

## معافیت‌های مالیاتی؛ آثار و ظرفیت‌های درآمدی آن



مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری

گروه پژوهشی نظام‌های نوین برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و مدل‌سازی

مجموعه گزارش شماره ۳۱۴



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شناسه گزارش

عنوان	معافیت‌های مالیاتی؛ آثار و ظرفیت‌های درآمدی آن
کد شناسه	۱۴۰۰-۹-۱۰۳۶۲
گروه پژوهشی	نظام‌های نوین برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و مدل‌سازی
پدیدآورنده	یونس تیموری
همکاران	الهام وفايي - بهاره فهيمي
مشاور علمی	محمدجواد محسنی‌نیا
ناشر	مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری
تاریخ انتشار	زمستان ۱۴۰۰
طراح جلد	پدرام حاجی اسماعیلی
مطالب این گزارش لزوماً بیانگر نظر رسمی سازمان برنامه و بودجه کشور و مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری نیست.	
حقوق معنوی اثر به پدیدآورندگان و حقوق مادی آن، به مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری سازمان برنامه و بودجه کشور تعلق دارد و استفاده از آن با ذکر مأخذ بلامانع است.	
آدرس: تهران - خیابان نجات‌اللهی - خیابان سپند (استاد جعفر شهری) - پلاک ۱۶ شماره‌های تماس ۰۲۱-۴۳۳۰۶۰۰۰ شماره پیام‌رسان ۰۹۹۲۱۵۷۵۸۴۳	
<a href="https://www.dfrc.ir/">https://www.dfrc.ir/</a>	

## فهرست مطالب

صفحه	عنوان
أ	خلاصه مدیریتی.....
۱	مقدمه.....
۳	۱- نظام مالیاتی؛ سیاست‌ها، قوانین و عملکرد آنها.....
۳	۱-۱- نهادهای مؤثر در نظام مالیاتی کشور.....
۴	۱-۱-۱- سازمان امور مالیاتی کشور.....
۵	۱-۱-۲- سازمان برنامه و بودجه کشور.....
۷	۱-۱-۳- مجلس شورای اسلامی.....
۹	۱-۱-۴- تجارب نهادهای مؤثر در نظام مالیاتی دیگر کشورها؛ مطالعه موردی کشور آلمان.....
۱۲	۲-۱- قوانین معافیت‌های مالیاتی.....
۱۴	۳-۱- عملکرد نظام مالیاتی کشور.....
۱۵	۱-۳-۱- عملکرد وصول درآمدهای مالیاتی.....
۱۷	۲-۳-۱- عملکرد نسبت اجزای مالیات به کل درآمدهای مالیاتی.....
۲۱	۳-۳-۱- شاخص‌های عملکرد مالیاتی.....
۳۳	۲- پیامد معافیت‌ها در نظام مالیاتی ایران.....
۳۳	۱-۲- پیامدهای کلان معافیت‌های مالیاتی.....
۳۶	۲-۲- پیامدهای بخشی معافیت‌های مالیاتی.....
۴۱	۳- معافیت‌های مالیاتی.....
۴۲	۱-۳- طبقه‌بندی معافیت‌های مالیاتی.....
۴۳	۱-۱-۳- طبقه‌بندی بخشی.....
۷۲	۲-۱-۳- طبقه‌بندی موضوعی.....
۸۸	۴- جمع‌بندی.....
۸۹	منابع.....
۹۰	پیوست‌ها.....

