورت پذیرفته، هفت کشور در این طبقه قرار دارند.

۳- شخصیت شبه مستقل واحد^۳: کارکرد سازمان امور مالیاتی به همراه کارکردهای ضروری (مانند IT و منابع انسانی) توسط یک شخصیت شبه مستقل واحد انجام می‌شود که به وزیر گزارش های لازم را اعلام می‌کند. ۲۱ کشور از کشورهای مورد بررسی در این طبقه قرار دارند.

۴- شخصیت شبه مستقل واحد با هیات نظارت^۴: وظایف سازمان امور مالیاتی با کارکردهای پشتیبانی لازم (مانند IT و منابع انسانی) توسط شخصیت شبه مستقل واحد انجام می‌پذیرد که مدیر آن به وزیر اقتصاد

^۱. Single Direction In Ministry Of Finance

^۲. Multiple Directorates In Ministry Of Finance

^۳. Unified Semi Autonomous Body

^۴. Unified Semi Autonomous Body With Formal Board Or Advisory Group



گزارش می‌دهد و مدیریت هیات نظارت نیز، متشکل از مقامات خارجی می‌باشد. مطابق جدول ارائه شده، ده کشور در این طبقه قرار می‌گیرند.

۵- سایر: سایر ساختارها در این طبقه قرار دارند که شامل شش کشور می‌شود.

۷۹. علاوه بر اهمیت استقلال ساختار سازمان‌های مالیاتی، داشتن نظام پرداخت جداگانه برای سازمان‌های مالیاتی نیز در سالهای اخیر مورد توجه قرار گرفته است. بررسی کشورهای عضو OECD و کشورهای منتخب غیر عضو OECD نیز نشان می‌دهد تقریباً یک سوم از این کشورها از سیستم پرداخت مجزایی برای سازمان‌های مالیاتی خود بهره می‌برند و بسیاری از سایر کشورها نیز در حال حرکت در این مسیر هستند. علاوه بر این در اغلب کشورهای مورد بررسی، سیستم منعطفی برای پرداخت پاداش به کارکنان براساس نحوه عملکرد آنها وجود دارد.

۸۰. به طور کلی به نظر می‌رسد با توجه به اهمیت سازمان امور مالیاتی کشور و ویژگی‌های خاص آن و نیز با در نظر گرفتن تجارب سایر کشورها لازم است در خصوص اعطای درجه‌ای از استقلال به نظام مالیاتی کشور و نیز نظام پرداخت جداگانه اقداماتی صورت گیرد.

جدول (۲۹) - ساختار سازمانی و نظام پرداخت در کشورهای عضو OECD

کشور	ساختار سازمان	ارتباط مستقیم نظام پرداخت با بخش عمومی	ارتباط گسترده نظام پرداخت با بخش عمومی	نظام پرداخت مستقل	نظام پرداخت پاداش منعطف
کشورهای عضو OECD					
استرالیا	USB	×	✓	×	✓
اتریش	SDMOF	✓	✓	×	✓
بلژیک	MDMOF	✓	×	✓	✓
کانادا	USBB	×	✓	×	✓
شیلی	USB	×	×	✓	✓
چک	USB	✓	×	×	✓
دانمارک	OTHER	✓	×	✓	×
استونی	SDMOF	×	✓	✓	✓
فنلاند	USB	×	×	✓	✓
فرانسه	SDMOF	✓	×	✓	✓
آلمان	OTHER	✓	×	×	✓
یونان	USB	✓	×	×	×
مجارستان	USB	×	✓	✓	✓
ایسلند	USB	✓	✓	×	✓
ایرلند	USB	✓	×	×	×
ایتالیا	OTHER	✓	✓	×	✓



کشور	ساختار سازمان	ارتباط مستقیم نظام پرداخت با بخش عمومی	ارتباط گسترده نظام پرداخت با بخش عمومی	نظام پرداخت مستقل	نظام پرداخت پاداش منعطف
ژاپن	USB	×	✓	×	✓
کره جنوبی	USB	✓	✓	×	✓
لوگزامبورگ	MDMOF	✓	×	×	×
مکزیک	USBB	✓	×	×	×
هلند	SDMOF	✓	×	×	✓
نیوزلند	USB	×	×	✓	✓
نروژ	USB	✓	✓	×	×
لهستان	MDMOF	✓	×	×	✓
پرتغال	SDMOF	✓	×	✓	✓
اسلوواکی	USB	✓	✓	×	✓
اسلوونی	USB	✓	×	×	×
اسپانیا	USB	✓	×	×	✓
سوئد	USBB	×	×	✓	✓
سوئیس	SDMOF	×	✓	×	✓
ترکیه	OTHER	✓	×	×	×
بریتانیا	USBB	×	✓	×	✓
آمریکا	USBB	✓	✓	✓	✓
کشورهای منتخب غیر عضو OECD					
آرژانتین	USBB	×	×	✓	✓
برزیل	USB	✓	×	✓	×
بلغارستان	USBB	✓	✓	✓	✓
چین	OTHER	×	×	×	×
کلمبیا	USBB	×	×	✓	✓
کاستاریکا	MDMOF	✓	×	×	×
کرواسی	SDMOF	×	×	✓	×
قبرس	MDMOF	✓	×	×	×
هنگ کنگ	SDMOF	✓	×	×	×
هند	USBB	✓	✓	×	×/✓
اندونزی	SDMOF	✓	×	×	×
لتونی	USB	✓	×	×	×
لیتوانی	USB	✓	✓	×	×
مالزی	OTHER	×	✓	×	×
مالت	MDMOF	✓	✓	×	✓
مراکش	SDMOF	✓	×	×	✓
رومانی	USB	✓	×	✓	×
روسیه	USB	×	×	✓	✓
عربستان	SDMOF	✓	×	×	×
سنگاپور	USBB	×	×	✓	✓
آفریقای جنوبی	USB	×	×	✓	✓
تایلند	MDMOF	✓	×	×	✓
ایران	SDMOF	✓	×	×	✓

منبع: OECD(2015)

USB: شخصیت شبه مستقل واحد؛ USBB: شخصیت شبه مستقل واحد با هیات نظارت؛ SDMOF: مدیریت واحد در وزارت اقتصاد؛ MDMOF: مدیریت چند گانه در وزارت اقتصاد؛ OTHER: سایر.

۲,۳,۴) کمبود منابع (نیروی انسانی ماهر، منابع مالی، منابع فیزیکی)

۸۱. نیروی انسانی به دلیل ماهیت خاص فعالیت‌ها و وظایف سازمان امور مالیاتی کشور از مهمترین منابع آن محسوب می‌شود. در این حوزه با وجود اینکه در سالهای اخیر به لحاظ تعداد، شاهد رشد قابل ملاحظه‌ای بوده‌ایم، اما همچنان تعداد و ترکیب نیروی انسانی موجود با وضعیت بهینه و مطلوب آن فاصله زیادی دارد. تعداد نیروی انسانی شاغل در سازمان امور مالیاتی کشور طی سالهای اخیر مطابق جدول ذیل می‌باشد.

جدول (۳۰) - وضعیت نیروی انسانی سازمان امور مالیاتی کشور

عنوان	تعداد نیروی انسانی (نفر)
برنامه سوم توسعه	۱۶۴۰۵
برنامه چهارم توسعه	۱۸۵۰۸
سال ۱۳۹۰	۲۱۷۲۴
سال ۱۳۹۱	۲۱۵۹۶
سال ۱۳۹۲	۲۲۱۴۹
سال ۱۳۹۳	۲۶۰۸۵
سال ۱۳۹۴	۳۰۰۷۵

منبع: گزارش برنامه عملیاتی سالهای ۱۳۹۴ و ۱۳۹۵

۸۲. بررسی ترکیب نیروی انسانی نشان می‌دهد در پایان سال ۱۳۹۴، از کل نیروی انسانی شاغل (شامل رسمی، پیمانی و قراردادی) در سازمان امور مالیاتی، ۲۳/۱٪ دارای مدرک تحصیلی فوق دیپلم و پایین‌تر، ۶۲/۵٪ لیسانس و ۱۴/۴٪ فوق لیسانس و بالاتر بوده‌اند.

۸۳. در این راستا نسبت جمعیت به تعداد کارکنان سازمان امور مالیاتی از شاخص‌هایی است که برای بررسی نظامهای مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد و به بررسی این موضوع می‌پردازد که به ازای چند نفر جمعیت، یک نیروی مالیاتی وجود دارد. براساس آمار موجود، این نسبت در ایران و در سال ۱۳۹۲ حدود ۳۳۶۰ بوده است که در مقایسه با سایر کشورها بسیار بالا می‌باشد. شایان ذکر است در کشورهای توسعه یافته عموماً به ازای کمتر از ۱۰۰۰ نفر جمعیت، یک نیروی مالیاتی وجود دارد. نامناسب بودن شاخص ایران زمانی آشکارتر می‌گردد که به این نکته توجه کنیم که بخش عمده‌ای از امور مالیاتی در کشورهای توسعه یافته به صورت الکترونیکی انجام می‌شود، در حالی که در ایران با وجود عدم گسترش مالیات الکترونیکی و انجام مراحل توسط نیروی انسانی، تعداد کارکنان مالیاتی نسبت به جمعیت کشور بسیار پایین می‌باشد.

جدول (۳۱) - نسبت جمعیت به کارکنان مالیاتی در کشورهای منتخب در سال ۲۰۱۳

ردیف	نام کشورها	نسبت جمعیت به کارکنان سازمان مالیاتی
۱	استرالیا	۱۳۲۳
۲	آلمان	۷۴۳
۳	انگلستان	۱۱۷۶
۴	ایتالیا	۱۹۱۴
۵	ترکیه	۱۴۹۰
۶	روسیه	۱۱۱۳
۷	سوئد	۱۲۱۴
۸	فرانسه	۹۷۹
۹	کانادا	۹۲۱
۱۰	کره	۲۶۶۵
۱۱	مالزی	۳۲۹۹
۱۲	نروژ	۷۵۴
۱۳	هلند	۸۰۴
۱۴	ایران	۳۳۶۰

منبع: OECD(2015)

۸۴ از دیگر شاخصهای مربوط به نیروی انسانی می توان به نسبت نیروی کار به کارکنان امور مالیاتی اشاره کرد که در جدول ذیل برای ایران و برخی کشورهای منتخب ارائه شده است. مطابق این جدول، این رقم در کشورهای توسعه یافته بسیار پایین تر از کشور ایران می باشد. حتی در مقایسه با کشورهای همجوار نیز این وضعیت وجود دارد. به عنوان مثال این نسبت در ترکیه ۵۴۸ می باشد در حالیکه در ایران ۹۶۳ است.



جدول (۳۲) - نسبت نیروی کار به کارکنان مالیاتی در کشورهای منتخب در سال ۲۰۱۳

ردیف	نام کشورها	نسبت نیروی کار به کارکنان سازمان مالیاتی
۱	استرالیا	۶۹۹
۲	آلمان	۳۸۷
۳	انگلستان	۶۰۵
۴	ایتالیا	۸۰۵
۵	ترکیه	۵۴۸
۶	روسیه	۵۸۶
۷	سوئد	۶۵۰
۸	فرانسه	۴۲۷
۹	کانادا	۵۰۱
۱۰	کره	۱۳۷۳
۱۱	مالزی	۱۴۸۸
۱۲	نروژ	۴۰۱
۱۳	هلند	۴۲۹
۱۴	ایران	۹۶۳

منبع: OECD (2015)

۸۵ بودجه و منابع مالی به عنوان دومین منبع تأثیرگذار بر عملکرد سازمان اجرایی وصول مالیات، می‌باشد. در این حوزه علیرغم تلاش در جهت افزایش بودجه سازمان در سالهای گذشته، هنوز منابع مالی سازمان با توجه به وظایف سنگینی که بر دوش دارد ناکافی به نظر می‌رسد. بایستی توجه نمود که دو موضوع ۱- وضعیت نامناسب سرمایه‌های فیزیکی سازمان امور مالیاتی و ضرورت اصلاح آن از طریق تخصیص بودجه سرمایه‌ای (عمرانی) در حد لازم و ۲- هزینه‌های غیر قابل اجتناب پروژه‌ها و تجهیزات طرح جامع مالیاتی به‌طور بالقوه بخش قابل توجهی از مخارج سازمان امور مالیاتی کشور را جذب می‌نماید. از اینرو به منظور اجتناب از محدودیت بیشتر هزینه‌های حقوق و دستمزد که خود تهدید بالقوه‌ای برای توسعه نظام مالیاتی محسوب می‌گردد، بایستی اصلاحات اساسی در ساختار بودجه نظام مالیاتی کشور به منظور تأمین منابع مالی مورد نیاز در هر یک از بخش‌های فوق‌الذکر صورت پذیرد.

