

مالیات بر درآمد شرکت‌ها در ایران (۱): بررسی نرخ مؤثر مالیات



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

تاریخ انتشار:
۱۴۰۴/۲/۱۵

شماره مسلسل: ۲۰۶۸۰
کد موضوعی: ۲۳۰



مرکز پژوهش‌های
مجلس شورای اسلامی

عنوان گزارش:

مالیات بر درآمد شرکت‌ها در ایران (۱): بررسی نرخ مؤثر مالیات

نوع گزارش: طرح/لایحه راهبردی نظارتی پیش‌نویس قانونی

نام دفتر:

مطالعات بخش عمومی

تهیه و تدوین:

محمد حسین عزیزیان (گروه مالیه عمومی)

مدیر مطالعه:

هادی ترابی فر

اظهار نظر کننده:

ابوالفضل دارابی زاده (گروه بازارهای مالی)

ناظر علمی:

سیدعباس پرهیزکاری

ناظران علمی خارج مرکز:

مرتضی زمانیان (عضو هیئت علمی دانشگاه صنعتی امیرکبیر)، محمد سعید آقا محمدحسین
تجریشی (عضو هیئت علمی دانشگاه صنعتی شریف)

گرافیک و صفحه آرایی:

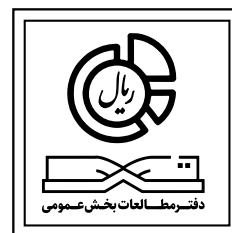
سمیرا صادقی عسکری

واژه‌های کلیدی:

- مالیات
- مالیات اشخاص حقوقی
- نرخ مؤثر مالیاتی

تاریخ شروع مطالعه:

۱۴۰۳/۰۷/۰۱



فهرست مطالب

۷	چکیده
۸	خلاصه مدیریتی
۱۱	۱. مقدمه
۱۲	۲. معرفی مالیات بر اشخاص حقیقی
۱۴	۳. مقایسه مالیات‌ستانی از اشخاص حقوقی در ایران و سایر کشورها
۱۷	۴. نرخ مؤثر مالیات شرکت‌ها در ایران
۱۸	۴-۱. توصیف داده و روش شناسی
۱۹	۴-۲. نتایج
۲۲	۴-۳. مقایسه نرخ مؤثر مالیات شرکت‌ها در ایران و سایر کشورها
۲۵	۵. توزیع نرخ مؤثر مالیات بر اشخاص حقوقی در ایران
۲۹	۶. مقایسه توزیع نرخ مؤثر مالیاتی بین شرکت‌های بزرگ و کوچک
۳۶	۷. بررسی مخارج مالیاتی در ایران
۳۸	۸. آسیب‌شناسی و پیشنهادها به جهت بهبود مالیات بر اشخاص حقوقی
۳۸	۸-۱. آسیب‌های ناشی از مشوق‌های مالیاتی در ایران
۳۹	۸-۲. سوابق قانونی اعمال محدودیت معافیت‌های مالیاتی در ایران
۴۱	۸-۳. اقدامات جهت اصلاح
۴۲	۹. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری
۴۳	۱۰. پیوست‌ها
۴۷	منابع و مأخذ

فهرست جداول

۱۳	جدول ۱. گونه‌شناسی قوانین اساسی کشورها از حیث شناسایی حق بر آموزش / آموزش عالی
۱۹	جدول ۲. تعداد مشاهدات نرخ مؤثر به تفکیک روش ابرازی و روش قطعی
۲۱	جدول ۳. نرخ مؤثر مالیاتی بر آورد شده برخی از شرکت‌های بزرگ فعال در بورس

فهرست شکل‌ها

شکل ۱. نمودار سهم اجزای درآمدهای مالیاتی در عملکرد درآمدهای مالیاتی ۱۲
شکل ۲. نمودار نرخ قانونی مالیات بر اشخاص حقوقی در ایران و کشورهای منتخب - سال ۲۰۲۴ ۱۵
شکل ۳. نسبت مالیات اشخاص حقوقی به تولید ناخالص داخلی - سال ۲۰۲۱ ۱۶
شکل ۴. نمودار متوسط نرخ مؤثر مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی مبتنی بر روش ابرازی و قطعی ۲۰
شکل ۵. نمودار نرخ مؤثر مالیات حساب شده برای ایران (۱۴۰۰) و شرکت‌های بین‌المللی فعال در کشورهای منتخب (۲۰۲۱) ۲۳
شکل ۶. نمودار اختلاف نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت‌ها و متوسط نرخ مؤثر محاسبه شده در هر کشور ۲۴
شکل ۷. نمودار توزیع نرخ مؤثر مالیات بر درآمد شرکت‌ها طبق اظهارنامه اشخاص حقوقی در سال ۱۴۰۰ ۲۶
شکل ۸. نمودار توزیع نرخ مؤثر مالیات قطعی بر درآمد شرکت‌ها بر اساس سود قبل از مالیات اظهاری شرکت در سال ۱۴۰۰ ۲۷
شکل ۹. نمودار روند سهم شرکت‌های بانرخ مؤثر صفر تا ۱ درصد از تعداد و همچنین سهم این شرکت‌ها از کل سود قبل از مالیات محاسبه شده ... ۲۸
شکل ۱۰. نمودار مقایسه مجموع سود قبل از مالیات محاسبه شده در صدک ۱۰۰م با سایر شرکت‌های مورد بررسی در سال ۱۴۰۰ ۲۹
شکل ۱۱. نمودار متوسط نرخ مؤثر مالیات قطعی حساب شده شرکت‌ها در هر صدک - سال ۱۴۰۰ ۳۰
شکل ۱۲. نمودار توزیع نرخ مؤثر مالیات قطعی در هر صدک شرکت - سال ۱۴۰۰ ۳۲
شکل ۱۳. نمودار توزیع نرخ مؤثر قطعی شرکت در گروه‌های مختلف بر مبنای صدک شرکت - سال ۱۴۰۰ ۳۳
شکل ۱۴. نمودار توزیع نرخ مؤثر قطعی مالیات بر درآمد ۲۰۰ شرکت پرسود - سال ۱۴۰۰ ۳۴
شکل ۱۵. نمودار مقایسه مجموع مخارج مالیاتی اشخاص حقوقی از محل معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی با مجموع مالیات قطعی شده آنها در سال‌های مختلف ۳۷
شکل ۱۶. نمودار مقایسه درآمد از دست رفته دولت از محل معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی با مجموع مالیات قطعی شده شرکت‌ها در صدک‌های مختلف - سال ۱۴۰۰ ۳۸
شکل ۱ پیوست. نمودار نرخ مؤثر مالیاتی به روش آینده نگر در برخی از کشورها ۴۳
شکل ۲ پیوست. نمودار متوسط نرخ مؤثر مالیاتی محاسبه شده توسط مارکل و شاکلفورد (۲۰۱۲) ۴۴
شکل ۳ پیوست. نمودار متوسط وزن دار نرخ مؤثر مالیاتی گارسیا-برناردو، یانسکی و تورسلوف (۲۰۲۳) ۴۴
شکل ۴ پیوست. نمودار متوسط سود قبل از مالیات هر یک از صدک‌های شرکت‌ها در سال ۱۴۰۰ ۴۵
شکل ۵ پیوست. نمودار نتایج باچاس و همکاران (۲۰۲۳) در بررسی توزیع نرخ مؤثر مالیاتی در ۱۳ کشور ۴۶



مالیات بر درآمد شرکت‌ها در ایران (۱): بررسی نرخ مؤثر مالیات

چکیده



رویکرد های اتخاذ شده در حوزه مالیات علاوه بر تأمین منابع مالی مورد نیاز برای اجرای تکالیف بر عهده دولت، می‌تواند به عنوان ابزاری برای سیاستگذاری نیز مورد استفاده قرار گیرد. حمایت مؤثر، هدفمند، مشروط و موقت از بخش تولید جهت طی مراحل رشد و سرمایه گذاری در حوزه های اولویت دار همواره جزو اهداف سیاستگذار بوده است. اعطای معافیت های مالیاتی در بخش درآمد شرکت ها معمولاً با این هدف دنبال می شود. با توجه به حجم زیاد درآمد از دست رفته دولت از محل معافیت های مالیاتی، لازم است تصویر دقیقی از اصابت این معافیت ها ارائه شود تا زمینه هدفمندسازی و افزایش کارایی این معافیت ها شکل گیرد. در این خصوص لازم به ذکر است علی رغم آنکه نرخ قانونی مالیات بر اشخاص حقوقی در ایران در میانه کشورهای جهان بوده و نزدیک متوسط کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است، ولی درآمد مالیاتی محقق شده از این پایه مالیاتی به نسبت اقتصاد، بسیار کمتر از سایر کشورهاست. نسبت مالیات بر اشخاص حقوقی به تولید ناخالص داخلی در ایران از میان ۱۱۸ کشور بررسی شده در جایگاه ۱۰۶ام قرار دارد. همچنین این نسبت در ایران نصف متوسط کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است.

نتایج این پژوهش بر اساس بررسی تمامی شرکت هایی که برای سازمان مالیاتی اظهار نامه ارسال کرده اند (بیش از ۳۰۰ هزار اظهار نامه مالیاتی به صورت سالانه که به صورت بی نام مورد بررسی قرار گرفته است) نشان می دهد متوسط نرخ مؤثر قانونی



شرکت‌ها در ایران بسیار کمتر از نرخ قانونی (۲۵ درصد) بوده و در سال ۱۴۰۰ نزدیک ۷.۴ درصد است. علت عمده این اختلاف، قواعد نظام مالیاتی مانند معافیت‌ها و بخشودگی‌ها ارزیابی می‌شود. توزیع نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها کاملاً ناهمگن است. همچنین مشاهده می‌شود با حرکت به سمت شرکت‌های بزرگ، بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی افزایش می‌یابد. در صدک ۱۰۰م شرکت‌ها (پرسودترین شرکت‌ها)، ۵۷ درصد از کل شرکت‌ها دارای نرخ مؤثر صفر تا ۱۰ درصد هستند در حالی که این نسبت در صدک ۱ تا ۹۰، معادل ۱۶ درصد است. همچنین در آمد از دست رفته دولت از محل معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی، در صدک ۱۰۰م شرکت‌ها، معادل ۲ برابر کل مالیات قطعی این شرکت‌هاست. این در حالی است که همین نسبت برای صدک ۱ تا ۹۰، نزدیک ۲۲ درصد است. ارائه تصویر دقیق از مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی کمک کند تا با اصلاحات قانونی مورد نیاز اهداف در نظر گرفته شده در سیاست‌های کلی برنامه هفتم مبنی بر تبدیل مالیات به منبع اصلی تأمین بودجه جاری دولت و تقویت نقش هدایت و تنظیم‌گری مالیات در اقتصاد با تأکید بر رونق تولید و عدالت مالیاتی به صورت کارا و هدفمند پیاده سازی شود و مشخص شود با از دست رفتن چه میزان از منابع مالیاتی چه اهدافی محقق شده است. این موضوع در سلسله گزارش‌های در نظر گرفته در این حوزه دنبال خواهد شد.

خلاصه مدیریتی



بیان/شرح مسئله

رویکرد های اتخاذ شده در حوزه مالیات علاوه بر تأمین منابع مالی مورد نیاز برای اجرای تکالیف بر عهده دولت، می‌تواند به عنوان ابزاری برای سیاست‌گذاری نیز مورد استفاده قرار گیرد. حمایت مؤثر، هدفمند، مشروط و موقت از بخش تولید جهت طی مراحل رشد و سرمایه‌گذاری در حوزه‌های اولویت‌دار همواره جزو اهداف سیاستگذار بوده است. طبق گزارش سازمان برنامه و بودجه در ذیل لایحه بودجه سال ۱۴۰۴، برآورد می‌شود در سال جاری ۸۵۳ هزار میلیارد تومان از درآمدهای دولت به واسطه معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی اشخاص حقوقی حاصل نشود. این رقم از کل مالیات مصوب شده برای اشخاص حقوقی در همین سال بیشتر بوده و وصول آن می‌تواند اثر قابل توجهی بر پوشش کسری بودجه دولت و در نتیجه ایجاد ثبات اقتصادی داشته باشد. با توجه به نیاز کشور به کاهش کسری بودجه و کاهش وابستگی به نفت از طریق تبدیل مالیات به منبع اصلی تأمین مالی بودجه جاری دولت، لازم است سیاست‌گذاری در این بخش مبتنی بر اطلاعات دقیق از نتایج اجرای سیاست‌ها صورت گیرد تا منابع از دست رفته در نتیجه معافیت‌های مالیاتی حداکثر تأثیر را بر رشد اقتصادی به همراه داشته باشد و معافیت‌های مالیاتی به صورت هدفمند و کارا تخصیص یابند تا از اتلاف منابع عمومی جلوگیری شود. برای این مهم می‌بایست معافیت‌های اشخاص حقوقی به شکلی اصلاح شوند تا در کنار حذف معافیت‌های غیر ضرور و در نتیجه افزایش درآمدهای مالیاتی و کاهش اتکا به نفت، معافیت‌های مشوق تولید و رشد اقتصادی نیز در کشور تقویت شوند. در این خصوص، اولین گام ترسیم تصویر دقیقی از وضعیت شرکت‌ها در برخورداری از معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی است تا مشخص شود اصابت معافیت‌های مالیاتی به چه گروه شرکت‌هایی صورت می‌پذیرد. در گزارش‌های آتی، میزان اثربخشی معافیت‌ها و راهکارهای اصلاحی برای آن نیز مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

نقطه نظرات / یافته‌های کلیدی

یکی از شاخص‌هایی که برای بررسی مالیات پرداختی شرکت مورد استفاده قرار می‌گیرد، نرخ مؤثر مالیات بر درآمد شرکت است. با تقسیم مالیات شرکت بر «سود شرکت قبل از کسر مالیات»، نرخ مؤثر مالیات شرکت به دست می‌آید. از جایی که تمامی درآمدهای شرکت (اعم از معاف یا غیر معاف) در «سود شرکت قبل از کسر مالیات» لحاظ می‌شوند، می‌توان گفت در صورت عدم فرار مالیاتی، فاصله این شاخص از نرخ قانونی مالیات بر درآمد بیانگر اثر تجمیعی معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و مشوق‌های مالیاتی است. هرچه نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها از ۲۵ درصد کمتر باشد، بیانگر استفاده بیشتر شرکت از مشوق‌های مالیاتی است. نتایج اصلی به دست آمده در این پژوهش مبتنی بر اطلاعات بی‌نام تمامی شرکت‌هایی که اظهارنامه برای سازمان امور مالیاتی ارسال کرده‌اند (بیش از ۳۰۰ هزار شرکت در سال) در ادامه بیان می‌شود.

۱. **نرخ قانونی مالیات بر اشخاص حقوقی در ایران (۲۵ درصد) در میانه کشورهای جهان بوده و نزدیک متوسط کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است، ولی درآمد مالیاتی محقق شده از این پایه مالیاتی به نسبت اقتصاد، بسیار کمتر از سایر کشورهاست.** از میان ۱۱۸ کشور مورد بررسی در سال ۲۰۲۱، تنها در ۱۲ کشور نسبت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی به تولید ناخالص داخلی کمتر از ایران بوده است. همچنین این نسبت در ایران نصف متوسط کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است.
۲. **نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها در ایران معادل ۷.۴ درصد در سال ۱۴۰۰ برآورد می‌شود که بسیار کمتر از نرخ قانونی (۲۵ درصد) است.** دو علت محوری می‌توان برای توضیح این اختلاف بیان کرد: معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی و فرار مالیاتی. در بررسی صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ عضو بورس، نرخ مؤثر مالیاتی برآورد شده سازگار با نتایج به دست آمده در این پژوهش است. با توجه به انگیزه این شرکت‌ها در شناسایی سود و شفافیت اطلاعات و همچنین وزن آنها در تعیین متوسط نرخ مؤثر و در نهایت حسابرسی دقیق‌تر شرکت‌های بزرگ توسط سازمان امور مالیاتی، به نظر می‌رسد علت اصلی اختلاف نرخ مؤثر و نرخ قانونی در ایران، معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی است. اختلاف نرخ قانونی با نرخ مؤثر مالیاتی در ایران بیشتر از سایر کشورهاست که نشان از گستردگی بیشتر معافیت‌های مالیاتی در ایران نسبت به سایر کشورهای مورد بررسی دارد.
۳. **توزیع نرخ مؤثر کاملاً ناهمگن بوده و نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های مختلف، دارای تفاوت زیادی با یکدیگر است.** در سال ۱۴۰۰، بیش از نیمی از کل شرکت‌ها (۶۷ درصد) مشمول معافیت یا بخشودگی نشده‌اند و نرخ مؤثر مالیات آنها بین ۲۴ تا ۲۵ درصد به دست آمده است. این در حالی است که ۱۴ درصد از کل شرکت‌های فعال، تقریباً از معافیت کامل برخوردار بوده و نرخ مؤثر مالیات آنها بین صفر تا ۱ درصد قرار گرفته است. بررسی روند شرکت‌های معاف از مالیات در سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱، از پایداری نسبی این روند حکایت دارد.
۴. **ناهمگن بودن توزیع صرفاً محدود به شرکت‌های بزرگ یا کوچک نیست و توزیع نرخ مؤثر مالیاتی در سطح صدک نیز ناهمگن است.** البته تراکم شرکت‌های تقریباً بدون معافیت در شرکت‌های متوسط بسیار بیشتر است و نزدیک ۸۰ درصد از شرکت‌های صدک ۱۰ تا ۹۰، دارای نرخ مؤثر مالیاتی بین ۲۰ تا ۲۵ هستند.
۵. **به طور متوسط، در شرکت‌های بزرگ بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی بیشتر از سایر شرکت‌هاست.** در صدک ۱۰۰ ام شرکت‌ها (پرسودترین شرکت‌ها)، ۵۷ درصد از کل شرکت‌ها دارای نرخ مؤثر کمتر از ۱۰ درصد هستند در حالی که این نسبت در صدک ۱ تا ۹۰، معادل ۱۶ درصد است. همچنین درآمد از دست رفته دولت از محل معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی، در صدک ۱۰۰ ام شرکت‌ها، معادل ۲ برابر کل مالیات قطعی این شرکت‌هاست. این در حالی است که همین نسبت برای صدم ۱ تا ۹۰، معادل ۲۲ درصد است. لازم به ذکر است ۹۱ درصد از کل سود شرکت‌ها در



کشور نیز مربوط به شرکت‌های صدک ۱۱۰۰م (شرکت‌های پرسود) است.

۶. از میان ۲۰۰ شرکت پرسود در سال ۱۴۰۰، ۶۶ درصد آنها دارای نرخ مؤثر مالیاتی کمتر از ۱۰ درصد بوده‌اند. تنها ۴ درصد از ۲۰۰ شرکت پرسود تقریباً مشمول معافیت یا بخشودگی نشده و نرخ مؤثر آنها بین ۲۴ تا ۲۵ درصد قرار دارد. لازم به ذکر است این شرکت‌ها، ۷۱ درصد از مجموع سود قبل از مالیات تمامی شرکت‌ها در سال ۱۴۰۰ را تشکیل می‌دهند.

پیشنهاد راهکار تقنینی، نظارتی یا سیاستی

می‌توان گفت مهم‌ترین گام در جهت بهبود مالیات بر درآمد شرکت‌ها، ساماندهی معافیت‌های مالیاتی است. به همین منظور، اجرای هر چه سریع‌تر حکم بند «پ» ماده (۲۷) قانون برنامه هفتم پیشرفت در خصوص جذابیت‌زدایی از فعالیت‌های غیرمولد، ساماندهی معافیت‌های غیر ضرور و تقویت معافیت‌های منجر به رشد تولید، بیش از پیش ضروری به نظر می‌رسد. همچنین پرهیز از معافیت‌هایی که منجر به معافیت کامل شرکت‌ها به صورت بلند مدت می‌شود (نظیر برخی معافیت‌های فعالیت محور یا مکان محور)، می‌تواند از شکل‌گیری شرکت‌های با نرخ مؤثر صفر درصدی و آثار مخرب آن نظیر اجتناب مالیاتی از طریق انتقال سود جلوگیری کند. لازم به ذکر است لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۴۰۳ به مجلس ارسال شده است و در آن، بخش مهمی از معافیت‌های اشخاص حقوقی اصلاح شده‌اند. بررسی هر چه سریع‌تر این لایحه در مجلس شورای اسلامی، زمینه اصلاح و هدفمند کردن معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی را فراهم می‌سازد.

هر چند مطلوب آن است هر یک از قوانین مربوط به معافیت‌ها به صورت موردی اصلاح شود، ولی به منظور اصلاح معافیت‌های اشخاص حقوقی در کوتاه‌مدت استفاده از راهکارهایی مانند تعیین حداقل نرخ مؤثر مالیاتی می‌تواند در دستور کار قرار گیرد. سیاست تعیین حداقل نرخ مؤثر مالیاتی، منجر به محدودیت شرکت‌ها در بهره‌مندی از معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی خواهد شد ولی این محدودیت، حساس به اندازه شرکت نیست و به واسطه آن، شرکت‌های بزرگ‌تر، جریمه بیشتری را در مقایسه با سایر شرکت‌ها دریافت نخواهند کرد. لازم به ذکر است اتخاذ چنین سیاستی می‌بایست بدون لحاظ کردن دامنه گسترده‌ای از موارد مستثنا صورت گیرد تا به بتواند به اهداف خود دست یابد.

۱. مقدمه

درآمدهای مالیاتی از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت است. در ایران علاوه بر درآمدهای مالیاتی بخش قابل توجهی از درآمدهای سالانه دولت به واسطه فروش نفت خام محقق می‌شود که متأسفانه اتکا به این منبع درآمدی با توجه به نوسانات شدید قیمت و همچنین تحریم‌پذیری آن، یکی از چالش‌های اساسی در کشور است. در واقع وابستگی درآمدهای دولت به بخش نفت، یک متغیر خارجی را که اغلب از کنترل سیاستگذاران و تصمیم‌گیران خارج است، وارد محاسبات توسعه کشور کرده و باعث می‌شود درآمد دولت و به تبع آن اقتصاد کشور آسیب‌پذیر شود. لذا افزایش درآمدهای مالیاتی و در نتیجه کاهش اتکا به درآمدهای نفتی در بودجه سالیانه همواره از مهم‌ترین اولویت‌های کشور بوده است. به همین دلیل در بند چهارم سیاست‌های کلی برنامه پنج‌ساله هفتم توسعه، به لزوم تبدیل مالیات به منبع اصلی تأمین مالی بودجه جاری دولت اشاره شده است [۱]. همچنین مطابق ماده (۲۶) قانون برنامه هفتم پیشرفت، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی باید در انتهای سال‌های برنامه به ده درصد (۱۰٪) افزایش یابد [۲]. لازم به ذکر است نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۲، ۴.۶۲ درصد بوده است و پیش‌بینی می‌شود در انتهای سال ۱۴۰۳ این نسبت به ۵.۰۶ درصد افزایش یافته باشد. افزایش ۵ واحد درصدی نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی و رسیدن به هدف تعیین شده در برنامه هفتم پیشرفت، ممکن نیست مگر از طریق ساماندهی معافیت‌ها، اصلاح برخی نرخ‌های مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی از طریق هوشمندسازی نظام مالیاتی.

یکی از مهم‌ترین پایه‌های مالیاتی در ایران از منظر درآمد، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی است. در سال‌های اخیر به طور متوسط، نزدیک ۳۴ درصد از کل درآمدهای مالیاتی کشور از محل مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی تأمین شده است. بنابراین لازم است وضعیت این پایه مالیاتی در کشور مورد تحلیل قرار گیرد و احکام و قوانین مرتبط با آن در راستای کاهش وابستگی به نفت در کنار تشویق رونق تولید، اصلاح شود. طبق گزارش سازمان برنامه و بودجه در ذیل لایحه بودجه سال ۱۴۰۴، برآورد می‌شود در سال ۱۴۰۴، ۸۵۳ هزار میلیارد تومان از درآمدهای دولت به واسطه معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی حاصل نشود [۳]. این رقم از کل مالیات مصوب شده برای اشخاص حقوقی در همین سال بیشتر بوده و وصول آن می‌تواند اثر قابل توجهی بر پوشش کسری بودجه دولت داشته باشد. با توجه به نیاز کشور به کاهش کسری بودجه و کاهش وابستگی به نفت از طریق تبدیل مالیات به منبع اصلی تأمین مالی بودجه جاری دولت لازم است معافیت‌های مالیاتی به صورت هدفمند و کارا تخصیص یابند تا از اتلاف منابع عمومی جلوگیری شود. برای این مهم می‌بایست معافیت‌های اشخاص حقوقی به شکلی اصلاح شوند تا در کنار حذف معافیت‌های غیر ضرور و در نتیجه افزایش درآمدهای مالیاتی و کاهش اتکا به نفت، معافیت‌های مشوق تولید و رشد اقتصادی نیز در کشور تقویت شوند. یکی از راهکارهایی که برای این منظور در قانون برنامه هفتم پیشرفت پیش‌بینی شده است، ساماندهی معافیت‌های مالیاتی است. طبق بند «پ» ماده (۲۷) قانون برنامه هفتم پیشرفت، وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است با همکاری سازمان برنامه و بودجه، ظرف شش ماه از لازم‌الاجرا شدن این قانون، لوایح قانونی مورد نیاز برای کاهش تخفیفات، اعتبار مالیاتی، نرخ صفر، معافیت یا بخشودگی و ترجیحات مالیاتی و گمرکی را به منظور جذابیت‌زدایی از فعالیت‌های غیر مولد، ساماندهی معافیت‌های غیر ضرور و تقویت معافیت‌های منجر به رشد تولید، تنظیم و ارائه نماید.

۱. محاسبات بر مبنای تولید ناخالص داخلی گزارش شده توسط مرکز آمار ایران صورت گرفته است.

