

معافیت‌های مالیاتی و سهم آنها از کل درآمدهای مالیاتی

کد موضوعی: ۲۲۰

شماره مسلسل: ۱۰۹۸۶

مردادماه ۱۳۹۰

دفتر: مطالعات اقتصادی

به نام خدا

فهرست مطالب

چکیده	۱
مقدمه	۱
۱. بررسی اهمیت و جایگاه معافیت‌های مالیاتی در سیاستگذاری اقتصادی	۴
۲. معافیت‌های مالیاتی موجود در قوانین	۵
۳. نمونه‌هایی از معافیت‌های مالیاتی تصریح نشده در قوانین	۱۴
۴. سهم معافیت مالیاتی در نظام مالیاتی ایران	۱۷
۵. چالش‌های اعطای معافیت مالیاتی در اقتصاد ایران	۲۴
جمع‌بندی و پیشنهادات	۲۶
منابع و مأخذ	۲۸



معافیت‌های مالیاتی و سهم آنها از کل درآمدهای مالیاتی

چکیده

معافیت مالیاتی عموماً به منظور حمایت از توسعه مناطق خاص و برخی فعالیت‌های اقتصادی نظیر بخش کشاورزی و یا کمک به اقشاری خاص در اقسام مختلف اعمال می‌گردد. در این گزارش با استفاده از دو روش، معافیت‌های مالیاتی رایج در کشور مورد محاسبه قرار گرفته است. به منظور برآورد رقم دقیق‌تر معافیت‌های مالیاتی، فرار مالیاتی محاسبه و از ارقام معافیت کسر شده است. در روش اول نسبت معافیت پس از کسر قرار مالیاتی به مالیات بالقوه طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۸۹، با لحاظ تولید ناخالص داخلی با نفت و بی‌نفت به‌طور متوسط (میانگین هندسی) به ترتیب معادل ۳۱/۲ و ۱۹/۹ درصد بوده است و در روش دوم طی سال‌های مذکور این نسبت حدود ۵۱/۵ درصد بوده است. یکی از اشکالات معافیت‌های رایج در کشور عدم شفافیت و صراحت در قوانین است که به منظور اصلاح نظام معافیت‌های مالیاتی می‌بایست قوانین رایج در کشور بازنگری شود.

مقدمه

رویکرد معافیت مالیاتی بخشش یا عدم دریافت قسمتی یا حتی کل مالیات متعلق به یک شخص حقیقی یا حقوقی برای مدت محدود یا دائمی، به‌عنوان ابزار حمایتی متداول در کنار سایر سیاست‌ها توسط دولت و به‌منظور اهداف اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و امنیتی به‌کار گرفته می‌شود. در هر حال معافیت مالیاتی برای حمایت از توسعه مناطقی خاص، فعالیت‌های اقتصادی ویژه یا به‌منظور کمک به قشری خاص اعطا می‌شود که در اقسام مختلف طبقه‌بندی و به‌شرح زیر ارائه می‌گردد:

۱. معافیت‌های موضوعی

۱-۱. معافیت‌های بخشی

این نوع معافیت بر بخش خاص اقتصادی یا فعالیت‌های ویژه تولیدی یا خدماتی که ضرورت تقویت و حمایت و یا توسعه آن بخش‌ها براساس مطالعات و برنامه‌ریزی‌های اقتصادی و صنعتی کشور یا حتی پایین بودن بازده بخش‌های خاص که ضرورت تداوم فعالیت آنها اجتناب‌ناپذیر می‌باشد و

همچنین با انگیزه‌های شغل‌آفرینی، انتقال فناوری، ارتقای صادرات اعطا می‌گردد؛ مانند معافیت‌های بخش کشاورزی، صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات، معافیت برخی شرکت‌های تعاونی موضوع ماده (۱۳۳) قانون مالیات‌های مستقیم، کارگاه‌های فرش دستباف، سود بانکی، سود و جوایز اوراق مشارکت و غیره.

۲-۱. معافیت‌های منطقه‌ای

توسعه منطقه‌ای هدفی رایج در انگیزه‌های مالیاتی اغلب کشورها می‌باشد. معمولاً سرمایه‌گذاران در مناطق منتخب که معمولاً دورافتاده‌تر یا کمتر توسعه‌یافته یا دارای سطوح بالای بیکاری هستند، از معافیت‌های کامل مالیاتی، ارفاق‌های سرمایه‌گذاری یا استهلاك سریع برخوردار می‌شوند؛ از جمله این نوع معافیت‌ها در قوانین مالیاتی کشور می‌توان از معافیت خاص واحدهای تولیدی یا معدنی در بخش‌های تعاونی و خصوصی واقع در مناطق کمتر توسعه‌یافته موضوع ماده (۱۳۲) قانون مالیاتی مستقیم، معافیت مالیاتی مناطق آزاد تجاری و صنعتی، مناطق ویژه اقتصادی و معافیت پنجاه درصدی مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه‌یافته نام برد.

۳-۱. معافیت مالیاتی معیشتی یا پایه درآمدی

این معافیت برای مورد حمایت قرار دادن درآمدهای پایین در راستای اصل توانایی پرداخت مالیات و با تعیین آستانه مشمولیت برقرار می‌گردد. در این حالت یک سطح درآمدی حداقل در نظر گرفته می‌شود و کلیه افرادی که دارای درآمد کمتر از مبلغ تعیین شده می‌باشند، از پرداخت مالیات معاف شده و درآمد بیشتر از سطح معین مشمول مالیات می‌گردد. معافیت‌های موضوع مواد (۵۷)، (۸۴) و (۱۰۱) ق.م.م^۱ در زمره این نوع معافیت‌ها می‌باشند.

۲. دامنه مشمول

۱-۲. معافیت کامل یا مطلق

معافیت از حیث دایره شمول ممکن است مطلق باشد که در آن قید و شرطی وجود ندارد و کل درآمد حاصل مشمول معافیت مالیاتی واقع می‌گردد. معافیت درآمد حاصل از فعالیت‌های کشاورزی موضوع ماده (۸۱) ق.م.م از جمله معافیت‌های مطلق می‌باشد.

۱. قانون مالیات‌های مستقیم (ق.م.م)



۲-۲. معافیت نسبی (تخفیف‌های مالیاتی)

در این وضعیت بخشی از درآمد از شمول مالیات خارج می‌گردد، مانند معافیت پنجاه درصدی مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه و معافیت هشتاد درصدی واحدهای تولیدی و معدنی در مناطق برخوردار به مدت چهار سال.

۳. مدت برقراری معافیت‌ها

۳-۱. معافیت‌های مدت‌دار

معافیت‌ها برای مدت محدودی برقرار می‌گردند مانند معافیت‌های برقرار شده در قوانین برنامه‌های توسعه پنج‌ساله و معافیت ماده (۱۳۲) قانون مالیاتی مستقیم (چهارساله برای مناطق برخوردار و ده‌ساله برای مناطق کمتر توسعه‌یافته) و معافیت پانزده‌ساله مناطق آزاد تجاری - صنعتی.

۳-۲. معافیت‌های دائمی

در قوانین مصوب محدودیت زمانی برای این معافیت‌ها مقرر نگردیده است و تا زمانی که قوانین جدید ناسخ مقررات مربوط به این معافیت‌ها تصویب نگردند، قابل اجرا خواهند بود مانند معافیت درآمد کشاورزی، معافیت پایه درآمد موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم، معافیت تعاونی‌ها موضوع ماده (۱۳۳) قانون مذکور و غیره.

۴. معافیت‌های صریح و معافیت‌های ضمنی

برخی معافیت‌ها در احکام و مقررات قانونی با قید عنوان «معاف» یا «معافیت» آورده می‌شود، به‌طور مثال، مواد (۱۳۲) تا (۱۴۶) فصل اول (معافیت‌ها) باب چهارم قانون مالیات‌های مستقیم با عنوان معافیت نام برده شده است که آنها را می‌توان معافیت‌های صریح نامید.

احکام متعدد دیگری را می‌توان در قوانین مالیاتی و یا قوانین برنامه پنج‌ساله یا سایر قوانین مشاهده نمود که از لحاظ ماهیت و مفاهیم متضمن برقراری نوعی معافیت است اما از حیث الفاظ و عبارات فاقد عنوان معافیت می‌باشند. این قبیل معافیت‌ها را می‌توان معافیت ضمنی نامگذاری کرد. البته به‌جای عناوین معافیت‌های «صریح» و «ضمنی» می‌توان از این نوع معافیت‌ها به‌ترتیب به‌عنوان معافیت‌های آشکار و پنهان نام برد. در بخش‌های بعد این موارد به تفصیل آمده است.

۵. معافیت به‌لحاظ ایجاد سهولت و رعایت اصل صرفه‌جویی در وصول مالیات‌ها

در بعضی مکان‌ها و برخی فعالیت‌ها درآمد وجود دارد، اما تشخیص آن درآمدها، تعیین و وصول مالیات بابت آنها به آسانی میسر نیست تا حدی که ممکن است حتی هزینه‌های اداری و تشخیص و وصول از مبلغ وصولی بیشتر باشد و یا ممکن است با مطرح نمودن مالیات برای این منابع معضلات اجتماعی خاصی به‌وجود آید و یا پرداختن به این منابع کم‌اهمیت و ناچیز موجب اتلاف وقت و نقص رسیدگی نسبت به منابع و پرونده‌های با اهمیت دیگر بشود. بدین لحاظ، معمولاً در این موارد معافیت و یا لااقل تسهیلات مالیاتی ویژه‌ای مقرر می‌گردد تا رعایت سهولت و صرفه‌جویی در اجرای قانون فراهم شده باشد.

۶. معافیت‌های اجتماعی

در برخی موارد به‌دلیل عقاید دینی، آیین‌ها، سنت‌های ملی و قومی مردم، نیازهای فرهنگی و ورزشی و هنری و علایق حرفه‌ای آنها معافیت مالیاتی اعمال می‌گردد. مانند معافیت‌ها و تسهیلات متعلق به موقوفات و اماکن متبرکه و مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه و انجمن‌ها و هیئت‌های مذهبی مربوط به اقلیت‌های دینی و فعالیت‌های انتشاراتی و مطبوعاتی و فرهنگی و هنری موضوع ماده (۱۳۹) ق.م.م، معافیت جهیزیه و مهریه و حق اختراع و اکتشاف و جوایز علمی و بورس‌های تحصیلی موضوع ماده (۱۴۴) ق.م.م.