۸۶ در خصوص منابع فیزیکی (ساختمان و تجهیزات) نیز علیرغم اینکه در طول برنامه چهارم و پنجم توسعه در زمینه تأمین زیرساخت‌های مورد نیاز با توجه به گسترش فعالیت‌های سازمان، فعالیت‌های عمرانی زیادی صورت گرفته است، با این حال توسعه نظام مالیاتی هم از جهت امکان استقرار سیستم‌های فناوری نوین و

هم از منظر تسهیل امور مؤدیان مالیاتی (به عنوان ساز و کارهای معطوف به توسعه مشارکت داوطلبانه مؤدیان در پرداخت مالیات)، مستلزم برخورداری از فضاهای فیزیکی کافی و مناسب‌تری می‌باشد و به نظر می‌رسد سازمان امور مالیاتی کشور علیرغم حساسیت ویژه وظایف مربوط، در مقایسه با بسیاری از دستگاه‌های حاکمیتی از جهت منابع فیزیکی وضعیت مطلوبی ندارد. مطابق جدول (۳۳) تعداد کل ساختمان‌ها (ملکی و استیجاری) در سراسر کشور ۶۸۸ باب (۵۶۷ باب ملکی و ۱۰۱ باب استیجاری) است، در حالی که کل ساختمان‌های مورد نیاز ۹۰۰ باب می‌باشد.

جدول (۳۳) - وضعیت ساختمانهای ملکی و استیجاری سازمان امور مالیاتی کل کشور

شرح	ساختمانهای ملکی	ساختمان های استیجاری	ساختمان های نیمه تمام
تعداد	۵۶۷	۱۰۱	۶۲
عرصه (مترائ)	۱۰۹۹۶۵۰	۳۳۳۳۰	---
اعیان (مترائ)	۷۵۸۲۵۶	۴۵۳۱۲	۱۲۵۷۹۸

منبع: گزارش برنامه عملیاتی سال ۱۳۹۵.

۳,۳,۴) عدم دسترسی به پایگاه اطلاعات اقتصادی و عدم نگاه یکپارچه به مودی

۸۷ یکی از مشکلات اساسی سازمان امور مالیاتی، نبود و بعضاً پراکنده بودن اطلاعات مودیان می‌باشد. جهت شناسایی مودیان، رسیدگی به پرونده مالیاتهای مستقیم و ارزش افزوده و نیز جلوگیری از فرار مالیاتی، سازمان امور مالیاتی به بانک اطلاعات یکپارچه نیاز دارد به گونه‌ای که بتوان از اطلاعات درون‌سازمانی و برون‌سازمانی در راستای اهداف نامبرده به خوبی استفاده نمود. هم اکنون، ماموران مالیاتی در بخش‌های مختلف مالیات مستقیم و ارزش افزوده با مشکلات بسیاری در خصوص کسب اطلاعات از مودیان مواجه هستند. به منظور رفع این مشکل در اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب تیر ماه ۱۳۹۴، ایجاد نظام جامع مالیاتی در ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م پیش بینی شده است که به موجب آن به منظور شفافیت فعالیت های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی شامل مواردی نظیر اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می شود که انتظار می رود با تشکیل این پایگاه، تاحد زیادی مشکلات سازمان امور مالیاتی در این حوزه برطرف گردد.



۸۸. البته در خصوص اطلاعات و داده‌های موجود در نظام مالیاتی نیز نظام‌مندی و برنامه‌ریزی چندانی در جهت تجمع و یکپارچه‌سازی اطلاعات و استفاده بهینه از آنها مشاهده نمی‌گردد. همچنین بعضاً در مورد دقت اطلاعات نیز ابهاماتی وجود دارد که ضروری است اقداماتی به منظور بررسی صحت اطلاعات و شناسایی داده‌های ناصحیح به صورت سیستمی در دستور کار قرار گیرد. به نظر می‌رسد پیش‌بینی مرجعی که دارای تخصص‌های لازم در حوزه مالیات و فناوری اطلاعات باشد به عنوان متولی آمارهای مالیاتی می‌تواند تا حدی زیادی مشکلات مربوطه را حل و فصل نماید.

۴,۳,۴) ناکارآمدی نظام تشخیص مالیات (رویکرد حسابرسی مبتنی بر کل پرونده‌ها)

۸۹. سازمان امور مالیاتی کشور به دلیل اتخاذ رویکرد سنتی حسابرسی مبتنی بر کل پرونده‌های مالیاتی، مجبور است بخش قابل توجهی از بار مالی و هزینه‌های تشخیص و وصول مالیات را بر دوش بکشد. این در حالی است که بسیاری از کشورهای جهان با توسعه و تقویت مدیریت تمکین و پر رنگ کردن جایگاه سازمانی این بخش، مؤدیان مالیاتی را در فرآیندهای مختلف تشخیص و وصول مالیات مشارکت داده و به این ترتیب بخش قابل توجهی از هزینه‌های عملیاتی وصول مالیات را کاهش داده‌اند.

۹۰. همچنین این چالش در نظام مالیات بر ارزش افزوده نیز قابل مشاهده می‌باشد. این در حالی است که اساساً تمامی کشورهایی که این نظام مالیاتی را پیاده کرده‌اند، به موازات معرفی و اجرایی نمودن نظام مالیات بر ارزش افزوده، ساز و کارهای لازم برای انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک را نیز فراهم کرده‌اند.

۹۱. شایان ذکر است که سازمان امور مالیاتی علاوه بر پیش‌بینی مواد قانونی موردنیاز جهت رفع این چالش در اصلاحیه اخیر قانون مالیاتهای مستقیم، در طرح جامع مالیاتی نیز بخشی را جهت انجام رتبه‌بندی ریسک مودیان در نظر گرفته است که امید است با اجرایی شدن این موارد زمینه انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک فراهم گردد. بدیهی است پیاده‌سازی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌تواند کاهش هزینه‌های اداری وصول مالیات و وصول به موقع مالیات به دلیل کوتاه شده فرآیند رسیدگی و تشخیص مالیات را در پی داشته باشد.

۵,۳,۴) چالشهای اجرای کامل طرح جامع مالیاتی

۹۲. تاکنون طرح جامع مالیاتی بصورت پایلوت در استانهای تهران و اصفهان به اجرا درآمده است. با بررسی‌هایی که توسط شورای مشورتی طرح جامع مالیاتی در خصوص وضعیت موجود پیاده‌سازی طرح جامع مالیاتی و سامانه یکپارچه نظام مالیاتی^۱ (از میان ۳۲ پروژه طرح جامع مالیاتی، نرم افزار سامانه یکپارچه نظام مالیاتی قلب سامانه است که اجرای سایر پروژه‌های خاتمه یافته نیز منوط به اجرای این پروژه است) صورت گرفته است، ایرادات و مشکلاتی در سامانه سیستم یکپارچه مالیاتی در سطح کلان وجود دارد. برخی از این مشکلات عبارتند از:

- عدم نصب، بهره برداری و یکپارچگی Eris با پورتال سازمان در کلیه بخشهای مورد نیاز سازمان؛
- عدم نصب و راه اندازی و بهره برداری Eris در مرکز داده اصلی؛
- عدم اتصال Eris به واسطهای نرم افزاری پیاده‌سازی شده فعلی؛
- عدم راه اندازی عملیات موتور ریسک؛
- نبود بسیاری از مستندات مورد نیاز جهت نگهداری و توسعه سیستم به ویژه مستند معماری سیستم در قرارداد با پیمانکار؛
- عدم انتقال دانش با کیفیت مورد انتظار؛
- نهایی نکردن تغییرات مورد درخواست خبره‌های مالیاتی و بر حسب نیازهای جدید در بسیاری از بخشهای پروژه؛
- عدم تسری پوشش کامل سامانه یکپارچه مالیاتی به کلیه منابع مالیاتهای مستقیم و کالا و خدمات.

۶,۳,۴) چالشهای اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده

۹۳. مالیات بر ارزش افزوده از نیمه دوم سال ۱۳۸۷ با هدف گسترش پایه‌های مالیاتی، انتقال بار مالیاتی از تولید و سرمایه‌گذاری به مصرف، اجتناب از اخذ مالیات مضاعف از کالا و خدمات، افزایش درآمدهای مالیاتی، توسعه اطلاعات مالیاتی از طریق زنجیره فعالیتهای مشمول مالیات بر ارزش افزوده، به اجرا درآمد که تاکنون طی شش مرحله فراخوان، فعالان اقتصادی در دامنه شمول این قانون قرار گرفته‌اند.

^۱. ITS



۹۴. نظام مالیات بر ارزش افزوده کشورمان، مبتنی بر رویکرد اعتباری-فاکتورنویسی است. رویکردی که بر اساس آن، برخورداری از هرگونه اعتبار و استرداد مالیاتی، نیازمند ارایه فاکتورهای خرید و فروش در مراحل مختلف زنجیره تولید-مصرف از سوی مودیان مالیاتی می‌باشد. استقرار یک پایگاه جامع اطلاعاتی از جریان گردش کالا و خدمات و به تبع آن وجود یک نظام تشخیص و ارزیابی مبتنی بر خوداظهاری و حسابرسی بر مبنای ریسک، لازمه اجرای موفق این رویکرد اجرایی و مشخصه بارز یک نظام مدرن مالیات بر ارزش افزوده است. علی‌رغم دستاوردهای پیاده سازی مالیات بر ارزش افزوده برای نظام مالیاتی کشور متأسفانه از همان ابتدای اجرای قانون، فراهم نبودن بسترهای لازم فناوری اطلاعات در کشور، عدم وجود زمینه‌ها و امکانات و زیرساخت‌های اجرایی این قانون در اقتصاد ایران و همچنین وجود فشارهای بسیار جهت اجرای سریع این قانون، مانع از گسترش اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده شد و مشکلات زیادی در اجرای این مالیات ایجاد نمود. علاوه بر این، عدم آموزش مودیان و فعالان اقتصادی یا بی‌اطلاعی و کم‌اطلاعی آنها از جزییات اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده، منجر به بروز برخی مقاومت‌ها از سوی مودیان و فعالان اقتصادی در رابطه با اجرای این قانون شده است. در ادامه به برخی از مهمترین چالشهای اجرایی در نظام مالیات بر ارزش افزوده اشاره می‌گردد:

❖ عدم تمکین یا تمکین ناقص برخی از مودیان

۹۵. عدم تمکین و یا تمکین ناقص مودیان در نظام مالیات بر ارزش افزوده از چالش‌های مهم این حوزه می‌باشد. در طی بیش از شش سال اجرای آزمایشی این قانون در کشور، برخی از مودیان با طرح وجود ابهامات زیاد در قانون یا رویه‌های اجرایی آن و برخی دیگر با طرح برخی دغدغه‌های صنفی مبنی بر اینکه در فرآیند تدوین این قانون پیچیدگی‌ها و ویژگی‌های برخی فعالیتهای اقتصادی لحاظ نشده و عده دیگری نیز که از اساس با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مشکل داشتند، مقاومتها و کارشکنی‌های زیادی در فرایند اجرای این قانون ایجاد کرده‌اند.

