

# گزارش تحلیلی اثر تورم بر درآمدهای مالیاتی

سازمان امور مالیاتی کشور  
معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل  
دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی  
بهار ۱۳۹۴

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شماره گزارش:



شناسنامه گزارش:

**عنوان گزارش:** گزارش تحلیلی اثر تورم بر درآمدهای مالیاتی

**نام معاونت:** پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل

**نام دفتر:** پژوهش و برنامه‌ریزی

**نام گروه:** مطالعات و تحقیقات مالیاتی

**پدیدآورندگان:** محسن حسنی، محمدقاسم رضایی، زهرا رحیمی

**ناظران علمی:** احمد زمانی، آیت زایر

**مدیر مطالعه:** محمدرضا عبدی

## خلاصه مدیریتی

✓ با توجه به تورم مزمن موجود در اقتصاد ایران، همواره این نگرانی و دغدغه برای سیاستگذاران اقتصادی و مالیاتی وجود دارد که تورم، سبب کاهش درآمدهای مالیاتی حقیقی کشور شده و این مساله به نوبه خود سبب ایجاد و تشدید کسری بودجه کشور گردد.

✓ ادبیات اقتصادی موجود در زمینه تاثیر تورم بر درآمدهای مالیاتی حاکی از آن می باشد که عموماً تورم سبب کاهش ارزش حقیقی درآمدهای مالیاتی می شود؛ اما تجربیات برخی از کشورها در سالهای اخیر، عکس این مطلب را نشان می دهد. بدین معنی که در این کشورها، تورم با افزایش ارزش حقیقی درآمدهای مالیاتی همراه بوده است، که این امر ناشی از وقفه های کوتاه و سیستم مالیاتی انعطاف پذیر آن کشورها می باشد.

✓ بررسی ها نشان می دهد که نظام مالیاتی ایران از وقفه های طولانی وصول و نیز عدم انعطاف پذیری لازم رنج می برد که طبق مباحث نظری و تجربیات سایر کشورها، این موارد باعث می شوند با افزایش قیمتها و بروز تورم، درآمدهای مالیاتی حقیقی کاهش یابند. بررسی و مقایسه نرخ تورم و درآمدهای مالیاتی وصولی طی دوره ۱۳۸۱-۱۳۹۳ نشان می دهد سازمان امور مالیاتی کشور به رغم وجود تورم بالا در اغلب این سالها، از عملکرد مناسبی برخوردار بوده است. بر این اساس طی سالهای ۱۳۸۱-۱۳۹۳، با وجود شرایط تورمی، رشد درآمدهای مالیاتهای حقیقی در سالهای ۱۳۸۱-۱۳۹۳ به غیر از سالهای ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲، مثبت بوده است. به بیان دیگر در تمام سالهای ۹۳-۱۳۹۳-۱۳۸۱ به جز سالهای ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲، نرخ رشد درآمدهای مالیاتی اسمی بیشتر از نرخ تورم بوده است و حتی این نرخ در سالهای ۱۳۸۵، ۱۳۸۸ و ۱۳۹۳ بیشتر از ۲ برابر نرخ تورم و در سال ۱۳۸۴، حدود ۳ برابر نرخ تورم بوده است، که خود بیانگر عملکرد مناسب سازمان امور مالیاتی کشور در وصول مالیاتها بوده است. این در حالی است که در سالهای ۹۱ و ۹۲، به برخی عوامل دیگر دلایل مختلف از یک سو نرخ تورم جهش فوق العاده ای داشته و از سوی دیگر اقتصاد کشور در شرایط رکودی (به گواه نرخ رشد اقتصادی منفی) قرار داشته است. دارا این باشد.

✓ بررسی رشد متوسط شاخص قیمتها و درآمدهای مالیاتی وصولی (اسمی) طی دوره ۱۳۸۱-۱۳۹۳ نیز نشان می دهد در حالی که شاخص قیمتها طی دوره مذکور به طور متوسط از رشد ۱۸.۳ درصدی برخوردار بوده است، رشد متوسط درآمدهای مالیاتی (اسمی) به طور متوسط برابر با ۲۶.۵ درصد بوده است. بنابراین در طی سالهای یاد شده کارکرد سیستم مالیاتی در شرایط تورمی، مطلوب بوده است.

✓ مقایسه رشد متوسط مالیاتهای وصولی در پایه‌های مختلف مالیاتی با رشد متوسط شاخص قیمت‌های دوره ۱۳۸۱-۱۳۹۳ حاکی از این نکته است که طی سالهای مذکور، رشد متوسط مالیاتهای وصولی در تمام پایه‌های مالیاتی به جز مالیات بر مشاغل و مالیات بر واردات بیشتر از رشد متوسط شاخص قیمت‌ها بوده است.

## فهرست مطالب

- ۱- مقدمه ..... ۱
- ۲- تحلیل نظری رابطه مالیات و تورم ..... ۱
- ۲-۱- اثر تورم بر مالیات بر درآمد ..... ۲
- ۲-۲- اثرات توزیعی تغییرات در سطح عمومی قیمت‌ها بر بار مالیاتی حقیقی ..... ۵
- ۳- بررسی تجربی اثر تورم بر درآمدهای مالیاتی در اقتصاد ایران ..... ۷
- ۴- خلاصه و نتیجه گیری ..... ۱۴
- منابع و مآخذ ..... ۱۶

## ۱- مقدمه

تحولات اجتماعی، افزایش جمعیت و گسترش شهرنشینی به ویژه در کشورهای در حال توسعه که با کمبود شدید طرح‌های زیربنایی مواجه هستند، همچنین تلاش دولتها برای دستیابی به اهدافی همچون تخصیص کاراتر منابع، توزیع عادلانه‌تر درآمد، رشد اقتصادی و گسترش اشتغال، ثبات اقتصادی و بهبود تراز پرداختها و ... هزینه‌های هنگفتی را به دولت‌ها تحمیل می‌نماید که این هزینه‌ها به ویژه در کشورهای در حال توسعه دارای سیر صعودی است. یکی از راههای اصولی برای تامین منابع مالی دولت و کاهش کسری بودجه، اتکاء به درآمدهای مالیاتی می‌باشد. دولت با توجه به اینکه، اقتصاد کشور همواره با تورم نسبتاً بالا همراه بوده است، این نگرانی و دغدغه برای سیاستگذاران اقتصادی و مالیاتی وجود دارد که تورم یا همان افزایش سطح عمومی قیمت‌ها، باعث کاهش درآمدهای مالیاتی حقیقی کشور شده و این مساله، متقابلاً سبب تشدید کسری بودجه گردد.