۱. بررسی اهمیت و جایگاه معافیت‌های مالیاتی در سیاستگذاری اقتصادی

هرچند نقش اصلی مالیات‌ها تأمین منابع مالی دولت‌ها جهت اعمال حاکمیت می‌باشد، ولی تأثیرات توزیعی و تخصیصی مالیات‌ها آنها را به ابزارهای مؤثری جهت اعمال سیاست‌های مالی دولت‌ها تبدیل نموده است. از جمله وظایف مهم دولت‌ها توسعه عدالت اجتماعی است که استفاده از سیاست‌های مالیاتی مناسب آثار قابل توجهی در توزیع مجدد درآمدها و کاهش نابرابری‌ها خواهد داشت. از طرف دیگر رشد متعادل و متوازن بخش‌های مختلف اقتصادی از طریق هدایت برنامه‌ریزی شده منابع، یکی از رسالت‌های مهم حاکمیت می‌باشد که از طریق توزیع امکانات و منابع به‌صورت عادلانه و منطقی میان فعالیت‌های اقتصادی بخش‌های مختلف و مناطق کشور اعمال می‌گردد. سیاست‌های مالیاتی از طریق نرخ‌های ترجیحی و تشویقی و انواع معافیت‌های مالیاتی



بخشی از انگیزه‌های لازم جهت سوق دادن سرمایه‌ها به بخش‌های اقتصادی و مناطق خاص را تأمین می‌نماید.

یکی از مهمترین روش‌ها اعطای معافیت مالیاتی است که می‌تواند عاملی برای تشویق سرمایه‌گذاری باشد. به لحاظ نظری، اعطای معافیت مالیاتی سود ناشی از سرمایه‌گذاری و به تبع آن نرخ بازدهی مورد انتظار سرمایه‌گذاری را افزایش می‌دهد که این امر موجب افزایش انگیزه سرمایه‌گذاری می‌شود. در حقیقت، معافیت مالیاتی با افزایش نرخ بازدهی داخلی موجب تشویق سرمایه‌گذاران به سرمایه‌گذاری می‌گردد. اما باید توجه داشت که استفاده از معافیت مالیاتی به تنهایی تأثیر چندانی بر روی سرمایه‌گذاری نمی‌گذارد، زیرا عوامل متعدد دیگری همچون نرخ تورم، نوسان‌های ارزی، نرخ سود تسهیلات بانکی، فراهم بودن تأسیسات زیربنایی، امنیت سرمایه‌گذاری، حقوق مالکیت و غیره بر سرمایه‌گذاری تأثیرگذارند.

مروری به برنامه‌های توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی دولت بیانگر آن است که یکی از راهکارهای همیشگی دولت در اجرای سیاست‌های درآمدی، اعطای بخشودگی یا تخفیف مالیاتی برای سرمایه‌گذاری‌های زیربنایی و سرمایه‌گذاری‌هایی است که به تولید، ارز آوری و استقرار تولیدکنندگان در نقاط محروم و کمتر توسعه‌یافته کمک نماید.

البته معافیت‌های مالیاتی با هر اسم و عنوان و روش محاسباتی که مطرح شود، در نهایت موجب تقلیل در میزان مالیات و یا به عبارت دیگر، به مفهوم عامل کاهشده مالیات خواهد بود. وجود معافیت و مستثنا نمودن بعضی منابع و یا اشخاص از پرداخت مالیات ضروری و اجتناب‌ناپذیر است و از مهمترین ابزارهای ایجاد سهولت برای اجرای قانون مالیاتی است.

۲. معافیت‌های مالیاتی موجود در قوانین

مهمترین معافیت‌های مالیاتی در کشور معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی، واحدهای تولیدی و معدنی، معافیت‌های مالیاتی مناطق ویژه اقتصادی و مناطق محروم، معافیت مالیاتی صادرات غیرنفتی، معافیت مالیاتی درآمد و حقوق و معافیت فرهنگی مانند مدارس و دانشگاه‌های غیرانتفاعی می‌باشد. در ادامه معافیت مالیاتی به تفکیک بخش‌های اقتصادی و منطقه‌ای تشریح شده است.

۲-۱. معافیت‌های مالیاتی به تفکیک بخش‌های اقتصادی (کشاورزی، صنعت و خدمات)

در قوانین جاری کشور برای برخی از بخش‌های اقتصادی اعم از کشاورزی، صنعت و خدمات معافیت‌های مالیاتی در نظر گرفته شده است. در بخش کشاورزی براساس مواد (۱۳۳) و (۸۱)

ق.م.م صددرد در آمد حاصل از کشاورزی معاف از مالیات است. همچنین مطابق ماده (۱۳۲) ق.م.م برای فعالیت‌های تولیدی و معدنی معافیت مالیاتی (معافیت به‌ازای چند سال پس از بهره‌برداری) در نظر گرفته شده است. در بخش خدمات نیز معافیت‌های مالیاتی منظور شده که در مواد (۱۳۲)، (۱۳۴)، (۱۳۶)، (۱۳۷)، (۱۴۱) و (۱۴۲) ق.م.م به آنها اشاره شده است. لازم به ذکر است معافیت‌های مذکور به تفصیل در جدول ۱ نشان داده شده است.

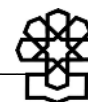
جدول ۱. معافیت مالیاتی بخش‌های کشاورزی، صنعت و خدمات در قوانین

ماده قانونی	معافیت مالیاتی	برخوردار
کشاورزی		
ماده (۱۳۳) ق.م.م	صد درصد درآمد معاف از مالیات	شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانش‌جویان و دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آنها
ماده (۸۱) ق.م.م	درآمد از پرداخت مالیات معاف	فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغان‌داری، احیای مراتع و جنگل‌ها، باغات، اشجار از هر قبیل و نخیلات
صنعت		
ماده (۱۳۲) ق.م.م	درآمد مشمول مالیات ابرازی به میزان ۸۰ درصد و به مدت ۴ سال و در مناطق کمتر توسعه‌یافته به میزان ۱۰۰ درصد و به مدت ۱۰ سال از مالیات معاف است	فعالیت‌های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخش‌های تعاونی و خصوصی، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج
ماده (۱۴۲) ق.م.م	درآمد از پرداخت مالیات معاف	کارگاه‌های فرش دستباف و صنایع دستی و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های تولیدی مربوطه
ماده (۱۳۸) ق.م.م	آن قسمت از سود ابرازی شرکت‌های تعاونی و خصوصی که برای توسعه و بازسازی و نوسازی یا تکمیل واحدهای موجود صنعتی و معدنی خود یا ایجاد واحدهای جدید صنعتی یا معدنی در آن سال مصرف گردد از پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات متعلق موضوع ماده (۱۰۵) این قانون معاف خواهد بود مشروط براین که قبلاً اجازه توسعه یا تکمیل یا ایجاد واحد صنعتی و یا معدنی جدید در قالب طرح سرمایه‌گذاری معین از وزارتخانه ذیربط تحصیل شده باشد. در صورتی	شرکت‌های تعاونی و خصوصی



ماده قانونی	معافیت مالیاتی	برخوردار
	که هزینه اجرای طرح یا طرح‌های یاد شده در هر سال مازاد بر سود ابرازی همان سال باشد و یا از هزینه طرح سرمایه‌گذاری کمتر باشد شرکت می‌تواند از معافیت مذکور در محاسبه مالیات سود ابرازی سال‌های بعد حداکثر به مدت سه سال و به میزان مازاد مذکور در محاسبه مالیات سود ابرازی سال‌های بعد حداکثر به مدت سه سال و به میزان مازاد مذکور و یا باقی مانده هزینه اجرای کامل طرح بهره‌مند شود	
تبصره «۳» ماده (۱۳۸) ق.م.ق	کارخانه‌های واقع در محدوده آبریز تهران که تعداد کارکنان آنها کمتر از پنجاه نفر نباشند در صورتی که تأسیسات خود را کلاً به خارج از شعاع یکصدویست کیلومتری مرکز تهران انتقال دهند براساس ضوابطی که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی و وزارت ذیربط حسب مورد برقرار می‌شود تا ده سال از تاریخ بهره‌برداری در محل جدید از پرداخت مالیات بر درآمد ناشی از فعالیت صنعتی مربوط معاف خواهند بود	شرکت‌های تعاونی و خصوصی
بند «الف» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم	معافیت موضوع ماده (۱۳۸) قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحات بعدی در طول برنامه به میزان پانزده واحد درصد (۱۵٪) افزایش می‌یابد	
ماده (۴) قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور و اصلاح ماده (۱۱۳) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۲/۵/۲۶	به‌منظور تشویق شرکت‌های صنعتی به اصلاح ساختار مالی معادل افزایش سرمایه پرداخت شده که طی چهار سال بعد از تاریخ تصویب این قانون صورت پذیرد طی پنج سال از درآمد مشمول آنها کسر خواهد شد شرکت‌هایی که نسبت سرمایه به بدهی آنها کمتر از سی درصد باشد و همچنین شرکت‌هایی که پس از افزایش سرمایه نسبت به کاهش آن اقدام نمایند از تاریخ تصویب کاهش سرمایه از این مشوق برخوردار نخواهند بود	شرکت‌های صنعتی که مبادرت به افزایش سرمایه طی چهار سال بعد از تاریخ تصویب این قانون نمایند
بند «ب» ماده (۶) قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور و اصلاح ماده (۱۱۳) قانون برنامه	ب) عبارت زیر به انتهای تبصره «۳» ماده (۱۳۸) قانون مالیات‌های مستقیم اضافه می‌شود: کارخانه‌های واقع در شعاع یکصدویست کیلومتری تهران و حوزه استحفاظی شهرهای بزرگ (مشهد - تبریز - اهواز - اراک - شیراز و اصفهان) که تأسیسات خود را به شهرک‌های صنعتی مصوب انتقال دهند از تاریخ بهره‌برداری در محل جدید از نصف معافیت مالیاتی موضوع این تبصره برخوردار خواهند شد	اشخاص حقوقی