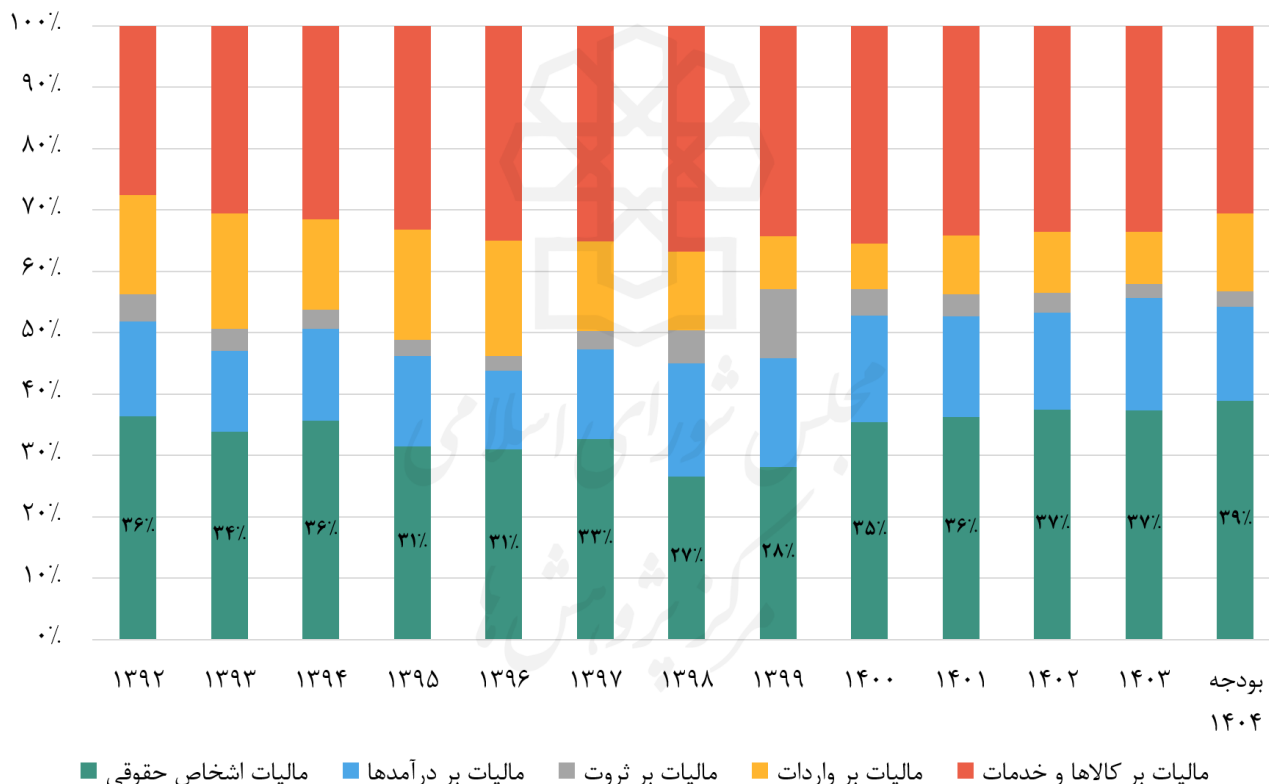
۲. معرفی مالیات بر اشخاص حقیقی



مالیات بر اشخاص حقوقی در کنار مالیات بر کالا و خدمات، یکی از مهم‌ترین پایه‌های مالیاتی در ایران است. ارقام عملکرد درآمدهای مالیاتی نشان می‌دهد در سال‌های اخیر، به طور متوسط یک سوم درآمدهای مالیاتی کشور، از محل این پایه مالیاتی تأمین شده است. هر چه به سال‌های اخیر نزدیک‌تر می‌شویم، شاهد افزایش سهم این پایه مالیاتی از کل درآمدهای مالیاتی هستیم به صورتی که **در قانون بودجه سال ۱۴۰۴**، سهم ۳۹ درصدی (۳۹٪) برای مالیات بر درآمد شرکت‌ها پیش‌بینی شده است. این امر نشان از اهمیت این پایه مالیاتی در تأمین درآمدهای دولت دارد. لازم به ذکر است مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی از حاصل ضرب نرخ قانونی در درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها محاسبه می‌شود. درآمد مشمول مالیات نیز معادل درآمد شرکت پس از کسر هزینه‌های قابل قبول و همچنین کسر درآمدهای معاف است. در نهایت بخشودگی‌ها یا اعتبارات مالیاتی تعلق گرفته به شرکت، از مبلغ نهایی مالیات کسر خواهد شد.

شکل ۱. نمودار سهم اجزای درآمدهای مالیاتی در عملکرد درآمدهای مالیاتی

سهم هریک از اجزا درآمدهای مالیاتی



مأخذ: یافته‌های پژوهش مبتنی بر گزارش‌های عملکرد مالی دولت و قانون بودجه سال ۱۴۰۴.

همواره حمایت از فعالیت‌های تولیدی و کمک به رشد اقتصادی، یکی از دغدغه‌های قانون‌گذار هنگام تصویب قوانین مالیاتی بوده است. بررسی تغییرات اخیر قوانین مالیات بر درآمد شرکت‌ها، حکایت از افزایش حمایت‌های مالیاتی از اشخاص حقوقی دارد. این در حالی است که پیش‌تر قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ تغییرات قابل توجهی داشته و معافیت‌های موضوع ماده (۱۳۲) افزایش قابل توجهی یافته است. جدول (۱) برخی از مهم‌ترین معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی ناظر به مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی که در چند سال اخیر تصویب شده‌اند را نشان می‌دهد.

جدول ۱. گونه‌شناسی قوانین اساسی کشورها از حیث شناسایی حق بر آموزش / آموزش عالی [۳]

سال تصویب	قانون	ماده / بند	توضیحات
۱۴۰۱	قانون جهش تولید دانش بنیان	ماده ۱۱، بند ب	تخصیص اعتبار مالیاتی معادل هزینه‌های تحقیق و توسعه به شرکت‌ها و مؤسسات متقاضی
۱۴۰۳	قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها	ماده ۱۴، بند ث	معافیت مالیات بر درآمد آن بخش از سود تقسیم نشده سال مالی قبل شرکت‌های پذیرفته شده در بهابازار (بورس) و فرابورس که به حساب سرمایه شرکت انتقال یافته و تا ده ماه پس از تصویب افزایش سرمایه، در اداره ثبت شرکتها ثبت شود.
۱۴۰۱	قانون جهش تولید دانش بنیان	ماده ۱۱، بند ت، جز ۱	تخصیص اعتبار مالیاتی به میزان حداکثر سی درصد (۳۰٪) سرمایه‌گذاری مستقیم شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران و یا بازار اول و یا دوم فرابورس ایران و یا شرکت‌های دارای سرمایه ثبتی به میزان حداقل یک سی ام سرمایه منندوق نوآوری و شکوفایی، در شرکتها و مؤسسات دانش‌بنیان و فناور
۱۴۰۳	قانون برنامه هفتم پیشرفت	ماده ۲۰، بند پ	برخورداری درآمدهای طرح (پروژه) در قرارداد سرمایه‌گذاری از معافیت بند «ث» ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم (معافیت سرمایه‌گذاری به مقدار سرمایه ثبت شده) بهره‌مندی آورده نقدی برای تأمین مالی طرح (پروژه) از معافیت ماده (۱۳۸) قانون مالیات‌های مستقیم
۱۴۰۳	قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها	ماده ۱۵	معافیت افزایش سرمایه از محل صرف سهام با سلب حق تقدم و عرضه عمومی
۱۴۰۰ - ۱۴۰۴	قوانین بودجه ۱۴۰۰ تا ۱۴۰۴	-	کاهش ۵ تا ۷ واحد درصدی نرخ مالیات بر درآمد واحدهای تولیدی

مأخذ: یافته‌های پژوهش مبتنی بر قوانین بودجه سنواتی، قانون برنامه هفتم پیشرفت، قانون جهش تولید دانش‌بنیان و قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها.

در کنار معافیت‌های بیان شده، اشخاص حقوقی مشمول معافیت‌های گسترده‌ای در قانون مالیات‌های مستقیم و سایر قوانین می‌شوند. برای مثال می‌توان به موارد زیر به عنوان تعدادی از مهم‌ترین معافیت‌های اشخاص حقوقی اشاره کرد:

- **معافیت فعالیت‌های تولیدی، معدنی، بیمارستانی و گردشگری:** طبق صدر ماده (۱۳۲) [قانون مالیات‌های مستقیم \[۴\]](#)، فعالیت‌های تولیدی، معدنی، بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری از تاریخ شروع بهره‌برداری تا ۵ سال معاف از مالیات هستند. در صورت فعالیت در مناطق کمتر توسعه یافته، این مدت به ۱۰ سال افزایش می‌یابد. همچنین در صورت استقرار شرکت در شهرک‌های صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی، این میزان بین ۲ تا ۳ سال افزایش می‌یابد.
- **معافیت ۲۰ ساله شرکت‌های مستقر در مناطق آزاد تجاری:** طبق ماده (۱۳) [قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری و اصلاحات بعدی آن](#)، اشخاص حقوقی که در منطقه آزاد تجاری به انواع فعالیت‌های اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت ۲۰ سال معاف از مالیات خواهند بود.
- **معافیت در آمد حاصل از صادرات کالا و خدمات:** طبق [ماده \(۱۴۱\) قانون مالیات‌های مستقیم](#)، ۱۰۰ درصد درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالای غیرنفتی و محصولات بخش کشاورزی و همچنین ۲۰ درصد درآمد حاصل از صادرات مواد خام و کالای واسطه‌ای نیمه‌خام مشمول مالیات به نرخ صفر می‌گردد.
- **کاهش نرخ مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرابورس:** طبق [ماده \(۱۴۳\) قانون مالیات‌های مستقیم](#)،



۱۰ درصد از مالیات بر درآمد شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بورس‌های داخلی یا خارجی پذیرفته شود، تا مدت عضویت، بخشوده می‌شود. در صورتی که این شرکت‌ها دارای حداقل ۲۵ درصد سهام شناور آزاد باشند، این مقدار به ۲۰ درصد بخشودگی افزایش می‌یابد (معادل کاهش نرخ مالیات از ۲۵ درصد به ۲۰ درصد).

● **معافیت سرمایه‌گذاری واحدهای تولیدی، معدنی، بیمارستانی، گردشگری و حمل و نقل متناسب با سرمایه ثابت و پرداخت شده:** طبق بند «ث» ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم و آیین‌نامه اجرائی آن [۵]، معادل سرمایه‌گذاری انجام شده توسط اشخاص حقوقی غیردولتی (واحدهای تولیدی، معدنی، خدمات بیمارستانی و گردشگری) در مناطق کمتر توسعه یافته، مالیات سال‌های بعد از دوره محاسبه مالیات تا وقتی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد حداکثر دو برابر سرمایه ثابت و پرداخت شده برسد، معاف از مالیات است. در سایر مناطق، این معافیت در خصوص ۵۰ درصد درآمد شرکت در طول سال قابل اعمال بوده و سقف معافیت، معادل سرمایه ثابت و پرداخت شده تعیین می‌شود.

با توجه به موارد بیان شده، می‌توان گفت در نظام مالیات بر اشخاص حقوقی ایران، معافیت‌های مالیاتی تنوع قابل توجهی دارند و در حوزه‌های مختلف، شاهد وجود معافیت هستیم. هدف گزارش حاضر، ارزیابی موردی معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی نیست و تلاش می‌شود بدون ورود به جزئیات معافیت‌های مالیاتی، تصویر روشنی از کلیت پرداخت مالیات توسط اشخاص حقوقی در ایران ارائه شود و اثر تجمیعی معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی مورد ارزیابی قرار گیرد. در قسمت بعدی گزارش با مقایسه مالیات‌ستانی از شرکت‌ها در ایران و سایر کشورها، تلاش می‌شود عملکرد کلی نظام مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در مقایسه با سایر کشورها مورد ارزیابی قرار گیرد.

۳. مقایسه مالیات‌ستانی از اشخاص حقوقی در ایران و سایر کشورها



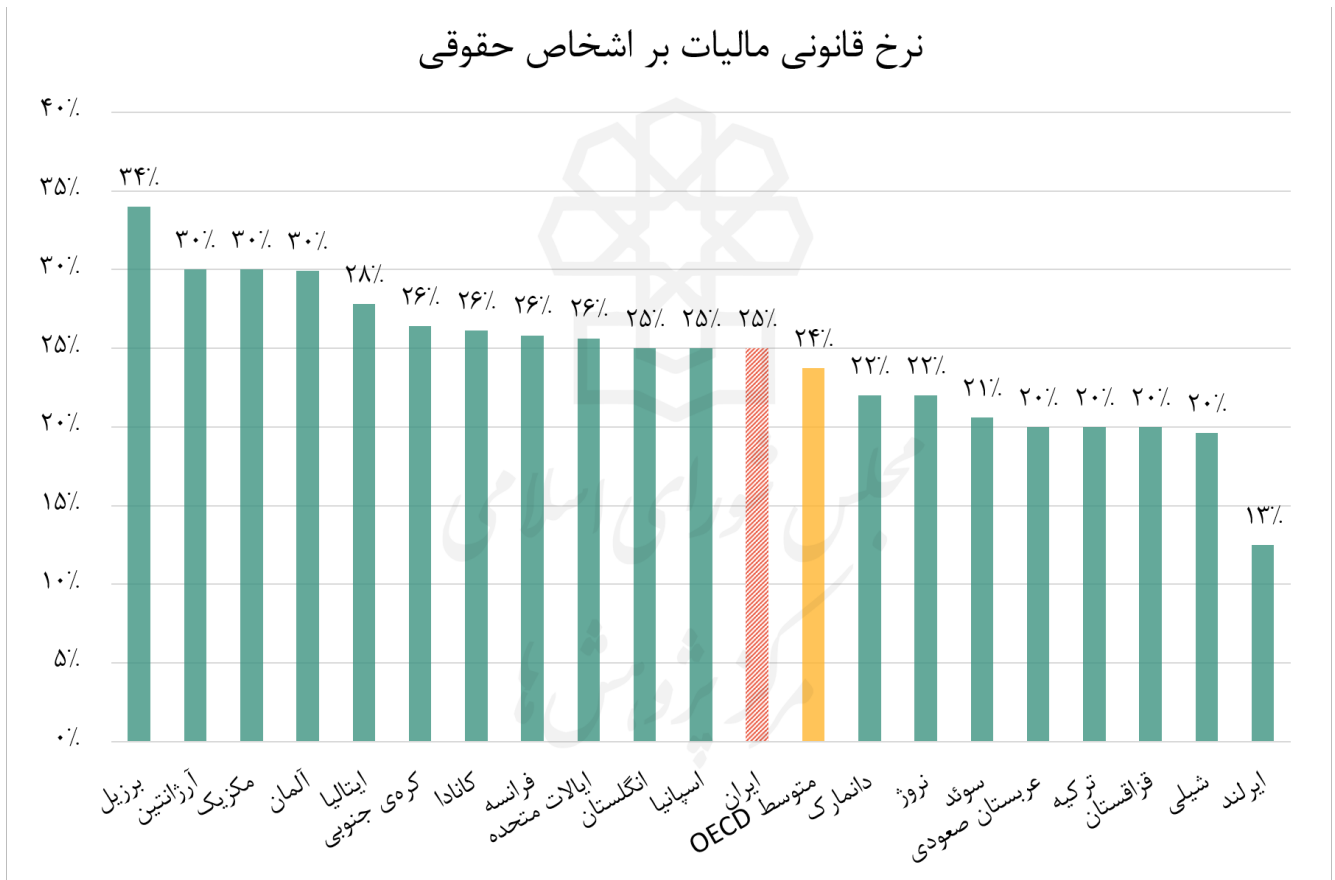
می‌توان گفت اولین گام در مقایسه نظام مالیات بر درآمد شرکت‌ها در میان کشورهای مختلف، مقایسه نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت^۱ است. نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکتی، نرخ مالیاتی است که شرکت‌ها با آن مواجه هستند و می‌تواند برای مقایسه مالیات بر شرکت‌ها در مناطق مختلف استفاده شود. نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت، مالیات هر واحد سود اضافه شرکت در نبود سایر قوانین مالیاتی مانند معافیت‌ها و بخشودگی‌ها را نشان می‌دهد. طبق ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم، در ایران، جمع درآمد شرکت‌ها پس از کسر درآمدهای معاف و کسر هزینه‌های قابل قبول، مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد می‌شود.

البته این نرخ نمی‌تواند تصویر کاملی از نظام مالیاتی یک کشور ارائه نماید چرا که معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی در نرخ قانونی دیده نمی‌شوند. همچنین در صورت وجود نرخ‌های قانونی متفاوت در بخش‌های مختلف اقتصادی یک کشور، صرفاً نرخ مالیات عمومی آن کشور که مختص صنعت یا فعالیت اقتصادی به خصوصی نیست مبنای محاسبه قرار می‌گیرد و نرخ قانونی، سایر نرخ‌های مالیات در صنایع متفاوت را بازتاب نمی‌دهد. شکل (۲) نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت‌ها در کشورهای منتخب در سال ۲۰۲۴ را نشان می‌دهد. طبق پایگاه داده اطلاعات اشخاص حقوقی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی [۶]، از میان ۱۳۲ کشور مورد بررسی، نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت‌ها در ایران، در نزدیکی میانه کشورهای جهانی قرار دارد و مقدار آن نیز ۱،۳ واحد درصد از متوسط کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۲ بیشتر است.

1. Statutory Corporate Income Tax rates (STRs)

2. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

شکل ۲. نمودار نرخ قانونی مالیات بر اشخاص حقوقی در ایران و کشورهای منتخب - سال ۲۰۲۴ [۷]



توضیحات: کشورهای آمریکا، آلمان، کانادا، ایتالیا و کره جنوبی، دارای نرخ مالیات در سطح ملی (فدرال) و سطح محلی (ایالتی) هستند و مقدار گزارش شده در نمودار، حاصل اعمال هر دو نرخ با توجه به قوانین هر کشور است. برای مثال نرخ مالیات بر شرکت‌ها در آمریکا، در سطح ملی معادل ۲۱ درصد و نرخ مالیات محلی، با توجه به مناطق مختلف بین صفر تا ۱۲ درصد متغیر است. همچنین در کشورهایی که نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها پلکانی تعیین شده است، بالاترین پلکان مبنای قرار گرفته است.

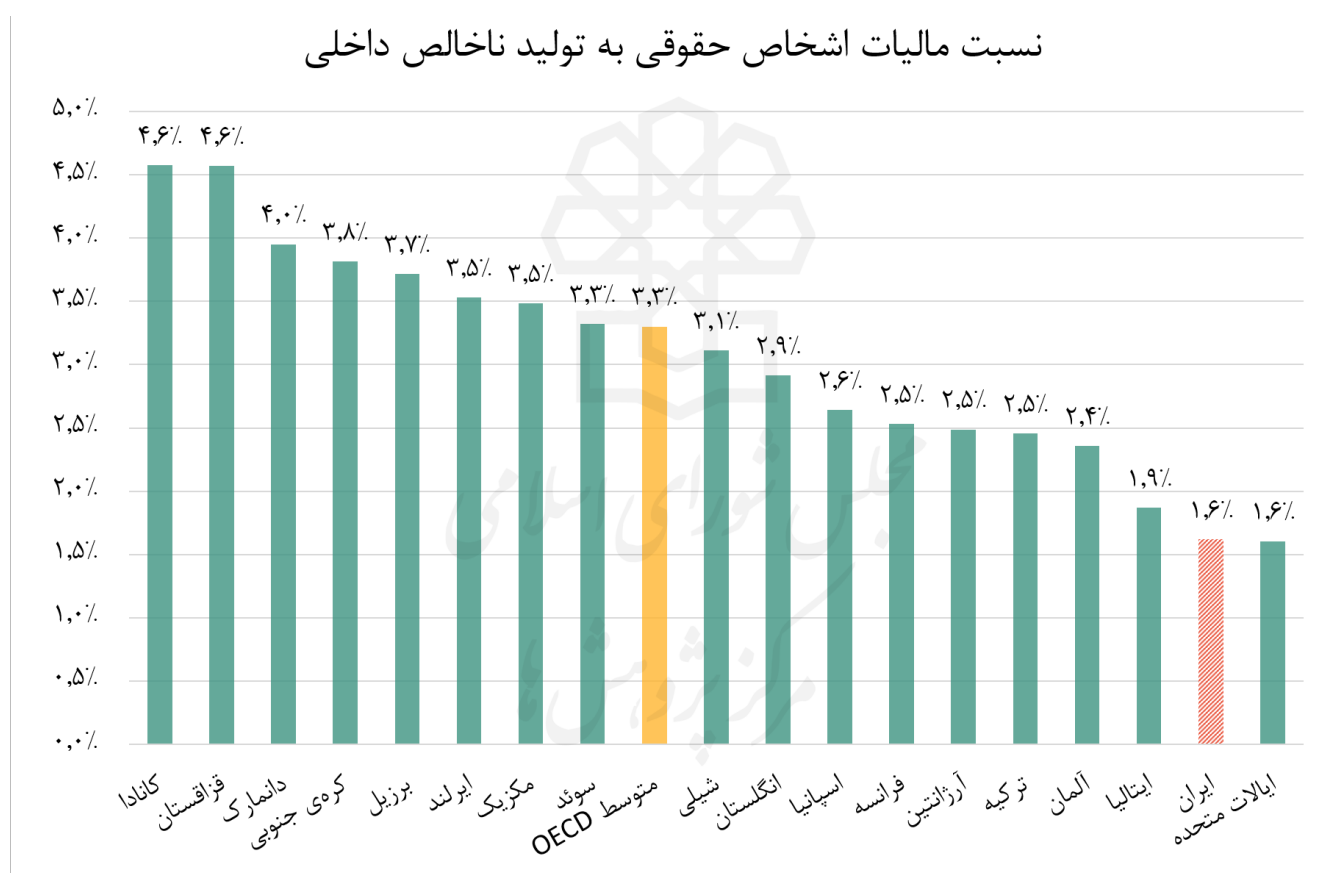
شاخص دیگری که برای مقایسه مالیات ستانی از شرکت‌ها در کشورهای مختلف مورد استفاده قرار می‌گیرد، نسبت درآمد حاصل از مالیات بر درآمد شرکت‌ها به تولید ناخالص داخلی کشور است. این نسبت امکان مقایسه مجموع مالیات اخذ شده از درآمد شرکت‌ها بعد از کنترل تفاوت اندازه اقتصاد در کشورهای مختلف را مهیا می‌سازد. کمتر بودن این نسبت، نشان از مالیات ستانی کمتر از شرکت‌ها با توجه به اندازه اقتصاد آن کشور در مقایسه با سایر کشورهاست. تفاوت در سطح نسبت مالیات بر درآمد شرکت‌ها به تولید ناخالص داخلی می‌تواند ناشی از عوامل زیر باشد:

- نرخ‌های قانونی متفاوت مالیات بر درآمد شرکت،
- قوانین متفاوت در حوزه تعیین مالیات شرکت مانند معافیت‌های مالیاتی، بخشودگی‌ها، اعتبارات مالیاتی، و ...،
- توان اداره مالیاتی در شناسایی درآمد شرکت‌ها و جلوگیری از فرار یا اجتناب مالیاتی،
- قواعدی که منجر به تعویق پرداخت مالیات می‌شود (مانند فرایند دادرسی مالیاتی، قواعد استهلاک و ...)،
- سهم فعالیت‌های شرکتی از کل اقتصاد،
- چرخه‌های اقتصادی و میزان اثرپذیری مالیات بر درآمد شرکت از آن،
- میزان اتکای درآمدهای مالیات به بهره‌برداری از منابع طبیعی.



به طور کلی انتظار می‌رود مهم‌ترین عامل توضیح دهنده اختلاف این نسبت در کشورهای مختلف، قواعد مالیاتی این کشورها و ظرفیت اداره مالیاتی هر کشور در وصول درآمدهای مالیاتی باشد و سایر موارد (نظیر چرخه‌های اقتصادی، سطح گسترش فعالیت شرکتی و ...) در درجه اهمیت دوم قرار گیرند. شکل (۳) نسبت مالیات اشخاص حقوقی به تولید ناخالص داخلی کشورهای مختلف را مقایسه می‌کند. **طبق پایگاه داده اطلاعات اشخاص حقوقی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، از میان ۱۱۸ کشور مورد بررسی در سال ۲۰۲۱، تنها در ۱۲ کشور^۱ شاهد نسبت مالیات بر درآمد شرکت به تولید ناخالص داخلی کمتر از ایران هستیم.** متوسط این نسبت برای کشورهای عضو سازمان همکاری بین‌المللی نیز ۳.۳ درصد است. این کشورها، به صورت متوسط ۲ برابر ایران از محل درآمد شرکت‌ها، مالیات اخذ می‌کنند.

شکل ۳. نسبت مالیات اشخاص حقوقی به تولید ناخالص داخلی - سال ۲۰۲۱ [۷]



از مقایسه نتایج دو شکل بررسی شده، می‌توان گفت **علی‌رغم آنکه نرخ قانونی مالیات بر اشخاص حقوقی در ایران در میانه کشورهای جهان بوده و نزدیک متوسط کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است، ولی نسبت مالیات بر اشخاص حقوقی به تولید ناخالص داخلی از بسیاری از کشورهای جهان کمتر بوده و نصف متوسط این نسبت در میان کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است.** همان‌طور که بیان شد، عدم همخوانی نرخ قانونی مالیات و مالیات وصولی علل مختلفی می‌تواند داشته باشد که ۲ مورد از آنها در خصوص ایران به نظر می‌رسد بارزتر باشد: اول وجود مشوق‌های مالیاتی گسترده در مقایسه با سایر کشورها نظیر معافیت‌ها و بخشودگی‌ها. دوم، عدم توانایی سازمان امور مالیاتی در شناسایی فرار مالیاتی.

۱. شامل کشورهای آمریکا، کنیا، استونی، جمهوری دموکراتیک خلق لائوس، ماداگاسکار، مجارستان، اوگاندا، گینه، پاناما، لتونی، جمهوری کنگو.