با توجه به موارد فوق، این گزارش در نظر دارد ابتدا به صورت نظری به بررسی رابطه میان تورم و مالیات (اثر تورم بر درآمدهای مالیاتی) پرداخته و سپس تأثیر تورم بر مالیات‌های وصولی در ایران را مورد مطالعه قرار دهد.

## ۲- تحلیل نظری رابطه مالیات و تورم

۱. به طور کلی، تورم از راههای مختلفی می‌تواند بر پایه مالیاتی اثر بگذارد. در مالیات بر موارد خاص، حق‌الثبت، جرایم و ... که مبلغ قابل پرداخت، با توجه به تعداد معاملات تعیین می‌شود (به جای ارزش آنها)، تورم اثری بر تعهدات مالیات اسمی ندارد. این در حالی است که با افزایش سطح عمومی قیمت‌ها، ارزش حقیقی مالیات مذکور کاهش خواهد یافت. این قضیه درباره مالیات‌ها با پایه‌های مالیاتی مشابه مانند مالیات بر ثروت و مالیات بر ارث (که در آن پایه مالیاتی همواره تعدیل می‌شود) نیز صادق است. همچنین تورم ارزش حقیقی کسورات، تخفیفات و اعتبارات مالیاتی را کاهش می‌دهد. البته در این موارد، این امر منجر به افزایش بار مالیاتی حقیقی می‌گردد.

۲. اگر مالیات به عنوان درصدی از تغییرات در ارزش اسمی محاسبه شود، تورم منجر به افزایش نرخ مالیاتی موثر خواهد شد. در این زمینه، می‌توان به مالیات بر عایدی سرمایه اشاره کرد. اگر مالیات به صورت درصدی از ارزش معاملات در زمان معامله محاسبه شود (مالیات نسبت به ارزش و مالیات بر

ارزش افزوده) پایه مالیاتی متاثر از تورم نخواهد بود. با تغییر سطح عمومی قیمت‌ها، مالیات نیز متناسب با ارزش اسمی معامله انجام شده، تغییر می‌کند. بنابراین در مجموع، ارزش حقیقی درآمدهای مالیاتی تغییر نمی‌یابد. به عبارت دیگر با توجه به اینکه مالیات در این موارد به صورت درصدی از ارزش معاملات گرفته می‌شود، با تغییر ارزش اسمی به موجب تورم، ارزش مالیات حقیقی تغییری نخواهد کرد.

۳. علاوه بر این موارد کلی، تورم بر مالیات بر درآمد اثرات مختلفی دارد که در ادامه با تفصیل بیشتری مورد بررسی قرار می‌گیرد.

#### ۴. ۱-۲- اثر تورم بر مالیات بر درآمد

۵. به طور کلی، تغییرات در سطح عمومی قیمت‌ها از طریق مسیرهای زیر بر بار مالیاتی حقیقی اثر می‌گذارند:

➤ اثر بر ارزش حقیقی تعهدات مالیاتی (مانند اصل و جرایم مالیاتی معوقه)

➤ اثر بر تعهدات مالیاتی

➤ اثر بر پایه مالیاتی

➤ اثر بر جدول نرخ‌های مالیاتی

#### الف) تأثیر بر تعهدات مالیاتی

۶. مهم‌ترین اثر تورم مربوط به بار مالیاتی حقیقی است که به سبب "وقفه‌های وصول" حاصل می‌شود که به خصوص در مورد مالیات بر درآمد می‌تواند رقم قابل توجهی گردد. اگر وقفه‌های مالیاتی طولانی باشند، تأثیر "وقفه وصول" بر بار مالیاتی، منجر به رفتار مالیاتی متفاوت و نابرابر در مورد مالیات‌هایی که هنگام کسب درآمد، وصول می‌شود و مالیات‌هایی که نیاز به ممیزی دارند می‌گردد. در این مورد، پیش‌پرداخت‌ها و علی‌الحساب‌های مالیاتی ماهانه یا فصلی می‌تواند این اثر را به میزان قابل توجهی کاهش دهد.

۷.



### ب) تأثیر بر پایه مالیاتی

۸ مطابق تعریف هیگ - سیمون<sup>۱</sup>، درآمد کسب شده در یک دوره معین برابر با تغییر در قدرت مصرف می باشد. این در حالی است که قوانین مالیاتی مرسوم، عبارت درآمد را نسبتاً مبهم به کار برده اند، زیرا از یک سو غالباً از برخی یا تمام اجزاء درآمدهای غیر پولی مالیات گرفته نمی شود (مانند مزایای شغلی، عایدی سرمایه محقق نشده و درآمد ضمنی مانند منافع حاصل از مسکن شخصی یا سایر کالاهای با دوام)، و از سوی دیگر برخی انواع درآمدهای پولی نیز مانند مزایای بیکاری از پایه مالیاتی مستثنی می - باشند. در نهایت مالیات ستانی از درآمد اسمی به جای درآمد حقیقی نیز جزء انحرافات از تعریف H-S از درآمد می باشد: تعریف پایه مالیات بر درآمد به صورت اسمی، تغییرات مصرف بالقوه که نتیجه مستقیم تغییرات در قدرت خرید می باشد را لحاظ نمی کند.