ماده قانونی	معافیت مالیاتی	برخوردار
مشاغل		
تبصره «۳» ماده (۱۳۲) ق.م.م	معافیت ۵۰ درصدی سالیانه	کلیه تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی
ماده (۱۳۴) ق.م.م	درآمد معاف از پرداخت مالیات	تعلیم و تربیت مدارس غیرانتفاعی اعم از ابتدایی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه‌ای، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی و درآمد مؤسسات نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی بابت نگهداری اشخاص مذکور که حسب مورد دارای پروانه فعالیت از مراجع ذیربط هستند، همچنین درآمد باشگاه‌ها و مؤسسات ورزشی دارای مجوز از سازمان تربیت بدنی حاصل از فعالیت‌های منحصراً ورزشی
بند «ب» ماده (۱۱۳) برنامه سوم توسعه و بند «د» ماده (۱۳۳) قانون برنامه چهارم	مشمول پرداخت عوارض و مالیات نخواهد بود	کالاها و خدماتی که صادر می‌شوند
ماده (۱۴۱) ق.م.م	الف) صد درصد درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده کالاهای صنعتی و محصولات بخش کشاورزی و صنایع تبدیلی و تکمیلی آن و پنجاه درصد درآمد حاصل از صادرات سایر کالاهایی که به‌منظور دست یافتن به اهداف صادرات کالاهای غیرنفتی به خارج از کشور صادر می‌شوند از شمول مالیات معاف هستند ب) صد درصد درآمد حاصل از صادرات کالاهای مختلف که به‌صورت ترانزیت به ایران وارد شده یا می‌شوند و بدون تغییر در ماهیت یا با انجام کاری بر روی آن صادر می‌شوند از شمول مالیات معاف است	کالاهای صادراتی
ماده (۸۴) ق.م.م	تا میزان یکصد و پنجاه برابر حقوق مبنای جدول حقوق موضوع ماده (۱) قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان (مصوب ۱۳۷۰) درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق کلیه حقوق‌بگیران از جمله کارگران مشمول قانون کار از یک یا چند منبع از پرداخت مالیات معاف است.	کلیه شاغلین



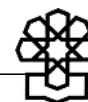
۲-۲. معافیت‌های مالیاتی به تفکیک مناطق کمتر توسعه‌یافته و در حال توسعه

یکی از انواع معافیت‌های مالیاتی، معافیت‌های منطقه‌ای است که این نوع مالیات در ایران به مناطق محروم و یا مناطق ویژه اقتصادی تعلق می‌گیرد. معافیت‌های موجود در قوانین برای مناطق محروم در جدول ۲ نشان داده شده است.

جدول ۲. معافیت‌های مالیاتی در مناطق محروم و غیرمحروم در قوانین

مستندات قانونی	مدت اجرای قانون	معافیت مالیاتی	معافیت مالیاتی خاص مناطق محروم	توضیحات
قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵	از ۱۳۴۶ تا ۱۳۶۷	بسیست تا صد درصد درآمد کارخانجات صنعتی و تولیدی طبق جدول مصوب کمیسیون دارایی مجلس شورای ملی و به مدت پنج سال	معافیت واحدهای صنعتی تولیدی واقع در مناطق مرزی به مدت ده سال	صرفاً مناطق مرزی کشور که بخش کوچکی از مناطق محروم بوده دارای معافیت دو برابر مدت سایر مناطق می‌باشد
قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ (ماده ۱۳۲)	از ۱۳۶۸ تا ۱۳۷۰	- صد درصد درآمد واحدهای تولیدی به مدت یک سال - با توجه به میزان مصرف مواد اولیه داخلی تا دو سال قابل افزایش می‌باشد - برای محصولات سرمایه‌ای مدت شش سال و برای کالاهای واسطه‌ای سه سال اضافه می‌گردد - در صورت اشتغال بیش از بیست نفر کارگر مدت یک سال افزایش می‌یابد - واحدهای تولیدی واقع در محدوده شهرستان مراکز استان‌ها نصف مدت معافیت مقرر در این ماده می‌باشد	- در صورت واقع شدن واحدهای تولیدی در مناطق نیمه‌محروم مدت دو سال و در مناطق محروم چهار سال به مدت معافیت‌ها اضافه می‌گردد - مستثنا نمودن شهرستان مراکز استان‌های محروم از کاهش مدت معافیت پنجاه درصدی	معافیت خاص دوساله و چهارساله برای مناطق نیمه‌محروم و محروم لحاظ گردیده و علاوه بر آن معافیت مالیاتی شهرستان‌های مرکز استان‌های محروم دو برابر مرکز سایر استان‌ها می‌باشد
اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۰۲/۰۷ (ماده ۱۳۲) (اصلاحی)	از ۱۳۷۱ تا ۱۳۷۶	صد درصد درآمد واحدهای تولیدی و معدنی حسب اولویت‌های ۱ و ۲ و ۳ به ترتیب به مدت هشت و شش و چهار سال	معادل پنجاه درصد مدت‌های مذکور برای سایر مناطق افزایش می‌یابد	مدت زمان برخورداری از معافیت مالیاتی در مناطق محروم پنجاه درصد بیشتر از سایر مناطق می‌باشد
اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۶/۱۱/۲۶ (ماده ۱۳۲) (اصلاحی)	از ۱۳۷۷ تا ۱۳۸۰	تغییرات چندانی نسبت به قانون قبلی نداشته	مطابق قانون مصوب ۱۳۷۱/۰۲/۰۷	مدت زمان برخورداری از معافیت مالیاتی در مناطق محروم پنجاه درصد بیشتر از سایر مناطق می‌باشد

توضیحات	معافیت مالیاتی خاص مناطق محروم	معافیت مالیاتی	مدت اجرای قانون	مستندات قانونی
		پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته طبق فهرست سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور بخشوده می شود	از ۱۳۸۱ به بعد	ماده (۹۲) قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷
	صاحبان مشاغل	به منظور تحقق آرمان های حضرت امام خمینی (ره) و رهنمودهای مقام معظم رهبری و فرماندهی کل قوا پیرامون ارتش بیست میلیونی و ایجاد بستر مناسب جهت مشارکت نوجوانان و جوانان در امور اجتماعی، فرهنگی، دفاعی و اشاعه تفکر بسیجی و مردمی کردن امنیت و دفاع از طریق تقویت کمی و کیفی بسیج مستضعفین الف) هزینه هایی که توسط اشخاص حقیقی و حقوقی غیردولتی صرف تقویت و توسعه پایگاه های نیروی انتظامی و رده های مقاومت ارتش بیست میلیونی به ویژه احداث و تکمیل پاسگاه های مقاومت بسیج می شوند، به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی تلقی می شوند. آیین نامه اجرایی این بند توسط وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید ب) دولت موظف است یک درصد (۱٪) از سود ناخالص کلیه شرکت های دولتی و شرکت های تابعه وابسته به	از ۱۳۸۳ تا ۱۳۸۸	ماده (۱۲۹) قانون برنامه چهارم مصوب ۱۳۸۳ (تنفیذی از ماده (۱۷۵) برنامه سوم)



مستندات قانونی	مدت اجرای قانون	معافیت مالیاتی	معافیت مالیاتی خاص مناطق محروم	توضیحات
		آنها و شرکتهایی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر نام است مانند شرکت ملی نفت ایران، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران، شرکت مخابرات ایران و شرکت هواپیمای جمهوری اسلامی ایران را جهت توسعه بسیج، پس از واريز به خزانه براساس ردیف خاص که میزان آن همه‌ساله در بودجه کل کشور منظور خواهد شد به نیروی مقاومت بسیج پرداخت نماید تا سی درصد (۳۰٪) از درآمدهای حاصل از اجرای این بند صرف توسعه رده‌های مقاومت آن دستگاه و مابقی به‌صورت متمرکز در اختیار نیروی مقاومت بسیج قرار می‌گیرد تا در جهت تعادل در سایر مناطق کشور هزینه شود		
ماده (۱۰۳) قانون برنامه چهارم مصوب ۱۳۸۳ (تفیدی از ماده (۵۰) برنامه سوم)	از ۱۳۸۳ تا ۱۳۸۸	معافیت از حقوق و عوارض دولتی برای سرمایه‌گذارانی که در مناطق کمتر توسعه‌یافته اقدام به سرمایه‌گذاری می‌نمایند	سرمایه‌گذار	
بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم		میزان معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه‌یافته تا سقف معافیت‌های منظور شده در مناطق آزاد تجاری - صنعتی افزایش می‌یابد	واحدهای صنعتی و معدنی	

همان‌طور که در جدول ۲ نشان داده شده است، در قانون مالیات بر درآمد مصوب ۱۳۳۵ و قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ معافیت مالیاتی واحدهای تولیدی و صنعتی با انگیزه توسعه مناطق محروم پیش‌بینی نشده بود و معافیت مربوط به مناطق مرزی که شامل صرفاً بخشی از مناطق محروم کشور می‌باشد، با اهداف امنیتی وضع گردیده بود. ولی در قانون مالیات‌های

مستقیم مصوب ۱۳۶۶ معافیت‌های خاصی برای مناطق محروم برقرار شد و در اصلاحات بعدی این معافیت تداوم یافته و پررنگ‌تر شده است. یکی از اهداف اصلاحات اخیر را تشویق به سرمایه‌گذاری در مناطق محروم و محرومیت‌زدایی می‌توان نام برد. در ادامه معافیت‌های مالیاتی در مناطق ویژه اقتصادی در قوانین مختلف آورده شده است.