یکی از شاخص‌هایی که به منظور ارزیابی اصابت مالیات به اشخاص مورد استفاده قرار می‌گیرد، نرخ مؤثر مالیاتی است. به فرض صحت اطلاعات مالی شرکت، نرخ مؤثر مالیاتی می‌تواند تصویر خوبی از نتیجه نهایی مجموع معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و سایر مشوق‌های مالیاتی بر مالیات قطعی شرکت ارائه دهد. در صورتی که نرخ مؤثر شرکت‌های ایرانی، نزدیک نرخ قانونی باشد، باید گفت وزن سایر عوامل بیان شده (سهم فعالیت‌های شرکتی از کل اقتصاد، وابستگی مالیات به بهره‌برداری از منابع طبیعی و ...) در کاهش نسبت مالیات بر درآمد شرکت به تولید ناخالص داخلی نسبت به سایر کشورها بیشتر است. در غیر این صورت، قواعد ناظر به نظام مالیاتی و توانایی اداره مالیاتی در جلوگیری از فرار مالیاتی نقش پررنگ‌تری را ایفا می‌کنند. در نهایت با مقایسه نرخ مؤثر مالیاتی ایران و سایر کشورهای مورد بررسی می‌توان اثر تجمیعی سایر قوانین مالیاتی غیر از نرخ قانونی را مقایسه کرد.

۴. نرخ مؤثر مالیات شرکت‌ها در ایران



طبق ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم^۱، جمع درآمد شرکت‌ها پس از کسر درآمدهای معاف و کسر زیان ناشی از درآمدهای غیر معاف، مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد است. همچنین با توجه به نوع و ویژگی‌های فعالیت شرکت، شرکت‌ها می‌توانند مورد بخشودگی مالیاتی قرار گرفته و نرخ مالیات بر درآمد آنها از ۲۵ درصد کاهش یابد. این عوامل موجب می‌شود مالیات پرداختی بسیاری از شرکت‌ها نسبت به سود شرکت، به صورت قابل توجهی کمتر از ۲۵ درصد شود. یکی از شاخص‌هایی که برای بررسی مالیات پرداختی شرکت مورد استفاده قرار می‌گیرد، نرخ مؤثر مالیات بر درآمد شرکت^۲ است. در این روش سود شرکت قبل از کسر مالیات^۲ به عنوان مأخذ در نظر گرفته شده و با تقسیم مالیات شرکت بر سود قبل از کسر مالیات، نرخ مؤثر مالیات شرکت به دست می‌آید. لازم به ذکر است سود شرکت قبل از مالیات یکی از اقلام صورت سود و زیان است و شرکت‌ها ملزم به ارائه آن به سازمان امور مالیاتی در اظهارنامه مالیاتی هستند.

$$\text{نرخ مؤثر مالیات بر درآمد شرکت} = \frac{\text{مالیات بر درآمد شرکت}}{\text{سود شرکت قبل از کسر مالیات}}$$

چون تمامی درآمدهای معاف شرکت در «سود شرکت قبل از کسر مالیات» لحاظ می‌شود، می‌توان گفت در صورت عدم کتمان درآمدها توسط مؤدی و صحت اطلاعات، فاصله این شاخص از نرخ قانونی مالیات بر درآمد بیانگر اثر تجمیعی معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و مشوق‌های مالیاتی است. هرچه نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها از ۲۵ درصد کمتر باشد، بیانگر استفاده بیشتر شرکت از معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی است. در صورتی که نرخ مؤثر مالیاتی یک شرکت معادل نرخ قانونی مالیات بر درآمد باشد، می‌توان نتیجه گرفت این شخص حقوقی مشمول هیچ کدام از معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی نشده است. همچنین تجمع بخش قابل توجهی از اشخاص حقوقی در نرخ مؤثر مالیاتی پایین‌تر از نرخ قانونی، نشان از گستردگی زیاد معافیت و بخشودگی‌های مالیاتی خواهد داشت. لازم به ذکر است نرخ مؤثر مالیاتی صرفاً برای شرکت‌های سودده قابل محاسبه بوده و شرکت‌های غیرفعال یا زیان‌ده، در این گزارش مورد مطالعه قرار نمی‌گیرند. در ادامه این قسمت روش محاسبه نرخ مؤثر استفاده شده در این گزارش توضیح داده شده و روند نرخ مؤثر مالیات بر درآمد شرکت‌ها در ایران مورد بررسی قرار می‌گیرد.

1. Corporate Effective Tax Rates (ETR)

2. Earning Before Tax (EBT)



۴-۱. توصیف داده و روش شناسی

مبنای محاسبات این گزارش، اطلاعات بی‌نام اظهارنامه‌های مالیات بر عملکرد اشخاص حقوقی در طی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ است. همچنین برای هر اظهارنامه سه مقدار مالیات ابرازی، مالیات قطعی و مالیات تشخیصی گزارش شده است. مالیات ابرازی، مالیات خوداظهاری شده توسط مؤدی در اظهارنامه مالیاتی است. مالیات تشخیصی به مالیاتی که سازمان امور مالیاتی برای یک اظهارنامه عملکرد تشخیص داده است، گفته می‌شود. در صورت اعتراض مؤدی به این مقدار، پس از طی مراحل دادرسی مالیاتی، مقدار مالیات قطعی به دست می‌آید که مالیات نهایی تعیین شده برای اظهارنامه بوده و مؤدی ملزم به پرداخت آن است. با توجه به داده در دسترس، محاسبه نرخ مؤثر مالیات شرکت‌ها را به دو روش می‌توان انجام داد:

۱ روش ابرازی: در این روش مقادیر خوداظهاری شده توسط مؤدی مبنای محاسبه بوده و مقادیر ناظر به مالیات محاسبه شده و سود قبل از مالیات شرکت در اظهارنامه، برای محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرند.

$$\text{نرخ مؤثر مالیات ابرازی} = \frac{\text{مالیات ابرازی شرکت}}{\text{سود قبل از کسر مالیات ابرازی}}$$

۲ روش قطعی: در این روش مالیات قطعی شرکت به جای مالیات اظهاری شرکت مبنای محاسبه قرار می‌گیرد. از جایی که اثر نهایی مالیات بر شرکت‌ها، وابسته به مقدار مالیات قطعی است و نه مالیات اظهاری، نرخ مؤثر مالیات محاسبه شده بر اساس آن از دقت بیشتری برخوردار خواهد بود و بهتر می‌تواند مالیات اصابت کرده به شرکت‌ها را نشان دهد. در سال‌های مختلف شاهد تعداد قابل توجهی از شرکت‌ها هستیم که سود قبل از مالیات ابرازی آنها منفی بوده و بر مبنای خوداظهاری شرکت، شرکت در آن سال زیان ده بوده است ولی مالیات قطعی آنها مقدار مثبتی را نشان می‌دهد. این مسئله می‌تواند ناشی از کتمان درآمد توسط مؤدی باشد. به منظور افزایش نمونه مورد بررسی و عدم حذف این شرکت‌ها از مطالعه، در این روش سود قبل از مالیات شرکت بر مبنای سایر اطلاعات اظهارنامه و مالیات قطعی گزارش شده بازسازی شده است.^۱

$$\text{نرخ مؤثر مالیات قطعی} = \frac{\text{مالیات قطعی شرکت}}{\text{سود قبل از کسر مالیات محاسبه شده}}$$

در سال‌های مورد بررسی، تمامی شرکت‌هایی که اظهارنامه برای سازمان امور مالیاتی ارسال کرده‌اند (نزدیک به ۳۰۰ هزار شرکت در هر سال) مورد بررسی قرار گرفته است. همان‌طور که بیان شد، نرخ مؤثر مالیاتی برای شرکت‌های سودده قابل محاسبه بوده و لازم است شرکت‌های زیان‌ده و یا غیرفعال کنار گذاشته شوند. در صورتی که برای این منظور، سود خوداظهاری مؤدیان مبنا قرار گیرد، تنها بین ۴۰ تا ۵۰ درصد شرکت‌ها باقی خواهند ماند. این در حالی است که در صورتی که سود محاسبه شده هر شرکت بر مبنای سایر اقلام اظهارنامه و مالیات قطعی شرکت مبنای محاسبه قرار گیرد، در اکثر سال‌ها نزدیک به ۷۰ درصد شرکت‌ها مورد بررسی قرار خواهند گرفت. جدول (۲) تعداد کل مشاهدات، درصد پوشش داده پس از پاک‌سازی داده در روش ابرازی و روش قطعی را در طی سال‌های مورد بررسی نشان می‌دهد.

۱. سود قبل از مالیات شرکت مبتنی بر اطلاعات جدول (ب) اظهارنامه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی بازسازی شده است. در این جدول، مبتنی بر سود قبل از مالیات اظهار شده توسط مؤدی و سایر اقلام اظهارنامه مانند معافیت‌ها، بخشودگی‌ها، استهلاک، درآمدهای اتفاقی، پرداخت‌های انتقالی و ... مالیات متعلق شرکت محاسبه می‌شود. در این پژوهش، باطی کردن این روند به صورت برعکس، سود قبل از مالیات شرکت بر مبنای مالیات قطعی تشخیص داده شده توسط سازمان امور مالیاتی و سایر اقلام اظهارنامه برآورد شده است.

جدول ۲. تعداد مشاهدات نرخ مؤثر به تفکیک روش ابرازی و روش قطعی

سال	تعداد کل اظهارنامه	اظهارنامه بررسی شده در روش ابرازی		اظهارنامه بررسی شده در روش قطعی	
		تعداد	درصد پوشش	تعداد	درصد پوشش
۱۳۹۶	۲۸۶,۳۷۳	۱۱۶,۷۶۸	۴۱%	۱۹۶,۵۶۲	۶۹%
۱۳۹۷	۳۰۳,۲۲۳	۱۲۶,۹۱۳	۴۲%	۲۰۹,۱۷۵	۶۹%
۱۳۹۸	۳۲۰,۷۶۶	۱۳۵,۳۲۷	۴۲%	۱۹۳,۲۸۱	۶۰%
۱۳۹۹	۳۳۴,۶۵۶	۱۴۷,۰۰۴	۴۴%	۲۳۲,۴۸۴	۶۹%
۱۴۰۰	۳۳۰,۱۵۴	۱۶۱,۴۳۰	۴۹%	۲۲۲,۱۴۰	۶۷%
۱۴۰۱	۳۳۴,۵۷۹	۱۸۳,۵۰۳	۵۵%	۲۳۱,۲۸۱	۶۹%

مأخذ: یافته‌های پژوهش مبتنی بر اظهارنامه‌های مالیات بر عملکرد اشخاص حقوقی.

همچنین لازم به ذکر است در سال ۱۴۰۱، اطلاعات مالیات قطعی برای حدود ۵۸ هزار شرکت در دسترس نبوده و صرفاً مالیات تشخیصی آنها گزارش است. به نظر می‌رسد این امر به دلیل قطعی نشدن مالیات این شرکت‌ها باشد و پرونده آنها همچنان در فرایند دادرسی مالیاتی در جریان است. برای این موارد، مقدار مالیات تشخیصی پس از تعدیل^۱ به عنوان مالیات قطعی در نظر گرفته شده است. این مسئله موجب کاهش دقت نتایج داده در این سال خواهد شد. به همین دلیل در این گزارش تأکید بیشتر بر سال ۱۴۰۰ خواهد بود.^۲

۲-۴. نتایج

با توجه به تأثیر گذاری متفاوت شرکت‌ها در اقتصاد با توجه به اندازه آنها، لازم است وزن‌ها نیز در محاسبه متوسط نرخ مؤثر مالیات اشخاص حقوقی کشور لحاظ شود. برای همین منظور در محاسبه متوسط سالانه، از متوسط وزن دار نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها استفاده شده است. در این روش، وزن هر شرکت معادل سود قبل از مالیات تعیین می‌شود. بنابراین نرخ مالیات مؤثر عملاً از حاصل تقسیم مجموع تمام مالیات شرکت‌ها در هر سال بر مجموع سود قبل از مالیات آنها به دست خواهد آمد.

$$\text{متوسط وزن دار نرخ مؤثر مالیاتی} = \frac{\sum \text{مالیات شرکت}}{\sum \text{سود قبل از مالیات شرکت}}$$

شکل (۴) متوسط وزن دار نرخ مؤثر مالیات را به تفکیک روش ابرازی و قطعی نشان می‌دهد. طبق نتایج به دست آمده، در سال ۱۴۰۰ کل مالیات خوداظهاری شرکت‌ها، معادل ۴.۴ درصد از کل سود قبل از مالیات آنها محاسبه شده است. با در نظر گرفتن مالیات قطعی شرکت، این مقدار به ۷.۴ درصد افزایش پیدا می‌کند.^۳ مقایسه نرخ مؤثر به دست آمده با نرخ قانونی مالیات بر درآمد (۷.۴ درصد در مقابل ۲۵ درصد) حاکی

۱. تبدیل مالیات تشخیصی به مالیات قطعی برای مواردی که مالیات قطعی آنها گزارش نشده است، از طریق ضرب مالیات تشخیصی در متوسط نسبت مالیات قطعی به مالیات تشخیصی شرکت‌ها در همان سال صورت گرفته است.

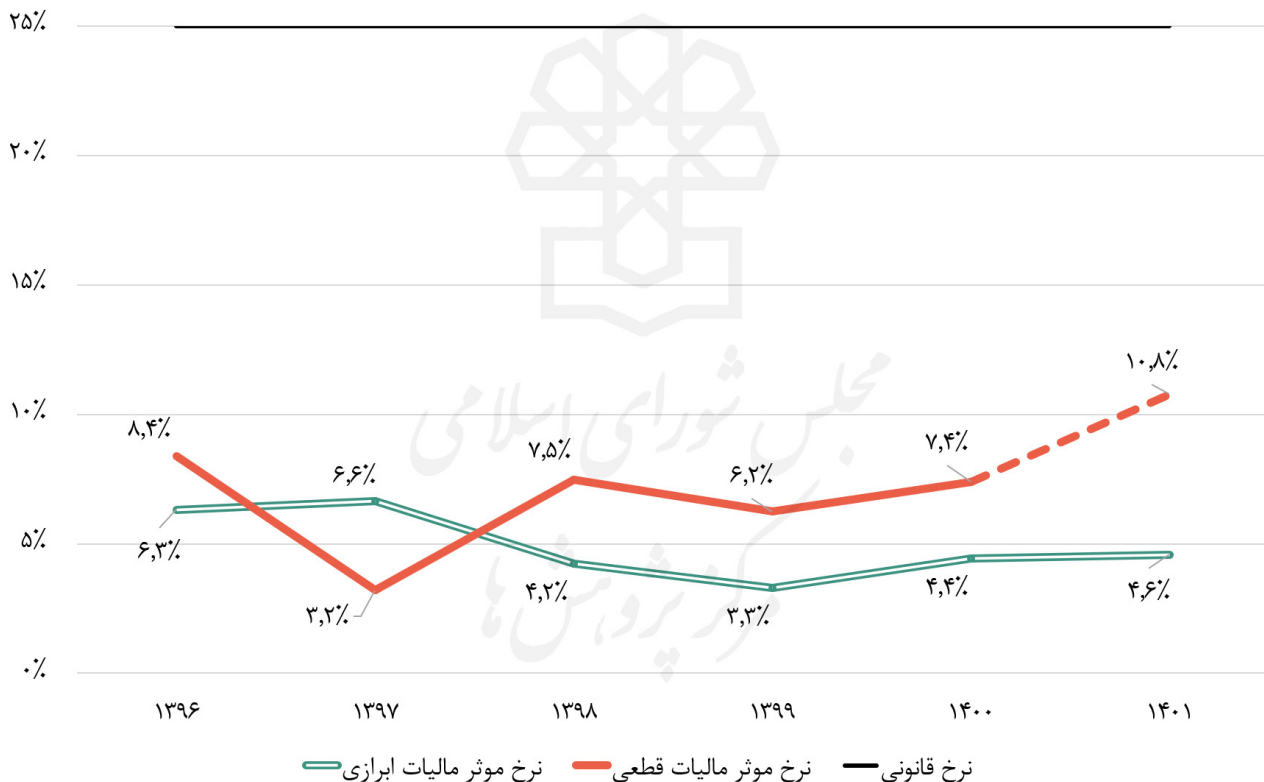
۲. لازم به ذکر است در برخی موارد، نرخ مؤثر مالیاتی شرکت می‌تواند بیش از نرخ قانونی شود. برای مثال اگر شرکتی دارای فعالیت معاف از مالیات باشد ولی این فعالیت زیان ده شود، عملاً این زیان موجب کاهش سود شرکت خواهد شد ولی به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌شود (چرا که زیان ناشی از فعالیت معاف از مالیات است). در این حالت زیان موجب کاهش مأخذ مالیات نمی‌شود ولی سود حسابداری شرکت را کاهش می‌دهد که منجر به افزایش نرخ مؤثر خواهد شد.

۳. همان‌طور که پیش‌تر گفته شد، در تعداد قابل توجهی از شرکت‌های مورد بررسی در سال ۱۴۰۱، هنوز مالیات تشخیصی به مالیات قطعی تبدیل نشده است. این مسئله موجب کاهش کیفیت داده مالیات قطعی در سال ۱۴۰۱ می‌شود. به همین دلیل مبنای تحلیل این گزارش مبتنی بر سال ۱۴۰۰ است.

از فاصله زیاد مالیات پرداختی شرکت‌ها با نرخ قانونی مالیات بر درآمد است. البته به منظور ارائه تصویر دقیقی از علت این اختلاف زیاد، لازم است توزیع نرخ مؤثر نیز مورد بررسی قرار گیرد که در ادامه گزارش به این مهم پرداخته خواهد شد.

شکل ۴. نمودار متوسط نرخ مؤثر مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی مبتنی بر روش ابرازی و قطعی

متوسط نرخ مؤثر مالیات به روش ابرازی و قطعی



مأخذ: یافته‌های پژوهش مبتنی بر اظهارنامه‌های مالیات بر عملکرد اشخاص حقوقی

توضیحات: متوسط نرخ مؤثر در هر سال به صورت وزن دار محاسبه شده است. وزن هر شرکت، سود قبل از مالیات در نظر گرفته شده است. در تعداد قابل توجهی از شرکت‌های مورد بررسی در سال ۱۴۰۱، هنوز مالیات تشخیصی به مالیات قطعی تبدیل نشده است. این مسئله موجب کاهش کیفیت داده ناظر به نرخ مؤثر قطعی در سال ۱۴۰۱ می‌شود.

به صورت کلی ۲ دلیل اصلی می‌توان برای فاصله بین نرخ قانونی و نرخ مؤثر شرکت‌ها در نظر گرفت:

۱ قوانین مالیاتی ناظر به معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و مشوق‌های مالیاتی: بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی موجب کاهش مأخذ مالیات و در نتیجه کاهش مالیات متعلق شرکت می‌شود. بخشودگی‌ها و اعتبارات مالیاتی نیز موجب کاهش مستقیم مالیات اشخاص خواهند شد. بنابراین بهره‌مندی شرکت از این مشوق‌های مالیاتی موجب کاهش مالیات متعلق به شرکت می‌شود، در حالی که سود قبل از مالیات (مخرج کسر در محاسبه نرخ مؤثر) ثابت است. این علیت، اثر تجمیعی تمامی معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و سایر مشوق‌های مالیاتی بر روی مالیات قطعی شرکت را نمایندگی می‌کند.

۲ کتمان درآمد مشمول مالیات توسط مؤدی: در صورتی که شرکت دارای فرار مالیاتی باشد و قسمتی از سود خود را به سازمان امور مالیاتی گزارش ندهد، ممکن است نرخ مؤثر مالیات شرکت کاهش یابد. این مهم در صورتی است که شرکت درآمدهای معاف از

مالیات خود را گزارش دهد ولی درآمدهای مشمول مالیات خود را کتمان نماید. برای مثال شرکت (الف) را در نظر بگیرید که ۱۰۰ واحد درآمد معاف از مالیات و ۱۰۰ واحد درآمد مشمول مالیات دارد. در صورتی که این شرکت صرفاً ۱۰۰ واحد درآمد معاف خود را گزارش نماید، نرخ مؤثر آن صفر درصد محاسبه می‌شود در حالی که اگر تمامی درآمدهای شرکت گزارش شود، نرخ مؤثر معادل ۱۲.۵ درصد محاسبه خواهد شد. لازم به ذکر است با توجه به نحوه محاسبه سود قبل از مالیات شرکت در این گزارش، سازوکار بیان شده می‌تواند در قالب بیش از اظهاری معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی نیز نمود یابد. در صورتی که شرکت نسبت به درآمدهای معاف از مالیات خود بیش از اظهاری کرده و مقداری بیشتر از مقدار واقعی را گزارش دهد، سود قبل از مالیات برآورد شده برای این شرکت نیز افزایش می‌یابد که منجر به کاهش نرخ مؤثر محاسبه شده خواهد شد.

مجموعه اقدامات لازم از سمت سیاستگذار به منظور بهبود مالیات بر شرکت‌ها، بسیار وابسته به تشخیص سهم هر یک از ۲ سازوکار بیان شده دارد. با توجه به تفاوت راهکارهای ناظر به کاهش فرار مالیاتی با اقدامات لازم برای ساماندهی معافیت‌ها، لازم است تصویر درستی از علیت اصلی کاهش نرخ مؤثر مالیاتی ارائه شود. یکی از روش‌های قابل استفاده برای تمییز دادن اثر این ۲ علیت، رجوع به شرکت‌هایی است که انگیزه فرار مالیاتی یا کتمان درآمد در آنها وجود نداشته باشد و یا بسیار کمتر باشد. برای این منظور شرکت‌های بزرگ عضو بورس به دلیل شفافیت اطلاعات این شرکت‌ها و همچنین تمایل این شرکت‌ها به شناسایی سود و انتشار اطلاعات آن در بازار سرمایه، می‌تواند معیار خوبی برای بررسی نقش فرار مالیاتی در کاهش نرخ مؤثر مالیاتی باشد. همچنین به دلیل حساسیت بیشتر سازمان امور مالیاتی بر شرکت‌های بزرگ، انتظار می‌رود احتمال وقوع فرار مالیاتی در شرکت‌های بزرگ کمتر باشد. جدول (۳) نرخ مؤثر برآورد شده برای تعدادی از شرکت‌های بزرگ فعال در بورس را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، نرخ مؤثر مالیاتی محاسبه شده برای این شرکت‌ها نیز اختلاف معناداری با نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت‌ها دارد.

جدول ۳. نرخ مؤثر مالیاتی برآورد شده برخی از شرکت‌های بزرگ فعال در بورس

سال	۱۴۰۰	۱۳۹۹	۱۳۹۸
شرکت الف	۶٪	۷٪	۱۳٪
شرکت ب	۶٪	۴٪	۲٪
شرکت ج	۵٪	۶٪	۷٪
شرکت د	۸٪	۹٪	۱۵٪
شرکت ه	۹٪	۹٪	۸٪

مأخذ: یافته‌های پژوهش مبتنی بر صورت‌های مالی حسابرسی شده در سامانه کدال (نام شرکت‌ها ذکر نشده، اما براساس صورت‌های مالی واقعی این داده‌ها استخراج شده است).

گروه دیگر شرکت‌هایی که برای تمییز دادن اثر این دو علیت می‌توان استفاده کرد، شرکت‌هایی هستند که مالیات قطعی آنها صفر بوده و مشمول پرداخت مالیات نیستند (مانند شرکت‌های مستقر در مناطق آزاد و یا شرکت‌های تازه تأسیس تولید، معدنی). از آنجا که این شرکت‌ها معاف از پرداخت مالیات هستند، بنابراین انتظار می‌رود انگیزه کم‌اظهاری درآمدهای خود را نداشته باشند. این در حالی است که اگر درآمدهای خود را کتمان کنند، مشمول جریمه‌های مربوطه خواهند شد.^۱ در ادامه (قسمت ۵) گزارش حاضر) توزیع نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها در ایران

۱. برای مثال طبق ماده (۱۹۲) قانون مالیات‌های مستقیم، در صورت کتمان درآمد، مؤدی مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی معادل سی درصد مالیات متعلق اشخاص حقوقی می‌شود. همچنین طبق ماده (۲۰۱) قانون مالیات‌های مستقیم، در صورتی که مؤدی از روی علم و عمد به اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل است و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است، استناد نماید، از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانون مالیات‌های مستقیم محروم خواهد شد. لازم به ذکر است علاوه بر این موارد، طبق ماده (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم، کتمان درآمد «جرم مالیاتی» محسوب شده و مرتکبان حسب مورد به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند.



بررسی می‌شود. شواهد این قسمت نشان می‌دهد تعداد شرکت‌های با نرخ مؤثر مالیاتی صفر درصد در کشور قابل توجه بوده و اثر قابل توجهی بر کاهش نرخ مؤثر مالیاتی کل کشور دارند. بنابراین و با توجه به شواهد بیان شده، به نظر می‌رسد، علت محوری در خصوص فاصله زیاد نرخ مؤثر مالیاتی ایران با نرخ قانونی، وجود قواعد مالیاتی نظیر معافیت‌ها و بخشودگی‌ها است. لازم به ذکر است این استدلال نقش فرار مالیاتی در کاهش نرخ مؤثر رانفی نمی‌کند بلکه علت اصلی راقواعد مالیاتی می‌داند.