### ج) تأثیر بر جدول مالیاتی<sup>۲</sup>

۹. مشابه اثرات بحث شده در قسمت الف، این نوع تأثیر غالباً مستقل از پایه مالیاتی می باشد. این موضوع در مورد تمام انواع مالیات ها که به صورت تناسبی تعیین نمی گردند و نیز طبقات درآمدی، تخفیفات، کسورات یا اعتبارات مالیاتی به صورت اسمی تعریف شده باشند، وجود دارد. در یک جدول مالیاتی تصاعدی، نرخ مالیاتی بالاتر برای درآمد اسمی بالاتر تعیین می شود. در شرایط تورمی، این امر از طریق تغییر طبقه درآمدی، سبب افزایش نرخ مالیات برای درآمدهای حقیقی ثابت می شود.

۱۰. میزان تأثیر تورم که سبب افزایش بار مالیاتی حقیقی برای یک مودی می شود، توسط عوامل زیر تعیین می گردد:

۱- نرخ تورم

۲- نرخ مالیاتی متوسط

۳- درجه تصاعدی بودن نرخ های جدول مالیاتی.

۱۱. از آنجایی که تغییر نتایج بار مالیاتی بستگی به محل قرار گرفتن مودی در طبقات درآمدی دارد، تصاعدی بودن تبدیل به یک مفهوم "مکانی" می گردد. همچنین، درجه تصاعدی بودن نرخ های جدول به نوبه خود به عوامل زیر بستگی دارد:

✓ شکل مربوط به جدول مالیاتی (مانند مقدار، اندازه و موقعیت طبقه مالیاتی) و

<sup>۱</sup>- Haig-Simons (H-S)

<sup>۲</sup>- منظور از جدول مالیاتی، جدول نرخ های متفاوت برای طبقات درآمدی مختلف می باشد.

✓ تعداد و اندازه اسمی کسورات ثابت، تخفیفات و اعتبارات مالیاتی.

۱۲. برای کل اقتصاد، افزایش در بار مالیاتی کلی، به توزیع عمومی پایه مالیاتی بین مودیان نیز بستگی دارد. حرکت به سمت طبقات بالای درآمدی به دلیل تورم، معادل افزایش خودکار در مالیات می‌باشد که اولاً با توجه به تورم، کنتفاوت است و ثانیاً از طریق سیستم معمول سیاسی تصویب نشده و بنابراین کمتر برای عموم آشکار می‌باشد (مالیات ستانی بدون اعلام). بنابراین ممکن است برای سیاست‌گذاران، بهره‌گیری از این مکانیسم به عنوان روشی مناسب برای تأمین مالی مخارج عمومی، و سوسه‌انگیز باشد.

۱۳. علاوه بر دو راه حل گفته شده (وجود ثبات قیمت‌ها یا یک جدول مالیاتی با نرخ تناسبی)، روش‌های متعددی جهت کاهش حساسیت نرخ موثر مالیاتی نسبت به تغییرات قیمت‌ها ارائه شده است؛ مهم‌ترین روش عملی کاربردی، اعمال تعدیلات در جدول مالیاتی در فواصل زمانی بیشتر یا کمتر از حالت استاندارد می‌باشد. اساسی‌ترین مشکل این راه حل این است که از درآمد اضافه‌ای که در حین تعدیلات ایجاد می‌شود جلوگیری به عمل نمی‌آورد. به علاوه، این تعدیلات، به خصوص در صورتی که به صورت غیرمنظم و پیش‌بینی نشده ایجاد شوند، بر ثبات سیستم مالیاتی اثر می‌گذارند. با توجه به دلایل ذکر شده، تلاش‌های زیادی جهت معرفی تعدیلات دائمی، سیستماتیک و دقیق تورم صورت گرفته است، از جمله:

(۱) کاهش کلی در نرخ مالیات‌ها همراه با افزایش در سطح عمومی قیمت‌ها. این شیوه از افزایش کل درآمد مالیاتی ممانعت به عمل می‌آورد، ولی توزیع بار مالیاتی را تغییر نخواهد داد (مثلاً درآمد حقیقی پایین که از ابتدا از مالیات بر درآمد معاف بوده است مشمول مالیات خواهد بود زیرا از طبقات صفر درآمدی فراتر رفته است).

(۲) کسر آن بخش از درآمد اسمی از پایه مالیاتی که ناشی از تورم باشد. این روش سبب می‌شود که درآمد اسمی مشمول مالیات ثابت باقی بماند، حال آنکه درآمد حقیقی مشمول مالیات کاهش می‌یابد. همچنین، این مساله سبب جبران مضاعف اثرات تورمی خواهد شد.

(۳) درآمد مشمول مالیات انقباضی در برخی دوره‌های پایه<sup>۱</sup>. در این روش، جدول مالیاتی سال پایه جهت درآمد کاهش یافته به کار برده می‌شود. سپس تعهدات مالیاتی، نسبت به دوره جاری تعیین می‌شود. این شیوه، از تغییرات القایی<sup>۱</sup> ناشی از تورم در جدول مالیاتی، جلوگیری به عمل می‌آورد.

۱- این شیوه مشابه عملیات بانک مرکزی در تعیین سال پایه به منظور تعدیل متغیرهای اقتصادی است.

(۴) تعدیل پیوسته طبقات درآمدی، کسورات، تخفیفات و معافیت‌ها با توجه به تورم (شاخص-سازی)<sup>۲</sup>.