جدول ۳. معافیت‌های مالیاتی در مناطق ویژه اقتصادی در قوانین

برخوردار	معافیت مالیاتی	مستندات قانونی
صاحبان مشاغل	اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به انواع فعالیت‌های اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت پانزده سال از پرداخت مالیاتی بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم معاف خواهند بود و پس از انقضای پانزده سال تابع مقررات مالیاتی خواهد بود که با پیشنهاد هیئت وزیران به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید	ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری و صنعتی مصوب ۱۳۷۲/۶/۷
اشخاص حقوقی و واحدهای پژوهشی و فناوری	به‌منظور ایجاد و توسعه شرکت‌های دانش‌بنیان و تقویت همکاری‌های بین‌المللی، اجازه داده می‌شود، واحدهای پژوهشی و فناوری و مهندسی مستقر در پارک‌های علم و فناوری در جهت انجام مأموریت‌های محوله از مزایای قانونی مناطق آزاد در خصوص روابط کار، معافیت‌های مالیاتی و عوارض، سرمایه‌گذاری خارجی و مبادلات مالی بین‌المللی برخوردار گردند	ماده (۴۷) قانون برنامه چهارم توسعه
واردکنندگان و صادرکنندگان کالا	مبادلات کالا بین مناطق آزاد و خارج از کشور و نیز سایر مناطق آزاد از کلیه حقوق ورودی، عوارض (به‌استثنای عوارض موضوع ماده (۱۰) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷) و مالیات معاف می‌باشند	بند «و» ماده (۳۵) قانون برنامه چهارم توسعه
واردکنندگان	کالاهای تولید و یا پردازش شده در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی به هنگام ورود به سایر نقاط کشور به نسبت مجموع ارزش افزوده و ارزش مواد اولیه و قطعات داخلی به‌کار رفته در آن، تولید داخلی محسوب و از پرداخت حقوق ورودی معاف است	بند «ب» ماده (۱۱۲) قانون برنامه پنجم
واردکنندگان	مواد اولیه و قطعات خارجی به‌کار رفته در کالاهای تولید و یا پردازش شده در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی که در گذشته از سایر نقاط کشور به منطقه ارسال شده و در تولید و یا پردازش محصولی که به کشور وارد می‌شود، به‌کار گرفته شود در حکم مواد اولیه تلقی می‌گردد و از پرداخت حقوق ورودی معاف است	تبصره «۲» بند «ب» ماده (۱۱۲) قانون برنامه پنجم



۲-۳. معافیت برخی نهادها و بنیادها

علاوه بر معافیت‌های بخشی (اعم از کشاورزی، صنعتی، خدماتی و صادراتی) و منطقه‌ای، معافیت‌های دیگری نیز در مفاد ماده (۲) قانون مالیات‌های مستقیم^۱ مشخص شده است. براساس ماده مذکور برخی از نهادهای عمومی غیردولتی معاف از پرداخت مالیات معرفی شده‌اند.

تا قبل از اصلاحیه سال ۱۳۸۰ ق.م.م براساس تصویب نامه شماره ۱۱۶۶۶۲/ت/۲۵۵ مورخ ۱۳۶۸/۴/۶ هفت نهاد عمومی غیردولتی که جزء نهادهای انقلاب^۲ می‌باشند، مشمول معافیت مالیاتی موضوع ماده (۲) ق.م.م بوده‌اند اما پس از اصلاحیه قانون مشمول پرداخت مالیات شدند و معافیت آنها منتفی شد.

همچنین پس از اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۸۰ معافیت برخی بنیادها مانند بنیادهای تعاون نیروهای مسلح شامل: بنیاد ارتش جمهوری اسلامی ایران، بنیاد تعاون سپاه پاسداران انقلاب اسلامی، بنیاد تعاون وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح، بنیاد تعاون نیروهای انتظامی جمهوری اسلامی ایران و بنیاد تعاون بسیج و مؤسسات تابعه آنها لغو گردید و مشمول مالیات گردیدند.

لکن در قوانین و بخشنامه‌ها ۵ نهاد عمومی غیردولتی شامل سازمان تأمین اجتماعی، فدراسیون‌های ورزشی آماتوری جمهوری اسلامی ایران، مؤسسه‌های جهاد نصر، جهاد استقلال و جهاد توسعه زیر نظر جهاد سازندگی (جهاد کشاورزی فعلی)، سازمان دانش‌آموزی جمهوری اسلامی، صندوق بیمه اجتماعی روستاییان و عشایر معاف از مالیات می‌باشند. به عبارتی این نهادها

۱. ماده (۲) ق.م.م: اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون نیستند:

۱. وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی.

۲. دستگاه‌هایی که بودجه آن به وسیله دولت تأمین می‌شود.

۳. شهرداری‌ها.

تبصره «۱» - شرکت‌هایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آنها متعلق به اشخاص و مؤسسه‌های مذکور در بند فوق باشد، سهم درآمد یا سود آنها مشمول حکم این ماده نخواهد بود. حکم این تبصره مانع استفاده شرکت‌های مزبور از فعالیت‌های مقرر در این قانون حسب مورد نیست.

تبصره «۲» - درآمدهای حاصل از فعالیت‌های اقتصادی از قبیل فعالیت‌های صنعتی، مصرفی، تجاری، خدماتی و سایر فعالیت‌های تولیدی برای اشخاص موضوع این ماده که به نحوی غیر از طریق شرکت نیز تحصیل می‌شود در هر مورد به‌طور جداگانه به نرخ مذکور در ماده (۱۰۵) این قانون مشمول مالیات خواهد بود. مسئولان اداره امور در این‌گونه موارد نسبت به سهم فعالیت مذکور مکلف به انجام دادن تکالیف مزبور طبق مقررات این قانون خواهند بود. در غیر این صورت نسبت به پرداخت مالیات متعلق با مؤدی مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

تبصره «۳» - معافیت مالیاتی این ماده برای مواردی که از طرف حضرت امام یا مقام معظم رهبری دارای مجوز می‌باشند، براساس نظر مقام معظم رهبری است.

۲. این نهادها به ترتیب شامل بنیاد مستضعفان و جانبازان انقلاب اسلامی، کمیته امداد امام خمینی (ره)، بنیاد شهید انقلاب اسلامی، بنیاد مسکن انقلاب اسلامی، بنیاد پانزده خرداد، سازمان تبلیغات اسلامی و جهاد دانشگاهی هستند.

در مورد فعالیت‌های اقتصادی خود از معافیت مالیاتی برخوردار هستند. همچنین معافیت مالیاتی آستان قدس رضوی همچنان برقرار است و فعالیت‌های این نهاد مشمول مالیات نمی‌باشد. البته آستان قدس رضوی دارای ۴۴ شرکت و مؤسسه با صددرصد سهام و ۶۰ شرکت و مؤسسه دیگر با سهام کمتر از سقف ۵۰ درصد، فعالیت‌های اقتصادی را در بخش‌های صنعتی و معدنی، کشاورزی و دامپروری و فعالیت‌های خدماتی و عمرانی و درمانی انجام می‌دهد. با توجه به فعالیت‌های گسترده اقتصادی برخی نهادها مانند آستان قدس رضوی، معافیت مالیاتی این‌گونه نهادها به نوعی موجب تبعیض و مختل‌کننده اصل رقابت در اقتصاد است و براساس عدالت اقتصادی، لغو این‌گونه معافیت‌ها با کسب نظر از مقام معظم رهبری در موارد تحت نظر ایشان، مناسب به نظر می‌رسد.^۱

۳. نمونه‌هایی از معافیت‌های مالیاتی تصریح نشده در قوانین

معافیت‌های مالیاتی برخلاف برخی تصورات ذهنی دارای مرز و محدوده کاملاً مشخص و محصور و به‌عبارت دیگر، متضمن یک حالت تجمیعی و احصا شده نیست. هرچند می‌توان انواع معافیت‌ها را از متن قوانین و مقررات هر کشور استخراج و برای آن کشور طبقه‌بندی نمود، اما با قدری دقت و تفحص در ماهیت قضیه، معلوم خواهد شد که اولاً انواع معافیت‌های پنهان وجود دارد که به‌طور کلی محسوس و ملموس نمی‌باشد، ثانیاً تسهیلات مالیاتی متعددی در مقررات موضوعه منظور گردیده که به‌زعم برخی محققین و از منظر حقوقی جزء موارد معافیت تلقی نمی‌شود. برخی از معافیت‌های مالیاتی که صریحاً در قانون با عنوان معافیت ذکر نشده، به‌شرح زیر است:

● تبصره ماده (۱۳۳) ق.م.م.چنین مقرر می‌دارد: «دولت مکلف است معادل مالیات بر درآمد متعلق به آن قسمت از سود ابرازی سازمان مرکزی تعاون روستایی ایران را که با تصویب مجمع عمومی برای سرمایه‌گذاری در شرکت‌های تعاونی روستایی اختصاص داده می‌شود، پس از وصول و واریز آن به حساب درآمد عمومی کشور، از محل اعتبار ردیف خاصی که به همین منظور در قانون بودجه کل کشور پیش‌بینی می‌شود، در وجه سازمان مذکور مسترد نماید». طبق این تبصره مالیات سود مذکور ظاهراً برابر مقررات وصول می‌گردد، اما از راه دیگر یعنی با پیش‌بینی اعتبار در قانون بودجه کل کشور، معادل همان مبلغ از وجوه خزانه در وجه مودی (سازمان مرکزی تعاون روستایی ایران) مسترد می‌شود.

۱. تعیین تکلیف وضعیت مالیاتی برخی از بنگاه‌های اقتصادی مانند قرارگاه‌های سازندگی، می‌تواند آثار مطلوب بی‌شماری در اقتصاد داشته و با ایجاد شفافیت فعالیت‌های بازیگران اقتصادی، زمینه‌های تقویت رقابت‌پذیری بنگاه‌ها و صنایع مختلف را ایجاد کند.



• در بند «ک» تبصره «۱۹» قانون برنامه دوم توسعه آمده است: «به منظور تسریع و تسهیل در اجرای طرح‌های زیربنایی تولید و انتقال نیرو اجازه داده می‌شود تمام سود ویژه مربوط به عملکرد در بودجه‌های سنواتی شرکت‌های برق منطقه‌ای و توانیر و سازمان برق ایران و سازمان آب و برق خوزستان با تصویب مجمع عمومی شرکت‌های یاد شده جهت انجام هزینه‌های سرمایه‌ای طرح‌های شرکت‌های مذکور اختصاص یابد». در متن این بند کوچک‌ترین اشاره‌ای به مالیات و معافیت مالیاتی نشده است، اما با مطالعه آن می‌توان دریافت که این بند متضمن معافیت مالیاتی درخور توجهی است، زیرا طبق مواد (۹۴) و (۱۰۶) ق.م.م اصولاً سود ویژه شرکت‌ها است که مشمول مالیات می‌باشد و در نتیجه وقتی طبق حکم یاد شده شرکت‌های فوق‌الذکر مجاز به صرف تمامی سود ویژه برای هزینه‌های سرمایه‌ای می‌باشند، دیگر محلی برای تعیین و وصول مالیات باقی نمی‌ماند. لذا بند «ک» مورد بحث یک نوع معافیت ضمنی است.