۳-۴. مقایسه نرخ مؤثر مالیات شرکت‌ها در ایران و سایر کشورها

در بخش (۲) نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت و همچنین نسبت این مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران و سایر کشورها مقایسه شد. همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، علی‌رغم آنکه نرخ قانونی مالیات اشخاص حقوقی ایران در میانه کشورهای مورد بررسی قرار دارد، سهم مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران تقریباً معادل نیمی از این نسبت در متوسط کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است. پیش‌تر بیان شد که اختلاف مشاهده شده در نسبت مذکور، می‌تواند متأثر از عوامل زیادی باشد که به نظر می‌رسد مهم‌ترین آن، قوانین مالیاتی ناظر به مشوق‌های مالیاتی و فرار مالیاتی است. با مقایسه نرخ مؤثر در ایران و سایر کشورها می‌توان اثر ناشی از این ۲ عامل را دقیق‌تر مشاهده کرد. برای مثال عواملی مانند سهم فعالیت اشخاص حقوقی در اقتصاد، می‌تواند بر مجموع مالیات بر درآمد شرکت‌ها اثر گذار باشد ولی بر نرخ مؤثر شرکت‌ها اثر گذار نیست. محاسبه نرخ مؤثر مالیات شرکت‌ها در ادبیات به ۲ شیوه گذشته نگر و آینده نگر مورد بررسی قرار می‌گیرد. شیوه آینده نگر مبتنی بر یک مدل تئوری است و بر اساس پیش‌بینی برخی از متغیرها مانند تورم و نرخ بهره حقیقی در کنار برخی از اطلاعات اقتصاد کشورها مانند نرخ استهلاک اقتصادی، نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها، نرخ معافیت سرمایه شرکت و... طراحی شده و در آن از اطلاعات واقعی شرکت استفاده نمی‌شود. به همین دلیل نمی‌تواند اثر برخی قوانین مالیاتی وابسته به عملکرد شرکت‌ها مانند اعتبارات تحقیق و توسعه را نشان دهد و لزوماً نماینده نرخ مؤثر تحقق یافته در اقتصاد نیست. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در سال‌های اخیر، نرخ مؤثر مالیات شرکت‌ها به روش آینده نگر را به صورت سالانه و برای تعدادی از کشورها گزارش می‌دهد [۸]. در پیوست گزارش، نرخ مؤثر گزارش شده از این طریق برای تعدادی از کشورها قابل ملاحظه است. با توجه به آنکه مهم‌ترین معافیت‌های قانونی در ایران، در شمول مدل آینده‌نگر قرار نمی‌گیرند، استفاده از این روش برای مقایسه نرخ مؤثر در ایران و سایر کشورها لزوماً مقایسه دقیقی نخواهد بود.

روش دوم محاسبه نرخ مؤثر شرکت‌ها، روش گذشته نگر است. این روش مبتنی بر اطلاعات عملکردی و صورت‌های مالی شرکت‌ها است و تصویر دقیق‌تری از نرخ مؤثر محقق شده در اقتصاد را نشان می‌دهد. البته به دلیل وابستگی زیاد این روش به داده با کیفیت، این روش کمتر در ادبیات مورد مطالعه قرار گرفته است. مقالات این حوزه نیز بیشتر مبتنی بر داده تمامی شرکت‌ها نبوده و از نمونه‌های اطلاعاتی برای این منظور استفاده می‌کنند. برای مثال دیرنگ^۱ و همکاران (۲۰۱۷) [۹] در تحلیل روند نرخ مؤثر شرکت‌های آمریکایی از روش گذشته نگر و بر اساس اطلاعات نمونه‌ای حدود ۴۶۰۰ شرکت در سال از شرکت‌های آمریکایی استفاده کرده‌اند. نتایج آنها نشان می‌دهد متوسط نرخ مؤثر شرکت‌های آمریکایی مورد بررسی، روند کاهشی را طی کرده و از ۳۲ درصد در سال ۱۹۸۸ به نزدیک ۲۷ درصد در سال ۲۰۱۲ رسیده است. با توجه به ثبات نسبی نرخ قانونی شرکت‌ها در این بازه، آنها علت اصلی روند کاهشی را افزایش اجتناب مالیاتی (از طریق برنامه‌ریزی یا استفاده از مقررات مالیاتی) می‌دانند. مارکل و شاکلفورد^۲ (۲۰۱۲) [۱۰] نیز با استفاده از اطلاعات صورت مالی ۱۱ هزار شرکت، به بررسی روند نرخ مؤثر مالیات شرکت‌های مختلف و عوامل توضیح دهنده آن می‌پردازند. متوسط گزارش شده توسط آنها در خصوص هر کشور، برای شرکت‌های داخلی در بازه ۱۹ تا ۴۲ درصد و برای شرکت‌های بین‌المللی در بازه ۱۸ تا ۳۹ درصد قرار دارد. نمودار نتایج این مقاله در پیوست قابل مشاهده است. با توجه به آنکه شرکت‌های مورد بررسی در گزارش حاضر به صورت نمونه‌گیری نبوده و تمامی شرکت‌های کشور را شامل می‌شود، پراکندگی اندازه شرکت‌ها بسیار گسترده است. به همین دلیل لازم است در محاسبه نرخ مؤثر در این گزارش، از متوسط وزن دار شرکت‌ها استفاده شود.

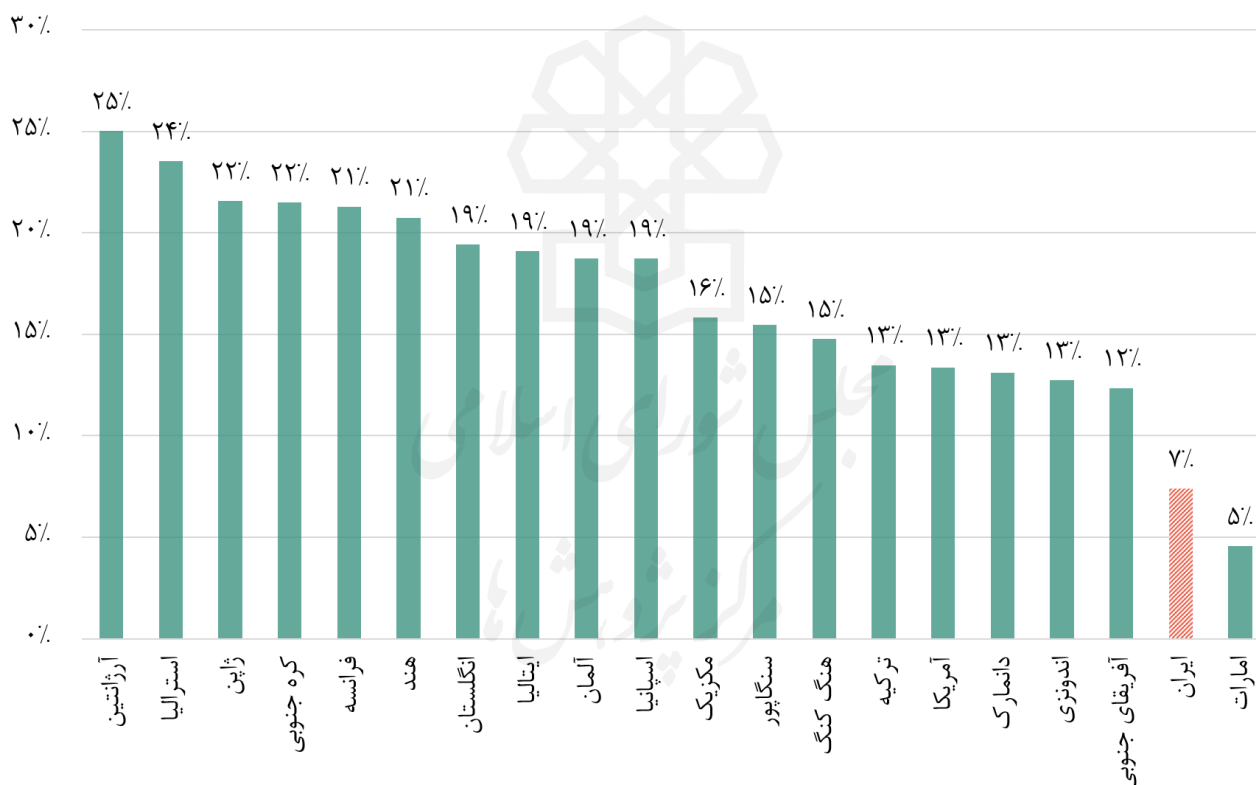
1. Scott D. Dyreng

2. Kevin S. Markle, Douglas A. Shackelford

گارسیا-برناردو، یانسکی و تورسلوف^۱ (۲۰۲۳) [۱۱] در مقاله خود برای محاسبه نرخ مؤثر، مشابه این پژوهش از نرخ مؤثر وزن دار استفاده کرده‌اند. نتایج آنها مبتنی بر ۱۹۸ هزار مشاهده از شرکت‌های بین‌المللی در طی سال‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۵ است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد متوسط وزن دار نرخ مؤثر مالیاتی سایر کشورها، اختلاف معناداری با نرخ مؤثر به‌دست آمده در ایران دارد. نتایج این مقاله در پیوست قابل مشاهده است. علاوه بر این، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در سال ۲۰۲۴، نسبت به انتشار برخی اطلاعات تجمیع شده شرکت‌های بین‌المللی ناظر به سال ۲۰۲۱ در قالب برنامه جلوگیری از اجتناب مالیاتی این شرکت‌ها^۲، اقدام کرده است. بر اساس این اطلاعات و با توجه به روش محاسبه میانگین وزن دار نرخ مؤثر (توضیح داده شده در ابتدای قسمت ۲-۴) متوسط نرخ مؤثر شرکت‌های دارای حوزه فعالیت بین‌المللی قابل محاسبه است. شکل (۵) نتایج به‌دست آمده از این پایگاه داده را با نرخ مؤثر مالیات به‌دست آمده برای ایران مقایسه می‌کند. همان‌طور که مشاهده می‌شود، نرخ مؤثر در ایران به صورت قابل توجهی از سایر کشورهای مورد بررسی کمتر است. لازم به ذکر است صرف مقایسه نرخ مؤثر مالیاتی کشورهای مختلف به منظور شناسایی علل اصلی این اختلاف کفایت نمی‌کند. برای مثال هرچند نرخ مؤثر محاسبه شده برای شرکت‌های بین‌المللی در کشور امارات مشابه نرخ مؤثر مالیاتی در ایران به‌دست آمده است ولی نرخ قانونی این دو کشور اختلاف زیادی داشته و نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت‌ها در امارات تنها ۹ درصد است.

شکل ۵. نمودار نرخ مؤثر مالیات حساب شده برای ایران (۱۴۰۰) و شرکت‌های بین‌المللی فعال در کشورهای منتخب (۲۰۲۱)

متوسط نرخ مؤثر مالیاتی اشخاص حقوقی



مأخذ: یافته‌های پژوهش مبتنی بر اظهارنامه‌های مالیات بر عملکرد اشخاص حقوقی و مالیات قطعی شده آن و گزارش سازمان همکاری و توسعه اقتصادی [۱۲]
توضیحات: متوسط نرخ مؤثر به صورت وزن دار محاسبه شده است و وزن هر شرکت، سود قبل از مالیات در نظر گرفته شده است. نرخ مؤثر صرفاً برای شرکت‌های بین‌المللی مشمول توافق‌نامه مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در خصوص گزارش‌گری اطلاعات، محاسبه شده است.

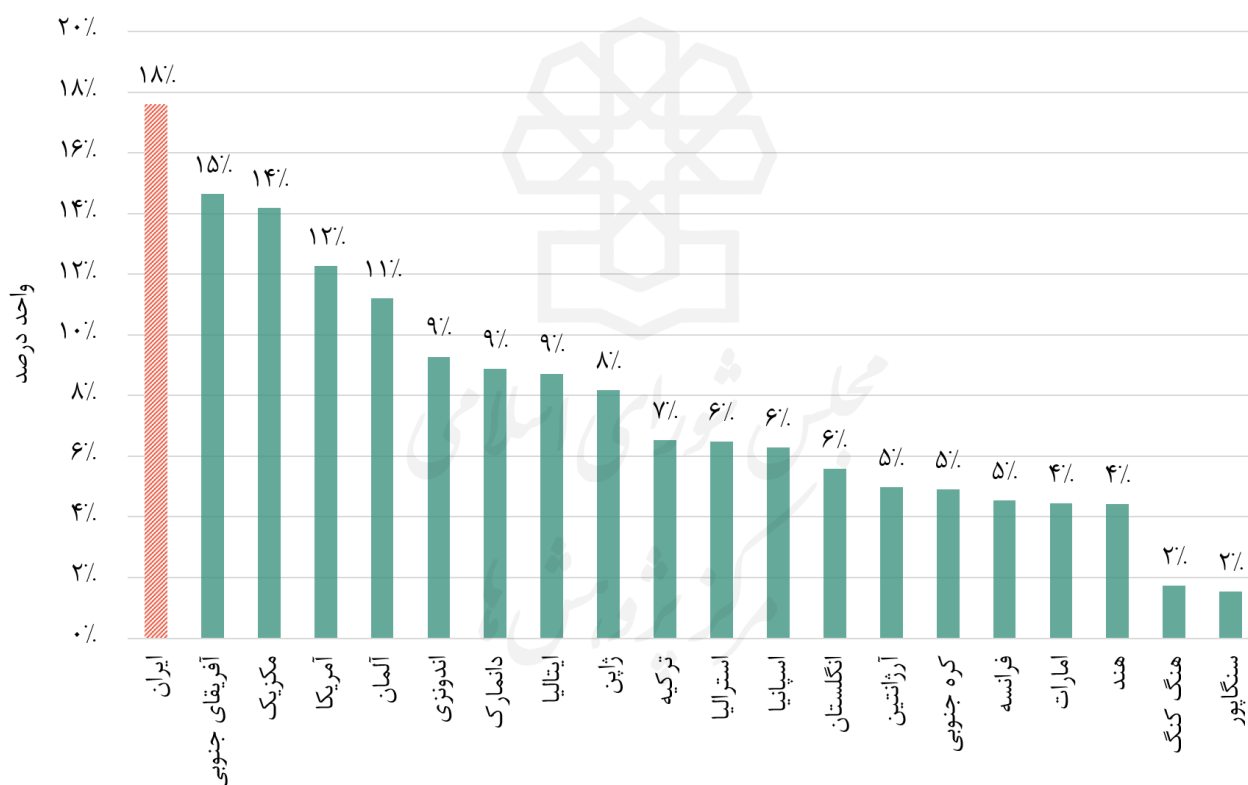
1. Javier Garcia-Bernardo, Petr Janský, Thomas Torslov
2. Global Anti-Base Erosion Model Rules



به منظور تحلیل دقیق‌تر علت‌های اختلاف مشاهده شده در نرخ مؤثر کشورهای مختلف، لازم است به نرخ قانونی مالیاتی در این کشورها نیز توجه شود. در ابتدای گزارش، مشاهده شد نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت‌ها در ایران، نزدیک میانه جهانی است. شکل (۶) اختلاف میان نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت‌ها و نرخ مؤثر محاسبه شده در شکل قبلی را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، در میان کشورهای مورد بررسی، ایران بیشترین اختلاف میان نرخ مؤثر مالیاتی و نرخ قانونی را دارا بوده و این مقدار به صورت معناداری، از سایر کشورها بیشتر است. تفاوت قابل توجه نرخ مؤثر مالیاتی و نرخ قانونی در ایران حکایت از تفاوت قواعد ناظر به معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و سایر مشوق‌های مالیاتی در ایران و سایر کشورهاست.

شکل ۶. نمودار اختلاف نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت‌ها و متوسط نرخ مؤثر محاسبه شده در هر کشور

فاصله نرخ قانونی و متوسط نرخ مؤثر مالیات



مأخذ: یافته‌های پژوهش مبتنی بر گزارش سازمان همکاری و توسعه اقتصادی [۱۲، ۶]

توضیحات: فاصله نمایش داده شده در شکل، از کسر نرخ مؤثر مالیاتی از نرخ قانونی به دست آمده است. متوسط نرخ مؤثر به صورت وزن دار محاسبه شده است و وزن هر شرکت، سود قبل از مالیات در نظر گرفته شده است. نرخ مؤثر صرفاً برای شرکت‌های بین‌المللی مشمول توافق‌نامه مالیاتی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در خصوص گزارش‌گری اطلاعات، محاسبه شده است. نرخ مؤثر مالیاتی استفاده شده در نمودار، برای ایران مربوط به سال ۱۴۰۰ و برای سایر کشورها متعلق به سال ۲۰۲۱ است.

همان‌طور که مشاهده شد، متوسط وزن دار نرخ مؤثر در ایران، فاصله قابل توجهی با نرخ قانونی ایران (۲۵ درصد) و همچنین نرخ مؤثر مالیات شرکت‌ها در سایر کشورهای مورد بررسی دارد. نتایج این قسمت را می‌توان در دو گزاره زیر خلاصه کرد:

۱ متوسط نرخ مؤثر قانونی در ایران بسیار کمتر از نرخ قانونی بوده و در سال ۱۴۰۰، نزدیک ۷.۴ درصد بر آورد می‌شود. همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، ۲ علت اصلی برای این اختلاف می‌توان متصور شد: اول، قواعد نظام مالیاتی مانند معافیت‌ها، و بخشودگی‌ها دوم، وجود فرار مالیاتی. با توجه به شواهد بیان شده در این گزارش، به نظر می‌رسد علت اصلی کاهش چشمگیر نرخ مؤثر مالیاتی نسبت به نرخ قانونی در ایران، وجود برخی قواعد مالیاتی مانند معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و مشوق‌های مالیاتی است.

۲ علی‌رغم آنکه نرخ قانونی مالیات بر درآمد، در ایران نزدیک میانه جهانی است، ولی نرخ مؤثر شرکت‌ها در ایران بسیار کمتر از سایر کشورهاست. این تفاوت نشان می‌دهد معافیت‌های مالیاتی در ایران، بسیار گسترده‌تر از سایر کشورهای مورد بررسی است. به نظر می‌رسد این تفاوت در قواعد ناظر به معافیت‌های مالیاتی، یکی از علل اصلی پایین‌تر بودن نسبت مالیات بر درآمد شرکت به تولید ناخالص داخلی در ایران نسبت به سایر کشورها نیز باشد (مورد بحث در ذیل شکل ۳).

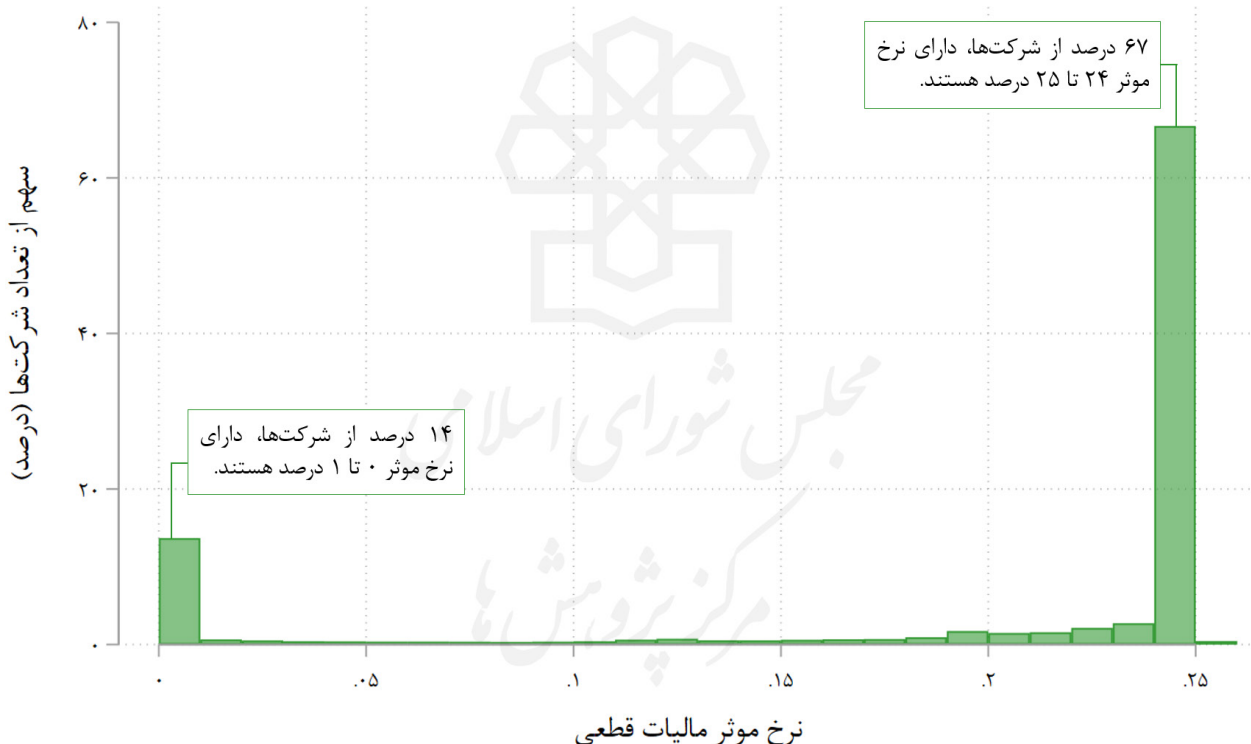
در کنار این مقایسه لازم است تصویر دقیق‌تری از توزیع این نرخ مؤثر محاسبه شده در کشور ارائه شود. آیا نرخ مؤثر مالیات عموم شرکت‌ها در ایران معادل ۷.۴ درصد است یا این بهره‌مندی از معافیت‌ها مختص به شرکت‌های به خصوصی است؟ در بخش چهارم این گزارش تلاش می‌شود به این سؤالات پاسخ داده شود.

۵. توزیع نرخ مؤثر مالیات بر اشخاص حقوقی در ایران

با توجه به شمول بیشتر نرخ مؤثر حساب شده از روش قطعی و همچنین بازتاب بهتر بار مالی مالیات بر شرکت‌ها در این روش، در ادامه نرخ مؤثر محاسبه شده شرکت‌ها از روش قطعی مبنای تحلیل قرار گرفته است. همچنین با توجه به عدم وجود داده مالیات قطعی تعداد قابل توجهی از شرکت‌ها در سال ۱۴۰۱، توزیع نرخ مؤثر در سال ۱۴۰۰ مبنای تحلیل است. لازم به ذکر است در بررسی‌های انجام شده، الگوی داده در سایر سال‌های مورد بررسی به صورت کلی مشابه سال ۱۴۰۰ ارزیابی می‌شود. بر این مبنای، در شکل (۷) توزیع شرکت‌ها با توجه به نرخ مؤثر قطعی آنها در سال ۱۴۰۰ قابل مشاهده هست. همان‌طور که مشاهده می‌شود، به صورت تقریبی می‌توان گفت شرکت‌ها در سال ۱۴۰۰ به ۲ گروه عمده شرکت‌های بدون معافیت (با نرخ مؤثر ۲۴ تا ۲۵ درصد) و شرکت‌های دارای معافیت (با نرخ مؤثر صفر تا ۱ درصد) تقسیم می‌شوند. بیش از نیمی از کل شرکت‌ها (۶۷ درصد) مشمول معافیت یا بخشودگی نشده‌اند و نرخ مؤثر مالیات آنها بین ۲۴ تا ۲۵ درصد به دست آمده است. این در حالی است که ۱۴ درصد از کل شرکت‌های فعال، تقریباً از معافیت کامل برخوردار بوده و نرخ مؤثر مالیات آنها بین صفر تا ۱ درصد قرار گرفته است.

شکل ۷. نمودار توزیع نرخ مؤثر مالیات بر درآمد شرکت‌ها طبق اظهارنامه اشخاص حقوقی در سال ۱۴۰۰

توزیع نرخ مالیات مؤثر قطعی - سال ۱۴۰۰

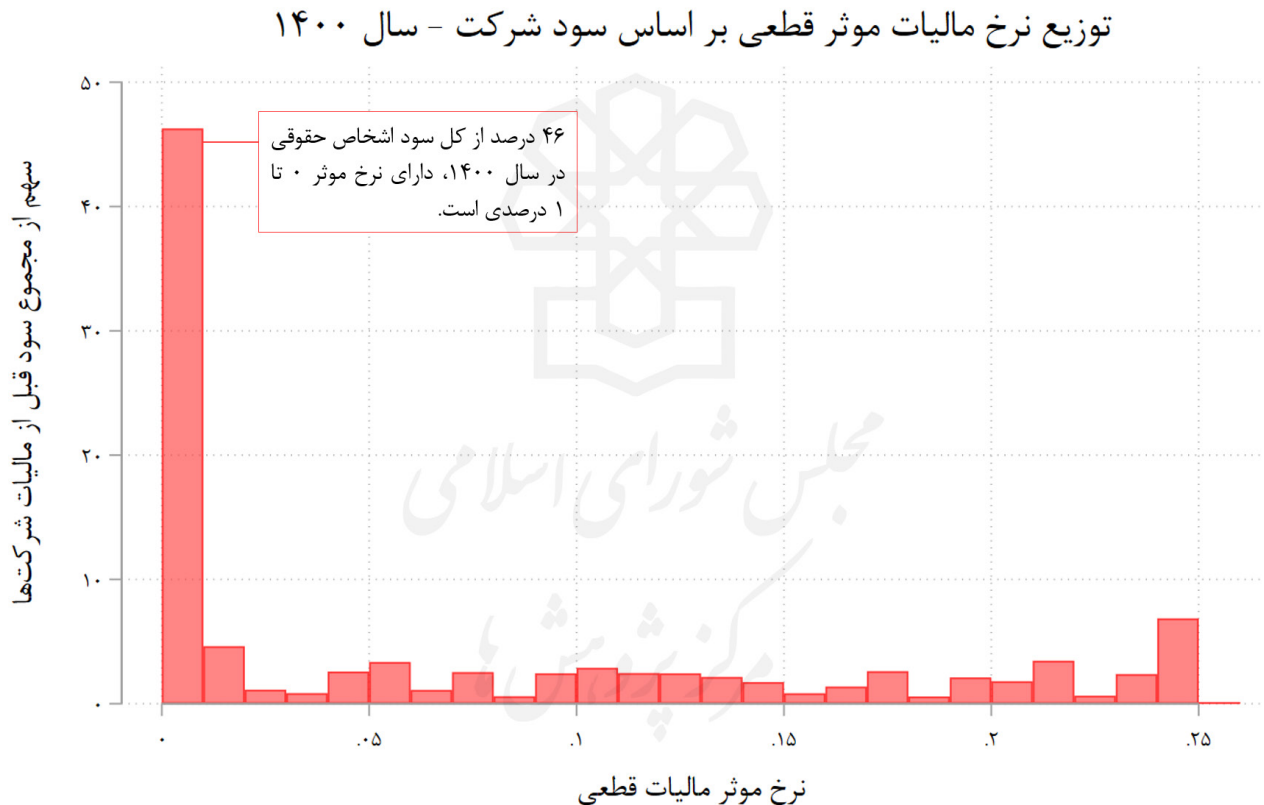


مأخذ: یافته‌های پژوهش مبتنی بر اظهارنامه‌های مالیات بر عملکرد اشخاص حقوقی و مالیات قطعی شده آن

توضیحات: هر ستون نمودار، نشان‌دهنده درصدی از تعداد شرکت‌های مورد بررسی است که نرخ مؤثر مالیات قطعی محاسبه شده آنها در بازه ۱ واحد درصدی نرخ مالیات بر درآمد شرکت است. برای مثال اولین ستون سمت چپ، نشان‌دهنده درصدی از شرکت‌های مورد بررسی است که نرخ مؤثر مالیات بر درآمد قطعی آنها در بازه صفر تا ۱ درصد قرار داشته است. آخرین ستون نمودار از سمت راست نماینده تمامی مقادیری که نرخ مؤثر مالیاتی بیشتر از ۲۵ درصد دارند، می‌باشد.