❖ مشکلات در حوزه استرداد و اعتبارات در نظام مالیات بر ارزش افزوده

۹۶. مبحث اعتبارات و استرداد مالیاتهای پرداختی در زنجیره مالیات بر ارزش افزوده توسط مودیان از مسائل مهم پیش‌روی نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. با توجه به ماهیت مالیات بر ارزش افزوده و ارائه اظهارنامه مالیاتی به صورت فصلی توسط مودیان، امکان بروز اشتباه و خطا به صورت عمده و سهوی از

سوی مودیان یا کارشناسان امور مالیاتی همواره وجود دارد. تأیید یا رد اعتبارات مالیاتی توسط ماموران مالیاتی در این میان از اهمیت به سزایی برخوردار است و هدف سازمان بروز کمترین میزان خطا در تأیید یا رد اعتبارات می باشد. در این راستا برخی مودیان جهت استفاده از اعتبارات مالیاتی اقدام به دستکاری در صورت حسابها، بیش نمایی صادرات، استفاده از فاکتورهای صوری و... می نمایند. بنابراین در فرآیند رسیدگی ماموران مالیاتی موظف به رسیدگی و بررسی سایر طرفهای حسابها از حیث میزان معامله و اصالت شرکتها می باشند و با توجه به خلای‌هایی که در زمینه نبود بانک اطلاعاتی کامل، میزان وقوع خطا و ایجاد خسارت برای سازمان امور مالیاتی و نیز تأخیر در استرداد مالیاتهای پرداختی مودیان، در این حوزه کاملاً معنی دار می باشد. با این حال، ذکر این نکته نیز ضروری است که در قانون مالیات بر ارزش افزوده ضمانتهای اجرایی قوی و بازدارنده برای جلوگیری از رفتارهای فریبکارانه در زمینه استرداد مالیاتی وجود ندارد. آنچه که در مدیریت استرداد مالیاتی از اهمیت بالایی برخوردار است، سرعت یا زمان رسیدگی به درخواستهای استرداد، تعداد درخواستهای نادرست و کشف اینگونه درخواستها می باشد.

۹۷. طبق آمار و ارقام موجود، در طول دوره اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده (۱۳۹۴-۱۳۸۷) بیش از ۱۲ هزار میلیارد ریال مالیات و عوارض مسترد شده است.

❖ جدا بودن مدیریت مالیات بر ارزش افزوده و مالیاتهای مستقیم

۹۸. تجارب جهانی نشان داده‌اند که استقرار یک واحد یا تشکیلات اداری مستقل برای مالیات بر ارزش افزوده منجر به جدایی و تجزیه این بخش از سازمان وصول مالیات و به تبع آن ایجاد مشکلاتی برای نظام مالیاتی و افزایش هزینه‌های اداری و تمکین می شود. علاوه بر این، یکی از اهداف پیاده‌سازی نظام مالیات بر ارزش افزوده، افزایش شفافیت فعالیتهای اقتصادی و کمک به فرایند وصول سایر مالیاتها بالاضافه مالیات بر درآمد است و شاید یکی از دلایل مقاومت برخی از مودیان ریشه در همین مسئله داشته باشد. بنابراین به نظر می رسد ادغام امور اجرایی مالیات بر ارزش افزوده با مالیاتهای مستقیم در داخل سازمان تصمیم معقولی باشد، اگرچه این امر در ابتدا ممکن است مشکلاتی را به همراه داشته باشد. اما هم اکنون این تفکر، یک تفکر غالب در همه کشورهاست. بررسیها نشان می دهد که بالغ بر ۹۰ درصد کشورها، این نوع مالیات را توسط تشکیلاتی که مسئول وصول مالیاتهای مستقیم است، اجرا می کنند. البته شایان ذکر است در بسیاری از کشورها در سالهای اولیه اجرا و پیاده سازی مالیات بر ارزش افزوده، به منظور تسهیل امور اجرایی، آن را



در یک اداره مستقل پیاده کرده و پس از اجرا و گذر از دوره آزمایشی، نسبت به ادغام و یکپارچه‌سازی ساختار اداری و اجرایی آن با مالیاتهای مستقیم اقدام کرده‌اند.

❖ شکل‌گیری شرکتهای کاغذی و پدیده کد فروشی

۹۹. بدون شک، شکل‌گیری شرکتهای کاغذی و فاقد اعتبار، از مشکلات اساسی در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد که زیانهای مالی فراوانی را برای نظام مالیاتی کشور به همراه داشته است. شرکتهای کاغذی پس از ثبت نام در نظام مالیاتی و دریافت کد اقتصادی اقدام به فعالیت کرده و به انجام فعالیتهای غیر قانونی و زیر زمینی در اقتصاد دامن می‌زنند. در این راستا بسیاری از شرکتها که تمایل به پنهان کردن فعالیت خرید یا فروش خود دارند، به این شرکتهای صوری مراجعه و اقدام به تهیه فاکتور صوری می‌نمایند. لازم به ذکر می‌باشد که فرآیند شناسایی شرکتهای کاغذی به کندی در سازمان صورت می‌پذیرد و دارای وقفه زمانی طولانی می‌باشد به گونه‌ای که ممکن است حتی اعتبار معامله فاقد اصالت مودی نیز تأیید شود. در سالهای اخیر بانک اطلاعاتی شرکتهای کاغذی در سازمان تشکیل شده است ولی این بانک اطلاعاتی کامل نبوده و صرف اتکا به این لیست جهت احراز اعتبارات مودیان، سازمان را دچار خسارتهای زیادی کرده است.

❖ عدم واریز مبالغ وصولی تحت عنوان مالیات بر ارزش افزوده به حساب سازمان امور مالیاتی

۱۰۰. در موارد مختلفی، مودیان با وجود وصول مالیات بر ارزش افزوده از مشتریان خود، مبالغ مربوطه را به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نکرده و یا تنها بخشی از آنرا واریز می‌کنند. همچنین در برخی موارد، فعالین اقتصادی که در سیستم مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام نکرده‌اند و یا هنوز مشمول ثبت نام نشده‌اند، به دریافت مالیات بر ارزش افزوده و سوءاستفاده از آن اقدام نموده‌اند. عدم پوشش کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده به کل زنجیره تولید و مصرف، عدم نظارت کافی، فقدان ضمانتهای اجرایی قوی و... از دلایل بروز چنین مواردی می‌باشد.

❖ چالشهای موجود در راستای الکترونیکی کردن فرآیندها

۱۰۱. علی‌رغم الکترونیکی کردن بسیاری فرآیندها از جمله پیش ثبت نام و صدور الکترونیکی گواهینامه ثبت نام، ثبت اظهارنامه الکترونیکی و... در نظام مالیات بر ارزش افزوده، همچنان چالشهایی در زمینه الکترونیکی کردن فرآیندها وجود دارد از جمله:

➤ رواج پرداختهای نقدی مودیان در معاملات به منظور پنهان کردن فعالیتها و غیر قابل ردیابی بودن معاملات

➤ عدم بکارگیری و استفاده از صندوقهای مکانیزه فروش توسط همه مودیان

➤ عدم شکل‌گیری یک پایگاه جامع اطلاعاتی از جریان کالا و خدمات در کشور

➤ عدم الزام دارندگان اطلاعات اقتصادی به ارسال اطلاعات موجود در بانکهای اطلاعاتی خود به صورت سیستمی با ایجاد دسترسی بر خط حسب مورد

۷,۳,۴) عدم تمرکز نظام مالیاتی به موضوع تمکین مودیان

۱۰۲. شاید عدم تمرکز نظام مالیاتی بر مبحث تمکین مودیان را بتوان یکی از مهمترین مشکلات و چالشهای موجود معرفی کرد. به نظر می‌رسد در بسیاری از موارد به دلیل فشارهای موجود مبنی بر تحقق درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در بودجه، تمام سعی و تلاش نظام مالیاتی بر تحقق اهداف عملکردی متمرکز می‌شود و در نتیجه نسبت به سایر موضوعات از جمله الزامات و پیش‌زمینه‌های تحقق اهداف مذکور به بهترین وجه و با کمترین عواقب و آثار سوء اقتصادی و اجتماعی غفلت صورت می‌گیرد که قطعاً نارضایتی مودیان مالیاتی را در پی دارد.

۱۰۳. در این راستا علاوه بر اینکه لازم است موضوع تمکین و خدمات مودیان به طور جدی‌تری در دستور کار نظام مالیاتی قرار گیرد، برگزاری دوره‌های آموزشی در این زمینه برای کارکنان و نیز مودیان مالیاتی می‌تواند مفید واقع گردد.

۸,۳,۴) حجم بالای معوقات مالیاتی

۱۰۴. بررسی آمار و ارقام مربوط به معوقات مالیاتی حاکی از آن است که نظام مالیاتی کشور با حجم بالایی از معوقات مواجه است که لازم است اقدامات موثری در جهت کاهش آن انجام دهد. بر این اساس و تا پایان



سال ۱۳۹۴، رقم معوقات مالیات به بیش از ۴۱۶ هزار میلیارد ریال رسیده است که از این مبلغ، ۱۷۲ هزار میلیارد ریال مربوط به اصل مالیات و حدود ۲۴۴ هزار میلیارد ریال مربوط به جرایم می‌شود. این آمار به خوبی گویای حجم بالای معوقات مالیاتی است که ضروری است برنامه‌های مناسبی جهت رفع مشکلات مربوطه و وصول حقوق عمومی جامعه در نظر گرفته شود.

۹,۳,۴) اطلاع‌رسانی و وقفه‌های مالیاتی بالا

۱۰۵. مروری بر زمان صرف شده در فرآیند رسیدگی و قطعی شدن پرونده‌های مالیاتی و در نهایت پرداخت مالیات، نشان می‌دهد وقفه‌های زمانی زیادی در این فرآیند وجود دارد. این مسأله علاوه بر ایجاد اختلال در نظام تصمیم‌گیری‌های اقتصادی دولت و افزایش هزینه‌های وصول مالیات می‌تواند ارزش حقیقی مالیاتهای وصولی را به ویژه در شرایط تورمی به شدت کاهش دهد. همچنین این شرایط می‌تواند افزایش هزینه‌های تمکین را در پی داشته باشد. به نظر می‌رسد مشکلات موجود در نظام دادرسی مالیاتی عامل مهمی در این زمینه باشد که شناسایی گلوگاه‌هایی که موجب زمان‌بر شدن دادرسی مالیاتی شده و انجام اقداماتی در جهت رفع آنها لازم می‌باشد.

۵. اقدامات و برنامه‌ها

۱۰۶. سازمان امور مالیاتی کشور همگام با تحولات اقتصادی و در راستای کاهش وابستگی بودجه دولت به درآمدهای نفت، کاهش شکاف موجود بین وضع موجود و وضع مطلوب نظام مالیاتی و به منظور برطرف نمودن مشکلات و چالش‌های مذکور در بخش قبلی، برنامه‌های مختلفی را در دست اقدام دارد که در ادامه به برخی از مهمترین آنها اشاره می‌گردد.

۱,۵) اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم

۱۰۷. لایحه اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم که با هدف انجام برخی اصلاحات لازم در قوانین و مقررات مالیاتی در راستای ایجاد تحول در نظام مالیاتی کشور توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی کشور) تهیه گردیده بود، پس از یک دوره طولانی، سرانجام در تاریخ ۱۳۹۴/۴/۳۱ به تصویب مجلس محترم شورای اسلامی رسید. این اصلاحیه در قالب ماده واحده و ۶۰ بند، شامل بخش‌های مختلف می‌شود.

اگرچه اجرای طرح جامع مالیاتی به عنوان مهمترین رویکرد اصلاحیه یاد شده به شمار می‌رود، لکن در این قانون طیف وسیعی از اصلاحات در حوزه‌های مختلف مورد نظر بوده است، که برخی از آنها علاوه بر داشتن نقش و آثار مربوط به خود، به طور مستقیم و غیرمستقیم مسیر پیاده‌سازی و استقرار طرح جامع مالیاتی را نیز تا حد زیادی هموارتر خواهد نمود.