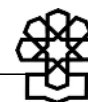
• بند «د» ماده (۶۴) قانون برنامه سوم توسعه، «در زمینه سرمایه‌گذاری‌های زیربنایی علاوه بر سرمایه‌گذاری شرکت‌های دولتی متولی امور زیربنایی از محل منابع داخلی، چنانچه شرکت‌های صنعتی و معدنی دولتی و یا غیردولتی نسبت به سرمایه‌گذاری در این زمینه‌ها برای تأمین نیازهای خود اقدام نمایند، هزینه‌های مزبور به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی منظور خواهد شد». اصولاً سرمایه‌گذاری به‌منزله هزینه جاری نیست، بلکه در سرمایه‌گذاری و راه‌اندازی سرمایه، در حقیقت نوعی دارایی (وجه نقد) است که به نوع دیگری از دارایی‌ها (پروژه و ماشین‌آلات و غیره) تبدیل می‌شود که فقط استهلاک سالیانه آنها را باید عندالاقترضا به‌عنوان هزینه سالیانه جاری تلقی نمود. بنابراین، وقتی عین میزان سرمایه‌گذاری وفق بند مذکور به‌عنوان هزینه قابل قبول از حیث مالیاتی شناخته می‌شود، به همان نسبت درآمد مشمول مالیات کاهش یافته و به تبع آن کاهش یا معافیت مالیاتی را در پی خواهد داشت.

• برابر احکام دیگر قانون برنامه سوم توسعه، به‌ترتیب کمک‌های پرداختی اشخاص حقیقی و حقوقی به سازمان‌های دولتی حامی محیط زیست (طبق بند «ب» ماده (۱۰۴))، سرمایه‌گذاری درآمد حاصل از صادرات فرآورده‌های نفتی و گاز و میعانات گازی و برق شرکت ملی نفت ایران و شرکت ملی گاز ایران و شرکت توانیر (طبق بند «الف» ماده (۱۲۰))، وجوه سرمایه‌گذاری شده در طرح‌های مصوب شرکت‌های مخابراتی و پستی و شرکت‌ها و مؤسسات وابسته (طبق بند «ب» ماده (۱۲۵))، پرداختی اشخاص حقیقی و حقوقی غیردولتی برای احداث و توسعه و تکمیل و تجهیز فضاهای آموزشی، پرورشی و ورزشی و غیره (طبق ماده (۱۴۴))، وجوه پرداختی اشخاص حقیقی و حقوقی در ارتباط با احداث، تعمیر و تجهیز مساجد و سایر فضاهای مذهبی (طبق بند «د» ماده (۱۶۳))، وجوه پرداختی اشخاص حقیقی و حقوقی به سازمان تربیت بدنی و کمیته ملی المپیک و غیره برای

احداث و تکمیل فضاها و اماکن و باشگاه‌های ورزشی (طبق ماده (۱۶۹)) و هزینه‌های پرداختی اشخاص حقیقی و حقوقی غیردولتی برای مصرف در راه تقویت و توسعه پاسگاه‌های نیروی انتظامی و رده‌های مقاومت ارتش بیست میلیون (طبق بند «الف» ماده (۱۷۵))، به‌عنوان هزینه قابل قبول و یا اقلام قابل کسر از درآمد مشمول مالیات شناخته شده که در نتیجه، تمامی موارد مزبور و موارد مشابه دیگر، هر چند فاقد عنوان معافیت است، ولی به هر حال کاهنده درآمد مشمول مالیات و به تبع آن کاهنده مالیات بوده و به‌عبارت دیگر، متضمن مفهوم معافیت می‌باشند. البته بیشتر تسهیلات مالیاتی فوق‌الذکر عیناً در قانون برنامه چهارم نیز تنفیذ گردیده‌اند.

● طبق ماده (۴) قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور و اصلاح ماده (۱۱۳) قانون برنامه سوم «به‌منظور تشویق شرکت‌های صنعتی به اصلاح ساختار مالی، معادل افزایش سرمایه پرداخت شده که طی چهار سال بعد از تاریخ تصویب این قانون صورت پذیرد، طی پنج سال از درآمد مشمول مالیات آنها کسر خواهد شد». استهلاك سرمایه به این ترتیب از درآمد مشمول مالیات، به‌منزله معافیت از نوع معافیت‌های ضمنی است.

لذا معافیت‌های ضمنی به‌دلیل پنهان بودن حائز اهمیت و درخور توجه و بررسی است. وقتی در جامعه‌ای منابع بسیار غنی مالیاتی وجود دارد، اما کارشناسان تدوین‌کننده پیش‌نویس لوایح قانون مالیاتی آنها را نادیده می‌گیرند و به‌طور کلی نامی از آنها در پیش‌نویس لایحه به میان نمی‌آورند و قوه مقننه نیز روی اعتماد به کارشناسان عضو دولت آن لایحه را تصویب می‌نماید، این پنهان‌کاری خود معافیت‌های ضمنی در حد بسیار گسترده‌ای را به دنبال خواهد داشت، یعنی عدم تعیین مالیات نسبت به منابع موجود هم خود به‌منزله اعطای معافیت ضمنی است و در عین حال این‌گونه معافیت‌ها بسیار پرمخاطره و جبران‌ناپذیر است، زیرا برخلاف معافیت‌های صریح، نامشهود بوده و بعضاً ممکن است کسی هم متوجه نیات و اشتباهات احتمالی عمدی یا سهوی تدوین‌کنندگان پیش‌نویس قانون و نادیده گرفتن این منابع نشود، به‌عنوان نمونه، می‌توان گفت حذف مالیات بر اراضی بایر و مالیات‌های مجموع درآمد طی اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ از قانون مالیات‌های مستقیم، مورد قبول و تأیید همه صاحب‌نظران مالیاتی نبوده و هم‌اکنون قابل بحث و انتقاد در محافل مالیاتی است.



۴. سهم معافیت مالیاتی در نظام مالیاتی ایران

در این بخش از گزارش معافیت‌های مالیاتی جاری کشور محاسبه می‌شود. قبل از آن به‌منظور شناسایی اجزای مالیات وصولی، در جدول ۴ اقلام مالیاتی و درصد آن از کل مالیات دریافتی در سال ۱۳۸۹ نشان داده شده است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم به ترتیب ۶۰ و ۴۰ درصد کل مالیات وصولی را تشکیل می‌دهند.

جدول ۴. اجزای مالیات وصولی و سهم آن از کل مالیات دریافتی در سال ۱۳۸۹

درصد	شرح	
۴	علی‌الحساب اشخاص حقوقی دولتی	مالیات اشخاص حقوقی
۱۳	معوق اشخاص حقوقی دولتی و وصولی مالیات عملکرد سال قبل	
۲۵	اشخاص حقوقی غیردولتی	
۴۱	جمع	
۵	حقوق کارکنان بخش عمومی	مالیات بر درآمدها
۴	حقوق کارکنان بخش خصوصی	
۵	مشاغل	
۱	مستغلات	
۰/۰۲	متفرقه درآمد	
۱۴	جمع	
۰/۴	ارث	مالیات بر ثروت
۰/۶	نقل و انتقالات و سرقتی	
۰/۵	نقل و انتقال سهام	
۰/۵	نقل و انتقال املاک	
۱/۸	حق تمبر و اوراق بهادار	
۰/۰۱	سایر	
۳/۹	جمع	
۵۹/۸	جمع	
۲۷	مالیات بر واردات	
۳	مالیات بر فروش فرآورده‌های نفتی	مالیات بر کالا و خدمات
۱	دو درصد مالیات سایر کالاها و خدمات	
۰/۴۷	عوارض خروج مسافر از مرزهای کشور	
۰/۲۶۵	مالیات بر فروش سیگار	
۰/۵۷۵	مالیات بر نقل و انتقالات اتومبیل	
۱/۲۰۷	مالیات شماره‌گذاری خودرو	
۷	مالیات بر ارزش افزوده	
۱۳	جمع	
۴۰	جمع	

در این گزارش معافیت‌های مالیاتی به دو روش مورد محاسبه قرار گرفته است. در روش اول معافیت مالیاتی با استفاده از تولید ناخالص ملی محاسبه شده است و در روش دوم نیز براساس مالیات اشخاص حقوقی و مالیات بر مشاغل و ارزش افزوده بخش کشاورزی مورد بررسی قرار گرفته است.

• روش اول - محاسبه معافیت مالیاتی با استفاده از تولید ناخالص داخلی

در این روش ابتدا مالیات بالقوه را محاسبه می‌کنیم. براساس تحقیقات انجام شده در دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی سازمان امور مالیاتی، مالیات بالقوه در اقتصاد ایران، ۱۲ درصد GDP را تشکیل می‌دهد.^۱ با توجه به این موضوع، معافیت مالیاتی در این روش به شرح جدول ۵ می‌باشد که پس از کسر مالیات وصولی از مالیات بالقوه محاسبه شده است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، در این روش، معافیت مالیاتی از کسر مالیات وصولی از مالیات بالقوه محاسبه شده است. قابل ذکر است مالیات وصولی، مالیات وصول شده بدون مالیات عملکرد نفت می‌باشد. در قانون بودجه سال ۱۳۸۹ مالیات عملکرد نفت از درآمدهای مالیاتی حذف شد. لذا برای همخوانی با سال‌های دیگر و از طرف دیگر با توجه به اینکه مالیات عملکرد نفت یک مالیات علی‌الحساب قطعی می‌باشد این رقم از درآمدهای وصولی کسر شده است. قابل ذکر است، معافیت مالیاتی محاسبه شده به روش فوق فرار مالیاتی را نیز در برمی‌گیرد. لذا به منظور برآورد دقیق‌تر معافیت‌های مالیاتی، میزان فرار مالیاتی محاسبه و از معافیت کسر می‌شود. این محاسبات در جدول ۶ آمده است. براساس مطالعه انجام شده صادقی و شکیبایی^۲ با استفاده از روش منطق فازی، به‌طور متوسط در دهه ۷۰، نسبت فرار مالیاتی به وصولی درآمدهای مالیاتی حدود ۱۲/۵ درصد بوده است. فرض می‌شود با توجه به اجرای قانون ارزش افزوده در اواخر دهه ۸۰ و فرار مالیاتی متصور در این حوزه، نسبت مذکور در این دهه حدود ۱۵ درصد باشد.