از توزیع تعدادی نرخ مؤثر مالیات، برداشت می‌شود که بیش از نیمی از شرکت‌ها از معافیت یا بخشودگی بهره‌مند نبوده و ظاهراً نظام مالیاتی فشار زیادی را به شرکت‌های کشور وارد می‌سازد. این در حالی است که اندازه شرکت‌ها در این مقایسه لحاظ نشده است. برای مثال در شکل بالا، مشخص نیست شرکت‌های بزرگ در کدام یک از ۲ گروه شرکت‌های معاف یا مشمول قرار می‌گیرند. با توجه به اهمیت اندازه شرکت‌ها در تحلیل نرخ مؤثر مالیات، شکل (۸) توزیع وزن دار نرخ مؤثر مالیات شرکت‌ها در سال ۱۴۰۰ را نشان می‌دهد. در این نمودار، وزن هر شرکت معادل سود قبل از مالیات محاسبه شده برای آن شرکت در نظر گرفته شده است. در این شکل، هر ستون نشان می‌دهد چه درصدی از کل سود شرکت‌ها در سال ۱۴۰۰، با نرخ مؤثر مالیاتی آن ستون، مشمول پرداخت مالیات شده است. همان‌طور که در این نمودار مشاهده می‌شود، برعکس توزیع تعدادی، سهم شرکت‌های بدون معافیت و بخشودگی از مجموع سود تمامی شرکت‌ها در سال ۱۴۰۰ بسیار کمتر از سهم تعدادی آنهاست. شرکت‌های با نرخ مؤثر ۲۴ تا ۲۵ درصد که تقریباً ۶۷ درصد از کل شرکت‌های مورد مطالعه را تشکیل می‌دهند، تنها ۷ درصد از مجموع سود شرکت‌ها در این سال را به خود اختصاص داده‌اند. در طرف مقابل، شرکت‌های معاف از مالیات (شرکت‌های با نرخ مؤثر صفر تا ۱ درصد) که ۲۵ درصد از تعداد کل شرکت‌ها را به خود اختصاص داده بودند، سهم ۴۶ درصدی از مجموع سود شرکت‌ها در این سال دارند. بنابراین به نظر می‌رسد بیشتر شرکت‌های بزرگ دارای نرخ مؤثر صفر تا ۱ درصدی هستند و عملاً مالیاتی نسبت به سود سالانه خود پرداخت نمی‌کنند.

شکل ۸. نمودار توزیع نرخ مؤثر مالیات قطعی بر درآمد شرکت‌ها بر اساس سود قبل از مالیات اظهاری شرکت در سال ۱۴۰۰



مأخذ: همان.

توضیحات: هر ستون نمودار، نشان‌دهنده درصدی از مجموع سود قبل از مالیات شرکت‌های مورد بررسی است که نرخ مؤثر مالیات قطعی محاسبه شده آنها در بازه ۱ واحد درصدی قرار دارد. برای مثال اولین ستون سمت چپ، نشان‌دهنده درصدی از مجموع سود قبل از مالیات شرکت‌های مورد بررسی است که نرخ مالیات بر درآمد ابرازی آنها در بازه صفر تا ۱ درصد قرار داشته است. آخرین ستون نمودار از سمت راست نماینده تمامی مقادیری که نرخ مؤثر مالیاتی بیشتر از ۲۵ درصد دارند، می‌باشد.

بررسی شرکت‌ها معاف از مالیات (شرکت‌های با نرخ مؤثر صفر تا ۱ درصد) در سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ نشان می‌دهد این شرکت‌ها روند نسبتاً باثباتی را در طی سال‌های بررسی حفظ کرده‌اند. شکل (۹) سهم شرکت‌های با نرخ مؤثر صفر تا ۱ درصد را از تعداد شرکت‌ها و همچنین از مجموع سود قبل از مالیات محاسبه شده نشان می‌دهد. طبق نتایج نشان داده شده در این شکل، می‌توان گفت به طور متوسط، نزدیک ۵۱ درصد از کل سود محاسبه شده شرکت‌ها، تقریباً معاف از مالیات بوده است. سهم بالای درآمدهای معاف از مالیات در کنار روند با ثبات این درآمدها، حکایت از ناکارایی نظام مالیات بر درآمد شرکت‌ها در این پایه مالیاتی دارد. لازم به ذکر است سهم ۵۱ درصدی درآمدهای معاف در حالی است که سهم این شرکت‌ها از کل شرکت‌های سودده مورد بررسی، به طور متوسط ۱۳ درصد بوده است. این اختلاف، فرضیه رواج بیشتر معافیت‌ها در میان شرکت‌های بزرگ را تقویت می‌کند.

شکل ۹. نمودار روند سهم شرکت‌های بانرخ مؤثر صفر تا ۱ درصد از تعداد و همچنین سهم این شرکت‌ها از کل سود قبل از مالیات محاسبه شده

روند شرکت‌های با نرخ مؤثر مالیاتی ۰ تا ۱ درصد



مأخذ: همان.

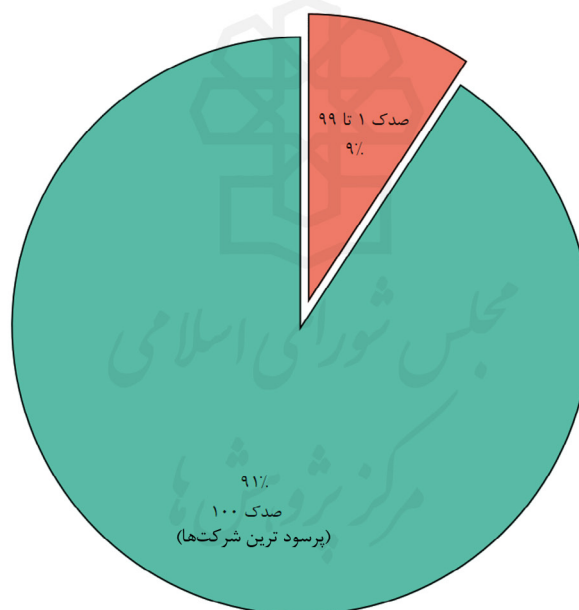
همان‌طور که در این قسمت مشاهده شد، توزیع نرخ مؤثر مالیات شرکت‌ها در کشور کاملاً ناهمگن بوده و می‌توان شرکت‌ها را به ۲ دسته کلی شرکت‌های معاف از مالیات (نرخ مؤثر صفر تا ۱ درصد) و شرکت‌های بدون معافیت مالیاتی (نرخ مؤثر ۲۴ تا ۲۵ درصد) تقسیم کرد. بررسی روند شرکت‌های معاف از مالیات در سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱، از پایداری این روند حکایت دارد. این توزیع ناهمگن نشان از فشار زیاد مالیاتی به گروه دوم (بدون معافیت) در مقایسه گروه اول (معاف از مالیات) دارد. همچنین در بررسی اولیه به نظر می‌رسد عمده شرکت‌های بدون معافیت، شرکت‌های کوچک و متوسط باشند و برخورداری از معافیت در میان شرکت‌های بزرگ رواج بیشتری داشته باشد. در قسمت بعدی تلاش می‌شود رابطه میان اندازه شرکت و نرخ مؤثر آن به صورت دقیق‌تر مورد بررسی قرار گیرد.

۶. مقایسه توزیع نرخ مؤثر مالیاتی بین شرکت‌های بزرگ و کوچک

همان‌طور که در قسمت قبل مشاهده شد، علی‌رغم آنکه متوسط نرخ مؤثر مالیات اشخاص حقوقی در ایران تنها ۷.۴ درصد برآورد شده است، اما توزیع بهره‌مندی شرکت‌ها از معافیت‌های مالیاتی کاملاً ناهمگن است به طوری که بیش از نیمی از کل شرکت‌های مورد مطالعه در سال ۱۴۰۰، مشمول هیچ یک از معافیت‌ها یا بخشودگی‌های مالیاتی نشده‌اند. بررسی سهم شرکت‌های تقریباً معاف از مالیات از تعداد شرکت‌ها و سهم آنها از کل سود شرکت‌ها، این فرضیه را پررنگ می‌کند که شرکت‌های بزرگ، بیشتر معاف از مالیات بوده و نرخ مؤثر مالیات پایین‌تری دارند. برای بررسی بیشتر این فرضیه و تفاوت توزیع نرخ مؤثر مالیاتی میان شرکت‌های بزرگ و کوچک، لازم است توزیع‌های ذکر شده در قسمت پیشین به تفکیک شرکت‌های بزرگ و کوچک مورد بررسی قرار گیرد. برای این منظور، شرکت‌ها بر حسب سود قبل از مالیات محاسبه شده آنها، صدک‌بندی شدند. در این تقسیم‌بندی، کم‌سودترین شرکت‌ها در صدک ۱ و پرسودترین شرکت‌ها در صدک ۱۰۰ قرار می‌گیرند. در این دسته‌بندی، هر صدک نزدیک ۲۲۰۰ شرکت را شامل می‌شود. پیش از بررسی توزیع نرخ مؤثر در هر یک از صدک‌ها، لازم است به توزیع سود در صدک‌های مختلف توجه شود. همان‌طور که در شکل (۱۰) مشاهده می‌شود، توزیع سود در صدک‌های مختلف کاملاً غیریکنواخت بوده و ۹۱ درصد از مجموع سود قبل از مالیات شرکت‌ها در سال ۱۴۰۰، متعلق به صدک ۱۰۰ ام بوده است. بنابراین می‌توان گفت مهم‌ترین عامل تعیین‌کننده در توزیع وزن دار نرخ مؤثر مالیاتی کشور، شرکت‌های صدک ۱۰۰ ام خواهند بود. لازم به ذکر است حتی در میان شرکت‌های صدک ۱۰۰ ام نیز نزدیک ۸۰ درصد از کل سود مربوط به ۲۰۰ شرکت پرسود بوده و ۲۰۰۰ شرکت دیگر این صدک، صرفاً ۲۰ درصد از مجموع سود شرکت‌ها در این صدک را به خود اختصاص داده‌اند. شکل مقایسه متوسط سود قبل از مالیات محاسبه شده در هر صدک در پیوست قابل مشاهده است.

شکل ۱۰. نمودار مقایسه مجموع سود قبل از مالیات محاسبه شده در صدک ۱۰۰ ام با سایر شرکت‌های مورد بررسی در سال ۱۴۰۰

توزیع مجموع سود قبل از مالیات محاسبه شده شرکت‌ها - سال ۱۴۰۰



مأخذ: همان.

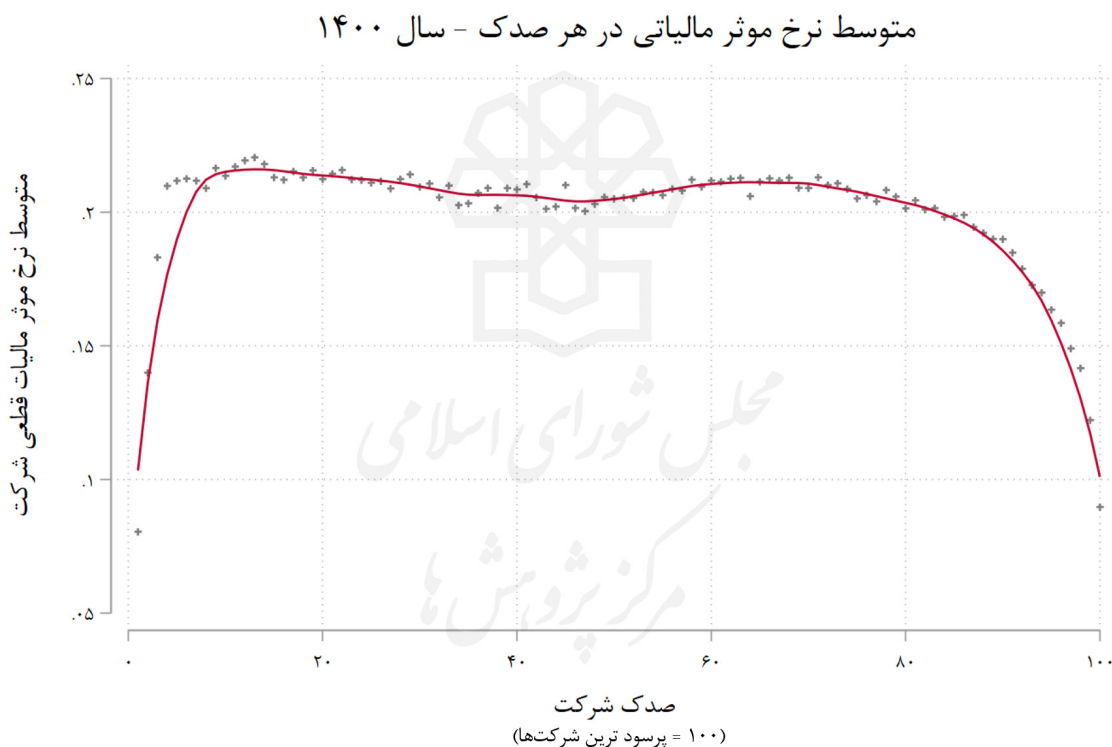
توضیحات: صدک‌بندی بر مبنای سود قبل از مالیات محاسبه شده شرکت‌ها انجام شده است. به این صورت که پرسودترین شرکت‌ها در صدک ۱۰۰ ام و کم‌سودترین شرکت‌ها در صدک یکم قرار گرفته‌اند.

شکل (۱۱) متوسط ساده نرخ مؤثر شرکت‌های هر صدک را نشان می‌دهد. برای این منظور، متوسط نرخ مؤثر مالیاتی در هر صدک از حاصل عبارت زیر به دست آمده است. در قسمت پیشین، به دلیل گستردگی قابل توجه اندازه شرکت‌ها، به منظور میانگین‌گیری از متوسط وزن دار استفاده شد ولی با توجه به تشابه نسبی شرکت‌های درون هر صدک از منظر سوددهی (غیر از صدک ۱۰۰ ام)، انتظار می‌رود متوسط ساده و متوسط وزن دار نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های درون یک صدک تفاوت قابل توجهی نداشته باشند. البته همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، همچنان تفاوت قابل توجهی میان سود قبل از مالیات شرکت‌های صدک ۱۰۰ ام وجود دارد که موجب اختلاف متوسط ساده و وزن دار در این صدک می‌شود.

$$\text{نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها در صدک} = \frac{\sum \text{متوسط غیر وزن دار نرخ مؤثر مالیاتی در هر صدک}}{\sum \text{تعداد شرکت‌ها در صدک}}$$

طبق نتایج به دست آمده، متوسط نرخ مؤثر مالیات شرکت‌ها در صدک‌های میانی (صدک ۵ تا صدک ۹۴ ام) در بازه ۲۰ تا حدود ۲۳ درصد نوسان می‌کند. ولی در صدک‌های پایین و صدک‌های بالا شاهد کاهش قابل توجه متوسط نرخ مؤثر شرکت‌ها هستیم به شکلی که متوسط نرخ مؤثر مالیات صدک ۱۰۰ ام به ۸٫۹ درصد کاهش می‌یابد. الگوی نتایج به دست آمده در سایر سال‌های مورد بررسی نیز الگوی مشابهی را پیروی می‌کند. در این سال‌ها نیز متوسط نرخ مؤثر شرکت‌های میانی در همسایگی ۲۰ درصد بوده و شاهد کاهش متوسط نرخ مؤثر در صدک‌های پایین و بالا هستیم. این نتایج فرضیه بر خورداری بیشتر شرکت‌های بزرگ از معافیت‌های مالیاتی را تقویت می‌کند. نکته دیگری که در این شکل مشاهده می‌شود، کاهش قابل توجه نرخ مؤثر مالیاتی برای شرکت‌های بسیار کوچک (صدک ۱ تا ۵) است.

شکل ۱۱. نمودار متوسط نرخ مؤثر مالیات قطعی حساب شده شرکت‌ها در هر صدک - سال ۱۴۰۰



مأخذ: همان.

توضیحات: متوسط‌گیری به صورت متوسط بدون وزن نرخ مؤثر قطعی شرکت‌های هر صدک محاسبه شده است. صدک‌بندی بر مبنای سود قبل از مالیات محاسبه شده شرکت‌ها انجام شده است. به این صورت که پرسودترین شرکت‌ها در صدک ۱۰۰ ام و کم‌سودترین شرکت‌ها در صدک یکم قرار گرفته‌اند.

الگوی (U) معکوس مشاهده شده در متوسط نرخ مؤثر هر یک از صدک‌های شرکت‌های ایران (کاهش نرخ مؤثر در شرکت‌های کوچک و بزرگ نسبت به شرکت‌های متوسط) در مطالعه باچاس و همکاران^۱ (۲۰۲۳) [۱۳] نیز مشاهده می‌شود. آنها با استفاده از داده‌های اداره مالیاتی ۱۳ کشور^۲، اطلاعات شرکت‌های ثبت شده در اداره مالیاتی را تحلیل کرده و نرخ مؤثر شرکت‌ها را به تفکیک صدک‌های مختلف رسم کرده‌اند. روش کار این مطالعه از حیث منبع مشاهدات مورد بررسی و روش تحلیل، تا حدی مشابه روش انجام شده در این گزارش است. نتایج آنها نشان می‌دهد به طور متوسط، نرخ مؤثر مالیاتی در صدک ۸۰ یا ۹۰ به حداکثر خود رسیده و پس از آن برای شرکت‌های بزرگ، روند نزولی پیدا می‌کند. بر اساس نتایج این مطالعه، نرخ مؤثر شرکت‌های صدک ۱۰۰ ام، به طور متوسط، ۲.۵ واحد درصد کمتر از شرکت‌های بزرگ در سایر صدک‌ها است. این مطالعه، علت نرخ مؤثر پایین‌تر در شرکت‌های کوچک را نرخ‌های مالیاتی قانونی کمتر برای این بنگاه‌های کوچک و همچنین تمایل بیشتر این بنگاه‌ها به ثبت زیان بیان می‌کند. علت کاهش نرخ مؤثر شرکت‌های بزرگ نیز استفاده از مشوق‌های مالیاتی مطرح می‌شود.

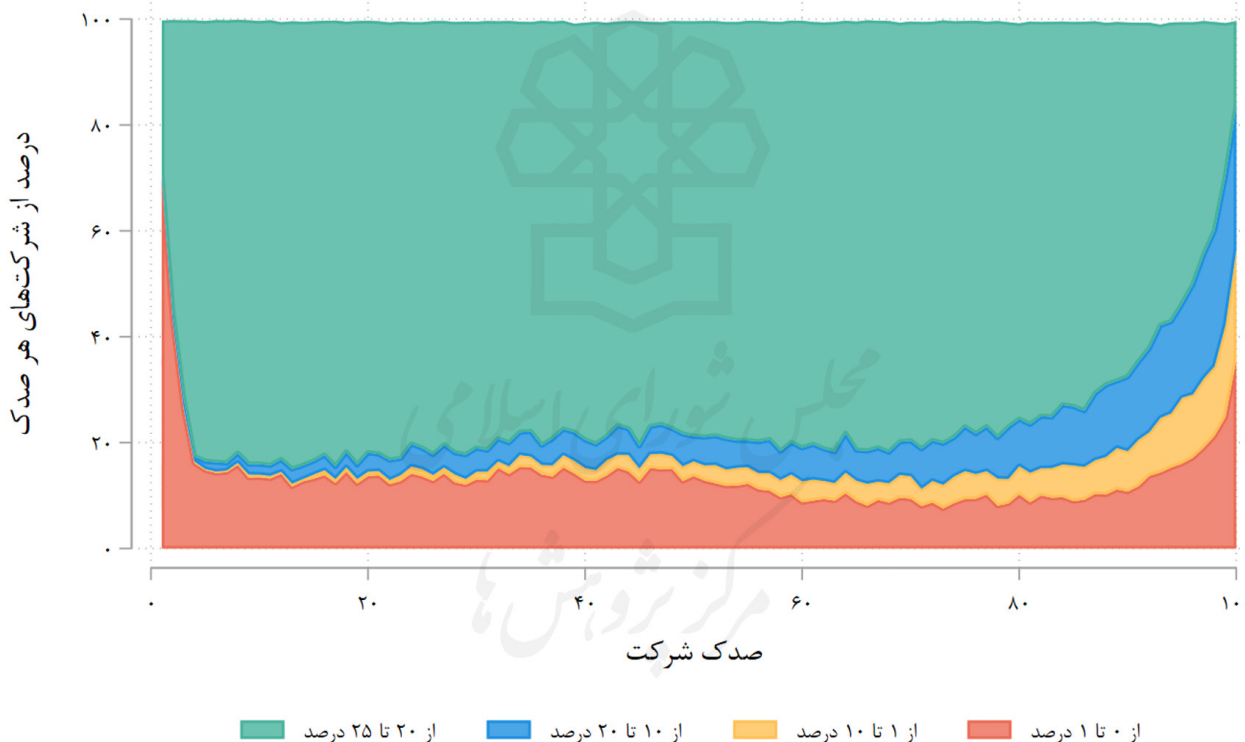
همان‌طور که مشاهده شد، در شرکت‌های پرسودتر، شاهد کاهش نرخ مؤثر مالیات نسبت به شرکت‌های متوسط و کوچک هستیم. لازم به ذکر است متوسط توزیع لزوماً تصویر دقیقی از وضعیت شرکت‌ها ارائه نکرده و نمی‌توان گفت متوسط نرخ مؤثر ۲۰ تا ۲۲ درصدی در شرکت‌های متوسط ناشی از یک توزیع همگن است و یا از یک توزیع چند قطبی تبعیت می‌کند. در همین خصوص، شکل (۱۲) تلاش می‌کند توزیع نرخ مؤثر مالیات شرکت‌ها در صدک‌های مختلف را نشان دهد. برای این منظور، درصد شرکت‌های با نرخ مؤثر صفر تا ۱ درصد، ۱ تا ۱۰ درصد، ۱۰ تا ۲۰ درصد و ۲۰ تا ۲۵ درصد به صورت مجزا برای هر صدک محاسبه شده و در این شکل قابل مشاهده هست. همان‌طور که مشاهده می‌شود، در شرکت‌های با سوددهی متوسط (غیر از صدک ۱ تا ۵ و صدک ۹۰ تا ۱۰۰)، به صورت میانگین نزدیک ۸۰ درصد کل شرکت‌ها نرخ مؤثر مالیاتی بین ۲۰ تا ۲۵ درصد دارند و عملاً یا مشمول معافیت مالیاتی نشده‌اند و یا معافیت آنها در مقایسه با سایر شرکت‌ها بسیار کمتر است. این در حالی است که در همین گروه شرکت‌ها، بین ۷ تا ۱۵ درصد در هر دهک دارای نرخ مؤثر مالیاتی صفر تا ۱ درصد بوده‌اند. بنابراین همان‌طور که مشاهده شد، توزیع ناهمگن نرخ مؤثر مالیاتی مختص به شرکت‌های بزرگ نبوده و در همه سطوح سودآوری شرکت‌ها، شاهد حضور شرکت‌های معاف از مالیات در کنار شرکت‌های مشمول مالیات هستیم. نکته دیگری که در شکل ۱۱ مشاهده می‌شود، روند صعودی سهم شرکت‌های با نرخ مؤثر صفر تا ۱ در شرکت‌های بزرگ است. در شرکت‌های متوسط به بالا (صدک ۸۰ تا ۱۰۰ ام)، هر چه به صدک ۱۰۰ نزدیک‌تر می‌شویم، سهم شرکت‌های با نرخ مؤثر ۲۰ تا ۲۵ درصدی کاهش یافته و سهم شرکت‌های با نرخ مؤثر صفر تا ۱ درصدی افزایش می‌یابد. به صورتی که سهم شرکت‌های با نرخ ۲۰ تا ۲۵ درصد از ۶۷ درصد در صدک ۹۰ ام، به ۱۶ درصد در صدک ۱۰۰ ام کاهش می‌یابد. سهم شرکت‌های با نرخ مؤثر صفر تا ۱ درصد نیز از ۱۱ درصد به ۳۶ درصد افزایش می‌یابد.

۱. Pierre Bachas, Anne Brockmeyer, Roel Dom, Camille Semelet

۲. شامل کشورهای مکزیک، اکوادور، آلبانی، سنگال، کاستاریکا، جمهوری دومینیکن، اتیوپی، هندوراس، مونتنگرو، گواتمالا، اسواتینی، رواندا و اوگاندا.