(۵) شاخص‌سازی برتر. در ادبیات، از واژه شاخص برتر معمولاً برای اشاره به تعدیل جدول مالیاتی نسبت به تغییرات درآمد ملی اسمی استفاده می‌شود. اگر طبقات درآمدی، کسورات، تخفیفات و ... با توجه به تورم تعدیل شود، آنگاه می‌پذیریم که افزایش درآمدهای مالیاتی نسبت به درآمد ملی، به صورت حقیقی می‌باشد.

## ۲-۲- اثرات توزیعی تغییرات در سطح عمومی قیمت‌ها بر بار مالیاتی حقیقی

۱۴. به طور کلی، تأثیر و تأثر تورم و سیستم مالیاتی که به صورت اسمی تعریف شده است، سبب ایجاد بار مالیاتی نابرابر در درآمدهای مشابه و تغییرات در توزیع عمودی بار مالیاتی می‌شود. به عبارت دیگر، در شرایط تورمی، افراد با درآمد یکسان ولی با وقفه‌های پرداخت متفاوت، بار مالیاتی یکسانی نخواهند داشت که این موضوع مشابه حالتی است که از اشخاص با درآمدهای یکسان، به نرخ‌های متفاوتی مالیات وصول می‌شود؛ به عنوان مثال افراد با درآمد کمتر از آستانه مالیات، به هیچ عنوان از پرداخت با تاخیر مالیات منتفع نمی‌شوند. در کل، پرداخت با تاخیر مالیات یک اثر توزیعی دارد که بر خلاف اثر تصاعدی جدول مالیاتی، عمل می‌کند. به عبارت دیگر، نرخ‌های تصاعدی‌تر، اثرات کاهنده‌تری بر وصول مالیات با وقفه دارد.

۱- منظور از تغییرات القایی، تغییرات القاء شده توسط تورم به جدول نرخ مالیاتی است.

۲- در این مورد، تعدیلات و شاخص‌سازی گوناگونی پیشنهاد شده یا پذیرفته شده است:

الف) تعدیل کامل (مثلاً کانادا از سال ۱۹۷۴ تا اواسط دهه ۸۰، انگلیس از سال ۱۹۸۱ تا ۱۹۸۲، امریکا از سال ۱۹۸۵). اگر این روش به صورت پیوسته به کار برده شود، تأثیرات بر جدول مالیاتی را خنثی می‌کند و به نوعی مشابه روش سوم مذکور است.

ب) تعدیل جزئی. به عنوان مثال از سال ۱۹۸۳ جدول مالیات بر درآمد کانادا تنها برای آن بخش از تورم که بیش از ۳ درصد است، تعدیل شده است. از نظر اقتصادی اگر شاخص مورد استفاده جهت اندازه‌گیری تورم برای هدف تعدیل، تورم واقعی را بیشتر برآورد کند، این روش تفاوت معنی‌داری پیدا خواهد کرد. همچنین روش تعدیل جزئی جهت حفظ میزان مطمئن از کنترل اختیاری استفاده شده است (در هلند).

ج) شاخص‌سازی رهاشده (۱): تعدیلات تنها هنگامی که تورم سالانه بیش از آستانه‌های از قبل تعیین شده باشد، انجام می‌شود.

د) شاخص‌سازی رهاشده (۲): تعدیلات تنها زمانی به کار می‌روند که تغییرات تجمعی در سطح عمومی قیمت‌ها از زمان آخرین تعدیل، بیش از سطوح از قبل تعیین شده باشد.

ه) شاخص "آماده": میزانی از تعدیل جدول مالیاتی با توجه به تورم هر ساله توسط مجلس، مورد نیاز است. تصمیماتی که جدول مالیاتی (به مقدار کامل تورم) را متناسب با مقدار کامل تورم تعدیل نمی‌کنند، به همین شیوه انجام می‌شوند. بنابراین برای دولت دشوارتر است که از این امر به عنوان وسیله‌ای جهت افزایش مالیات پنهان، بهره‌برداری کند.

و) هر گونه ترکیبی از الف تا ه

۱۵. به دو علت، مطالعه اثر توزیعی افزایش سطح عمومی قیمت‌ها بر بار مالیاتی حائز اهمیت است: اولاً، شاخص‌سازی جدول مالیاتی نسبت به تعدیل پایه مالیاتی (با توجه به تورم)، پیچیدگی کمتری دارد. به عبارت دیگر چنانچه جدول مالیاتی شاخص‌سازی شود، بهتر از تعدیل پایه مالیاتی خواهد بود. در نتیجه، بسیاری از کشورها معیارهایی را جهت شاخص‌سازی جدول مالیاتی با هدف ایجاد انگیزه جهت مطالعات تجربی، به کار برده‌اند. ثانیاً، تحلیل اثر توزیعی یک سیاست، نیازمند مقایسه وضعیت موجود با یک سناریو فرضی می‌باشد.

۱۶. بنابراین اگر چه مطالعات گذشته قادر به ارائه پاسخ‌های واضح و شفاف نبوده‌اند، ولی اثرات توزیعی تورم بر مالیات، به طور مشخص، به توزیع درآمد سرمایه بستگی دارد. تنها نرخ‌های موثر مالیات بر درآمد سرمایه به طور مستقیم توسط تورم (که باعث تغییرات پایه‌های مالیاتی می‌شود)، متاثر می‌گردند. حقوق‌بگیران به آسانی نمی‌توانند پرداخت مالیات را به تعویق بیاورند، در حالیکه به عنوان مثال مالیات بر درآمد عایدی سرمایه برای زمان طولانی می‌تواند به تعویق بیفتد زیرا در مالیات بر عایدی سرمایه، زمان تحقق و پرداخت الزاماً یکسان نیست؛ در زمان تحقق عایدی سرمایه، صاحبان درآمد سرمایه، حساسیت بیشتری نسبت به بار مالیاتی‌شان دارند. با توجه به اثر مالیات بر پرداخت‌های بهره‌ای تورمی، می‌توانیم بگوییم که بازندگان اصلی کسانی هستند که درآمدها را از پس‌انداز کسب می‌کنند در حالیکه بدهکاران خالص، غالباً از کسورات مخارج بهره اسمی منتفع می‌گردند. اگر افراد با درآمد پایین در میزانی که می‌توانند استقراض کنند محدودیت بیشتری داشته باشند، احتمال دارد که آنها در مقیاس بیشتری خسارت ببینند.