لذا ۱۵ درصد درآمدهای مالیاتی بدون عملکرد نفت به‌عنوان فرار مالیاتی در نظر گرفته می‌شود و سپس میزان محاسباتی از ارقام معافیت جدول ۵ کسر می‌شود که در جدول ۶ آمده است.

۱. عرب‌مازار، عباس. برآورد ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در اقتصاد ایران.

۲. صادقی حسین و علیرضا شکیبایی، فرار مالیاتی و اندازه اقتصاد زیرزمینی ایران.



جدول ۵. محاسبه معافیت به روش تولید ناخالص داخلی (ارقام به میلیارد ریال)

سال	تولید ناخالص داخلی به قیمت جاری*	مالیات بالقوه**	مالیات وصولی بدون مالیات عملکرد نفت***	معافیت**
۱۳۸۶	۲۸۹۰۳۰۰	۳۴۶۸۳۶	۱۶۲۱۶۶	۱۸۴۶۷۰
۱۳۸۷	۲۹۰۴۷۵۲	۳۴۸۵۷۰	۲۰۳۰۴۲	۱۴۵۵۲۸
۱۳۸۸	۳۰۲۹۶۵۶	۳۶۳۵۵۹	۲۶۳۳۰۳	۱۰۰۲۵۶
۱۳۸۹	۴۳۶۶۶۰۰	۵۲۳۹۹۲	۲۸۶۰۴۱	۲۳۷۹۵۱

* ارقام تولید ناخالص داخلی سال ۱۳۸۶ از آمار بانک مرکزی استفاده شده است و برای سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ براساس نرخ رشد اعلامی بانک مرکزی به ترتیب ۰/۵ و ۴/۳ درصد محاسبه شده است. رقم تولید ناخالص داخلی برای سال ۱۳۸۹ از پیش‌بینی ماهنامه اقتصاد ایران استفاده شده است.

** محاسبه محقق.

*** آمار خزانه.

جدول ۶. محاسبه معافیت پس از کسر فرار مالیاتی (ارقام به میلیارد ریال)

سال	مالیات وصولی بدون مالیات عملکرد نفت*	فرار مالیاتی**	معافیت پس از کسر فرار**	درصد نسبت معافیت پس از کسر فرار مالیاتی به مالیات بالقوه**
۱۳۸۶	۱۶۲۱۶۶	۲۴۳۲۵	۱۶۰۳۴۵	۶۶/۲
۱۳۸۷	۲۰۳۰۴۲	۳۰۴۵۶	۱۱۵۰۷۲	۲۳
۱۳۸۸	۲۶۳۳۰۳	۳۹۴۹۵	۶۰۷۶۰	۱۶/۷
۱۳۸۹	۲۸۶۰۴۱	۴۲۹۰۶	۱۹۵۰۴۵	۳۷/۲

* آمار خزانه.

** محاسبه محقق.

در این روش طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۸۹، به طور متوسط (میانگین هندسی) نسبت معافیت پس از کسر فرار به مالیات بالقوه ۳۱/۲ درصد بوده است. قابل ذکر است در سال ۱۳۸۸ نسبت فوق ۱۶/۷ درصد بوده است که نسبت به سال‌های قبل کمتر است. دلیل اصلی آن می‌تواند کاهش سطح فعالیت‌های اقتصادی متأثر از رکود اقتصاد جهانی باشد که به تبع رکود، فعالیت‌های اقتصادی کاهش و بر اثر آن درآمدهای مالیاتی نیز کاهش می‌یابد. این موضوع منجر به کاهش معافیت‌ها نیز می‌شود.

محاسبات فوق براساس تولید ناخالص داخلی بدون نفت، به شرح جدول ۷ است.

جدول ۷. محاسبه معافیت به روش تولید ناخالص داخلی بدون نفت (ارقام به میلیارد ریال)

سال	تولید ناخالص داخلی به قیمت جاری (بدون نفت)*	مالیات بالقوه**	مالیات وصولی بدون مالیات عملکرد نفت***	معافیت**
۱۳۸۶	۲۰۸۴۴۰۰	۲۵۰۱۲۸	۱۶۲۱۶۶	۸۷۹۶۲
۱۳۸۷	۲۶۰۹۷۰۰	۳۱۳۱۶۴	۲۰۳۰۴۲	۱۱۰۱۲۲
۱۳۸۸	۲۹۱۶۱۰۰	۳۴۹۹۳۲	۲۶۳۳۰۳	۸۶۶۲۹
۱۳۸۹	۳۳۴۹۴۰۰	۴۰۱۹۲۸	۲۸۶۰۴۱	۱۱۵۸۸۷

* ارقام تولید ناخالص داخلی به قیمت جاری (بدون نفت) برای سال ۱۳۸۶ از بانک مرکزی و برای بقیه سال‌ها براساس پیش‌بینی واحد تحقیقات ماهنامه «اقتصاد ایران» می‌باشد.

** محاسبه محقق.

*** آمار خزانه.

در این بخش نیز می‌توان فرار مالیاتی را از معافیت مالیاتی حذف نمود تا میزان دقیق‌تر معافیت مالیاتی به دست آید.

جدول ۸. محاسبه معافیت مالیاتی به روش تولید ناخالص داخلی بدون نفت

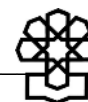
(ارقام به میلیارد ریال) **پس از کسر فرار مالیاتی**

سال	مالیات وصولی بدون مالیات عملکرد نفت*	فرار مالیاتی**	معافیت پس از کسر فرار مالیاتی**	درصد نسبت معافیت پس از کسر فرار مالیاتی به مالیات بالقوه**
۱۳۸۶	۱۶۲۱۶۶	۲۴۳۲۵	۶۳۶۳۷	۲۵/۴
۱۳۸۷	۲۰۳۰۴۲	۳۰۴۵۶	۷۹۶۶۶	۲۵
۱۳۸۸	۲۶۳۳۰۳	۳۹۴۹۵	۴۷۱۳۴	۱۳/۵
۱۳۸۹	۲۸۶۰۴۱	۴۲۹۰۶	۷۲۹۸۱	۱۸/۲

* آمار خزانه.

** محاسبه محقق.

همان‌طور که در جداول ۶ و ۸ مشاهده می‌شود، نسبت‌های معافیت مالیات پس از کسر فرار مالیاتی به مالیات بالقوه در سال‌های یاد شده با پایه مالیاتی تولید ناخالص داخلی به قیمت جاری از نسبت یاد شده با پایه مالیاتی تولید ناخالص داخلی به قیمت جاری بدون نفت بیشتر است. همچنین ملاحظه می‌شود که پس از کسر فرار مالیاتی از معافیت مالیاتی محاسبه شده، میزان معافیت در هر دو پایه محاسباتی کاهش یافته و طبق اطلاعات جدول ۸ نسبت معافیت مالیاتی پس از کسر فرار مالیاتی به مالیات بالقوه با پایه تولید ناخالص داخلی به قیمت جاری بدون نفت پس از کسر فرار مالیاتی طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۸۹، به‌طور متوسط (میانگین هندسی) معادل ۱۹/۹ درصد می‌باشد.



• روش دوم - معافیت براساس مالیات اشخاص حقوقی و بخش کشاورزی

در این روش معافیت مالیاتی اشخاص حقوقی (که بیش از ۵۰ درصد کل مالیات‌های وصولی است) و معافیت بخش کشاورزی محاسبه می‌شود. ابتدا معافیت مالیاتی اشخاص حقوقی برآورد می‌شود. برای محاسبه معافیت مالیاتی اشخاص حقوقی باید پایه مالیاتی این بخش برآورد و سپس با اعمال نرخ قانونی مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، مالیات بالقوه آن محاسبه شود. براساس نرخ‌های اعمالی قانون مالیات‌های مستقیم به‌طور متوسط نرخ قانونی مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی ۲۵ درصد در نظر گرفته شده است. در مرحله بعد با کسر مالیات وصولی این بخش از مالیات بالقوه، میزان معافیت مالیاتی محاسبه می‌شود.

برای محاسبه پایه مالیاتی اشخاص حقوقی، ارزش‌افزوده بخش‌هایی که مربوط به اشخاص حقوقی نیست و بخش‌هایی که معاف از مالیات می‌باشد از تولید ناخالص داخلی کسر می‌شود. آمار این بخش از حساب‌های ملی بانک مرکزی استخراج شده است. پایه مالیاتی اشخاص حقوقی به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{ارزش‌افزوده آب} - \text{ارزش‌افزوده نفت} - \text{ارزش‌افزوده بخش کشاورزی} - \text{تولید ناخالص داخلی} = \text{پایه مالیاتی اشخاص حقوقی و برق و گاز}$$

$$\left[\begin{array}{l} \text{پرداختی حقوق و دستمزد} \\ \text{پایه مالیات بر درآمد} \end{array} \right] - \text{ارزش‌افزوده خدمات عمومی}$$

لازم به ذکر است که آمار و ارقام مربوط به پایه مالیات بر درآمد از گزارش پایه مالیات بر درآمد دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی سازمان امور مالیاتی^۱ استخراج شده است. معافیت مالیاتی اشخاص حقوقی در جدول ۹ نشان داده شده است.

۱. سازمان امور مالیاتی کشور، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، برآورد پایه مالیات بر درآمد، ۱۳۸۹.

جدول ۹. معافیت مالیاتی اشخاص حقوقی (ارقام میلیارد ریال)

سال	پایه مالیاتی اشخاص حقوقی *	مالیات بالقوه *	مالیات وصولی **	معافیت مالیاتی *	نسبت معافیت به مالیات بالقوه
۱۳۸۶	۷۵۳۶۸۵	۱۸۸۴۲۱	۶۳۳۷۳	۱۲۵۰۴۸	۶۶
۱۳۸۷	۹۶۲۴۵۶	۲۴۰۶۱۴	۹۱۰۹۴	۱۴۹۵۲۰	۶۲
۱۳۸۸	۱۰۲۵۹۷۸	۲۵۶۴۹۵	۱۳۰۵۶۸	۱۲۵۹۲۷	۴۹

* محاسبه محقق، مالیات بالقوه از ضرب ۲۵ درصد در پایه مالیاتی به دست آمده است.