شکل ۱۲. نمودار توزیع نرخ مؤثر مالیات قطعی در هر صدک شرکت - سال ۱۴۰۰

توزیع نرخ مؤثر مالیات شرکت‌ها در هر صدک - سال ۱۴۰۰



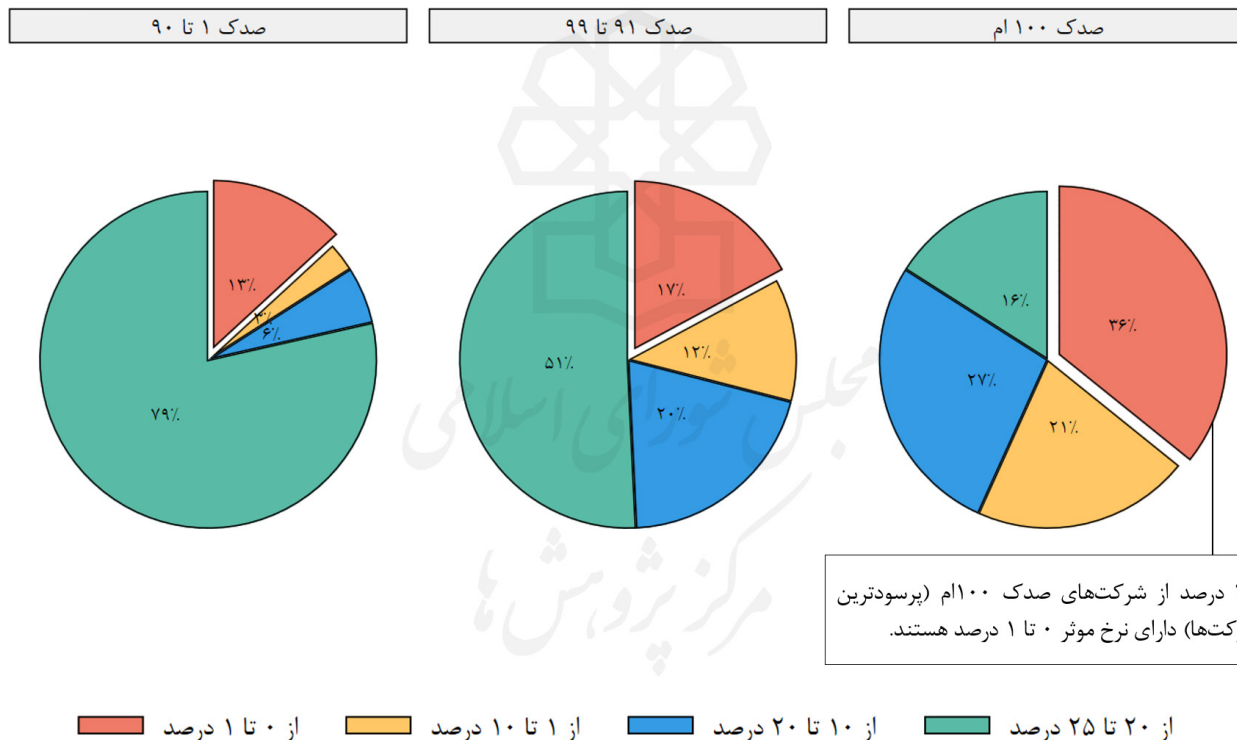
مأخذ: همان.

توضیحات: غیر از بازه ۲۰ تا ۲۵ درصد، سایر بازه‌ها به صورت بسته-باز اعمال شده‌اند. بازه ۲۰ تا ۲۵ درصد به صورت بسته-بسته اعمال شده است به معنای آنکه هم شامل مقدار ۲۰ و هم شامل مقدار ۲۵ درصد می‌شود. صدک‌بندی بر مبنای سود قبل از مالیات محاسبه شده شرکت‌ها انجام شده است. به این صورت که پرسودترین شرکت‌ها در صدک ۱۰۰ ام و کم‌سودترین شرکت‌ها در صدک یکم قرار گرفته‌اند.

به منظور فهم بهتر شکل (۱۲)، در شکل (۱۳) سهم تجمعی صدک‌های مختلف رسم شده است. این شکل سهم هر یک از ۴ دسته نرخ مؤثر صفر تا ۱ درصد، ۱ تا ۱۰ درصد، ۱۰ تا ۲۰ درصد و ۲۰ تا ۲۵ درصد را برای صدک‌های ۱ تا ۹۰، صدک ۹۱ تا ۹۹ و در نهایت صدک ۱۰۰ نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، با افزایش صدک، سهم شرکت‌های معاف از مالیات (نرخ مؤثر صفر تا ۱ درصد) افزایش یافته و در کنار آن، سهم شرکت‌های با نرخ مؤثر ۲۰ تا ۲۴ درصد کاهش قابل توجهی را نشان می‌دهد. سهم شرکت‌های با نرخ مؤثر صفر تا ۱ درصد از ۱۳ درصد در صدک ۱ تا ۹۰، به ۳۶ درصد در صدک ۱۰۰م افزایش یافته است. سهم شرکت‌های با نرخ مؤثر ۲۰ تا ۲۵ درصد نیز از ۷۹ درصد در صدک ۱ تا ۹۰ به ۱۶ درصد در صدک ۱۰۰م کاهش یافته است. روند برخورداری بیشتر از معافیت‌ها در صدک ۱۰۰م زمانی اهمیت دوچندان پیدا می‌کند که به سهم ۹۱ درصد این صدک از کل سود قبل از مالیات شرکت‌ها توجه شود.

شکل ۱۳. نمودار توزیع نرخ مؤثر قطعی شرکت در گروه‌های مختلف بر مبنای صدک شرکت - سال ۱۴۰۰

توزیع نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها در صدک‌های مختلف - سال ۱۴۰۰



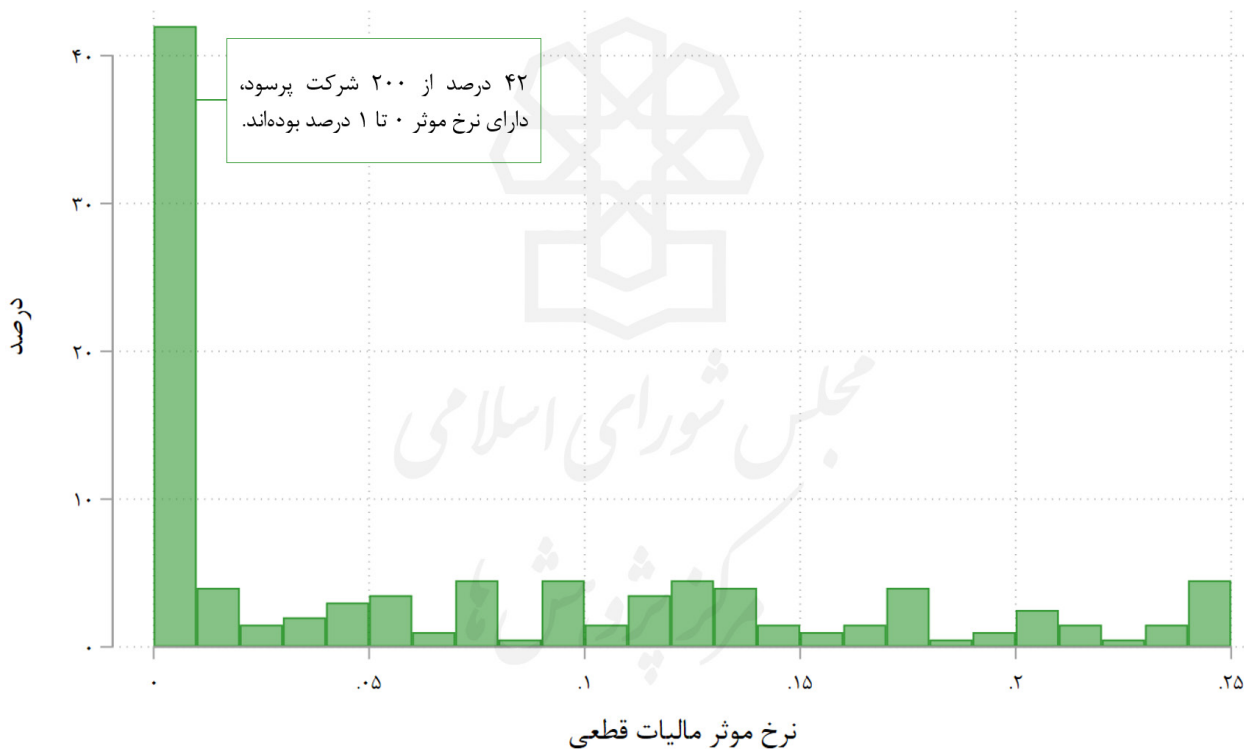
مأخذ: همان.

توضیحات: غیر از بازه ۲۰ تا ۲۵ درصد، سایر بازه‌ها به صورت بسته-باز اعمال شده‌اند. بازه ۲۰ تا ۲۵ درصد به صورت بسته-بسته اعمال شده است به معنای آنکه هم شامل مقدار ۲۰ و هم شامل مقدار ۲۵ درصد می‌شود. صدک بندی بر مبنای سود قبل از مالیات محاسبه شده شرکت‌ها انجام شده است. به این صورت که پرسودترین شرکت‌ها در صدک ۱۰۰ ام و کم سودترین شرکت‌ها در صدک یکم قرار گرفته‌اند.

در نهایت با توجه به اهمیت ۲۰۰ شرکت پرسود در تأمین درآمدهای مالیاتی، در ادامه توزیع نرخ مؤثر این شرکت‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرد. همان‌طور که پیش‌تر ذکر شد، ۲۰۰ شرکت پرسود ۸۰ درصد از کل سود قبل از مالیات صدک ۱۰۰ ام و همچنین ۷۱ درصد از کل سود قبل از مالیات تمامی شرکت‌ها در سال ۱۴۰۰ را تشکیل می‌دهند. این الگو در سایر سال‌های مورد بررسی نیز تکرار شده است. شکل (۱۴) توزیع نرخ مؤثر مالیات بر درآمد شرکت در خصوص ۲۰۰ شرکت پرسود سال ۱۴۰۰ را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، نزدیک نیمی از شرکت‌های مذکور (۴۲ درصد) تقریباً مالیاتی پرداخت نکرده و نرخ مؤثر قطعی محاسبه شده برای آنها بین صفر تا ۱ درصد قرار دارد. همچنین تنها ۴ درصد از ۲۰۰ شرکت پرسود تقریباً مشمول معافیت یا بخشودگی نشده و نرخ مؤثر آنها بین ۲۴ تا ۲۵ درصد قرار دارد.

شکل ۱۴. نمودار توزیع نرخ مؤثر قطعی مالیات بر درآمد ۲۰۰ شرکت پرسود - سال ۱۴۰۰

توزیع نرخ مالیات مؤثر قطعی ۲۰۰ شرکت پرسود - ۱۴۰۰



مأخذ: همان.

توضیحات: هر ستون نمودار، نشان‌دهنده درصدی از تعداد شرکت‌های مورد بررسی است که نرخ مؤثر مالیات قطعی محاسبه شده آنها در بازه ۱ واحد درصدی نرخ مالیات بر درآمد شرکت است. برای مثال اولین ستون سمت چپ، نشان‌دهنده درصدی از شرکت‌های مورد بررسی است که نرخ مؤثر مالیات بر درآمد قطعی آنها در بازه صفر تا ۱ درصد قرار داشته است.

در قسمت قبلی، شاهد توزیع ناهمگن نرخ مؤثر مالیاتی در سطح کشور بودیم. در این قسمت تلاش شد توزیع نرخ مؤثر مالیاتی به تفکیک شرکت‌های بزرگ و کوچک مورد بررسی قرار گیرد. همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، بنابر شواهد ارائه شده در قسمت حاضر، می‌توان نتایج زیر را به دست آورد:

۱ **توزیع نرخ مؤثر مالیاتی در لایه صدک نیز ناهمگن است.** تقریباً در تمامی سطوح سودآوری شرکت‌ها، شاهد وجود گسترده شرکت‌های تقریباً معاف از مالیات در کنار شرکت‌های بدون معافیت هستیم. به نظر می‌رسد این مسئله ناشی از وجود معافیت‌هایی با مخاطب شرکت‌های کوچک و متوسط (مانند کشاورزی، دامداری، قالیبافی و ...) در کنار معافیت‌هایی با مخاطب شرکت‌های بزرگ (معافیت‌های تولید، معدنی) است.

۲ **تراکم شرکت‌های تقریباً بدون معافیت در شرکت‌های متوسط (از صدک ۱۰ تا ۹۰) بسیار بیشتر است و نزدیک ۸۰ درصد از شرکت‌های این بازه، نرخ مؤثر مالیاتی بین ۲۰ تا ۲۵ درصد داشته‌اند.**

۳ **در شرکت‌های بسیار کوچک، شاهد کاهش قابل توجه نرخ مؤثر مالیاتی هستیم.** در شرکت‌های صدک ۱ تا ۵، شاهد وجود گسترده شرکت‌های با نرخ مؤثر صفر تا ۱ درصد هستیم. چند فرضیه در خصوص علل این پدیده قابل طرح است. اول، در صورتی که

شرکت‌های صدک ۱ تا ۵، شرکت‌های تازه تأسیس و نوپایی باشند، به دلیل امکان استهلاک سرمایه‌گذاری اولیه آنها و همچنین به دلیل بهره‌مندی از برخی معافیت‌های زمان‌دار مانند معافیت‌های ماده (۱۳۲)، شاهد معافیت این شرکت‌ها از مالیات مربوطه هستیم. دوم، کاهش نرخ مؤثر شرکت‌ها در صدک‌های ۱ تا ۵ به دلیل کتمان درآمدهای مالیاتی است. با توجه به اندازه بسیار کوچک این شرکت‌ها، انتظار می‌رود سازمان امور مالیاتی نیز هزینه کمتری برای حسابرسی این شرکت‌ها اختصاص دهد و ممیزهای مالیاتی، بیشتر زمان خود را صرف رسیدگی به شرکت‌های بزرگ و متوسط کنند. بنابراین کتمان درآمدهای مشمول مالیات در میان این گروه رواج بیشتری یافته است که در نهایت منجر به کاهش نرخ مؤثر آنها شده است. لازم به ذکر است با توجه به اندازه بسیار کوچک و تعداد محدود این شرکت‌ها، پرداخت یا عدم پرداخت مالیات توسط آنها تأثیر چندانی بر مجموع درآمدهای مالیاتی نخواهد داشت و متوسط وزن دار نرخ مؤثر مالیاتی کشور را تغییر محسوسی نخواهد داد.

۱۴ با حرکت به سمت شرکت‌های بزرگ، بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی افزایش می‌یابد. هرچه به سمت شرکت‌های پرسودتر حرکت می‌کنیم، سهم شرکت‌های تقریباً بدون معافیت کاهش می‌یابد به صورتی که در صدک ۱۰۰ ام، تنها ۱۶ درصد شرکت‌ها دارای نرخ مؤثر در بازه ۲۰ تا ۲۵ درصد هستند. همچنین در کنار کاهش سهم شرکت‌های تقریباً بدون معافیت، شاهد افزایش سهم شرکت‌های معاف از مالیات هستیم. در صدک ۱۰۰ ام، ۳۶ درصد از کل شرکت‌ها دارای نرخ مؤثر صفر تا ۱ درصد هستند در حالی که این نسبت در صدک ۱ تا ۹۰، معادل ۱۳ درصد است. بنابراین می‌توان گفت هرچند در تمامی سطوح سودآوری شرکت، شاهد وجود شرکت‌های معاف از مالیات هستیم، ولی تراکم این شرکت‌ها در میان شرکت‌های با سودآوری بیشتر، افزایش می‌یابد. این امر زمانی اهمیت بیشتری پیدا می‌کند که دقت کنیم ۹۱ درصد از سود شرکت‌ها در کشور نیز مربوط به همین گروه است.

در خصوص علل افزایش بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی در میان شرکت‌های بزرگ، ۴ فرضیه اصلی به نظر می‌رسد:

اول، توسعه به واسطه معافیت‌های مالیاتی: اعطای معافیت مالیاتی به برخی فعالیت‌ها، منجر به امکان توسعه بیشتر شرکت در این فعالیت‌ها شده است. برای مثال شرکت به دلیل پرداخت مالیات کمتر، منابع مالی بیشتری در اختیار داشته و می‌تواند سرمایه‌گذاری بیشتری انجام دهد که منجر به توسعه آن شرکت خواهد شد. این امر منجر به شکل‌گیری شرکت‌هایی بزرگ در حوزه‌های مربوط به معافیت‌های مالیاتی مانند معافیت مناطق آزاد و یا معافیت‌های فعالیت‌های تولیدی و معدنی شده است. در این حالت می‌توان گفت توسعه این شرکت‌ها همراه با رشد اقتصادی بوده است.

دوم، باز توزیع منابع به سمت فعالیت‌های معاف از مالیات: لزوماً سرمایه‌گذاری جدیدی به دلیل معافیت‌های مالیاتی صورت نپذیرفته بلکه وجود معافیت‌های مالیاتی موجب سوق یافتن سرمایه‌های موجود و فعالان اقتصادی به فعالیت در حوزه‌های معاف از مالیات شده است. برای مثال شخصی که قصد تأسیس شرکت دارد، ترجیح می‌دهد شرکت خود را در مناطق آزاد تجاری احداث نماید و یا در صورت امکان، به جهت بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی، انگیزه بیشتری به منظور انجام فعالیت‌های تولیدی، معدنی خواهد داشت. در این ساز و کار لزوماً رشد اقتصادی محقق نمی‌شود بلکه بیشتر شاهد باز توزیع منابع از فعالیت‌های مشمول مالیات به سمت فعالیت‌های معاف از مالیات هستیم.

سوم، چانه‌زنی سیاسی: نه سرمایه‌گذاری جدیدی رخ داده و نه جهت‌دهی به فعالان اقتصادی انجام شده است بلکه با توجه به قدرت چانه‌زنی شرکت‌های بزرگ و دسترسی بیشتر آنها به منابع مالی، در حین تدوین قانون، معافیت‌ها بیشتر به سمت فعالیت‌های این اشخاص سوق یافته است. در این حالت تطابق حوزه‌های معاف از مالیات و شرکت‌های بزرگ نه یک رویداد اقتصادی بلکه بیشتر نتیجه یک رویداد سیاسی است.

چهارم، انتقال سود و اجتناب مالیاتی: نه توسعه‌ای به واسطه معافیت‌های مالیاتی صورت پذیرفته است و نه باز توزیع منابعی مانند آنچه در فرضیه دوم مطرح شد اتفاق افتاده است. بلکه به دلیل غیرمحدود بودن معافیت‌های مالیاتی (مانند معافیت کامل فعالیت‌های تولیدی از ۵ تا ۱۰ سال و یا معافیت کامل شرکت‌های فعال در مناطق آزاد تا ۲۰ سال)، شرکت‌های مشمول مالیات تلاش می‌کنند تا با انتقال سود خود به شرکت‌های معاف از مالیات، از پرداخت مالیات اجتناب کنند. برای مثال در نظر بگیرید شرکت (الف) یک واحد تولیدی بوده و تمامی درآمدهای آن تا ۱۰ سال آینده معاف از مالیات است. شرکت (ب) نیز مشمول مالیات بوده و از هیچ معافیتی برخوردار نیست. در این صورت



اگر شرکت (ب) بتواند سود خود را به شرکت (الف) منتقل نماید (برای مثال از طریق خرید محصولات شرکت (الف) بیشتر از قیمت بازار)، عملاً سود شرکت (ب) به شرکت (الف) منتقل شده و جزو سود های شرکت (الف) به سازمان مالیاتی گزارش می‌شود و معاف از مالیات خواهد بود. این امر ضمن کاهش درآمدهای مالیاتی دولت، موجب مشاهده تجمیع سود شرکت‌ها در شرکت‌های معاف از مالیات (در این مثال شرکت (الف)) می‌شود. بنابراین در این سازوکار، سود شناسایی شده در شرکت‌های با معافیت کامل، لزوماً متعلق به خود شرکت نیست بلکه ناشی از انتقال سود از سایر شرکت‌های مشمول مالیات به این شرکت است.

در کنار این سازوکارهای بیان شده، لازم به ذکر است شرکت‌های بزرگ با توجه به دسترسی بیشتر به امکاناتی نظیر مشاوران مالیاتی، بیشتر از سایر شرکت‌ها توانایی استفاده از معافیت‌ها و بخشودگی‌ها و در نتیجه اجتناب مالیاتی را دارا هستند. در نهایت بررسی آنکه کدام یک از این سازوکارها نقش اصلی را داشته و منجر به بهره‌مندی بیشتر شرکت‌های بزرگ از معافیت‌های مالیاتی شده، نیازمند پژوهش و تحقیق دیگری است که از اهداف این گزارش خارج است. در قسمت بعدی گزارش، مخارج مالیاتی ناشی از معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

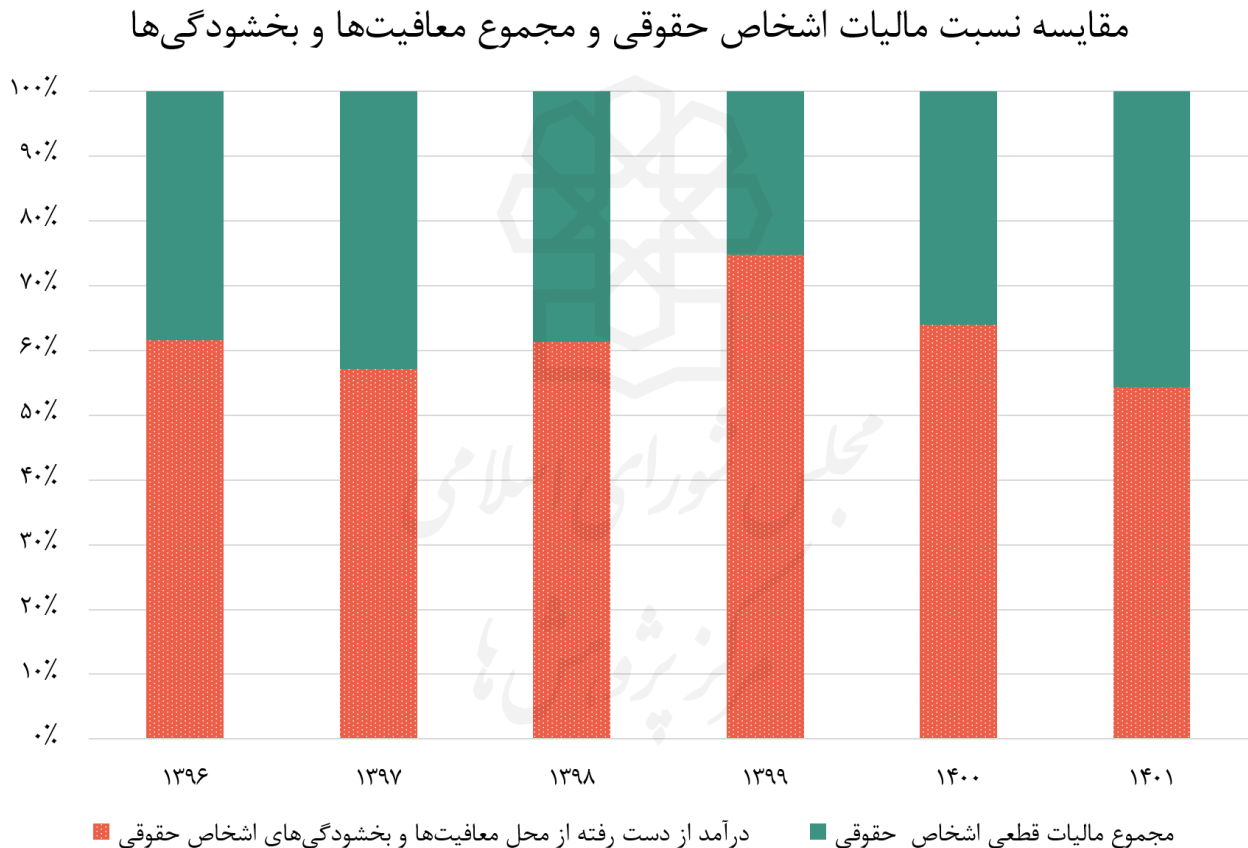
۷. بررسی مخارج مالیاتی در ایران

معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی منجر به کاهش مالیات پرداختی توسط مؤدی و در نتیجه کاهش درآمدهای مالیاتی دولت می‌شود. به نوعی می‌توان گفت هر معافیت مالیاتی معادل پرداخت یارانه (سوبسید) به فعالیت اقتصادی مربوطه است. به همین جهت به درآمد از دست رفته دولت از محل معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی، مخارج مالیاتی گفته می‌شود. بررسی‌های این گزارش مبتنی بر اظهارنامه‌های اشخاص حقوقی نشان می‌دهد بخش قابل توجهی از درآمد مالیاتی بالقوه دولت، هر ساله به دلیل معافیت و مخارج‌های مالیاتی محقق نمی‌شود. شکل (۱۵) به مقایسه مالیات شرکت‌ها در کنار مخارج مالیاتی شرکت‌ها در طی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ می‌پردازد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، درآمد از دست رفته دولت از محل معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی به طور متوسط معادل ۱۰۷ برابر کل مالیات قطعی شرکت‌هاست. این امر به معنای آن است که در صورت عدم وجود معافیت‌ها و بخشودگی‌ها، انتظار می‌رود مالیات بر درآمد شرکت‌ها به طور متوسط ۲۰۷ برابر شود. لازم به ذکر است مجموع درآمد از دست رفته از محل معافیت‌ها و بخشودگی‌ها طبق اظهارنامه اشخاص حقوقی در سال ۱۴۰۰، ۵۵۶ هزار میلیارد تومان است که به قیمت‌های سال ۱۴۰۳، معادل ۱۵۳۳ هزار میلیارد تومان می‌شود.^۱ در شکل (۱۵)، در سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۳۹۸ و ۱۴۰۰ روند مشابهی مشاهده می‌شود ولی در سال‌های ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ به ترتیب شاهد افزایش و کاهش سهم مخارج مالیاتی هستیم ولی همواره مخارج مالیاتی، از مالیات شرکت‌ها بیشتر بوده است. لازم به ذکر است طبق گزارش سازمان برنامه و بودجه در ذیل لایحه بودجه سال ۱۴۰۴، مخارج مالیاتی اشخاص حقوقی در سال جاری ۸۵۳ هزار میلیارد تومان برآورد شده است که معادل ۱۰۵ برابر مالیات مصوب برای اشخاص حقوقی در قانون بودجه سال ۱۴۰۴ است [۳].

مخارج مالیاتی مورد محاسبه در این گزارش، از جمع بخشودگی‌ها و حاصل ضرب نرخ قانونی در درآمدهای معاف از مالیات به دست آمده است. به همین دلیل درآمد از دست رفته دولت از محل مالیات‌های مقطوع (نظیر مالیات بر نقل و انتقال سهام) در این محاسبات لحاظ نشده است. این مسئله می‌تواند منجر به تمایز نتایج این قسمت با بخش‌های پیشین شود چرا که لازم است درآمدهای مشمول مالیات مقطوع در محاسبه «سود قبل از مالیات» لحاظ شوند که در محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

۱. لازم به ذکر است اظهارنامه مربوط به عملکرد شرکت‌ها در سال ۱۴۰۰، در ابتدای سال ۱۴۰۱ به سازمان مالیاتی تقدیم شده و بررسی و وصول آن در سال ۱۴۰۱ اتفاق می‌افتد. ممکن است قسمتی از وصول آن به سال‌های آتی نیز موکول شود.