۱۰۸. به طور کلی محورهای اساسی اصلاحیه مذکور در ۹ دسته قابل طبقه‌بندی و تبیین هستند: این محورها شامل "ساده سازی و شفاف سازی مقررات"، "گسترش مالیات الکترونیکی و مکانیزه کردن فرآیندها"، "بازنگری در ساختار معافیت‌ها و مشوقهای مالیاتی"، "توسعه نظام اطلاعات مالیاتی"، "تقویت ضمانت‌های اجرائی قانون"، "اصلاح ساختار و چابک سازی نظام اجرائی"، "گسترش پایه‌های مالیاتی (ایجاد منابع جدید)"، "تعدیل نرخ‌ها و رفع تبعیض‌های مالیاتی" و "ارتقاء فرهنگ مالیاتی و خود اظهاری" می‌باشند. با توجه به مفاد مقررات اصلاحی و رویکردهای آنها و نیز محورهای اصلی یاد شده، اصلاحیه مذکور پیامدهای مثبت زیادی به طور مستقیم و غیرمستقیم بر اقتصاد کشور و به ویژه نظام مالیاتی خواهد داشت. اهم این آثار و پیامدها عمدتاً شامل کاهش پیچیدگی مالیات (و در نتیجه کاهش هزینه‌های تمکین مؤدیان و وصول مالیات)، تقویت خوداظهاری مالیاتی، افزایش شفافیت فعالیت‌های اقتصادی کشور، بهبود محیط کسب و کار و رونق سرمایه‌گذاری و تولید، افزایش کارایی نظام مالیاتی، رفع تبعیض‌های مالیاتی و گسترش عدالت مالیاتی، کاهش فرار مالیاتی و افزایش پایدار درآمدهای مالیاتی می‌باشند.



جدول (۳۴)-محورهای کلی اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم و پیامدهای آنها

عنوان محور	شماره مواد مرتبط	آثار و پیامدها
محور ۱: ساده‌سازی و شفاف‌سازی مقررات و فرآیندها مبتنی بر مفاد اصلاحی مربوط	بند ۲: حذف مواد ۱۹، ۲۰، ۲۲، ۲۷-۳۲؛ بند ۵: اصلاح ماده ۲۶؛ بند ۶: حذف مواد ۳۵-۳۷، ۴۰-۴۳ و ۱۲۴	اصلاح فرآیندهای مالیات بر ارث مشابه فرآیندهای مالیات نقل و انتقال، کاهش پیچیدگی مقررات مالیاتی ارث، کاهش هزینه‌های تمکین، کاهش هزینه‌های وصول، رعایت حقوق وراث
	بند ۱۳: ماده ۶۴	تسهیل و تسریع در تصمیم‌گیری و فرآیندها، افزایش درآمدهای مالیاتی و افزایش اختیارات وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی کشور) در تعیین ارزش‌های معاملاتی املاک
	بند ۲۷: ماده ۱۰۷	جلب سرمایه‌گذاری خارجی، رفع تبعیض میان اشخاص حقوقی دولتی و غیردولتی در قراردادهای خارجی
محور ۲: مکانیزه کردن فرآیندهای مالیاتی (مالیات الکترونیکی) مبتنی بر مفاد اصلاحی مربوط	بند ۲۴: تبصره ۲ ماده ۱۰۱؛ بند ۲۵: حذف ماده ۱۰۴	بهبود عدالت مالیاتی، رفع تبعیض مالیاتی، افزایش درآمدهای مالیاتی
	بند ۲۱: ماده ۹۵	جایگزینی سیستم‌های الکترونیکی نگهداری حساب به جای دفاتر روزنامه و کل به شکل فیزیکی و سنتی، امکان ایجاد بایگانی الکترونیکی در سرور سازمان، ایجاد زمینه پیاده‌سازی طرح جامع مالیاتی، افزایش کارایی نظام مالیاتی کشور
	بند ۵۳: تبصره یک ماده ۲۱۹	افزایش تعاملات الکترونیکی بین سازمان و مؤدیان مالیاتی، هماهنگی با ایجاد بانک اطلاعات جامع مالیاتی و تسهیل امور مؤدیان در خصوص ارائه اظهارنامه مالیاتی و انجام سایر تکالیف مالیاتی
محور ۳: اصلاح ساختار مشوقها و معافیت‌های مالیاتی مبتنی بر مفاد اصلاحی مربوط	بند ۴۶: تبصره ۴ ماده ۱۸۷	پرونیساری مالیات نقل و انتقال املاک به دفاتر اسناد رسمی که منجر به تسریع و تسهیل فرآیندهای مالیاتی، کاهش هزینه‌های تمکین و افزایش رضایتمندی مؤدیان
	بند ۳۵: ماده ۱۴۱؛ بند ۳۶: ماده ۱۴۶ مکرر (اصلاح مواد ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۳۹، ۱۴۲، ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر)، ماده ۳۱ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور (ماده ۱۳۲ ق.م.م)	افزایش شفافیت اقتصادی، تکمیل بانک اطلاعاتی مؤدیان، شناسایی میزان مشوقها و معافیت‌های مالیاتی (تعیین میزان مخارج مالیاتی)
	بند ۳۵: ماده ۱۴۱	کاهش صادرات مواد خام، حمایت از تولید متکی بر ارزش افزوده داخلی
	بند ۳۹: اصلاح ماده ۱۴۹ و حذف مواد ۱۵۰ و ۱۵۱	هدفمند نمودن مشوق‌های مالیاتی از طریق جایگزینی روش استهلاك شتابان و تسهیل استهلاك مجاز مالیاتی، تشویق تولید و سرمایه‌گذاری
	ماده ۲۷ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور (موضوع ماده ۴۸ ق.م.م)	افزایش انگیزه اشخاص حقوقی عضو بورس به افزایش سرمایه
	ماده ۳۰ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور (ماده ۱۳۸ مکرر ق.م.م)	افزایش انگیزه اشخاص و سهامداران به تأمین مالی بنگاههای تولیدی از محل منابع موجود، افزایش انگیزه بنگاههای تولیدی به تأمین مالی منابع لازم برای پروژه‌ها و سرمایه در گردش مربوطه از محل منابع غیربانکی، افزایش حجم منابع قابل وام‌دهی در اقتصاد، رونق سرمایه‌گذاری و تولید



عنوان محور	شماره مواد مرتبط	آثار و پیامدها
محور ۴: توسعه نظام اطلاعات مالیاتی مبتنی بر مفاد اصلاحی مربوط	ماده ۳۱ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور (ماده ۱۳۲ اصلاحی ق.م.ق)	تقویت تولید و سرمایه‌گذاری، حمایت از توسعه منطقه‌ای با تأکید بر مناطق کمتر توسعه یافته، توسعه شهرکهای صنعتی و مناطق ویژه، اصلاح ساختار مالی اشخاص حقوقی از طریق ایجاد انگیزه افزایش سرمایه آنها، تشویق و جلب سرمایه‌گذاری خارجی با تأکید بر سرمایه‌گذاری‌های مشترک و تولید مشترک، تقویت و تشویق صادرات، توسعه صنعت گردشگری و جذب گردشگر خارجی، حمایت از تحقیق و پژوهش
	بند ۴۱: ماده ۱۶۹ و تبصره‌های آن	افزایش اطلاعات مودیان در نظام مالیاتی، افزایش انگیزه مودیان به خرید و نصب صندوق مکانیزه فروش، کاهش فرار مالیاتی، افزایش شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و افزایش درآمدهای مالیاتی
	بند ۴۲: ماده ۱۶۹ مکرر و تبصره‌های آن	امکان شناسایی مودیان مالیاتی جدید، امکان راستی‌آزمایی اظهارنامه‌های مالیاتی، افزایش سطح و کیفیت اطلاعات مودیان در نظام مالیاتی، امکان اجرای نظام یکپارچه مالیاتی، افزایش سرعت رسیدگی و وصول مالیات، کاهش فرار مالیاتی و افزایش کارایی نظام مالیاتی
محور ۵: ضمانت‌های اجرائی و جرائم مالیاتی مبتنی بر مفاد اصلاحی مربوط	بند ۴۴: ماده ۱۸۱	ایجاد ساختار سازمانی شبه قضایی به منظور افزایش اثر بخشی نظارت‌های انتظامی مالیاتی، افزایش تمکین مالیاتی، کاهش فرار مالیاتی
	بند ۴۵: تبصره‌های ۳ و ۴ ماده ۱۸۶	تقویت ضمانت‌های اجرائی از طریق اعمال محرومیت‌های اجتماعی برای متخلفین، کاهش تخلفات و جرائم مالیاتی
	بند ۵۰: ماده ۱۹۹	افزایش انگیزه مودیان نسبت به پرداخت به موقع مالیات، افزایش ضمانت اجرای قانون از طریق وضع جریمه متناسب با مدت تأخیر در پرداخت مالیات در موارد مالیات تکلیفی و کاهش در وقفه‌های پرداخت مالیات
	بند ۵۹: ماده ۲۷۲	استفاده از ظرفیتهای تخصصی حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی در حسابرسی و رسیدگی‌های مالیاتی، افزایش کیفیت و قابلیت اتکا به گزارشات حسابرسی مالی، کاهش فرار مالیاتی
	بند ۶۰: مواد ۲۷۴-۲۷۷	تقویت ضمانت‌های اجرائی قانون از طریق جرم انگاری فرار مالیاتی
محور ۶: اصلاح ساختار و چابک سازی مبتنی بر مفاد اصلاحی مربوط	بند ۶۰: ماده ۲۷۸	ایجاد دادرسی و دادگاه‌های ویژه مالیاتی در استان‌ها به منظور تسریع در برخورد با فرار مالیاتی و کاهش وقفه‌های پرداخت مالیات، افزایش عدالت مالیاتی
	بند ۵۵: ماده ۲۵۵	کاهش موارد ابطال آیین‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های سازمان امور مالیاتی کشور در مراجع قضائی و قانونی، تقویت ضمانت اجرائی آراء شورای عالی مالیاتی و وحدت رویه در انجام امور فنی و تخصصی
	بند ۴۱: ماده ۱۶۹	الزام فعالان اقتصادی به صدور صورتحساب و درج شماره اقتصادی در آن
	بند ۲۳: ماده ۱۰۰ و تبصره آن	تعیین مالیات مقطوع (مالیات ساده شده) برای مودیان کوچک، کاهش هزینه‌های تمکین، کاهش هزینه‌های وصول، جلوگیری از ازدحام مودیان در تیر ماه



عنوان محور	شماره مواد مرتبط	آثار و پیامدها
محور ۷: گسترش پایه های مالیاتی (ایجاد منابع جدید) مبتنی بر مفاد اصلاحی مربوط	بند ۵۸: ماده ۲۶۶	جلوگیری از موازی کاری و تداخل حدود وظایف و اختیارات قانون مالیاتها با قانون رسیدگی به تخلفات اداری
	بند ۵۳: تبصره ۲ ماده ۲۱۹	تسهیل در امور مالیاتی مؤدیان، کاهش هزینه‌های وصول و کوچک‌سازی دولت
	بند ۱۲: ماده ۵۴ مکرر	افزایش عرضه مسکن استیجاری، کاهش اجاره بهاء مسکن، افزایش درآمدهای مالیاتی
محور ۸: تعدیل نرخ‌ها و رفع تبعیض های مالیاتی مبتنی بر مفاد اصلاحی مربوط	بند ۱۵: ماده ۷۷	افزایش درآمدهای مالیاتی، کاهش سفته بازی در بخش مسکن، افزایش عدالت مالیاتی
	بند ۱: ماده ۲	گسترش چتر نظام مالیاتی بر فعالتهای اقتصادی نهادهای عمومی و بنیادها، افزایش درآمدهای مالیاتی و افزایش فضای رقابتی در اقتصاد و گسترش عدالت مالیاتی
	بند ۲: ماده ۱۷	اصلاح فرآیندهای مالیات بر ارث مشابه فرآیندهای مالیات بر نقل و انتقال، افزایش کارایی مالیات بر ارث، ساده‌سازی فرآیند تشخیص وصول مالیات، کاهش هزینه‌های تمکین و کاهش هزینه‌های وصول مالیات
محور ۹: ارتقای فرهنگ مالیاتی و خوداظهاری مبتنی بر مفاد اصلاحی مربوط	بند ۹: ماده ۴۵؛ بند ۱۰: ماده ۴۸	کاهش هزینه مبادلات اقتصادی، کاهش مشکلات مربوط به چک برگشتی با جایگزینی سفته به جای چک، انجام تعهدات و استحکام قراردادهای تجاری، بهبود فضای کسب و کار و توسعه سرمایه‌گذاری، ایجاد انگیزه سرمایه‌گذاری برای فعالان اقتصادی و کاهش فرار مالیاتی
	بند ۱۶: ماده ۸۴؛ بند ۱۷: ماده ۸۵	رفع تبعیض مالیاتی میان حقوق بگیران فعال در بخش‌های دولتی و غیردولتی، افزایش عدالت مالیاتی، ساده‌سازی و شفاف‌سازی فرآیندها، کاهش هزینه‌های تمکین و وصول مالیات
	بند ۳۰: ماده ۱۳۱	رفع تبعیض مالیاتی بین اشخاص حقیقی و حقوقی و نگاه خنثی به درآمدهای مالیاتی آنها، افزایش تمکین مالیاتی، افزایش انگیزه مؤدیان در اظهار واقعی درآمدها، کاهش نرخ نهایی مالیات از ۳۵ درصد به ۲۵ درصد و کاهش فشار مالیاتی اشخاص حقیقی متناسب با تورم دهه اخیر
محور ۹: ارتقای فرهنگ مالیاتی و خوداظهاری مبتنی بر مفاد اصلاحی مربوط	بند ۲۱: اصلاح ماده ۹۵ و حذف ماده ۹۶؛ بند ۲۲: اصلاح ماده ۹۷ و حذف مواد ۹۸، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۸ و ۲۷۱	حذف روش رسیدگی علی‌الرأس و تعیین مالیات مبتنی بر اطلاعات مندرج در بانکهای اطلاعاتی، تقویت خوداظهاری و تمکین داوطلبانه، کاهش هزینه‌های وصول
	بند ۲۵: تبصره ۷ ماده ۱۰۵؛ بند ۳۰: تبصره ماده ۱۳۱	افزایش خوداظهاری مالیاتی، واقعی‌تر شدن درآمدهای ابرازی، افزایش شفافیت اقتصادی