** آمار خزانه.

در ادامه معافیت مالیاتی بخش مشاغل محاسبه می‌شود. درآمدی که اشخاص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل در ایران به دست می‌آورند پس از کسر معافیت‌های مقرر در مفاد ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم، مشمول درآمد مشاغل می‌شوند.

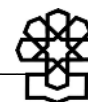
همچنین معافیت مالیاتی بخش کشاورزی نیز محاسبه می‌گردد. قبل از محاسبه میزان معافیت بخش کشاورزی ابتدا باید مالیات قابل وصول بخش کشاورزی محاسبه شود. با توجه به تئوری‌های مالیاتی، پایه مالیات درآمد است. لذا به منظور برآورد مالیات قابل وصول بخش کشاورزی ارزش افزوده بخش کشاورزی ملاک عمل قرار می‌گیرد.

مالیات قابل وصول از بخش کشاورزی از حاصل ضرب نرخ مالیاتی مؤثر در ارزش افزوده بخش کشاورزی به دست می‌آید.

نرخ مؤثر مالیاتی عبارت است از نرخ واحد که براساس آن از فعالیت مشمول مالیات، مالیات اخذ می‌شود.

$$\text{نرخ مؤثر مالیاتی} = \frac{\text{مالیات}}{\text{پایه درآمد مشمول مالیات}}$$

نرخ مؤثر را می‌توان برای هر یک از بخش‌ها مانند مشاغل و کشاورزی و ... محاسبه نمود. اما با توجه به محدودیت اطلاعات از بخش کشاورزی، در این گزارش نرخ مؤثر مالیاتی برای مالیات کل محاسبه می‌شود. برای محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی براساس تعریف فوق، ابتدا لازم است پایه درآمد مشمول مالیات محاسبه گردد. برای دستیابی به پایه درآمد مشمول مالیات باید براساس قانون مالیات‌های مستقیم اجزای معاف از پرداخت مالیات شناسایی و از تولید ناخالص داخلی کسر گردد. براساس فصل اول از باب چهارم و مواد (۲) و (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۸۰ کلیه درآمدهای حاصل از کشاورزی، قسمتی از صنعت و خدمات و درآمد حاصل از صادرات از



پرداخت مالیات معاف می‌باشند. لذا پایه درآمد مشمول مالیات را می‌توان به صورت زیر محاسبه

نمود:

$$\begin{array}{r} \text{صادرات} \\ \text{کالاهای} \\ \text{صنعتی} \end{array} - \begin{array}{r} \text{ارزش افزوده} \\ \text{خدمات} \\ \text{عمومی} \end{array} - \begin{array}{r} \text{ارزش افزوده} \\ \text{مؤسسات پولی} \\ \text{و مالی} \end{array} - \begin{array}{r} \text{ارزش افزوده} \\ \text{کشاورزی} \\ \text{نفت} \end{array} - \begin{array}{r} \text{تولید} \\ \text{ناخالص} \\ \text{داخلی} \end{array} = \begin{array}{r} \text{پایه درآمد} \\ \text{مشمول مالیات} \end{array}$$

البته قسمتی از ارزش افزوده مؤسسات پولی و مالی و ارزش افزوده خدمات عمومی مشمول مالیات است اما به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات آن به ناچار کل ارزش افزوده این بخش را معاف فرض می‌کنیم. با توجه به حجم پایین درآمد مشمول مالیات در این دو بخش، این فرض تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر نرخ موردنظر نخواهد داشت. از طرف دیگر قسمتی از ارزش افزوده ناشی از گروه معدن، هتلداری، رستوران و... و همچنین نهادهایی مانند آستان قدس رضوی معاف از مالیات است که به علت عدم دسترسی به اطلاعات به حساب نیامده است که می‌تواند خنثی‌کننده اریب اضافی در فرض قبلی باشد.

آمار موارد مذکور، برای سال ۱۳۸۶ از آمارهای بانک مرکزی استخراج شده است و برای سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ براساس آمار نرخ رشد اقتصادی بخش‌های اقتصادی اعلام شده از سوی بانک مرکزی محاسبه شده است.

جدول ۱۰. محاسبه نرخ مؤثر

سال	نرخ مؤثر
۱۳۸۶	۱۴
۱۳۸۷	۱۷
۱۳۸۸	۲۰

مأخذ: برآورد محقق.

با استفاده از نرخ مؤثر حاصل شده مالیات قابل وصول از بخش کشاورزی محاسبه شده است. در ماده (۱۳۳) قانون مالیات‌های مستقیم آمده است که ۱۰۰ درصد درآمد حاصل از فعالیت‌های بخش کشاورزی معاف از مالیات است، بنابراین مالیات قابل وصول از بخش کشاورزی محاسبه شده ۱۰۰ درصد معافیت مالیاتی بخش کشاورزی تلقی می‌گردد. به‌طور مثال برای سال ۱۳۸۸، مالیات قابل وصول بخش کشاورزی ۵۷ هزار میلیارد برآورد گردید که کاملاً به‌عنوان معافیت مالیاتی بخش کشاورزی در نظر گرفته شده است. البته قابل ذکر است که در این روش نیز همانند روش گذشته معافیت‌های مالیاتی شامل فرار مالیاتی نیز می‌شود. لذا با استفاده از فرار

مالیاتی محاسبه شده در روش اول، معافیت مالیاتی پس از کسر فرار مالیاتی مورد محاسبه قرار می‌گیرد. به طور مثال برای سال ۱۳۸۸ معافیت مالیاتی پس از کسر فرار مالیاتی معادل ۱۴۳ هزار میلیارد ریال خواهد بود که نسبت به مالیات بالقوه اشخاص حقوقی و بخش کشاورزی ۴۵ درصد خواهد بود. نسبت مذکور طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۸۸ به طور متوسط (میانگین حسابی) ۵۱/۵ درصد است.

قابل ذکر است براساس مطالعات دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، بدون احتساب معافیت‌های آستانه (موضوع مفاد ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم) و معافیت‌های موضوع مواد (۱۳۲)، (۱۴۱) و (۱۴۲) قانون مذکور، ۴۱ درصد از تولید ناخالص داخلی کشور معاف از مالیات است.^۱

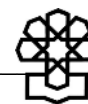
جدول ۱۱. محاسبه معافیت براساس معافیت بخش کشاورزی

شرح	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸
معافیت مالیاتی اشخاص حقوقی	۱۲۵۰۴۸	۱۴۹۵۲۰	۱۲۵۹۲۷
مالیات قابل وصول از بخش کشاورزی (معافیت بخش کشاورزی)	۳۷۵۵۴	۴۰۷۷۶	۵۷۰۵۰
جمع معافیت اشخاص حقوقی و بخش کشاورزی	۱۶۲۶۰۲	۱۹۰۲۹۶	۱۸۲۹۷۷
فرار مالیاتی	۲۴۳۲۵	۳۰۴۵۶	۳۹۴۹۵
معافیت پس از کسر فرار مالیاتی	۱۳۸۲۷۷	۱۵۹۸۴۰	۱۴۳۴۸۲
نسبت معافیت به مالیات بالقوه اشخاص حقوقی و بخش کشاورزی	۶۱	۵۶	۴۵

۵. چالش‌های اعطای معافیت مالیاتی در اقتصاد ایران

بدیهی است معافیت‌های مالیاتی با هر اسم و عنوان و روش محاسباتی که مطرح شود، در نهایت موجب تقلیل در میزان مالیات و یا به عبارت دیگر، به مفهوم عامل کاهنده مالیات خواهد بود و اگر بخشی از مالیات از طریق معافیت بی‌مورد حذف گردد، موجب نوعی تبعیض می‌گردد و چنانچه به صورت بی‌رویه و بر مبنای خواست‌ها و اغراض شخصی و بدون توجیه مالی و اقتصادی اعمال گردد، طبیعتاً موجب فساد و فرار مالیاتی می‌شود و زمینه‌های بی‌اعتنایی سایرین نسبت به مقررات مالیاتی را فراهم خواهد آورد.

۱. سازمان امور مالیاتی، معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، کالبدشکافی اهداف وضع مالیات در ایران، ۱۳۸۹.



در اصل معافیت‌های بی‌مورد و غیرموجه به‌منزله فرار مالیاتی بوده و فرار مالیاتی هم در واقع به منزله عدم پرداخت بهای خدماتی است که امروزه دولت‌ها به‌طور چشمگیری مستقیماً و غیرمستقیم به مردم ارائه می‌دهند. فرار مالیاتی نیز موجب ایراد لطمات جبران‌ناپذیر به وظایف و مسئولیت‌های دولت در زمینه‌های مختلف خواهد شد.

لذا، نظام مالیاتی باید دلایل و مدارک لازم را برای توجیه اعطای معافیت در اختیار داشته باشد و معافیت‌ها می‌باید موافق با منطق اقتصادی و اجتماعی و متضمن دلایل موجه علمی و حتی‌الامکان بر مبنای نتایج آزمون‌های دقیق و بی‌طرفانه باشد.

همان‌طور که عنوان شد مهمترین معافیت‌های مالیاتی در کشور، معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی، واحدهای تولیدی و معدنی، معافیت‌های مالیاتی مناطق ویژه اقتصادی و مناطق محروم، معافیت مالیاتی صادرات غیرنفتی، معافیت مالیاتی درآمد و حقوق و معافیت فرهنگی و معافیت برخی نهادهای عمومی غیردولتی است. در خصوص معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی با توجه به ریسک تولید در این بخش به دلیل وضعیت نااطمینان جوی و از طرفی اوضاع نوسانات دوره‌ای محصولات کشاورزی، بهتر است سیاست حمایتی دولت در این بخش ادامه یابد و در برخی موارد مانند تولیدات کشاورزی - صنعتی که درآمد بالایی عاید صاحبان صنایع می‌گردد، با تعیین شاخص‌های عملکرد، درآمد این گروه شناسایی و مشمول مالیات شود. تجربه سایر کشورها نظیر برزیل نشان می‌دهد که فرآورده‌های کشاورزی در این کشور مورد اعمال مالیاتی قرار گرفته است. لذا از آنجایی که معافیت در بخش کشاورزی به منظور حمایت از تولیدات کشاورزی است، بر این اساس پیشنهاد می‌شود محصولات مرتبط با صنایع کشاورزی و فرآورده‌های حاصل از آن با مطالعه و بررسی ویژگی‌های آنها مشمول مالیات قرار گیرد.