۱۷. در صورت عدم تعامل صحیح مالیات و تورم، گروه‌های زیادی از جمله افراد سالمند و فقیر که مجبورند با درآمد ثابت زندگی کنند، متضرر خواهند شد.

۱۸. تغییر کردن نرخ‌های جدول مالیاتی به خاطر تغییر طبقه درآمدی، معمولاً بستگی به میزان تصاعدی بودن نرخ‌های جدول دارد و تغییرات نسبی بار مالیاتی جهت تمام گروه‌های درآمدی یکسان نمی‌باشد؛ مودیانی که درآمد آنها در قسمت‌های بالاتر (تصاعدی‌تر) جدول قرار دارند، بیشتر از تورم متاثر می‌شوند. به بیان دیگر، میزان افزایش مالیات به سبب تغییر طبقه درآمدی، بستگی به نرخ متوسط و نرخ نهایی مالیات دارد که این نیز به نوبه خود به درآمد مشمول مالیات، تعداد و محدوده طبقه درآمدی، اندازه تخفیفات، کسورات و اعتبارات مالیاتی بستگی دارد. اگر نرخ نهایی و متوسط مالیات، یکسان

باشند بدین معنی است که نرخهای جدول تصاعدی نمی‌باشد و یا جدول به صورت مسطح است. لذا، در این حالت مودیان از تورم متاثر نمی‌شوند. معمولاً با افزایش درآمد در سطوح بالا، نرخهای جدول مالیات بر درآمد، تصاعدی‌تر می‌شوند.

۱۹. در جدول مالیاتی تصاعدی، بار مالیاتی حقیقی تمام مودیان با جابجایی طبقه درآمدی به سمت پایین و کاهش ارزش حقیقی اعتبارات مالیاتی (ناشی از تورم)، افزایش می‌یابد. این در حالی است که در درآمدهای بالا، اثر افزایش میانگین نرخ مالیات، محسوس نمی‌باشد، زیرا در واقع، نرخ مالیات که غالب درآمدهای بالا با توجه به آن مشمول مالیات می‌شوند، بدون تغییر باقی خواهد ماند. همچنین، ارزش اعتبار مالیاتی نسبت به بار مالیاتی، کم خواهد بود. به عبارت دیگر، بار مالیاتی مودیان کم‌درآمد که بخشی از درآمد آنها به خاطر تغییر طبقه درآمدی در نرخهای بالا مشمول مالیات می‌شوند و همچنین اعتبارات مالیاتی، اثر نسبی بزرگتری خواهند داشت. اعتبارات مالیاتی خاص و تخفیفات، غالباً جهت افزایش درآمد قابل تصرف گروه‌های هدف مانند والدین مجرد، بازنشستگان، معلولین، خانواده همراه با فرزندان و ... می‌باشد. لذا انتظار می‌رود که این گروه‌ها از عدم شاخص‌سازی، به صورت نامتقارن خسارت ببینند. به علاوه در شرایط تورمی، افراد با درآمدهای حقیقی پایین نیز مشمول مالیات می‌شوند (علیرغم عدم تغییر درآمد حقیقی، این افراد در خارج از محدوده نرخ صفر مالیات قرار خواهند گرفت و مشمول مالیات خواهند شد). نتایج تجربی تمایل به تایید ماهیت تصاعدی "تغییر طبقه درآمدی" دارند.

۲۰. این تحقیقات مبین این موضوع می‌باشند که، میانگین نرخ مالیات برای تمام گروه‌های درآمدی در شرایط تورمی افزایش یافته و تعدیلات نرخهای جدول مالیاتی کمتر از جبران کامل اثرات تورمی خواهد بود.

### ۳- بررسی تجربی اثر تورم بر درآمدهای مالیاتی در اقتصاد ایران

۲۱. به طور کلی، بیا تغییر قیمت‌ها، ادبیات اقتصادی موجود در زمینه اثر تورم بر درآمدهای مالیاتی مبین این است که تورم موجب کاهش ارزش حقیقی درآمدهای مالیاتی می‌شود؛ این در حالی است که تجربیات برخی از کشورهای صنعتی جهان در سالهای اخیر، عکس این مطلب را نشان می‌دهد. در این

کشورها معمولاً، تورم با افزایش حقیقی درآمدهای مالیاتی همراه بوده است (شاگری و موسوی، ۱۳۸۲).

۲۲. طبق مطالعات انجام گرفته، تورم در صورتی می‌تواند موجب کاهش درآمدهای مالیاتی حقیقی گردد که وقفه‌های طولانی در فرآیند وصول مالیات وجود داشته باشد. وقفه‌ها خود به دو بخش قانونی و غیرقانونی تقسیم می‌شود: در وقفه نوع اول، به طور قانونی به مودیان مالیاتی اجازه استفاده از آن داده شده است و شامل هیچ‌گونه جریمه‌ای نمی‌شود. وقفه غیرقانونی نیز به حالتی اطلاق می‌شود که طی آن پرداخت مالیات پس از اتمام مهلت زمان قانونی آن نیز انجام نمی‌گیرد. در ایران نیز برخی مطالعات، وقفه‌های مالیاتی را تا ۲۲ ماه تخمین زده‌اند که بسیار طولانی می‌باشد.