شکل ۱۵. نمودار مقایسه مجموع مخارج مالیاتی اشخاص حقوقی از محل معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی با مجموع مالیات قطعی شده آنها در سال‌های مختلف



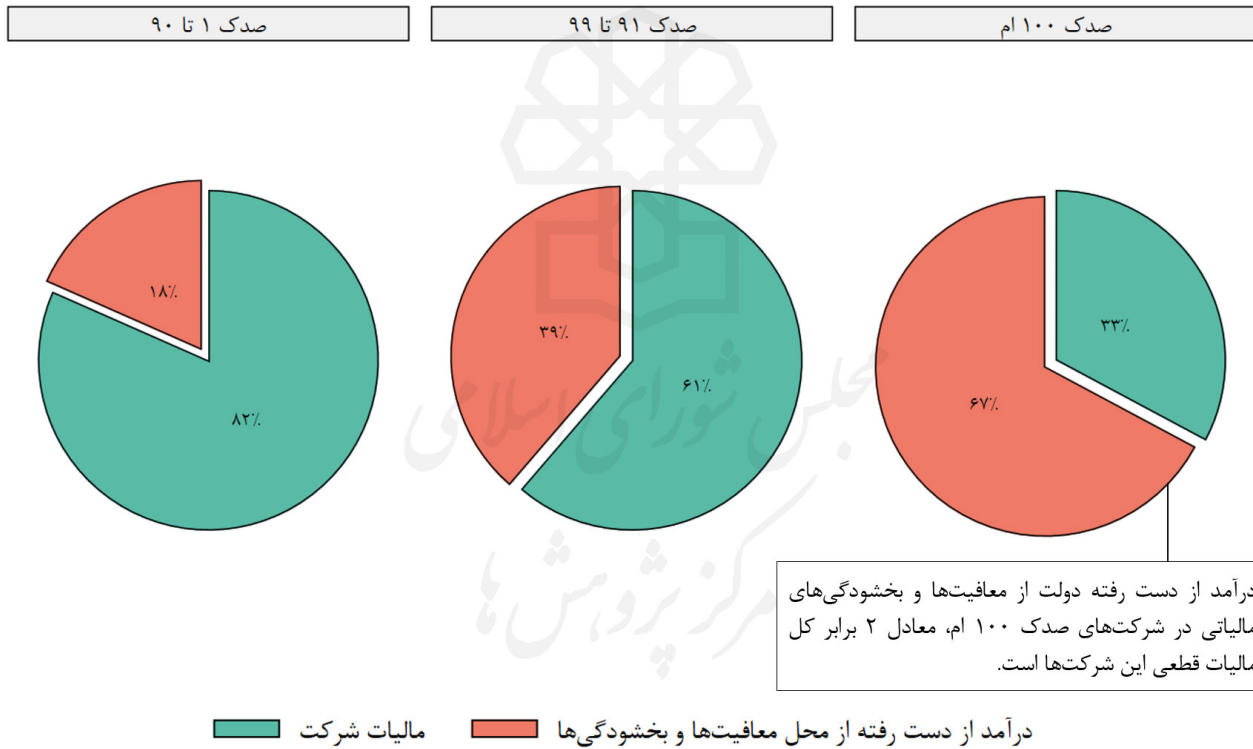
مأخذ: همان.

توضیحات: با توجه به ماهیت مالیات‌های مقطوع (نظیر مالیات بر نقل و انتقال سهام)، این موارد در معافیت‌های مالیاتی محاسبه شده در این قسمت لحاظ نشده است. این مسئله می‌تواند منجر به تمایز نتایج این قسمت با بخش‌های پیشین شود چرا که لازم است درآمدهای مشمول مالیات مقطوع در محاسبه «سود قبل از مالیات» لحاظ شوند.

همان‌طور که در قسمت‌های پیشین این گزارش مشاهده شد، نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها در ایران ساختار کاملاً ناهمگنی دارد و در کنار گروهی از شرکت‌هایی که از هیچ معافیتی برخوردار نیستند، گروهی دیگر از شرکت‌ها، تقریباً معاف از مالیات هستند. همچنین هرچه به سمت شرکت‌های پرسودتر حرکت می‌کنیم، شاهد افزایش بهره‌مندی شرکت‌ها از معافیت‌های مالیاتی هستیم. مخارج مالیاتی یک شرکت، تجمیع شده اثرات درآمدی ناشی از تمامی معافیت‌ها و بخشودگی‌های آن شرکت را نشان می‌دهد. هرچه نرخ مالیات مؤثر یک شرکت کمتر باشد، شرکت بیشتر از معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی منتفع شده و در نتیجه انتظار می‌رود مخارج مالیاتی آن شرکت نسبت به مالیات‌اش بیشتر باشد. بنابراین با توجه به نرخ مالیات مؤثر کمتر در صدک ۱۰۰ ام، انتظار می‌رود مخارج مالیاتی این صدک نیز بیشتر باشد. شکل (۱۶) به مقایسه مالیات قطعی شرکت‌ها با درآمد از دست رفته دولت از محل معافیت‌ها و بخشودگی‌های آن شرکت در سال ۱۴۰۰ و در صدک‌های مختلف می‌پردازد. همان‌طور که مشاهده می‌شود نسبت مالیات شرکت‌ها به مخارج مالیاتی آنها در سطوح مختلف سودهی شرکت تفاوت قابل توجهی دارد. در صدک ۱ تا ۹۰، مخارج مالیاتی شرکت‌ها در مقایسه با سود آنها بسیار کمتر از همین نسبت برای صدک ۹۱ تا ۹۹ و یا صدک ۱۰۰ ام است. در صدک ۱۰۰ ام، مخارج مالیاتی بیش از ۲ برابر کل مالیات قطعی این شرکت‌هاست. این در حالی است که مجموع مخارج مالیاتی صدک ۱ تا ۹۰، تنها معادل ۲۲ درصد مالیات قطعی آنهاست. این شکل به وضوح نشان می‌دهد در ایران، شرکت‌های بزرگ‌تر، منفعت بسیار بیشتری از مشوق‌های مالیاتی می‌برند تا سایر شرکت‌ها.

شکل ۱۶. نمودار مقایسه درآمد از دست رفته دولت از محل معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی با مجموع مالیات قطعی شده شرکت‌ها در صدک‌های مختلف - سال ۱۴۰۰

مقایسه نسبت مالیات و مخارج مالیاتی در صدک‌های مختلف - سال ۱۴۰۰



مأخذ: همان.

توضیحات: صدک‌بندی بر مبنای سود قبل از مالیات محاسبه شده شرکت‌ها انجام شده است. به این صورت که پرسودترین شرکت‌ها در صدک ۱۰۰ ام و کم‌سودترین شرکت‌ها در صدک یکم قرار گرفته‌اند.

۸. آسیب‌شناسی و پیشنهادهای جهت بهبود مالیات بر اشخاص حقوقی

همان‌طور که در قسمت‌های قبلی گزارش مشاهده شد، نرخ مؤثر مالیات بر درآمد شرکت‌ها در ایران اختلاف زیادی با نرخ قانونی دارد. همچنین تفاوت زیادی میان شرکت‌ها از این منظر وجود دارد. در این قسمت در ابتدا آسیب‌های ناظر به نرخ مؤثر مالیات شرکت‌ها در ایران مورد بررسی قرار می‌گیرد. در ادامه تلاش‌های قانونگذار در سال‌های اخیر به منظور اعمال محدودیت بر روی معافیت‌ها مورد واکاوی قرار می‌گیرد. در پایان اقدامات لازم به جهت اصلاح مالیات بر درآمد شرکت‌ها به صورت مختصر مطرح می‌شود.

۸-۱. آسیب‌های ناشی از مشوق‌های مالیاتی در ایران

به طور کلی ۲ ویژگی محوری را می‌توان به نرخ مؤثر مالیات در ایران نسبت داد: اول، فاصله زیاد متوسط نرخ مؤثر مالیاتی با نرخ قانونی (۷.۴ درصد در سال ۱۴۰۰ در مقابل ۲۵ درصد) و دوم، تفاوت زیاد نرخ مؤثر مالیاتی میان شرکت‌های مختلف.

ویژگی اول، موجب کاهش قابل توجه درآمدهای مالیاتی دولت می‌شود. به طوری که به صورت متوسط، دولت سالانه معادل ۱.۷ برابر کل مالیات قطعی شرکت‌ها، دارای درآمد از دست رفته از محل معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی است. این فاصله زیاد نرخ مؤثر مالیاتی با نرخ قانونی و در نتیجه آن، مخارج مالیاتی قابل توجه، دولت را از بخش قابل توجهی از درآمدهای پایدار بالقوه محروم کرده و آن را به سمت اتکای بیشتر به سایر منابع درآمدی (نظیر فروش کالای سرمایه‌ای مانند نفت و با انتشار اوراق) سوق داده است. این امر با ناپایدار کردن درآمدهای دولت، در نهایت اثر خود را در کسری بودجه و شکل‌گیری تورم نشان می‌دهد.

ویژگی دوم نرخ مؤثر مالیاتی در کشور، تفاوت زیاد نرخ مؤثر مالیاتی میان شرکت‌های مختلف است. وجود گسترده شرکت‌های دارای معافیت کامل در کنار شرکت‌های بدون معافیت مالیاتی، این امکان را به شرکت‌های مشمول مالیات می‌دهد تا با انتقال سود خود به شرکت‌های معاف از مالیات، از پرداخت مالیات اجتناب کنند. در طی این انتقال، شاهد تعدادی شرکت زیان‌ده یا با سوددهی کم که مشمول مالیات هستند، در کنار شرکت‌های پرسود ولی معاف از مالیات خواهیم بود. علاوه بر این، الگوی غیریکنواخت نرخ مؤثر مالیاتی، آثار اقتصادی منفی متعددی را می‌تواند برای اقتصاد کشور داشته باشد. مقالات مهم حوزه اقتصاد بخش عمومی نشان می‌دهند نظام مالیات کارا (که موجب اختلال در تصمیم فعالان اقتصادی نمی‌شود) باید دارای نرخ مؤثر یکنواخت باشد [۱۴] و [۱۵]. تفاوت در نرخ مؤثر مالیاتی می‌تواند منجر به تمرکز بیش از حد در یک صنعت شود چرا که شرکت‌ها به منظور اجتناب مالیاتی، به سمت صنایع دارای معافیت سوق پیدا می‌کنند [۱۶]. این امر ضمن آنکه به دلیل بازتوزیع غیربهبینه می‌تواند منجر به کاهش بهره‌وری شود، به علت استفاده بیشتر شرکت‌ها از معافیت‌ها، کاهش درآمدهای مالیاتی را نیز در پیش دارد. لازم به ذکر است گستردگی زیاد نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها، نشان از پیچیدگی قواعد مالیاتی دارد. در نتیجه شرکت‌هایی که توانایی مالی بیشتری داشته و مشاوران مالیاتی بهتری را می‌توانند به کار گیرند، بیشتر از سایرین می‌توانند با استفاده از اجتناب مالیاتی، مالیات پرداختی خود را کاهش دهند.

گفتنی است آسیب‌های بیان شده، به فرض کارا بودن معافیت‌های فعلی است. در صورتی که معافیت‌ها نتوانند به اهداف در نظر گرفته شده برای آنها (نظیر افزایش سرمایه‌گذاری یا اشتغال) دست یابند، عملاً شاهد هدررفت منابع دولت هستیم. وجود معافیت‌های غیرهدفمند، موجب می‌شود شرکت‌های معاف از مالیات، لزوماً در ازای تحقق سرمایه‌گذاری، ارتقای تکنولوژی و یا گسترش اشتغال تشویق نشوند. بنابراین ضمن آنکه مخارج مالیاتی قابل توجهی به بودجه دولت تحمیل می‌شود، لزوماً فعال اقتصادی که مستحق تشویق است، معافیتی را دریافت نخواهد کرد. برای این منظور لازم است در گزارش‌های مجزایی، کارایی و موفقیت معافیت‌های مختلف در دستیابی به اهداف در نظر گرفته شده برای آنها مورد بررسی قرار گیرد.

۲-۸. سوابق قانونی اعمال محدودیت معافیت‌های مالیاتی در ایران

اولین گام به منظور محدود سازی معافیت‌های مالیاتی اشخاص حقوقی در کشور را می‌توان بند «س» تبصره «۶» قانون بودجه سال ۱۴۰۳ دانست. فلسفه این بند، حدگذاری بر استفاده اشخاص حقیقی و حقوقی از معافیت‌های مالیاتی است؛ به نحوی که صرفاً اشخاص حقوقی تا میزان ۵۰۰ میلیارد تومان و اشخاص حقیقی تا میزان ۵۰ میلیارد تومان از درآمدهای مالیاتی می‌توانستند از معافیت‌های گوناگون استفاده کنند. برخی معافیت‌ها از جمله معافیت‌های مدت‌دار همچون مناطق آزاد، مناطق غیربرخوردار از اشتغال، مناطق کمتر توسعه یافته و همچنین معافیت خیریه‌ها و آستان‌ها (ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم) و مشوق‌های مندرج در قانون جهش تولید دانش بنیان از این حکم مستثنا شده بودند. این بند دارای ایراداتی نظیر اعمال سقف معافیت برای صندوق‌های سرمایه‌گذاری و ابهام در خصوص نحوه اعمال سقف محدودیت بود^۱ و در نهایت در تابستان سال ۱۴۰۳ اصلاح شد. در طی این اصلاحات، دایره موارد مستثنا در این بند افزایش یافت به صورتی که می‌توان گفت مهم‌ترین معافیت‌های مالیاتی کشور، از شمول این بند، خارج شدند. مشابه این بند پس از برخی تغییرات، در [قانون بودجه سال ۱۴۰۴](#) نیز به تصویب رسید.

۱. متن اولیه از جهت اینکه سقف معافیت بر روی مأخذ (درآمد مشمول مالیات) اعمال می‌شود و یا خود مالیات متعلق شخص، دارای ابهام بود.



بند «الف» تبصره «۱» قانون بودجه سال ۱۴۰۴

مجموع معافیت‌ها، نرخ صفر مالیاتی، کاهش نرخ مالیاتی و سایر مشوق‌های مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی از محل مجموع درآمدهای حاصل شده برای عملکرد سال ۱۴۰۴ کلیه مؤدیان به استثنای معافیت‌های دارای سقف زمانی مشخص و ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی و موارد مندرج در مواد (۲)، (۱۳۹)، (۱۴۱)، (۱۴۳)، (۱۴۳) مکرر، (۱۴۵) و (۲۸۰) قانون مذکور و معافیت‌های موضوع قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به‌منظور تسهیل اجرای سیاست‌های کلی اصل چهارم (۴۴) قانون اساسی مصوب ۱۳۸۸/۹/۲۵ با اصلاحات و الحاقات بعدی، قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها مصوب ۱۴۰۲/۱۲/۲۲ و قانون جهش تولید دانش‌بنیان مصوب ۱۴۰۱/۲/۱۱ برای اشخاص حقوقی تا مبلغ هفت هزار میلیارد (۷,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال و اشخاص حقیقی تا مبلغ هفتصد میلیارد (۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات (سود خالص) قابل اعمال است.

...

اصلی‌ترین معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی از شمول این بند مستثنا شده‌اند. در ادامه به برخی از معافیت‌های مستثنا شده اشاره می‌شود:

- معافیت فعالیت‌های تولیدی، معدنی، بیمارستانی و گردشگری موضوع [ماده \(۱۳۲\) قانون مالیات‌های مستقیم](#) با توجه به زمان دار بودن آنها،
- معافیت شرکت‌های فعال در مناطق آزاد تجاری و صنعتی با توجه به زمان دار بودن آنها،
- معافیت سود سپرده بانکی به موجب مستثنا شدن [ماده \(۱۴۵\) قانون مالیات مستقیم](#)،
- معافیت فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری و ... به موجب مستثنا شدن [ماده \(۸۱\) قانون مالیات مستقیم](#)،
- معافیت سود تقسیم نشده شرکت در صورت انتقال به حساب سرمایه به موجب مستثنا شدن معافیت‌های قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها،
- معافیت صادرات کالا و خدمات به موجب مستثنا شدن [ماده \(۱۴۱\) قانون مالیات‌های مستقیم](#).

با توجه به استثنایها و سقف‌های تعیین شده، عملاً شرکت‌های بزرگ مشمول این سقف معافیت نمی‌شوند و شرکت‌های بسیار محدودی باقی می‌مانند که این بند بر مالیات پرداختی آنها مؤثر است. در نتیجه، این بند به هدف تعیین شده خود نمی‌رسد و عملاً در فضای اقتصادی کشور مابقی تأثیر است. لازم به ذکر است استثنایهای گسترده این بند، تنها مشکل آن نیست و در صورت کاهش موارد استثنا شده، شاهد اعمال محدودیت بیشتر بر شرکت‌های بزرگ در بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی خواهیم بود. با توجه به آنکه در این بند مقدار ریالی برای سقف معافیت‌های مالیاتی تعیین شده است، عملاً هرچه شرکت بزرگ‌تر باشد محدودیت معافیت بیشتری را به موجب این بند تجربه خواهد کرد. در بلندمدت، این امر موجب ترغیب شرکت‌ها به سمت شکسته شدن به شرکت‌های کوچک‌تر و در نتیجه کاهش صرفه مقیاس می‌شود. صرف آنکه شرکت (الف) بزرگ‌تر از شرکت (ب) است، دلیل موجهی برای مالیات‌ستانی بیشتر از شرکت (الف) نیست و لازم است مشوق‌های مالیاتی با توجه به عملکرد شرکت‌ها در مواردی نظیر سرمایه‌گذاری تعیین شوند و نه اندازه آنها. در کنار موارد بیان شده، بهتر است قانونگذاری در خصوص محدودیت معافیت‌های مالیاتی، در قوانین دائمی و یا برنامه‌های پنج‌ساله پیشرفت صورت پذیرد تا به فعالان اقتصادی، قدرت پیش‌بینی‌پذیری بدهد. در کنار آن، هنگام اعمال این قوانین باید به معافیت‌هایی که در گذشته به صورت زمان‌دار داده شده است، توجه شود. لغو یکباره معافیت‌های زمان‌دار موجب کاهش پیش‌بینی‌پذیری در اقتصاد شده و می‌تواند در آینده، منجر به بی‌اعتمادی فعالان اقتصادی به مشوق‌های مالیاتی شود.

به نظر می‌رسد هدف قانون‌گذار، جلوگیری از معافیت‌های گسترده و افزایش درآمدهای دولت بوده است ولی در عمل به دلیل معافیت‌های مستثنا شده، شرکت‌های بسیار محدودی باقی می‌مانند که این بند بر مالیات پرداختی آنها مؤثر است و در نتیجه این بند به هدف تعیین شده خود نمی‌رسد. همچنین در صورت کاهش موارد استثنا، همچنان مشکلات دیگری مانند کاهش انگیزه افزایش مقیاس شرکت‌ها باقی است.

۳-۸. اقدامات جهت اصلاح

با توجه به توضیحات داده شده در خصوص وضعیت پرداخت مالیات توسط شرکت‌ها، می‌توان گفت مهم‌ترین گام در جهت بهبود مالیات بر درآمد شرکت‌ها، ساماندهی معافیت‌های مالیاتی است. به همین منظور، اجرای هر چه سریع‌تر حکم بند «پ» ماده (۲۷) قانون برنامه هفتم پیشرفت در خصوص جذابیت‌زدایی از فعالیت‌های غیرمولد، ساماندهی معافیت‌های غیر ضرور و تقویت معافیت‌های منجر به رشد تولید، بیش از پیش ضروری به نظر می‌رسد. همچنین پرهیز از معافیت‌هایی که منجر به معافیت کامل شرکت‌ها به صورت بلند مدت می‌شود (نظیر برخی معافیت‌های فعالیت محور یا مکان محور)، می‌تواند از شکل‌گیری شرکت‌های با نرخ مؤثر صفر درصدی و آثار مخرب آن نظیر اجتناب مالیاتی از طریق انتقال سود جلوگیری کند. لازم به ذکر است لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در انتهای مهر ماه سال جاری به مجلس ارسال شده است و در آن، بخش مهمی از معافیت‌های اشخاص حقوقی اصلاح شده‌اند. بررسی هر چه سریع‌تر این لایحه در مجلس شورای اسلامی، زمینه اصلاح هر چه سریع‌تر معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی را فراهم می‌سازد.

هر چند مطلوب آن است هر یک از قوانین مربوط به معافیت‌ها به صورت موردی اصلاح شود، ولی به منظور اصلاح معافیت‌های اشخاص حقوقی در کوتاه مدت و همچنین به جهت عدم مقابله مستقیم با ذی‌نفعان وضعیت موجود، استفاده از راهکارهایی مانند تعیین حداقل نرخ مؤثر مالیاتی می‌تواند در دستور کار قرار گیرد. استفاده از حداقل نرخ مؤثر مالیاتی به منظور تعیین حداکثر میزان بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی، می‌تواند ضمن عدم جریمه شرکت‌های بزرگ مقیاس، به جلوگیری از وجود شرکت‌های با معافیت کامل کمک کند. سیاست تعیین حداقل نرخ مؤثر مالیاتی، منجر به محدودیت شرکت‌ها در بهره‌مندی از معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی خواهد شد ولی این محدودیت، حساس به اندازه شرکت نیست و به واسطه آن، شرکت‌های بزرگ‌تر، جریمه بیشتری را در مقایسه با سایر شرکت‌ها دریافت خواهند کرد. لازم به ذکر است اتخاذ چنین سیاستی بهتر است بدون لحاظ کردن دامنه گسترده‌ای از موارد مستثنا صورت گیرد تا بتواند به اهداف خود دست یابد. به نظر می‌رسد ترکیب سیاست اعمال سقف ریالی برای معافیت‌های اشخاص حقوقی با سیاست تعیین حداقل نرخ مؤثر مالیاتی می‌تواند از طریق عدم درگیر کردن بنگاه‌های کوچک، به صورت کارتری نسبت به محدودیت معافیت‌های بنگاه‌های بزرگ و متوسط اقدام ورزد. در این سیاست، بنگاه‌های کوچک که میزان بهره‌مندی آنها از معافیت‌های مالیاتی اندک است مشمول حداقل نرخ مؤثر نخواهند شد ولی بنگاه‌های بزرگ و متوسط ملزم به رعایت حداقل نرخ مؤثر مالیاتی خواهند بود.

اعمال سیاست حداقل نرخ مؤثر مالیاتی دارای تجارب جهانی بوده و هم‌اکنون این سیاست توسط کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در خصوص شرکت‌های بزرگ چندملیتی^۱ اجرا می‌شود. سیاست حداقل نرخ مالیات جهانی^۲، با هدف اطمینان از اینکه این شرکت‌ها در هر کشور یا منطقه قضایی که فعالیت می‌کنند، با حداقل نرخ مالیاتی مواجه هستند، معرفی شده است. به موجب این سیاست، از ابتدای سال ۲۰۲۴، نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های بین‌المللی باید در هر منطقه‌ای که فعالیت می‌کنند، حداقل معادل ۱۵ درصد باشد و کشورها ملزم هستند با اخذ مالیات بیشتر، نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌هایی که کمتر از ۱۵ درصد را افزایش دهند. این سیاست موجب کاهش انگیزه شرکت‌ها برای انتقال سود به حوزه‌های کم‌مالیات می‌شود و می‌تواند از اجتناب مالیاتی شرکت‌ها از این طریق، جلوگیری می‌کند [۱۷، ۱۸].

1. multinational enterprise groups (MNE)
2. Global Minimum Tax (GMT)



۹. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری



استفاده بهینه و هدفمند از ابزار مالیات و همچنین تأمین هزینه‌های جاری بودجه از منابع مالیاتی همواره از مهم‌ترین اولویت‌های کشور بوده است. به همین دلیل در بند چهارم سیاست‌های کلی برنامه پنج‌ساله هفتم توسعه، به لزوم تبدیل مالیات به منبع اصلی تأمین مالی بودجه جاری دولت اشاره شده است. یکی از مهم‌ترین پایه‌های مالیاتی در ایران از منظر درآمد، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی است. در سال‌های اخیر به طور متوسط، ۳۴ درصد از کل درآمدهای مالیاتی کشور از محل مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی تأمین شده است و این سهم در بودجه سال ۱۴۰۴ به ۳۹ درصد افزایش یافته است. با توجه به این مسئله لازم است در نگاهی جامع و مبتنی بر اطلاعات در دسترس، وضعیت فعلی بهره‌مندی شرکت‌های مختلف از معافیت‌های مالیاتی مورد ارزیابی قرار گیرد. در مراحل بعد و بعد از بررسی نتایج حاصل از این معافیت‌ها در مقابل منابع از دست رفته باید معافیت‌های اشخاص حقوقی به شکلی اصلاح شوند تا ضمن افزایش درآمدهای مالیاتی و کاهش اتکا به نفت از طریق حذف معافیت‌های غیر ضرور، معافیت‌های مشوق تولید و رشد اقتصادی که از اثر گذاری بالاتری برخوردار هستند تقویت شوند. برای این منظور، اولین گام ترسیم تصویر دقیقی از وضعیت شرکت‌ها در برخورداری از معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی است. در این خصوص، نتایج اصلی به دست آمده در این پژوهش بر اساس داده‌های سال ۱۴۰۰ را می‌توان در چند محور خلاصه کرد:

- **نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها در ایران معادل ۷.۴ درصد در سال ۱۴۰۰ بر آورد می‌شود که بسیار کمتر از نرخ قانونی (۲۵ درصد) و**

همچنین نرخ مؤثر مالیاتی سایر کشورهای بررسی شده است. علت اصلی این اختلاف، قواعد نظام مالیاتی مانند معافیت‌ها و بخشودگی‌ها ارزیابی می‌شود. علی‌رغم آنکه نرخ قانونی مالیات بر درآمد، در ایران نزدیک میانه جهانی است، ولی نرخ مؤثر شرکت‌ها در ایران بسیار کمتر از سایر کشورهاست. این تفاوت نشان می‌دهد معافیت‌های مالیاتی شرکت‌ها در ایران، بسیار گسترده‌تر از سایر کشورهای مورد بررسی است.