۲,۵) طرح جامع مالیاتی

۱۰۹. طرح جامع مالیاتی با هدف افزایش درآمدهای مالیاتی، کاهش هزینه‌های عملیاتی مالیات و افزایش رضایت صاحبان منافع در چهار فاز تعریف و شروع به پیاده‌سازی شد.

▪ افزایش درآمدهای مالیاتی

از طریق راهکارهایی مانند جلوگیری از فرار مالیاتی، شناسایی مودیان جدید مالیاتی و تسریع در فرآیند تشخیص و وصول مالیات شامل:

- ثبت فعالیت‌های اقتصادی اصلی فعالان از طریق ایجاد یک شبکه فراگیر جهت ردیابی مبادلات مهم.
- استفاده از سیستمی هوشمند و قادر به تجزیه و تحلیل درخواست‌های مودیان و ممیزان مالیاتی و نیز انجام بررسی‌های دقیق بر روی اطلاعات عملکردی مودیان، انتخاب پرونده‌ها جهت ممیزی بر مبنای ریسک و نهایتاً اجرای ممیزی پرونده‌های مالیاتی منتخب.
- تجمع درآمدهای ناشی از فعالیت‌های مختلف اقتصادی هر مودی.
- بهبود و تعالی فرآیندهای درون سازمانی در ارتباط با شناسایی، اظهار، ارزیابی، حسابرسی، رسیدگی به دعاوی، وصول و اجرا.

▪ کاهش هزینه‌های عملیاتی مالیات (هزینه‌های وصول و تمکین)

از طریق گسترش فرهنگ خود اظهاری، تخصیص بهینه منابع، تفویض اختیارات، برون سپاری، افزایش کارایی و بهره‌وری در انجام وظیفه و سایر امور مربوطه شامل:

- کاهش هزینه‌های وصول از طریق تمکین داوطلبانه مودیان مالیاتی و تسهیل ارتباط آنان با سازمان.
- ارائه راه حل‌های اجرایی برای رفع نیازهای مودیان به منظور ترغیب آنها به تسلیم اظهارنامه و اطلاعات مالیاتی به روش‌های الکترونیکی و سایر روشهای مبادله رایانه‌ای اطلاعات.
- ارتقای کارایی سازمان از طریق بهبود فرآیندهای مالیاتی و ایجاد سیستم‌های مورد نیاز مانند شماره شناسایی مالیاتی، پردازش اظهارنامه مالیاتی، رسیدگی به دعاوی، وصول، اجرا، مدیریت اطلاعات و ...
- ایجاد یک سیستم اطلاعات مدیریت در درون سازمان.

▪ افزایش رضایت صاحبان منافع

- از طریق راهکارهایی مانند، مهندسی مجدد فرآیندهای سازمان، بهره‌گیری از امکانات فن آوری اطلاعات، گسترش عدالت مالیاتی و اشاعه فرهنگ مالیاتی شامل:
- اجرای سریع، دقیق، یکپارچه و فراگیر امور مالیاتی در راستای افزایش رضایت، اعتماد و تکریم مودیان در چارچوب قانون.
 - پیاده سازی نظام یکپارچه مالیاتی و ایجاد تغییرات سازمانی لازم در سازمان.
 - ارتقای سطح خدمات به مودیان و نیز تسهیل دسترسی به خدمات با توسعه کاربری فن آوری اطلاعات
 - ارائه سریع تر پاسخ به سوالات مودیان و در نهایت عرضه خدمات بر خط به مودیان مالیاتی
 - ارائه اطلاعات مطلوب و مبادله نظام‌مند داده‌ها با اشخاص ثالث
 - ارتقای رضایت شغلی کارکنان سازمان از طریق کاهش یا حذف وظایف تکراری و روزمره و در نتیجه ایجاد فرصت برای پرداختن کارکنان به امور مثبت، رضایت بخش و ارزشمند.
 - تامین هزینه‌های جاری دولت از طریق درآمدهای مالیاتی.
۱۱۰. بر این اساس "طرح جامع مالیاتی" در چهار فاز به شرح زیر تعریف شده است:
- **فاز اول:** تدوین نقشه راه طرح جامع مالیاتی و انتخاب پیمانکار نرم افزار سامانه یکپارچه مالیاتی^۱
 - **فاز دوم:** اجرای پروژه‌های پایه‌ای^۲ اولویت دار (به ویژه طراحی و اجرای آزمایشی سامانه نرم افزار یکپارچه مالیاتی)
 - **فاز سوم:** اجرای پروژه‌های محوری^۳ (به ویژه اجرای ملی سامانه نرم افزاری یکپارچه مالیاتی آزمایش شده و آماده بهره‌برداری)
 - **فاز چهارم:** اجرای پروژه‌های تکمیلی^۴ و پیشرفته تکمیلی طرح جامع
۱۱۱. همچنین طرح جامع مالیاتی شامل ۳۲ پروژه می‌باشد که در جدول (۳۵) فهرست این پروژه‌ها همراه با وضعیت پیشرفت آنها تا ۹۴/۱۲/۱۵ قابل مشاهده است.

^۱ .Integrated Tax System

^۲ .Fundamental

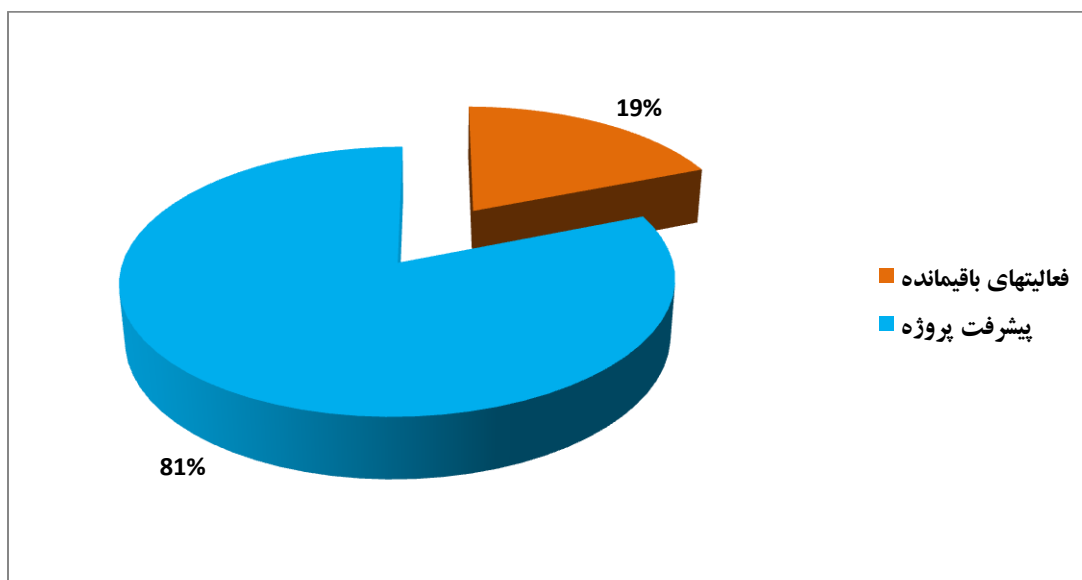
^۳ .Core

^۴ . Advanced

جدول (۳۵) - وضعیت پروژه‌های طرح جامع مالیاتی تا ۹۴/۱۲/۱۵

ردیف	نام پروژه	تاریخ شروع پروژه	تاریخ پایان برنامه‌ریزی شده	آخرین اطلاعات از پیشرفت پروژه ها	وضعیت
۱	تدوین استراتژی فناوری اطلاعات (ITD)	۸۶/۲/۱۱	۸۷/۶/۱	۱۰۰٪	نامنه یافته
۲	شماره شناسایی موبان (TIM)	۸۶/۲/۱۷	۸۸/۴/۱۷	۱۰۰٪	
۳	طرح ریزی روابط با صاحبان منافع (SRP)	۸۶/۳/۶	۸۸/۴/۶	۱۰۰٪	
۴	استاندارد سازی فرایندها (PSD)	۸۶/۴/۳	۸۹/۱۰/۳۰	۱۰۰٪	
۵	مطالعه امکان سنجی کانون های پردازش مرکزی (FSC)	۸۶/۴/۱۲	۸۸/۱۲/۱۷	۱۰۰٪	
۶	ارتقاء شبکه محلی و گسترده و ارتباطات راه دور (LWT1)	۸۶/۶/۱	۸۸/۹/۲۸	۱۰۰٪	
۷	تدوین استراتژی های منابع انسانی (HRS)	۸۷/۴/۱۲	۸۹/۶/۳۱	۱۰۰٪	
۸	انتخاب حسابرسی بر مبنای ریسک کوتاه مدت-طراحی (RAS)	۸۷/۷/۱۴	۸۹/۷/۶	۱۰۰٪	
۹	بازنگری و اصلاح سیاست های مالیاتی (TPR)	۸۸/۱/۳۰	۸۹/۴/۱۴	۱۰۰٪	
۱۰	ایجاد و توسعه استانداردهای فناوری اطلاعات (ISD1)	۹۰/۱۱/۱۲	۹۱/۸/۱۲	۱۰۰٪	
۱۱	تعریف و پیاده سازی خدمات مودیان (TSI1)	۹۱/۲/۱	۹۱/۱۱/۱۴	۱۰۰٪	در دست اقدام
۱۲	ارتقای شبکه محلی و گسترده و ارتباطات راه دور (فاز دوم) (LWT2)	۹۰/۲/۱	۹۴/۱۲/۲۹	۹۳٪	
۱۳	راه اندازی و اجرای دفتر مدیریت طرح (PMO)	۸۵/۱/۱	۹۶/۱۲/۲۹	۸۷٪	
۱۴	طراحی، راه اندازی و اجرای دفتر مدیریت تغییر (CMO)	۸۵/۱/۱	۹۴/۱۲/۲۹	۶۶٪	
۱۵	اجرای آموزش های طرح جامع مالیاتی (TTE)	۸۹/۱/۱	۹۵/۶/۳۱	۸۷٪	
۱۶	طراحی و اجرای آزمایشی سامانه نرم افزاری یکپارچه مالیاتی (ITS)	۸۹/۳/۱۸	۹۵/۲/۳۱	۹۶٪	
۱۷	بازنگری و بهبود قوانین، مقررات و آیین نامه های امور مالیاتی (LRM)	۸۹/۵/۱	۹۴/۱۲/۲۹	۷۹٪	
۱۸	ایجاد و توسعه کانون های پردازش مرکزی (CPII /DCI)	۹۱/۵/۱۷	۹۲/۱۲/۲۹	۹۷٪	
۱۹	مطالعه و طراحی ساختار سازمانی (ORG)	۹۱/۱۲/۵	۹۵/۱۰/۳۰	۵۸٪	
۲۰	شماره شناسایی مودیان (پیاده سازی و تخصیص) (TIN2)	۹۰/۶/۱	۹۴/۱۲/۲۹	۶۴٪	
۲۱	تدارک، نصب و تحویل سخت افزار سامانه یکپارچه مالیاتی (HPI)	۹۰/۷/۱	۹۴/۱۲/۲۹	۹۳٪	در دست اقدام
۲۲	شناسایی و آماده سازی داده ها (DCT)	۹۰/۹/۱	۹۴/۱۲/۲۹	۸۲٪	
۲۳	اصلاح و همسوسازی خدمات منابع انسانی (RAH)	۹۱/۱۲/۵	۹۳/۱۰/۳۰	۶۲٪	
۲۴	احداث ساختمان مراکز داده (BLD)	۸۹/۱۰/۱	۹۵/۶/۳۱	۸۷٪	
۲۵	انتخاب حسابرسی بر مبنای ریسک بلند مدت (RAL)	۹۳/۲/۱۵	۹۶/۱۲/۲۹	۱۳٪	
۲۶	تدوین استراتژی و برنامه ریزی آموزشی (TSP)	۹۲/۱/۵	۹۵/۱۰/۳۰	۷۴٪	
۲۷	تعریف و پیاده سازی خدمات مودیان (تفکیک وظایف و پیاده سازی واحدهای خدمات مودیان ۲) (TSI ۲)	۹۱/۳/۲۵	۹۵/۱۲/۲۹	۳۹٪	
۲۸	ایجاد و توسعه استانداردهای فناوری اطلاعات (طراحی و پیاده سازی مدیریت امنیت) (ISD3)	۹۱/۷/۱	۹۵/۲/۳۱	۷۱٪	
۲۹	طراحی و ایجاد شورای عالی اطلاعات مالیاتی (THC)	۹۱/۸/۱	۹۵/۶/۳۱	۷۳٪	
۳۰	طرح خدمات پشتیبانی و نگهداری (MSP)	۹۳/۲/۱	۹۵/۶/۳۱	۱٪	
۳۱	اجرای ملی نرم افزار سامانه یکپارچه مالیاتی (NIT)	۹۲/۱/۱	۹۴/۱۲/۲۹	۹۰٪	در دست اقدام
۳۲	پیاده سازی و اجرای ساختار سازمانی (CRI)	۹۴/۶/۱	۹۶/۱۲/۲۹	۳٪	