۲۳. با این حال، بررسی و مقایسه نرخ تورم و درآمدهای مالیاتی وصولی طی دوره ۹۳-۱۳۸۱ نشان می‌دهد سازمان امور مالیاتی کشور با وجود تورم بالا در اغلب این سالها، از عملکرد مناسبی برخوردار بوده است. بر این اساس طی سال‌های ۹۳-۱۳۸۱، شرایط تورمی نه تنها نتوانسته مانع رشد مثبت درآمدهای مالیاتی اسمی گردد، بلکه عموماً روند درآمدهای مالیاتی حقیقی<sup>۱</sup> نیز رو به رشد بوده است: همانطور که در جدول شماره (۱) مشاهده می‌شود، رشد وصولی کل درآمدهای مالیاتهای حقیقی (بدون عملکرد نفت که طی سالهای ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸ و نیز مالیات تسعیر نرخ ارز که تنها در سال ۱۳۸۸ برقرار بود) در سالهای ۱۳۹۳-۱۳۸۱ به غیر از دو سال، یعنی سالهای ۹۱ و ۹۲، در بقیه سالها مثبت بوده است. این در حالی است که در دو سال مذکور، به دلایل مختلف از یک سو نرخ تورم جهش فوق‌العاده‌ای داشته است و از سوی دیگر اقتصاد کشور در شرایط رکودی (به گواه نرخ رشد اقتصادی منفی) قرار داشته است به نظر می‌رسد کاهش درآمدهای مالیاتی حقیقی (نرخ رشد منفی) در سالهای ۹۱ و ۹۲ نیز ناشی از همین دو عامل (افزایش افسارگسیخته قیمتها و رکود اقتصادی بی‌سابقه) بوده است. همانطور که مشاهده می‌شود در سال ۱۳۹۳ با کاهش تورم و نیز بهبود نسبی شرایط اقتصادی کشور، درآمدهای مالیاتی حقیقی نیز با رشد مثبت ۲۰.۵ درصدی مواجه شده است.

<sup>۱</sup>- درآمدهای مالیاتی حقیقی در واقع از تقسیم درآمدهای مالیاتی اسمی (وصولی) بر شاخص قیمت‌ها به دست می‌آید.

جدول (۱) - عملکرد درآمدهای مالیاتی حقیقی (مستقیم و کالا و خدمات)

سال	شاخص قیمت‌ها	تورم	کل درآمدهای مالیاتی اسمی (مستقیم و کالا و خدمات)	کل درآمدهای مالیاتی حقیقی (مستقیم و کالا و خدمات)	رشد کل درآمدهای مالیاتی حقیقی (مستقیم و کالا و خدمات)
۱۳۸۱	۲۷.۱	۱۵.۹	۳۴,۱۷۷	۱,۲۶۱.۱	-
۱۳۸۲	۳۱.۳	۱۵.۶	۴۲,۶۹۸	۱,۳۶۴.۲	۸.۲
۱۳۸۳	۳۶.۱	۱۵.۲	۵۱,۳۳۴	۱,۴۲۲.۰	۴.۲
۱۳۸۴	۳۹.۸	۱۰.۴	۶۶,۷۵۱	۱,۶۷۷.۲	۱۷.۹
۱۳۸۵	۴۴.۶	۱۱.۹	۸۵,۶۸۰	۱,۹۲۱.۱	۱۴.۵
۱۳۸۶	۵۲.۷	۱۸.۴	۱۱۳,۷۶۰	۲,۱۵۸.۶	۱۲.۴
۱۳۸۷	۶۶.۱	۲۵.۴	۱۴۶,۳۵۲	۲,۲۱۴.۱	۲.۶
۱۳۸۸	۷۳.۲	۱۰.۸	۱۸۰,۱۹۴	۲,۴۶۱.۷	۱۱.۲
۱۳۸۹	۸۲.۳	۱۲.۴	۲۰۶,۶۴۲	۲,۵۱۰.۸	۲.۰
۱۳۹۰	۱۰۰.۰	۲۱.۵	۲۸۰,۵۲۲	۲,۸۰۵.۲	۱۱.۷
۱۳۹۱	۱۳۰.۵	۳۰.۵	۳۱۸,۷۶۴	۲,۴۴۲.۶	-۱۲.۹
۱۳۹۲	۱۷۵.۸	۳۴.۷	۴۱۳,۸۵۲	۲,۳۵۴.۱	-۳.۶
۱۳۹۳	۲۰۳.۲	۱۵.۶	۵۷۶,۱۸۰	۲,۸۳۵.۵	۲۰.۵

منبع: بانک مرکزی ج.ا.ا و دفتر حسابهای مالیاتی  
\* کلیه محاسبات بدون در نظر گرفتن مالیات عملکرد نفت و مالیات تسعیر ارز می‌باشد.

**نمودار (۱) - نرخ رشد درآمدهای مالیاتی (حقیقی)**


۲۴. به منظور مشاهده بهتر و دقیق تر رفتار بین متغیر تورم و مالیات در طی سالهای اخیر، به مقایسه نرخ رشد درآمدهای مالیاتی اسمی (وصولی) و نرخ تورم که با تقسیم نسبت نرخ رشد درآمدهای مالیاتی اسمی بر نرخ تورم قابل تفسیر است، پرداخته‌ایم: همانطور که از جدول (۲) مشاهده می‌شود، در تمام سالهای ۹۳-۱۳۸۱ به جز ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲، نرخ رشد درآمدهای مالیاتی اسمی بیشتر از نرخ تورم است (بزرگتر از یک برابر) به طوری که حتی در سالهای ۱۳۸۵، ۱۳۸۸ و ۱۳۹۳ بیشتر از ۲ برابر نرخ تورم و در سال ۱۳۸۴، حدود ۳ برابر نرخ تورم بوده است که خود بیانگر عملکرد مناسب سازمان امور مالیاتی کشور در وصول مالیات‌ها بوده است. به عبارت دیگر، طی سال‌های ۹۳-۱۳۸۱، شرایط تورمی نه تنها نتوانسته مانع رشد بسیار خوب درآمدهای مالیاتی اسمی گردد، بلکه عموماً روند درآمدهای حقیقی مالیاتی نیز رو به رشد بوده است. تنها در سالهای ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲، با وجود رشد اسمی ۱۳.۶ و ۲۹.۸ درصدی مالیات‌های وصولی، نسبت نرخ رشد درآمدهای مالیاتی به نرخ تورم کمتر از یک بوده است (به ترتیب ۰.۴ و ۰.۹ درصد).