در خصوص معافیت‌های مالیاتی مناطق، مطالعات انجام شده نشان می‌دهد که برقراری معافیت‌های مالیاتی منطقه‌ای در ایران اهداف پیش‌بینی شده را محقق ننموده است و موجب انتقال و انباشت سرمایه در این مناطق نگردیده است^۱ و می‌بایست راهکارهای دیگری در این زمینه جهت سوق دادن سرمایه‌گذاری به این مناطق مورد استفاده قرار گیرد.

در خصوص معافیت نهادهای عمومی غیردولتی مانند آستان قدس رضوی با توجه به اینکه فعالیت‌های اقتصادی این‌گونه نهادها معاف از مالیات است به نوعی موجب تبعیض می‌گردد و در نتیجه رقابت بین بخش‌های تولیدی از بین می‌رود و لذا کارایی اقتصادی مخدوش می‌گردد.

از اشکالات معافیت‌های مالیاتی رایج در کشور این است که برخی از معافیت‌های مالیاتی شفاف و صریح عنوان نشده بلکه به‌صورت ضمنی مفهوم معافیت مالیاتی را دارا می‌باشد که عموماً

۱. احمد غفارزاده، بررسی اثربخشی معافیت‌های مالیاتی منطقه‌ای.

نادیده گرفته می‌شود. از طرفی معافیت‌های مالیاتی در یک قانون واحد جمع نشده است و در قوانین متعدد منظور می‌گردد. همچنین یک مرجع قانونی مشخص در خصوص معافیت‌های مالیاتی تصمیم‌گیری نمی‌نماید. اغلب معافیت‌ها و تسهیلات جاری قابل تجدیدنظر هستند و حذف، اصلاح و جایگزینی زیادی را طلب می‌نماید.

البته در قانون برنامه پنجم توسعه این موضوع موردنظر قرار گرفته و مقنن به‌منظور هدفمندی معافیت‌های مالیاتی و شفاف‌سازی حمایت‌های مالی جایگزینی سیاست اعتبار مالیاتی با نرخ صفر به‌جای معافیت‌های قانونی مالیاتی و ثبت معافیت‌های مالیاتی به‌صورت جمعی - خرجی در قوانین بودجه سالیانه را در ماده (۱۱۹) قانون مذکور لحاظ کرده است.

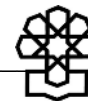
البته معافیت مالیاتی در موارد و بخش‌هایی که وصول مالیاتی برای مأموران و مودیان مالیاتی مستلزم صرف وقت و هزینه است اجتناب‌ناپذیر است و از مهمترین ابزارهای ایجاد سهولت برای اجرای قانون مالیاتی است. همچنین بخشودگی جرائم مالیاتی (که در حقیقت آن نیز نوعی معافیت است) مشوق و ابزار بسیار ارزنده‌ای است که مخصوصاً در ایران همواره برای حل و فصل پرونده‌های عدیده و تسویه حساب مالیاتی و وصول مالیات‌های معوق و پاس‌خگویی به مقررات قوانین بودجه کل کشور سالیانه (وصول مالیات تا سقف مقرر در قانون بودجه) از آن بهره‌برداری شده است.

جمع‌بندی و پیشنهادات

معافیت مالیاتی عموماً به‌منظور حمایت از توسعه مناطقی خاص، فعالیت‌های اقتصادی ویژه و یا به‌منظور کمک به قشری خاص اعطا می‌شود که در اقسام مختلف موضوعی، مدتی و... طبقه‌بندی می‌شود.

مهمترین معافیت مالیاتی در ایران معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی، واحدهای تولیدی و معدنی، معافیت‌های مالیاتی مناطق ویژه و محروم، معافیت مالیاتی صادرات غیرنفتی، معافیت مالیاتی درآمد و حقوق، معافیت فرهنگی مانند مدارس و دانشگاه‌های غیرانتفاعی و معافیت برخی نهادهای عمومی غیردولتی می‌باشد.

در این گزارش با استفاده از دو روش، معافیت‌های مالیاتی رایج در کشور محاسبه شده است. در روش اول با استفاده از تولید ناخالص داخلی، مالیات بالقوه به‌دست آمده و از کسر مالیات وصولی از مالیات بالقوه، معافیت مالیاتی محاسبه شده است. در محاسبه معافیت مالیاتی به این روش کل رقم معافیت مالیاتی، شامل فرار مالیاتی نیز است. لذا فرار مالیاتی محاسبه و از ارقام



معافیت کسر می‌شود. بررسی‌های این روش کمک می‌کند تا میزان دقیق معافیت محاسبه شود. بررسی‌های این روش نشان می‌دهد که با استفاده از تولید ناخالص داخلی با نفت به‌طور متوسط (میانگین هندسی) طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۸۹، نسبت معافیت مالیاتی پس از کسر فرار مالیاتی به مالیات بالقوه ۳۱/۲ درصد بوده است و با استفاده از تولید ناخالص داخلی بدون نفت نسبت مذکور ۱۹/۹ درصد بوده است.

در روش دوم، معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی، اشخاص حقوقی مورد محاسبه قرار گرفته است که در این روش مالیات قابل وصول از بخش کشاورزی با استفاده از روش نرخ مؤثر مالیات محاسبه گردید که نتایج حاکی از آن است که طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۸۸ به‌طور متوسط (میانگین هندسی) نسبت معافیت به مالیات بالقوه بخش‌های مذکور حدود ۵۱/۵ درصد بوده است.

بدیهی است معافیت‌های مالیاتی با هر اسم و عنوانی که مطرح شود موجب تقلیل میزان مالیاتی می‌گردد و اگر بخشی بی‌مورد حذف گردد موجب تبعیض می‌گردد. یکی از اشکالات معافیت‌های مالیاتی رایج در کشور، عدم شفافیت و صراحت در قوانین است و از طرف دیگر قوانین مالیاتی در یک قانون واحد جمع نشده و یک مرجع قانونی مشخص در این خصوص تصمیم‌گیری نمی‌کند.

با توجه به موارد مذکور، قوانین مرتبط با معافیت‌های مالیاتی باید بازنگری و اصلاح شود. البته در طراحی نظام معافیت‌های مالیاتی توجه به موارد ذیل بااهمیت است:

- شفافیت و صریح بودن قوانین: قوانین می‌باید صریح و ساده باشد تا اعمال سلیقه توسط کارمندان به حداقل برسد.

- کاهش مدت و درصد معافیت: سیاست‌های معافیت مالیاتی باید به‌گونه‌ای باشد که به تدریج درصد معافیت کاهش یابد و به صفر برسد.

- موارد معافیت‌های مالیاتی در یک قانون جمع و توسط یک مرجع قانونی تصمیم‌گیری شود.

- معافیت‌های مالیاتی باید به‌گونه‌ای باشد که موجب تحریک و تشویق سرمایه‌گذاری‌های جدید باشد نه اینکه به سرمایه‌گذاری‌های قبلی تحت عنوان معافیت مالیاتی، یارانه پرداخت گردد.

- حتی‌الامکان سعی شود معافیت‌های مالیاتی به صورت اعتبار مالیاتی و تا نرخ صفر تعیین شوند.

- معافیت مالیاتی برای پوشش ریسک بخش‌های تولید به فعالان در بخش‌های تولیدی اختصاص یابد و در اعطای معافیت مالیاتی بخشی و نهادی اعطای معافیت به‌گونه‌ای باشد که موجب تبعیض و در نهایت کاهش رقابت‌پذیری نگردد و به‌گونه‌ای معافیت مالیاتی طراحی گردد که کارایی اقتصادی افزایش یابد.

منابع و مأخذ

۱. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی.
۲. قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور.
۳. قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور.
۴. قانون مالیات‌های مستقیم، اصلاحیه ۱۳۸۰/۱۱/۲۷. چاپ اول، تهران: دانشکده امور اقتصادی و نشر نگاره آفتاب، ۱۳۸۱.
۵. اثر تعطیلی مالیاتی بر سرمایه‌گذاری صنعتی در ایران، دکتر نعمت فلیحی، علیرضا خان‌جان، الهام غلامی، مجموعه مقالات اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ۱۳۸۶.
۶. بررسی اثربخشی معافیت‌های مالیاتی منطقه‌ای، احمد غفارزاده، مجموعه مقالات اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ۱۳۸۶.
۷. شرح اجمالی معافیت‌های مالیاتی، محمد رزاقی، مجموعه مقالات اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ۱۳۸۶.
۸. قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور و اصلاح ماده (۱۱۳) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۲/۰۵/۲۶ مجلس شورای اسلامی.
۹. قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۰۶/۰۷ مجلس شورای اسلامی.
۱۰. برآورد ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در اقتصاد ایران، عباس عرب مازار، سازمان امور مالیاتی کشور.
۱۱. فرار مالیاتی و اندازه اقتصاد زیرزمینی ایران، حسین صادقی، علیرضا شکیبایی.
۱۲. کالبدشکافی اهداف وضع مالیات در ایران، معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، ۱۳۸۹.
۱۳. برآورد پایه مالیات بر درآمد، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۹.



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۰۹۸۶

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: معافیت‌های مالیاتی و سهم آنها از کل درآمدهای مالیاتی

نام دفتر: مطالعات اقتصادی (گروه بخش عمومی)

تهیه و تدوین‌کنندگان: مائده پورحسن امیری، سعید توتونچی ملکی

ناظر علمی: علی نصیری‌اقدم

متقاضی: احمد توکلی (رئیس مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی)

ویراستار ادبی: فرزاد جعفری

واژه‌های کلیدی:

۱. معافیت مالیاتی

۲. قانون مالیات‌های مستقیم

تاریخ انتشار: ۱۳۹۰/۵/۲۶