نمودار (۱۸) - پیشرفت کل طرح جامع مالیاتی تا ۱۳۹۴/۱۲/۱۵



۱۱۲. البته وضعیت پیشرفت طرح جامع مالیاتی با توجه به اهمیت بسیار زیاد آن و نیز منابع مالی و زمان صرف شده، تاحدی از شرایط مدنظر فاصله دارد. در این راستا بررسی‌هایی توسط شورای مشورتی طرح جامع مالیاتی که در بخش قبل به آن اشاره گردید، انجام شده است. بدین منظور برنامه‌های مطرح شده جهت رفع و تعدیل نارسایی‌های سامانه و تکمیل اجرای طرح تا پایان سال ۱۳۹۵ به شرح ذیل می‌باشد:

- تکمیل نواقص فرایندی سامانه یکپارچه
- اتصال پایگاه اطلاعاتی مودیان مالیاتی در بخش معاملات خرید، فروش، صورت وضعیت قراردادهای واردات و صادرات به بخش ارزیابی ریسک و حسابرسی سامانه یکپارچه
- راه اندازی عملیاتی مدیریت ریسک مالیاتی بر اساس اطلاعات درون سامانه یکپارچه، معاملات و تجارت خارجی
- اتصال مستقیم و تعاملی بخشهای ثبت نام، اعتراضات و شکایات از پورتال اینترنتی به سامانه یکپارچه
- فراهم کردن ارسال اظهارنامه و پرداخت مالیات کلیه منابع اصلی مالیاتی با مخاطب عام از طریق پورتال اینترنتی
- ایجاد مکانیزم ابلاغ الکترونیکی اوراق ارائه اسناد و مدارک، اوراق تشخیص و اوراق قطعی مالیاتی به مودیان
- انتقال کامل سامانه یکپارچه به مرکز داده اصلی با هم‌بندی توسعه یافته برنامه‌ریزی شده

- بهره‌برداری از یک مرکز داده پشتیبان (اضطراری) برای سامانه یکپارچه
- اصلاح پهنای باند خطوط اصلی شبکه سراسری سازمان و اجرای خطوط شبکه سراسری درون سازمانی پشتیبان برای ساختمان‌های اصلی عملیات مالیاتی
- اجرای پروژه‌های امن‌سازی زیرساخت‌های حیاتی کشور در رابطه با سامانه‌های سازمان امور مالیاتی
- توسعه پیاده‌سازی سامانه در ادارات کل و به کلیه منابع و وظایف مالیاتی

۳,۵) اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده و ارایه لایحه دائمی شدن قانون مزبور

۱۱۳. با هدف گسترش پایه‌های مالیاتی، انتقال بار مالیاتی از تولید و سرمایه‌گذاری به مصرف، اجتناب از اخذ مالیات مضاعف از کالاها و خدمات، افزایش درآمدهای مالیاتی و توسعه اطلاعات مالیاتی از طریق زنجیره فعالیتهای مشمول مالیات بر ارزش افزوده، قانون مالیات بر ارزش افزوده پس از یک دوره نسبتاً طولانی در سال ۱۳۸۷ تصویب و از نیمه دوم همان سال به صورت آزمایشی به اجرا درآمده است.
۱۱۴. اجرای این قانون تاکنون در ۳۰ دوره مالیاتی در قالب ۶ مرحله فراخوان به شرح ذیل برای مشمولین پیاده‌سازی شده است:

- مشمولین مرحله اول ثبت نام و اجراء (از ابتدای مهرماه ۱۳۸۷): کلیه واردکنندگان، کلیه صادرکنندگان، کلیه فعالان اقتصادی که مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات آنها در سال ۱۳۸۶ سه میلیارد ریال یا بیشتر بوده است (به جز اصناف) و کلیه فعالان اقتصادی که مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات آنها در پنج ماهه آغازین سال ۱۳۸۷، یک میلیارد و دویست پنجاه میلیون ریال یا بیشتر بوده است. (به جز اصناف)

- مشمولین مرحله دوم ثبت نام و اجراء (از ابتدای مهرماه ۱۳۸۸): کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی صرف نظر از میزان فعالیت که در مرحله اول ثبت نام، مشمول مالیات بر ارزش افزوده نگردیده بوده‌اند، شاغل به فعالیت در هر یک از موضوعات مندرج در بند (الف) ماده ۹۶ قانون مالیاتهای مستقیم (به جز فعالیتهای معاف موضوع ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده)

- مشمولین مرحله سوم ثبت نام و اجراء (از ابتدای فروردین ماه ۱۳۸۹): کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که در مراحل اول و دوم ثبت نام، مشمول مالیات بر ارزش افزوده نگردیده‌اند، در صورتی که در سال ۱۳۸۷ یا ۱۳۸۸ مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات (غیر معاف یا معاف و غیر معاف) آنها سه میلیارد



ریال و بالاتر می‌باشد، مشمول مرحله سوم ثبت نام و اجرای قانون خواهند بود. اشخاصی که شاغل به فعالیت‌های صرفاً معاف موضوع ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند و همچنین مشمولین بندهای (ب) و (ج) ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم که به صورت صنفی فعالیت و تابع شورای اصناف کشور هستند، از ثبت نام در این مرحله مستثنی خواهند بود.

- مشمولین مرحله چهارم ثبت نام و اجراء (از ابتدای مهرماه ۱۳۸۹): کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که در مراحل اول، دوم و سوم ثبت نام، مشمول مالیات بر ارزش افزوده نگردیده‌اند، شاغل به برخی از فعالیت‌های موضوع بند (ب) ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم با هر میزان فروش یا درآمد مشمول مالیات از قبیل: فروشندگان طلا و جواهر، فروشندگان آهن آلات، صاحبان تالارهای پذیرایی و رستوران‌ها و ...

- مشمولین مرحله پنجم ثبت نام و اجراء (از ابتدای مهر ماه ۱۳۹۰): کلیه اشخاص حقوقی که در مراحل اول، دوم، سوم و چهارم ثبت نام، مشمول مالیات ارزش افزوده نشده‌اند در صورتی که در هریک از سالهای ۱۳۸۷، ۱۳۸۸ یا ۱۳۸۹ که مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات (غیر معاف یا معاف و غیر معاف) آن‌ها یک میلیارد ریال و بیشتر باشد مشمول مرحله پنجم ثبت نام و اجرای قانون خواهند بود. همچنین کلیه اشخاص حقوقی که قبل یا بعد از سال ۱۳۹۰ ایجاد، تاسیس و به ثبت رسیده و یا می‌رسند و حائز شرایط مذکور نگردیده‌اند، در صورتی که مجموع فروش کالا و ارائه خدمات (غیر معاف یا معاف و غیر معاف) آن‌ها در سال ۱۳۹۰ یا سال‌های بعد، به یک میلیارد ریال و بیشتر برسد، از اولین دوره مالیاتی بعد از رسیدن به آستانه مذکور، مشمول مرحله پنجم ثبت نام و اجرای قانون خواهند بود.

- مشمولین مرحله ششم ثبت نام و اجراء (از ابتدای ۱۳۹۴): اشخاص حقوقی و همچنین حقیقی (صرف نظر از مبلغ فروش سالانه) موضوع ماده «۹۵» قانون مالیات‌های مستقیم که به فعالیت‌های زیر اشتغال دارند: چلوکبابی‌ها، سالن‌های غذاخوری، سفره خانه‌های سنتی و اغذیه فروشی‌های زنجیره‌ای با مالکیت واحد و یا نام و نشان و عنوان تجاری واحد فارغ از مساحت محل کسب و کار و نوع مجوز. فعالان اقتصادی که واجد شرایط مراحل اول تا پنجم ثبت نام و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بوده‌اند، حتی در صورت انطباق با شرایط مشمولیت مرحله ششم ثبت نام این نظام مالیاتی، جزء مؤدیان مشمول مراحل قبلی ثبت نام و اجرای قانون محسوب و مکلف به اجرای مقررات از تاریخ شمول فراخوان مربوط، خواهند بود.

۱۱۵. وضعیت تعداد ثبت نام کنندگان در سامانه مالیات بر ارزش افزوده از ابتدای اجرای قانون تا پایان سال ۱۳۹۴ برابر با ۵۴۰،۹۱۷ مودی بوده است که از این تعداد ۲۱۲،۲۹۷ شخص حقوقی و ۳۲۸،۶۲۰ شخص حقیقی ثبت نام کرده‌اند.