- **نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های مختلف، دارای تفاوت زیادی با یکدیگر است. بیش از نیمی از کل شرکت‌ها (۶۷ درصد) مشمول**

معافیت یا بخشودگی نشده‌اند و نرخ مؤثر مالیات آنها بین ۲۴ تا ۲۵ درصد به دست آمده است. این در حالی است که ۱۴ درصد از کل شرکت‌های فعال، تقریباً از معافیت کامل برخوردار بوده و نرخ مؤثر مالیات آنها بین صفر تا ۱ درصد قرار گرفته است. همچنین بررسی روند شرکت‌های معاف از مالیات در سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱، از پایداری نسبی این روند حکایت دارد.

- **به طور متوسط، در شرکت‌های بزرگ، بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی بیشتر از سایر شرکت‌هاست. در صدک ۱۰۰ ام**

شرکت‌ها (پرسودترین شرکت‌ها)، ۵۷ درصد از کل شرکت‌ها دارای نرخ مؤثر صفر تا ۱۰ درصد هستند در حالی که این نسبت در صدک ۱ تا ۹۰، معادل ۱۶ درصد است. همچنین درآمد از دست رفته دولت از محل معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و سایر مشوق‌های مالیاتی، در صدک ۱۰۰ ام شرکت‌ها، معادل ۲ برابر کل مالیات قطعی این شرکت‌هاست. این در حالی است که همین نسبت برای صدم ۱ تا ۹۰، معادل ۲۲ درصد است. لازم به ذکر است ۱۹ درصد از کل سود شرکت‌ها در کشور نیز مربوط به شرکت‌های صدک ۱۰۰ ام (شرکت‌های پرسود) است.

بنابراین می‌توان گفت نظام مالیات بر درآمد شرکت‌ها، ضمن آنکه مالیات زیادی را برای دولت نمی‌تواند وصول کند، موجب ناعدالتی میان فعالیت‌های مختلف اقتصادی و همچنین کاهش کارایی اقتصاد شده است. مشاهده می‌شود بیش از نیمی از شرکت‌های کشور، از هیچ مشوق مالیاتی برخوردار نشده‌اند و سالانه یک چهارم درآمد خود را مالیات می‌دهند. در حالی که به طور متوسط، دولت سالانه معادل ۱.۷ برابر کل مالیات قطعی شرکت‌ها، دارای درآمد از دست رفته از محل مشوق‌های مالیاتی است. ویژگی‌های بیان شده از نظام مالیات بر شرکت‌ها در ایران، آسیب‌هایی را نیز به همراه خواهد داشت. در ادامه به برخی از این آسیب‌ها اشاره می‌شود:

- **معافیت‌های گسترده، غیر هدفمند و دائمی: وجود معافیت‌های غیر هدفمند، موجب می‌شود شرکت‌های معاف از مالیات، لزوماً درازای**

تحقق سرمایه گذاری، ارتقای تکنولوژی و یا گسترش اشتغال تشویق نشوند. بنابراین ضمن آنکه مخارج مالیاتی قابل توجهی به بودجه دولت

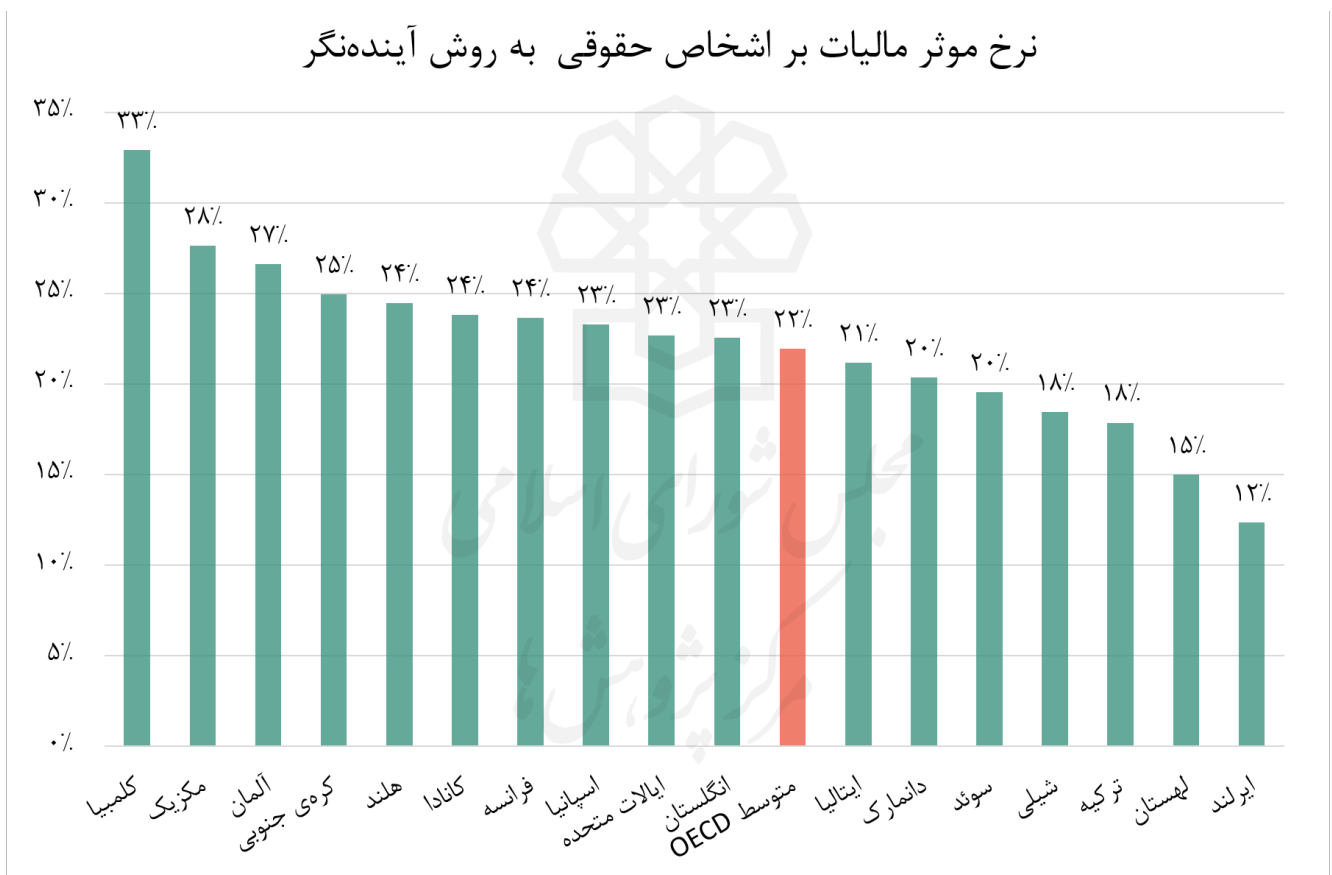
تحمیل می‌شود، لزوماً فعال اقتصادی که مستحق تشویق است، نیز معافیتی را دریافت نخواهد کرد. در نتیجه از یک سو کاهش درآمدهای مالیاتی اثر خود را در کسری بودجه نشان می‌دهد و از سمت دیگر مشوق‌های مالیاتی تقویت‌کننده رشد اقتصادی نیز فراهم نشده است.

● **افزایش امکان اجتناب مالیاتی:** وجود گسترده شرکت‌های دارای معافیت کامل در کنار شرکت‌های بدون معافیت مالیاتی، موجب می‌شود شرکت‌های مشمول، انگیزه زیادی برای انتقال سود به شرکت‌های معاف و در نتیجه فرار مالیاتی از این طریق داشته باشند. همچنین گستردگی زیاد نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها، نشان از پیچیدگی قواعد مالیاتی دارد. در نتیجه شرکت‌هایی که توانایی مالی بیشتری داشته و مشاوران مالیاتی بهتری را می‌توانند به کار گیرند، بیشتر از سایرین می‌توانند با استفاده از اجتناب مالیاتی، مالیات پرداختی خود را کاهش دهند.

بنابراین و در راستای اجرای حکم برنامه هفتم در خصوص جذابیت‌زدایی از فعالیت‌های غیرمولد، ساماندهی معافیت‌های غیر ضرور و تقویت معافیت‌های منجر به رشد تولید، لازم است هر چه سریع‌تر بازنگری جامعی در خصوص معافیت‌های اشخاص حقوقی با رویکرد هدفمند کردن این معافیت‌ها صورت پذیرد. در کنار این مهم، استفاده از سیاست‌هایی مانند تعیین حداقل نرخ مؤثر مالیاتی نیز می‌تواند ضمن افزایش درآمدهای مالیاتی، به همگن‌تر شدن پرداخت مالیات در کشور کمک کند و از این طریق موجب کاهش ناعدالتی در مالیات‌ستانی از فعالیت‌های شرکت‌ها و همچنین کاهش اجتناب مالیاتی از مجرای انتقال سود شود.

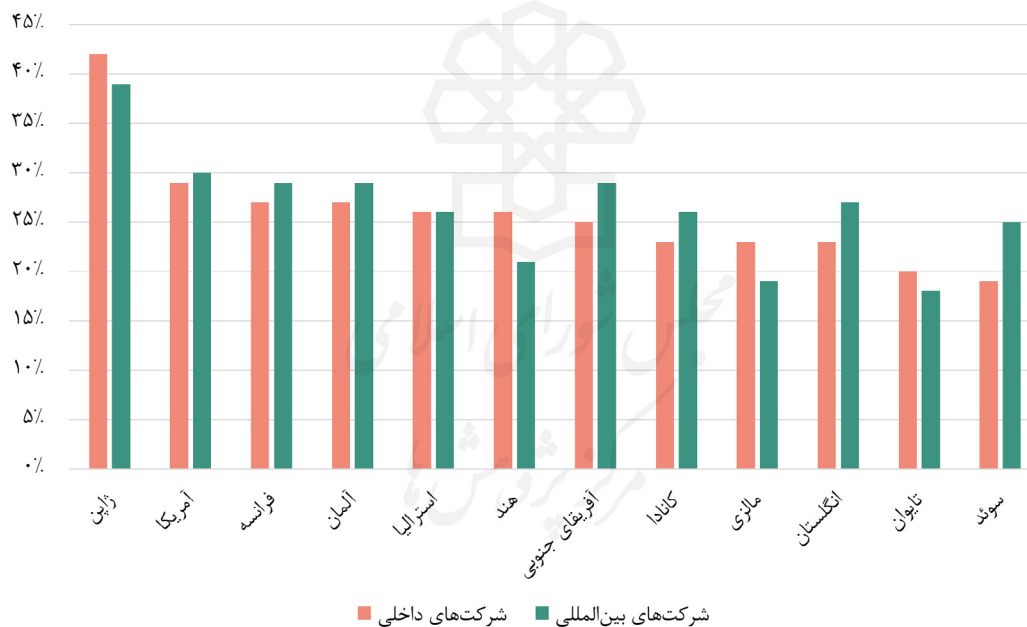
۱۰. پیوست‌ها

شکل ۱ پیوست. نمودار نرخ مؤثر مالیاتی به روش آینده‌نگر در برخی از کشورها [۸]



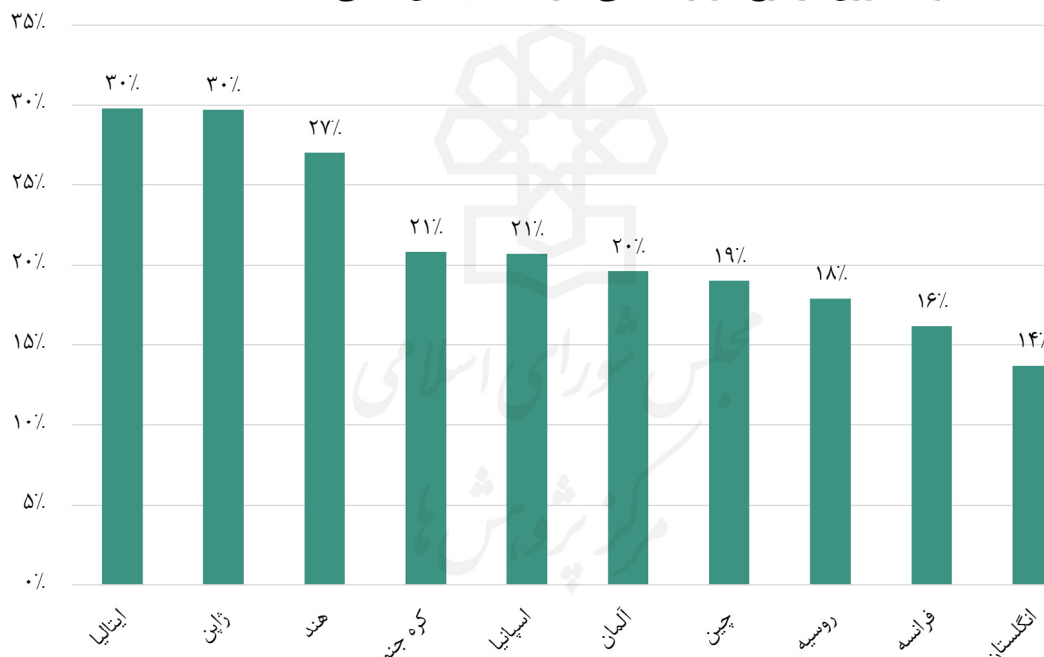
شکل ۲ پیوست. نمودار متوسط نرخ مؤثر مالیاتی محاسبه شده توسط مارکل و ساکلفورد (۲۰۱۲) [۱۰]

متوسط نرخ مؤثر مالیات شرکت‌ها



شکل ۳ پیوست. نمودار متوسط وزن دار نرخ مؤثر مالیاتی گارسیا-برناردو، یانسکی و تورسلوف (۲۰۲۳) [۱۱]

متوسط وزن دار نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های بین‌المللی (۲۰۱۱ - ۲۰۱۵)

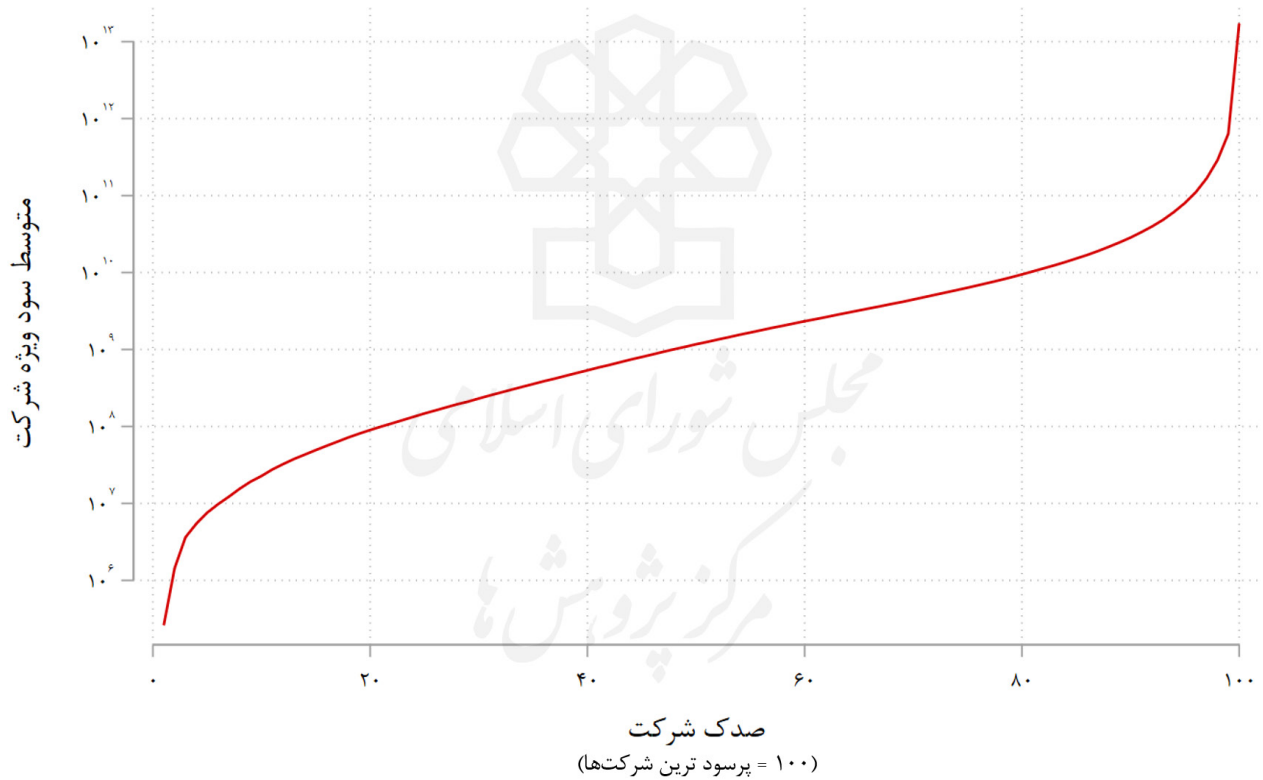


مأخذ: یافته‌های پژوهش و نتایج گارسیا-برناردو، یانسکی و تورسلوف (۲۰۲۳) مبتنی بر پایگاه داده اوربیس

توضیحات: متوسط نرخ مؤثر به صورت وزن دار محاسبه شده است و وزن هر شرکت، سود قبل از مالیات در نظر گرفته شده است. نرخ مؤثر محاسبه شده برای سایر کشورها مبتنی بر ۱۹۸ هزار مشاهده در طی سال‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۵ از شرکت‌های با دایره فعالیت بین‌المللی است. صرفاً کشورهایی که دارای حداقل ۱۰۰۰ مشاهده هستند در نمودار نمایش داده شده است.

شکل ۴ پیوست. نمودار متوسط سود قبل از مالیات هر یک از صدک‌های شرکت‌ها در سال ۱۴۰۰

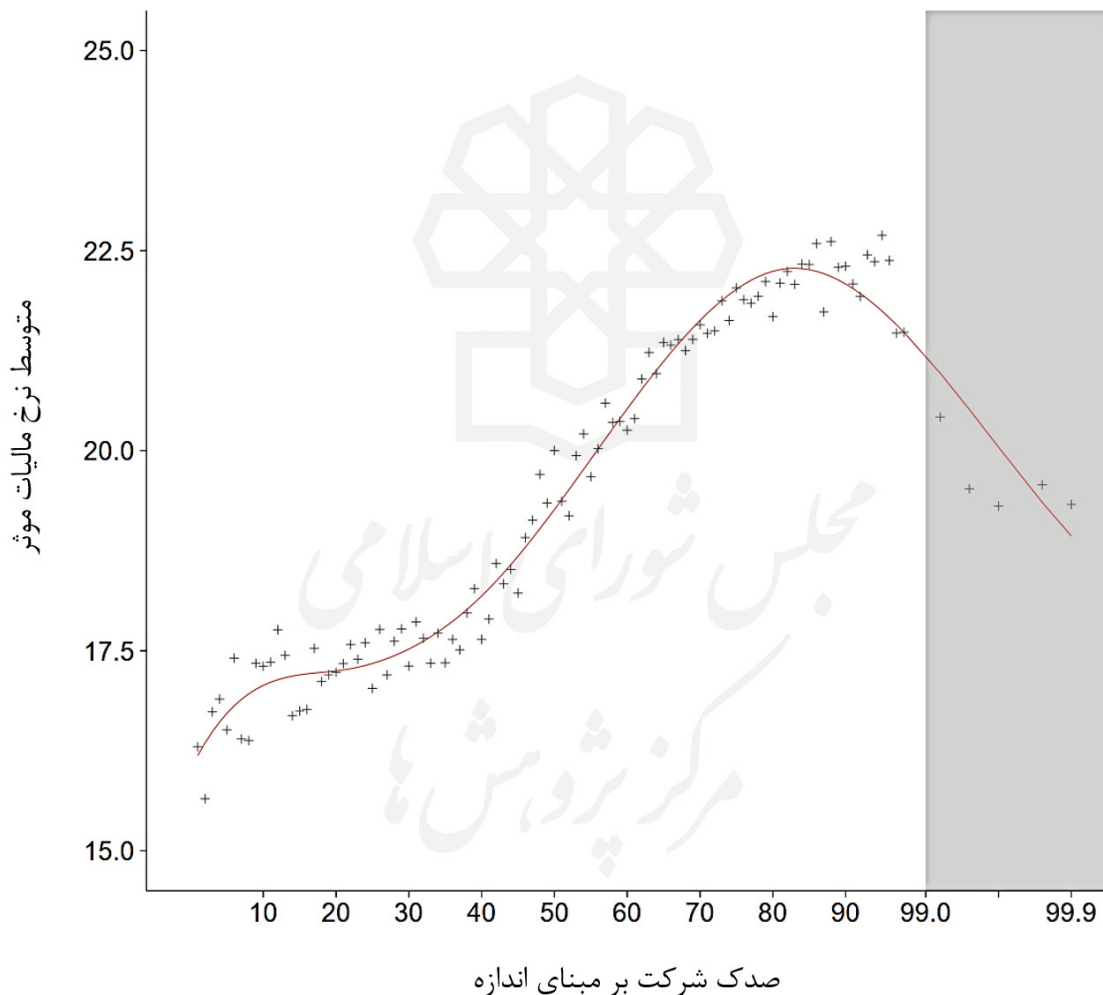
متوسط سود قبل از مالیات محاسبه شده هر صدک - سال ۱۴۰۰



مأخذ: یافته‌های پژوهش مبتنی بر اظهارنامه‌های مالیات بر عملکرد اشخاص حقوقی و مالیات قطعی شده آن.

توضیحات: صدک‌بندی بر مبنای سود قبل از مالیات محاسبه شده شرکت‌ها انجام شده است. به این صورت که پرسودترین شرکت‌ها در صدک ۱۰۰ ام و کم‌سودترین شرکت‌ها در صدک یکم قرار گرفته‌اند. توجه شود که محور عمودی نمودار به صورت لگاریتمی است.

شکل ۵ پیوست. نمودار نتایج باچاس و همکاران (۲۰۲۳) در بررسی توزیع نرخ مؤثر مالیاتی در ۱۳ کشور [۱۳]



توضیحات: این شکل نرخ مؤثر مالیاتی را بر اساس صدک‌های اندازه شرکت (درآمد) نشان می‌دهد که در داده‌های ۱۳ کشور به طور میانگین محاسبه شده است. نمودار افقی بیانگر صدک شرکت و نمودار عمودی، متوسط نرخ مؤثر برآورد شده را نشان می‌دهد. برای محاسبه نرخ مؤثر در هر صدک، ابتدا متوسط نرخ مؤثر در میان شرکت‌های هر کشور محاسبه شده است. سپس متوسط بین کشورها با وزن‌های برابر محاسبه شده و به هر صدک نسبت داده شده است. این صدک‌ها با صدک‌های بین صدک ۱ و ۹۹ (منطقه سفید) و ۰,۲ درصد بین صدک‌های ۹۹ و ۱۰۰ (منطقه سایه دار) مطابقت دارند.

منابع و مأخذ



- [۱] سیاست‌های کلی برنامه هفتم پیشرفت.
- [۲] قانون برنامه هفتم پیشرفت، ۱۴۰۳.
- [۳] رحمتی و همکاران، تطبیق لایحه بودجه سال ۱۴۰۴ با قانون برنامه پنج‌ساله هفتم پیشرفت جمهوری اسلامی ایران، انتشارات سازمان برنامه و بودجه کشور، ۱۴۰۳.
- [۴] قانون مالیات‌های مستقیم با اصلاحات و الحاقات بعدی.
- [۵] آیین‌نامه اجرایی ماده (۱۳۲) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم موضوع ماده (۳۱) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور. ۱۳۹۴.
- [6] OECD, Corporate Income Tax Rates Database: Corporate income tax statutory and targeted small business rates. 2024.
- [7] O., Corporate Tax Statistics 2024. 2024: OECD Publishing, Paris.
- [8] Hanappi, T., Corporate effective tax rates: Model description and results from 36 OECD and non-OECD countries. 2018.
- [9] Dyreng, S.D., et al., Changes in corporate effective tax rates over the past 25 years. *Journal of financial economics*, 2017. 124(3): p. 441-463.
- [10] Markle, K.S. and D.A. Shackelford, Cross-country comparisons of corporate income taxes. *National Tax Journal*, 2012. 65(3): p. 493-527.
- [11] Garcia-Bernardo, J., P. Janský, and T. Tørsløv, Effective tax rates of multinational corporations: Country-level estimates. *Plos one*, 2023. 18(11): p. e0293552.
- [12] OECD, Corporate Income Tax Rates Database: Country-by-country reporting (CbCR) - Aggregate totals by the effective tax rate of the MNE sub-group and by tax jurisdiction - Corporate tax statistics. 2021.
- [13] Bachas, P., et al., Effective Tax Rates and Firm Size. 2023, The World Bank.
- [14] Diamond, P.A. and J.A. Mirrlees, Optimal taxation and public production I: Production efficiency. *The American economic review*, 1971. 61(1): p. 8-27.
- [15] Dasgupta, P. and J. Stiglitz, On optimal taxation and public production. *The Review of Economic Studies*, 1972. 39(1): p. 87-103.
- [16] Martin, J., M. Parenti, and F. Toubal, Corporate tax avoidance and sales: micro evidence and aggregate implications. 2023.
- [17] Hutter, F.e.a., The Global Minimum Tax and the taxation of MNE profit. OECD Taxation Working Papers, 2024. No. 68, OECD Publishing, Paris.
- [18] OECD. Global Minimum Tax. Available from: <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax.html>.

گزیده سیاستی

متوسط موزون نرخ مؤثر مالیات شرکت‌ها در ایران ۷.۴ درصد در سال ۱۴۰۰ برآورد می‌شود که اختلاف قابل توجهی با نرخ قانونی (۲۵ درصد) دارد. علت اصلی این فاصله، معافیت‌های مالیاتی ارزیابی می‌شود. بهر همدی شرکت‌ها از معافیت‌های مالیاتی متفاوت بوده و شرکت‌های پرسودتر، به صورت قابل توجهی بیشتر از معافیت‌ها استفاده کرده‌اند.



مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

تهران، خیابان پاسداران، روبروی پارک نیاوران (ضلع جنوبی، پلاک ۸۰۲)

تلفن: ۷۵۱۸۲۰۰۰ صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۵۸۵۵ پست الکترونیک: mrc@majles.ir

وبسایت: rc.majles.ir