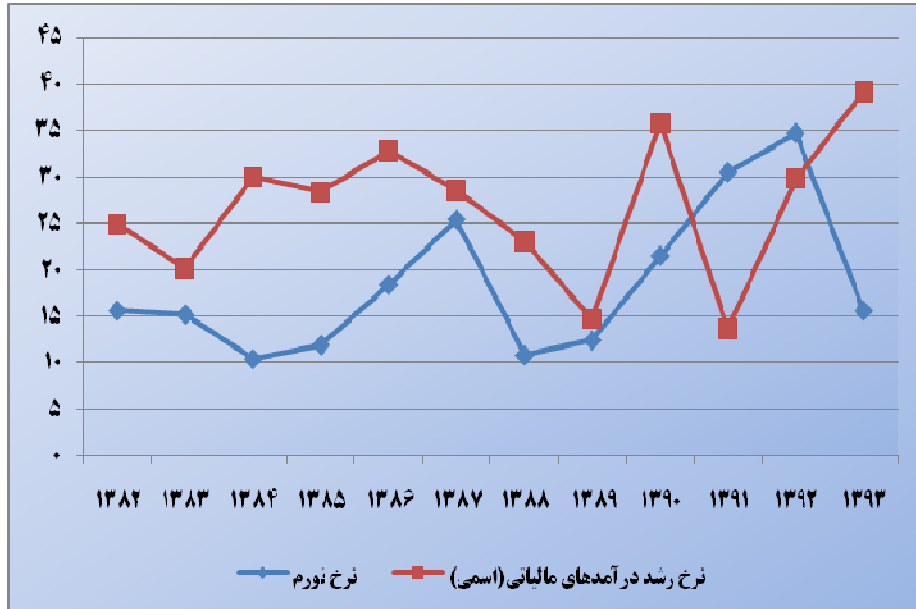


۲۵. بررسی رشد متوسط شاخص قیمت و درآمدهای مالیاتی (اسمی) طی دوره ۹۳-۱۳۸۱ نیز نشان می‌دهد در حالی که رشد شاخص قیمت‌ها طی دوره مذکور به طور متوسط برابر با ۱۸.۳ درصد بوده است، درآمدهای مالیاتی (اسمی) به طور متوسط از رشد ۲۶.۵ درصدی برخوردار بوده است.

**جدول (۲) - مقایسه رشد شاخص قیمت و درآمدهای مالیاتی اسمی (مستقیم و کالا و خدمات)**

سال	نرخ رشد شاخص قیمت (تورم)	نرخ رشد درآمدهای مالیاتی	نسبت نرخ رشد مالیات‌ها به تورم
۱۳۸۱	۱۵.۹	-	-
۱۳۸۲	۱۵.۶	۲۴.۹	۱.۶
۱۳۸۳	۱۵.۲	۲۰.۲	۱.۳
۱۳۸۴	۱۰.۴	۳۰.۰	۲.۹
۱۳۸۵	۱۱.۹	۲۸.۴	۲.۴
۱۳۸۶	۱۸.۴	۳۲.۸	۱.۸
۱۳۸۷	۲۵.۴	۲۸.۶	۱.۱
۱۳۸۸	۱۰.۸	۲۳.۱	۲.۱
۱۳۸۹	۱۲.۴	۱۴.۷	۱.۲
۱۳۹۰	۲۱.۵	۳۵.۸	۱.۷
۱۳۹۱	۳۰.۵	۱۳.۶	۰.۴
۱۳۹۲	۳۴.۷	۲۹.۸	۰.۹
۱۳۹۳	۱۵.۶	۳۹.۲	۲.۵
رشد متوسط	۱۸.۳	۲۶.۵	۱.۴

منبع: بانک مرکزی ج.ا.ا.

**نمودار (۲) - نرخ تورم و نرخ رشد درآمدهای مالیاتی (اسمی)**


۲۶. همچنین در جدول (۳)، رشد متوسط پایه‌های مختلف مالیاتی و مقایسه آن با رشد متوسط شاخص قیمت‌ها (به قیمت ثابت سال ۱۳۹۰) آورده شده است. همانطور که مشاهده می‌شود رشد متوسط تمام پایه‌های مالیاتی به جز مالیات بر مشاغل و مالیات بر واردات بیشتر از رشد متوسط شاخص قیمت در طی سالهای ۹۳-۱۳۸۱ می‌باشد که نشان‌دهنده عملکرد مناسب سیستم مالیاتی در شرایط تورمی بوده است. در رابطه با مالیات بر درآمد مشاغل در نظام مالیاتی ایران باید این نکته را متذکر شد که به طور کلی، مالیات پرداختی مؤدیان بخش مشاغل بسیار کمتر از مالیات بالقوه و مالیات حقه دولت بوده و در تضاد با اهداف اصلی نظام مالیاتی از جمله اهداف درآمدی و عدالت مالیاتی می‌باشد که عوامل متعددی نیز از جمله نبود نظام مالیات بر مجموع درآمد، سنتی بودن ساختار بخش مشاغل، فرار مالیاتی گسترده در این بخش متأثر از نبود بانک جامع اطلاعاتی از جریان وجوه و جریان کالا، حجم بزرگ اقتصاد غیررسمی، پایین بودن نرخ ضرایب، افزایش سقف معافیت‌های مالیاتی موضوع ماده ۱۶ قانون هدفمندی یارانه‌ها و ... در پایین بودن این سهم تاثیرگذار بوده است. بدیهی است که با رفع موانع یاد شده ظرفیت بالفعل مالیاتی در این بخش افزایش چشمگیری خواهد داشت.