۱۱۶. علیرغم عملکرد مناسب نظام مالیات بر ارزش افزوده کشور و تغییر اساسی ترکیب درآمدهای مالیاتی، چالش‌ها و مشکلات اجرایی مختلفی نیز طی دوره اجرای آزمایشی این قانون به وجود آمده است که در بخش چالش‌ها مورد اشاره قرار گرفتند. اگرچه سازمان امور مالیاتی کشور در جهت کاهش این مشکلات اصلاحاتی را در چارچوب قوانین موجود انجام داده است، اما با این وجود، انجام یکسری اصلاحات در حوزه قوانین و مقررات نیز ضروری می‌باشد که این موضوع در لایحه دائمی شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده که هم اکنون در کمیسیون اقتصادی دولت در حال بررسی می‌باشد، مورد توجه قرار گرفته است. مهمترین سیاستهای حاکم بر این لایحه به شرح ذیل است:

- جامعیت قانون و گسترش دامنه شمول مالیات
 - شفاف سازی و ساده سازی قانون
 - افزایش انعطاف پذیری قانون نسبت به تغییرات محیطی
 - یکپارچگی قانون و تخصیص بخشی از مالیات بر ارزش افزوده به عنوان جایگزین عوارض شهرداری‌ها
 - مکانیزه کردن کامل فرآیندهای مالیاتی (توسعه مالیات الکترونیکی)
 - تقویت ضمانت‌های اجرایی قانون
 - اجرای مالیات بر ارزش افزوده تک نرخ با وضع مالیات مقطوع برای کالاها و خدمات خاص
 - شفاف سازی مبادلات اقتصادی کشور
 - هدفمند کردن مشوق های مالیاتی
۱۱۷. شایان ذکر است پیاده سازی کامل مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از دو پروژه اولویت دار وزارت امور اقتصادی و دارایی در سال ۱۳۹۵ توسط "ستاد فرماندهی اقتصادی مقاومتی" تعیین شده است.
۱۱۸. اهم تغییرات اساسی در پیش نویس لایحه دائمی شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده به شرح زیر می‌باشد:

▪ گسترش دامنه شمول مالیات

- گسترش دامنه شمول مالیات به واگذاری بخشی از حقوق نظیر انتقال دانش فنی، حق لیسانس، حقوق مالکیت‌های صنعتی و بازرگانی، حقوق محصولات نرم افزاری، حق اختراع، انتقال مجوز، علایم تجاری

- توسعه و تکمیل مالیات سبز

- بازنگری در مالیات بر کالاها و خدمات (مالیات بر موارد) خاص شامل:

- افزایش نرخ مالیات بنزین، انواع سوخت هواپیما، گاز طبیعی، نفت سفید، نفت کوره (علاوه بر نرخ عمومی)
- خدمات مخابراتی (علاوه بر نرخ عمومی)
- افزایش نرخ مالیات سیگار و محصولات دخانی (علاوه بر نرخ عمومی)
- افزایش نرخ مالیات واردات خودرو و نوشابه‌های گازدار (علاوه بر نرخ عمومی)
- افزایش نرخ مالیات شماره گذاری خودروهای وارداتی با حجم موتور بیش از CC ۲۰۰۰

▪ تکمیل معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده در بخش کالاهای کشاورزی و کالاهای مصرفی در سبد خانوار

- معافیت‌های موضوع این قانون با توجه به ضرورت اعطای معافیت به کالاها و خدمات اساسی در سبد خانوار و استفاده بهینه از قانون به منظور جهت‌دهی به مصرف احصا و محدود گردیده و همچنین برخی کالاها و خدمات به جهت عدم امکان محاسبه دقیق مالیات و عوارض متعلقه از جمله خدمات حمل و نقل بین‌المللی، خدمات بانکی، خدمات بیمه، حق تألیف و ... و همچنین با توجه به ماهیت برخی از خدمات از جمله خدمات دارو و درمان و آرامستان‌ها ... معاف گردیده است.

▪ تقویت ضمانت‌های اجرایی قانون

- الزام دستگاه‌های دولتی به پرداخت صورتحساب پیمانکاران
- ایجاد ظرفیت حقوقی لازم به منظور پرداخت مستقیم مالیات توسط دستگاه‌های اجرایی به سازمان امور مالیاتی کشور حسب ضرورت به نیابت از پیمانکاران و فروشندگان کالاها و خدمات
- تقدم سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص مالیات بر ارزش افزوده نسبت به سایر طلبکاران
- تسری احکام بخش جرم انگاری مالیات‌های مستقیم به مالیات بر ارزش افزوده.

▪ اجرای مالیات بر ارزش افزوده ساده شده برای مؤدیان حلقه آخر زنجیره ارزش افزوده

- نظر به این که بعضی از مؤدیان به دلایل مختلف از جمله سطح سواد و تحصیلات و پیچیدگی قانون مالیات بر ارزش افزوده قادر به اجرای کامل این قانون نیستند، لذا، در لایحه دایمی شدن قانون مالیات بر

ارزش افزوده، برای مؤدیان حلقه آخر که از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده حلقه‌های مقابل آنها اطمینان حاصل شده، مالیات موضوعه آنها با توجه به حجم فروش و نرخ مالیات بر ارزش افزوده بر اساس ضریبی مشخص، تعیین و وصول خواهد شد.

▪ **یکپارچه‌سازی نرخ مالیات بر ارزش افزوده و تخصیص بخشی از درآمد به عنوان جایگزین عوارض به شهرداری‌ها و دهیاری‌ها**

- به منظور اجتناب از تعدد نرخ‌های مالیات و عوارض در قانون مالیات بر ارزش افزوده، صرفاً برای عرضه کالاها و ارائه خدمات نرخ مالیاتی تعیین گردیده است که پس از واریز وجوه حاصله به حساب خزانه-داری، بر اساس نسبتی معین، بخشی از درآمدهای وصولی به حساب درآمد عمومی و بخشی دیگر به عنوان جایگزین عوارض به حساب وزارت کشور، شهرداری‌ها و دهیاری‌های سراسر کشور واریز خواهد شد. مکانیزم توزیع عوارض به نحوی طراحی شده است که عوارض مربوط به کالاها و خدمات عمومی از طریق استانداری‌های سراسر کشور توزیع گردد.

▪ **کاهش نرخ جریمه‌های مالیاتی**

در قانون فعلی مالیات بر ارزش افزوده، نرخ جرایم بالا برای تخلف و عدم انجام تکالیف توسط مؤدیان تا حدود چهار برابر اصل مالیات تعیین گردیده، لکن در این اصلاحیه، منطقی نمودن جرایم و تناسب تخلف از قانون (جرم) با جریمه مد نظر قرار گرفته و نرخ جرایم نسبت به قبل کاهش چشمگیری داشته است.

▪ **استفاده حداکثری از ظرفیت حقوقی قانون مالیات‌های مستقیم**

در ماده (۳۳) مالیات بر ارزش افزوده، صرفاً احکام مقرر در سه فصل و هشت ماده مورد استفاده قرار گرفته لکن در اصلاحیه جدید قانون مالیات بر ارزش افزوده، ضمن توجه به اصلاحات بعمل آمده اخیر در قانون مالیات‌های مستقیم، علاوه بر سه فصل مذکور، احکام ۲۷ ماده از قانون مذکور نیز در خصوص قانون مالیات بر ارزش افزوده جاری می‌باشد.

▪ **پرهیز از اطاله رسیدگی‌ها و امکان حسابرسی بر مبنای ریسک و تأکید بر رسیدگی‌های نمونه‌ای**

نظر به این که امکان رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی تمامی مؤدیان مالیاتی بر ارزش افزوده وجود ندارد، رسیدگی مؤثر و هدفمند از اولویت‌های نظام مالیاتی است، لذا اختصاص بهینه اوقات کاری و تمرکز بر پرونده‌های مهم، منجر به ارتقاء کیفیت حسابرسی می‌شود.

▪ افزایش اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور

در موضوعاتی نظیر فراخوان مؤدیان تعیین حد آستانه و ساده‌سازی مالیات بر ارزش افزوده برای برخی از مؤدیان حلقه آخر و امکان دریافت مالیات به صورت برخط و همزمان با انجام تراکنش بانکی وجوه مربوط به مبادله، الزام کارفرمایان و خریداران اعم از دولتی و غیر دولتی به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده مربوط به پیمانکاران و ... در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار داده شده است.

▪ وضع مقرراتی در خصوص انحلال، فوت و واحدهایی که به صورت مشارکت اداره می‌شوند

نظر به اینکه قانون مالیات بر ارزش افزوده فعلی در خصوص موضوعات فوق‌الاشاره دارای خلأ می‌باشد، فلذا به منظور اجرای بهینه این قانون و تعیین تکلیف وضعیت واحد شغلی به این موضوعات در بازنگری توجه شده است.

▪ تعریف واژه‌های کاربردی قانون

به دلیل تفاسیر مختلف از واژه‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده و اینکه نخستین مسأله در تحلیل قوانین و مقررات، شناخت دقیق موضوع، دامنه شمول و تعاریف واژگان خاص می‌باشد، لذا برخی از واژه‌های کلیدی قانون، از جمله واژه مالیات، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات متعلق، کالا، عرضه کالا، حقوق، خدمات، واردات، صادرات، اعتبار مالیاتی و ... به طور شفاف تعریف گردیده است.

۴,۵) لایحه قانون استفاده، نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش

۱۱۹. با توجه به چالش‌های ذکر شده درخصوص استفاده مودیان از صندوق‌های مکانیزه فروش و نظر به اهمیت موضوع و همچنین نقش انکارناپذیر صندوق‌های مکانیزه فروش در کاهش مشکلات اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور با بررسی شرایط جامعه و نیز تجارب جهانی اقدام به تهیه لایحه قانون استفاده، نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش کرده است که در تاریخ ۱۳۹۴/۱۱/۴ به مجلس محترم شورای اسلامی تقدیم شده است.

۱۲۰. این لایحه با محورهای ذیل تهیه و تدوین شده است:

۱. کلیات، تعاریف و مفاهیم
۲. الزامات مربوط به مشخصات فنی (سخت افزاری و نرم افزاری) سامانه مکانیزه فروش
۳. تکالیف فعالان اقتصادی (اشخاص مشمول)

۴. وظایف سازمان، دستگاه‌ها و مراجع ذیربط
 ۵. وظایف و تکالیف عرضه‌کنندگان و ارایه‌دهندگان خدمات صندوق
 ۶. تشویقها و تسهیلات
 ۷. ضمانتهای اجرایی
 ۸. نظارت بر اجرا و حل اختلاف
۱۲۱. تصویب و اجرای موفق قانون مذکور، دارای پیامدهای مثبتی برای دولت، فعالان اقتصادی، اتحادیه و اصناف کشور به طور عام و نیز فعالان اقتصادی به طور خاص می‌باشد:

▪ دولت و نظام اقتصادی کشور

- تأمین درآمدهای پایدار و سالم
- کمک به تعیین دقیق درآمد مشمول مالیات مودیان در بخش مالیاتهای مستقیم
- امکان شناسایی فعالان اقتصادی در نظام مبادلات اقتصادی
- سهولت در تعیین ظرفیت مالیاتی کشور
- شفاف‌سازی اقتصادی در طول زنجیره واردات/تولید/مصرف و به حداقل رساندن فرار مالیاتی
- کمک به بخشهای دولتی و خصوصی در سیاستگذاری، مدیریت و نظارت بر بازار کالا و خدمات
- یکسان‌سازی رویه‌های تشخیص مالیات در رشته‌های مختلف شغلی و کاهش اختلاف میان صاحبان مشاغل با ادارات امور مالیاتی
- ساماندهی و تقویت نظارت بر جریان پول و کالا در کشور
- افزایش عدالت در وصول مالیات
- ساماندهی نظام توزیع و پخش در حوزه مشاغل
- کمک به ایجاد نظام جامع اطلاعات اقتصادی

▪ فعالان اقتصادی

- تسهیل در ورود اطلاعات فعالیت‌های مربوطه مانند صدور فاکتور فروش، موجودی کالا و انبار و...
- صرفه‌جویی در وقت و هزینه‌ها و سرعت در پردازش محاسبات
- افزایش دقت و نظم و کاهش درصد اشتباهات به پایین‌ترین حد ممکن

- دسترسی به گزارش‌های موردنظر و امکان شناسایی اقلام پرمصرف و پرفروش
- امکان حذف دفاتر دستی

۵،۵) واگذاری مالیات مشاغل خودرو به دفاتر پیشخوان دولت

۱۲۲. سازمان امور مالیاتی کشور با هدف کاهش هزینه‌های وصول و تمکین مالیات، کاهش وقفه‌های وصول و ایجاد بستر لازم برای تحقق مالیات الکترونیکی، اقداماتی را جهت بهبود و توسعه ارائه خدمات انجام داده است. در این راستا، واگذاری مالیات مشاغل خودرو (وسائط نقلیه عمومی) به دفاتر پیشخوان دولت، علاوه بر کاهش میزان تصدی‌گری دولت، موجب رونق کسب و کار در بخش خصوصی و همچنین کاهش هزینه‌های اداری و آزاد سازی بخش قابل توجهی از نیروی انسانی در سازمان امور مالیاتی کشور شده است. به علاوه تسهیل دسترسی مودیان مالیاتی به مراکز خدمات دهی دولتی توسط بخش خصوصی و پراکندگی این مراکز از جمله مواردی هستند که در افزایش رضایت ذی‌نفعان تأثیر بسزایی داشته است.

۱۲۳. فعال شدن دفاتر پیشخوان دولت در حوزه مالیات مشاغل خودرو منجر به صرفه جویی ۱،۱۸۵ نفر در نیروی انسانی سازمان و بکارگیری آنها در سایر بخش‌های مالیاتی شده است. همچنین از دیگر آثار مثبت این طرح، آزادسازی ۱۲،۲۰۴ مترمربع فضای اداری و تخصیص آن به سایر منابع مالیاتی و یا پیاده سازی سیستم‌های نوین مالیات ستانی یا خدمت رسانی مالیاتی مانند بایگانی مدیریت پرونده، خدمات مودیان، دادرسی مالیاتی و... بوده است. در مجموع با اجرای این طرح از مراجعه بیش از ۱،۷۲۰،۰۰۰ مؤدی به حوزه‌های مالیاتی، جلوگیری شده است.

۶،۵) تنقیح قوانین و مقررات مالیاتی

۱۲۴. سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان اولین دستگاه اجرایی کشور، تنقیح قوانین و مقررات مالیاتی را برای دوره زمانی ۱۳۸۵ لغایت ۱۳۹۴ به پایان رسانده و هم‌اینک این پروژه به عنوان مرجعی برای تنقیح قوانین در سایر دستگاه‌های اجرایی مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این ارتباط اهم اقدامات انجام شده به شرح زیر می‌باشد:

- نسخ صریح به تعداد ۲۶۴ فقره
- پیشنهاد نسخ (شامل: مدت منقضی، ضمنی، تکراری، زائد و غیره) به تعداد ۵۷۱

۱۰۴ - احکام مالیاتی معتبر به تعداد

۷,۵ برنامه‌ریزی برای گسترش مالیات الکترونیکی

۱۲۵. سازمان امور مالیاتی کشور در سالهای گذشته اقدامات زیادی را در جهت ارائه خدمات الکترونیکی و

تحقق مالیات الکترونیکی انجام داده است که برخی از مهمترین آنها عبارتند از:

- دریافت اظهارنامه مالیاتی به صورت الکترونیکی

- فراهم نمودن امکان پرداخت الکترونیکی مالیات در منابع مختلف مالیاتی

- اخذ الکترونیکی صورت معاملات فصلی مؤدیان مالیاتی

- دریافت الکترونیکی فهرست مالیات حقوق و دستمزد

۱۲۶. عملکرد اقدامات مربوط به الکترونیکی شدن اظهارنامه‌های مالیاتی در جدول (۳۶) ارایه شده است:

جدول (۳۶)-تعداد اظهارنامه‌های مالیاتی الکترونیکی

منبع	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴
مالیات مستقیم	۱,۷۷۸,۳۶۳	۲,۸۳۴,۶۲۳	۳,۹۷۱,۵۷۴	۴,۷۶۱,۸۳۵	۴,۷۷۶,۴۸۱
مالیات بر ارزش افزوده	۷۶۸,۶۸۲	۹۲۱,۸۴۶	۱,۰۶۴,۵۲۸	۱,۱۶۹,۲۳۰	۱,۲۶۲,۴۴۱

منبع: گزارش برنامه عملیاتی سال ۱۳۹۵.

۸,۵ ایجاد و توسعه پایگاه اطلاعات اقتصادی مؤدیان

۱۲۷. مطابق ماده ۱۲۰ قانون برنامه پنجم توسعه، سازمان امور مالیاتی مکلف به ایجاد پایگاه اطلاعات مؤدیان

مالیاتی شامل اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای اشخاص حقیقی و حقوقی شده است و کلیه دستگاه‌های

اجرایی و نهادهای عمومی و ذی‌ربط نیز که اطلاعات مورد نیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند، موظفند این

اطلاعات را در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار دهند. براین اساس دستورالعمل مربوطه با همکاری

دستگاههای ذی‌ربط و سازمان امور مالیاتی کشور در تاریخ ۱۳۹۰/۱۰/۲۵ به تصویب هیأت وزیران رسید و

فرآیند اجرایی آن آغاز گردید. شایان ذکر است در حال حاضر حدود ۱۹۰ میلیون رکورد از مؤدیان در

سیستمهای اطلاعاتی سازمان، ثبت شده است.

۱۲۸. برابر احکام مقرر در ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م برای استقرار نظام یکپارچه مالیاتی اختصاص شماره منحصر به

فرد به اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی از تکالیف اصلی سازمان تعیین شده است که در این ارتباط بانک

اطلاعاتی اشخاص حقیقی و حقوقی با استفاده از شماره اقتصادی در سازمان ایجاد گردیده است.



۱۲۹. همچنین در جهت پیاده سازی پایگاه مزبور، دریافت اطلاعات از ۵ دستگاه شامل شرکت پست، سازمان ثبت احوال کشور و اداره کل ثبت شرکت‌ها به صورت استعلام برخط و از بیمه مرکزی و گمرک جمهوری اسلامی ایران به صورت آفلاین محقق شده است. در این راستا اهم اقدامات سازمان امور مالیاتی کشور به شرح ذیل می‌باشد:

الف - طراحی و تهیه بسته‌های اقلام اطلاعات مورد نیاز سازمان شامل:

- ۱- اقلام اطلاعاتی پایه احراز هویت و محل فعالیت (اشخاص حقیقی، حقوق، خارجی و اطلاعات کد پستی محل فعالیت)
- ۲- معاملات (خرید و فروش دارائی‌ها، کالاها و خدمات)
- ۳- تجارت خارجی (واردات و صادرات)
- ۴- صدور و اخذ مجوزهای فعالیت اقتصادی
- ۵- تراکنش‌های جابجائی نقدینگی مشتمل بر (تسهیلات اعطائی، تعهدات، مجموع گردش و جابجائی وجوه نقد، گشایش اعتبار اسنادی)
- ۶- قراردادهای منعقد (اعم از معاملات کالاها، خدمات و پیمانکاری)
- ۷- گزارشات صورت وضعیت پیشرفت کار قراردادهای منعقد
- ۸- اطلاعات بیمه نامه‌های صادره
- ۹- اطلاعات نقل و انتقال اموال (غیر منقول)
- ۱۰- اطلاعات نقل و انتقال وسائط نقلیه
- ۱۱- اطلاعات نقل و انتقال سهام، سهم الشرکه و اوراق بهادار
- ۱۲- اطلاعات حمل کالا و مسافر

ب - برگزاری جلسات توجیهی و کارشناسی با دستگاههای اجرایی در سطوح مختلف مدیریتی و کارشناسی به منظور بررسی اقلام اطلاعاتی، تجهیزات و بسته‌های لازم برای تبادل اطلاعات به شرح پیوست.

ج- مکاتبه با دستگاههای اجرایی براساس بخشنامه شماره ۱۷۵۵۸۷ مورخ ۱۳۹۳/۱۰/۲۳ مقام عالی وزارت.

۹,۵) ساماندهی سیستم مدیریت بدهکاران مالیاتی

۱۳۰. به منظور ساماندهی و مدیریت موثر مطالبات معوق مالیاتی در سطح کشور، سیستم تحت وب بدهکاران مالیاتی با قابلیت گزارش‌گیری آنلاین از سال ۱۳۹۲ در سازمان امور مالیاتی اجرایی شده است. دسترسی به آمار دقیق پرونده‌های دارای بدهی، میزان بدهی‌های معوق مالیاتی به تفکیک منابع و ادارات و کنترل و نظارت موثر نسبت به پرونده‌های مهم دارای بدهی‌های مالیاتی بالا از نتایج ایجاد این سیستم می‌باشد.

۱۳۱. براین اساس وصول بدهی‌های مالیاتی قطعی شده در سازمان مطابق با برنامه مربوط در حال اجرا می‌باشد. برابر اقدامات انجام شده آمار وصول بدهی‌های معوقه در ادارات وصول و اجرای کشور در هر سال مطابق جدول ذیل می‌باشد:

جدول (۳۷) - آمار وصولی بدهی‌های معوقه سال ۱۳۸۷ لغایت اسفند ماه ۹۴ (ارقام میلیارد ریال)

موضوع	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	جمع وصولی بدهی‌های معوقه ۱۳۸۷ لغایت ۱۳۹۴
وصولی	۳,۷۸۹	۹,۵۶۰	۱۷,۳۸۵	۲۳,۳۶۳	۲۰,۵۹۰	۱۸,۵۴۶	۱۱۲,۶۲۰	۱۳۵,۷۶۷	۲۰۵,۹۸۹

منبع: گزارش برنامه عملیاتی سال ۱۳۹۵.

۱۰,۵) توافقتنامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف

۱۳۲. به منظور تسهیل همکاری‌های اقتصادی و مالی بین ایران و دیگر کشورها و توسعه زمینه‌های سرمایه‌گذاری با اغلب کشورها به ویژه کشورهای شریک تجاری و ایجاد انگیزه‌های مالی برای سرمایه‌گذاران بالقوه و نیز اجتناب از تضییع حقوق سرمایه‌گذاران خارجی در ایران و بالعکس، دولت جمهوری اسلامی ایران توافقتنامه‌های دوجانبه‌ای را با ۴۲ کشور برای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بر درآمد و سرمایه به امضا رسانده است و برنامه‌هایی را نیز برای انعقاد موافقت‌نامه‌های جدید با ۳۵ کشور دیگر در دست اقدام دارد.

جدول (۳۸) - فهرست کشورهای امضاکننده توافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف با ایران

جمهوری آذربایجان	الجزایر	فرانسه
آفریقای جنوبی	اندونزی	ترکیه
آلمان	اوکراین	تونس
اتریش	بحرین	چین
اردن	بلاروس	روسیه
ارمنستان	بلغارستان	سریلانکا
ازبکستان	ونزوئلا	سوئیس



اسپانیا	پاکستان	سوریه
تاجیکستان	رومانی	سودان
عمان	کره جنوبی	کرواسی
قرقیزستان	لهستان	صربستان
قزاقستان	ترکمنستان	مالزی
قطر	کویت	مقدونیه
لبنان	گرجستان	اسلوونی

جدول (۳۹) - فهرست کشورهای در دست اقدام جهت انعقاد توافقنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف با ایران

مرحله	کشور
تحت مذاکره کارشناسی	۱۳ مورد: انگلستان، هلند، فیلیپین، سنگاپور، تایلند، اتیوپی، بنگلادش، عربستان سعودی، نیجریه، آلمان (متن جدید)، لیبی، تانزانیا، مکزیک
پاراف شده (نیاز به حل و فصل)	۳ مورد: بلژیک، هلند، نروژ
پاراف (نهایی شده و در مرحله امضا قرار دارد)	۵ مورد: امارات متحده عربی، آلبانی، غنا، اکوادور، عراق (پروتکل الحاقی)
در جریان تصویب دولت و مجلس	۴ مورد: مجارستان، قبرس، جمهوری اسلواکی، مغرب
مصوب مجلس (قبل از مبادله اسناد)	۱۰ مورد: ایتالیا، بوسنی و هرزگوین، جمهوری چک، مونته نگرو، ویتنام، کنیا، زیمبابوه، یمن، سنگال، عراق (موافقتنامه)

منابع و مآخذ

- گزارش " توجیهی ضرورت تدوین قانون مستقل نحوه استفاده، نگهداری و نظارت بر صندوقهای مکانیزه فروش "، سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۹۳
- گزارش " چالشهای نظام مالیاتی ایران با کارت بازرگانی، تعاونی و پبله وری "، سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۹۴
- گزارش " ظرفیتهای مالیاتی اقتصاد ایران، چالشها و راهکارهای توسعه آن "، سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۹۲
- گزارش " بررسی ارتباط متقابل مالیات و قاچاق در ایران "، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۹
- گزارش " بررسی ترکیب منابع مالیاتی و جایگاه مالیات مشاغل "، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۹
- گزارش " آسیب شناسی تحول نظام مالیاتی کشور "، سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۹۰
- گزارشات خزانه داری کل کشور
- سری‌های زمانی بانک مرکزی ج.ا.ا.
- برنامه عملیاتی سازمان امور مالیاتی، سالهای ۱۳۹۳، ۱۳۹۴ و ۱۳۹۵
- قانون مالیاتهای مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده
- Tax Administration 2015, OECD
- Government Financial Statistics 2014, IMF.