**جدول (۳) - رشد متوسط شاخص قیمت‌ها و درآمدهای مالیاتی وصولی در پایه‌های مختلف طی سالهای ۹۳-۱۳۸۱**

رشد متوسط	سال
۱۸.۳	رشد متوسط شاخص قیمت (۱۰۰=۱۳۹۰)
<b>رشد متوسط مالیاتهای وصولی</b>	
۲۴.۶	مالیات اشخاص حقوقی
۲۲.۴	مالیات بر درآمد
۲۳.۹	مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی
۲۹.۲	مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی
۱۷.۲	مالیات مشاغل
۱۹.۹	مالیات مستغلات
۲۰.۶	مالیات بر ثروت
۲۳.۷	مالیاتهای مستقیم
۳۴.۶	مالیات بر کالا و خدمات
۱۷.۶	مالیات بر واردات
۲۵.۱	مالیاتهای غیر مستقیم
۲۶.۵	کل درآمدهای مالیاتی (مستقیم و کالا و خدمات)
۲۴.۳	کل درآمدهای مالیاتهای (مستقیم و غیرمستقیم)

منبع: محاسبات محققین

#### ۴- خلاصه و نتیجه گیری

۲۷. به این که درآمد مالیاتی جزو درآمدهای پاک دولت محسوب می گردد، جهت دستیابی به رشد و توسعه پایدار در جامعه لزوم اتکا به مالیات جهت تامین هزینه های دولت اجتناب ناپذیر است. به علت وجود مطرح می باشد گردد
۲۸. تغییرات در سطح عمومی قیمتها از طریق اثر بر تعهدات مالیاتی، اثر بر پایه مالیاتی و اثر بر جدول نرخ های مالیاتی، بر بار مالیاتی حقیقی تاثیر می گذارد. میزان تورمی که سبب افزایش بار مالیاتی برای یک مودی می شود توسط نرخ تورم، نرخ مالیاتی متوسط و درجه تصاعدی بودن نرخ های جدول مالیاتی تعیین می گردد.
۲۹. با توجه به این که کشش درآمدهای کلی مالیات نسبت به سطح عمومی قیمتها ممکن است کمتر، مساوی و یا بیشتر از یک باشد، بنابراین با تغییر قیمتها، درآمدهای مالیاتی حقیقی ممکن است کاهش، بدون تغییر یا افزایش یابد. ادبیات اقتصادی موجود در زمینه اثر تورم بر درآمدهای مالیاتی مبین این موضوع می باشد که تورم سبب کاهش ارزش حقیقی درآمدهای مالیاتی در کشورهای حال توسعه و سبب افزایش ارزش حقیقی درآمدهای مالیاتی در کشورهای توسعه یافته می باشد. دلیل این امر نیز کشش های متفاوت سیستم مالیاتی در این کشورها می باشد.
۳۰. بررسی و مقایسه نرخ تورم و درآمد های مالیاتی وصولی طی دوره ۱۳۹۳-۱۳۸۱ حاکی از عملکرد مناسب سازمان امور مالیاتی در جهت تحقق اهداف نظام تأمین بودجه کشور می باشد. زیرا با توجه به کم کشش بودن سیستم مالیاتی نسبت به قیمت و تورم بالا، انتظار بر کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی بوده است، در حالیکه در طی دوره مزبور و در شرایط تورمی، عموماً روند درآمدهای مالیاتی حقیقی رو به رشد بوده است. در این خصوص، رشد وصولی کلی درآمدهای مالیاتی حقیقی در سالهای ۱۳۸۱-۱۳۹۳ به غیر از سالهای ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ مثبت بوده است. در دو سال مذکور با توجه به اجرای قانون هدفمندی یارانه ها، افزایش فشار تحریم های اقتصادی، کاهش درآمدهای نفتی و ... از یک سو نرخ تورم با جهش مواجه بوده است و از طرف دیگر اقتصاد کشور در شرایط رکودی قرار داشته است. ذکر این نکته ضروری می باشد که اصرار دولت بر رشد درآمد مالیاتی حقیقی بیش از نرخ تورم در هر شرایطی ممکن از لحاظ منافع ملی توجیه منطقی نداشته باشد. زیرا در شرایط تورمی ممکن است تبعات جبران ناپذیر سیاسی و اجتماعی و ... را برای جامعه به همراه داشته باشد.

۳۱. مقایسه رشد متوسط مالیاتهای وصولی در پایه های مختلف مالیاتی با رشد متوسط شاخص قیمت‌ها طی دوره ۱۳۸۱-۱۳۹۳ حاکی از این نکته می باشد که طی سالهای مذکور، رشد متوسط مالیاتهای وصولی در تمام پایه های مالیاتی به جز مالیات بر مشاغل و مالیات بر واردات بیشتر از رشد متوسط شاخص قیمت‌ها بوده است. در مبحث مالیات بر درآمد مشاغل بر کسی پوشیده نیست که مالیات پرداختی مودیان در این بخش به دلایل مختلف، بسیار کمتر از مالیات بالقوه می باشد و طراحی برنامه‌هایی جهت بهبود عملکرد این پایه مالیاتی ضروری می‌باشد.

## منابع و مأخذ

- ۱) شاکری، عباس، موسوی، میرحسین، "بررسی کارایی سیستم مالیاتی در اقتصاد ایران با توجه به کشش قیمتی و وقفه مالیاتی"، فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی ایران، شماره ۱۷، زمستان ۱۳۸۲.
- ۲) Immervoll, Herwig, (2003), "The Impact of Inflation on Income Tax and Social Insurance Contributions in Europe", University of Cambridge.