## فهرست جداول

صفحه	عنوان
۱۲	جدول ۱: اجزای نظام مالیاتی کشور.....
۱۶	جدول ۲: متوسط انواع مالیات و نسبت آنها به کل درآمدهای مالیاتی برحسب ارزش پول داخل در سال‌های ۲۰۰۵-۲۰۱۹
۱۸	جدول ۳: سهم اجزای مالیات از درآمدهای کل مالیاتی در گروه کشورها.....
۲۱	جدول ۴: شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی.....
۲۴	جدول ۵: مالیات وصول شده و تولید ناخالص داخلی - متوسط رشد آنها برای دوره ۹۶- ۱۳۸۵.....
۲۶	جدول ۶: شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به هزینه‌های جاری دولت.....
۳۰	جدول ۷: شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به منابع عمومی دولت.....
۴۴	جدول ۸: معافیت‌های مالیاتی بخش کشاورزی، جنگلداری و ماهیگیری بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۴۶	جدول ۹: معافیت‌های مالیاتی بخش صنعت و معدن بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۴۸	جدول ۱۰: معافیت‌های مالیاتی بخش عمده‌فروشی و خرده‌فروشی بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۴۹	جدول ۱۱: معافیت‌های مالیاتی بخش حمل و نقل و انبارداری بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۵۰	جدول ۱۲: معافیت‌های مالیاتی بخش خدماتی تأمین جا و غذا بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۵۱	جدول ۱۳: معافیت‌های مالیاتی بخش خدماتی اطلاعات و ارتباطات بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۵۳	جدول ۱۴: معافیت‌های مالیاتی بخش خدماتی مالی و بیمه بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۵۹	جدول ۱۵: معافیت‌های مالیاتی بخش فعالیت‌های املاک و مستغلات بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۶۲	جدول ۱۶: معافیت‌های مالیاتی بخش فعالیت‌های حرفه‌ای، علمی و فنی بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۶۶	جدول ۱۷: معافیت‌های مالیاتی بخش فعالیت‌های اداری و خدمات پشتیبانی بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۶۷	جدول ۱۸: معافیت‌های مالیاتی بخش آموزش بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
	جدول ۱۹: معافیت‌های مالیاتی بخش فعالیت‌های مربوط به سلامت انسان و مددکاری اجتماعی بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۶۹	جدول ۲۰: معافیت‌های مالیاتی بخش هنر، سرگرمی و تفریح بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۷۱	جدول ۲۱: معافیت‌های مالیاتی موضوع موقوفات بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۷۲	جدول ۲۲: معافیت‌های مالیاتی موضوع درآمدها و مزایای غیرنقدی (در حقوق) افراد بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۷۴	جدول ۲۳: م معافیت‌های مالیاتی موضوع درآمدهای اتفاقی بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۷۶	جدول ۲۴: معافیت‌های مالیاتی فعالیت‌های موضوع صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۸۰	جدول ۲۵: معافیت‌های مالیاتی موضوع درآمدها و مصارف دفاعی و نظامی بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۸۱	جدول ۲۶: معافیت‌های مالیاتی موضوع مناطق کمترتوسعه‌یافته یا غیربرخوردار بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۸۲	جدول ۲۷: معافیت‌های مالیاتی موضوع مناطق آزاد و ویژه بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۸۴	جدول ۲۸: معافیت‌های مالیاتی موضوع مناطق آزاد و ویژه بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۸۶	جدول ۲۹: معافیت‌های مالیاتی موضوع فعالیت‌های بازرگانی و حقوق گمرکی بر اساس قوانین و مقررات مصوب.....
۹۰	جدول ۱ پیوست: طبقه‌بندی بخشی بر اساس طبقه‌بندی ISIC.....
۹۳	جدول ۲ پیوست: طبقه‌بندی موضوعی بندهای قانونی معافیت‌های مالیاتی.....

## فهرست نمودارها

صفحه

عنوان

- 
- نمودار ۱: متوسط سهم انواع مالیات کشورها از کل درآمدهای مالیاتی ..... ۱۷
- نمودار ۲: متوسط سهم اجزای مالیات از کل درآمدهای مالیاتی ایران ..... ۱۹
- نمودار ۳: متوسط نسبت درآمدهای مالیاتی کشورها به تولید ناخالص داخلی ..... ۲۲
- نمودار ۴: متوسط نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی به تفکیک گروه کشورها ..... ۲۵
- نمودار ۵: متوسط نسبت درآمدهای مالیاتی وصول شده به مخارج جاری دولت ..... ۲۷
- نمودار ۶: نسبت درآمدهای مالیاتی وصول شده به مخارج جاری در ایران ..... ۲۸
- نمودار ۷: متوسط نسبت درآمدهای مالیات بر مخارج جاری دولت‌ها در گروه‌های مختلف کشورها ..... ۲۹
- نمودار ۸: متوسط نسبت درآمدهای مالیاتی به منابع عمومی دولت به تفکیک کشورها ..... ۳۱
- نمودار ۹: متوسط نسبت درآمدهای مالیاتی به منابع عمومی دولت در گروه‌های مختلف کشورها ..... ۳۲
- نمودار ۱۰: متوسط سهم اجزای مهم درآمد مالیات‌های مستقیم در سه سال اخیر ..... ۳۹





## خلاصه مدیریتی

معافیت‌های مالیاتی در ادبیات مالیه عمومی، ابزاری برای سیاست‌گذاری در حمایت از فعالیت‌های یک بخش و توزیع درآمد است که در همه اقتصادها، مورد استفاده سیاست‌گذار قرار می‌گیرد. البته نه تنها کارکرد این ابزار در بین کشورها متفاوت بوده، بلکه عملکرد آن نیز در کشورهای مختلف، متمایز است. سیاست‌گذاری معافیت‌های مالیاتی در ایران به‌گونه‌ای است که مهم‌ترین کارکرد آن، حمایت از بخش‌ها یا اقشار جامعه می‌باشد، اما سازوکار به‌کارگیری آن موجب شده تا عملکرد این ابزار در کشور موفق نباشد. ساختار سیاست‌گذاری، تشکیلات قانون‌گذاری و اجرای آن در کشور، حلقه‌های متصل به یکدیگر نبوده و تصمیم‌سازی‌ها در هر سه حوزه مذکور، به نحو مطلوب انجام نمی‌گیرد.

شناسایی معافیت‌های مالیاتی و طبقه‌بندی آنها بر اساس بخش‌های اقتصادی و نیز برحسب موضوع معافیت، هدف اول این مطالعه است. برای این کار، قوانین و اسناد مختلفی که دارای بندهای قانونی مربوط به معافیت‌ها بوده‌اند، مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته‌اند. شناسایی انجام شده نشان می‌دهد که معافیت‌های موجود در نظام مالیاتی ایران بسیار گسترده بوده و اغلب فعالیت‌های اقتصادی را در برمی‌گیرد. علاوه بر این، برخی بندهای قانونی دارای متن مبهم و برخی دیگر، قلمرو معافیت خاصی را چنان گسترده به همه فعالیت‌ها تعمیم داده که علاوه بر طبقه‌بندی، ارزیابی اثرات آن را نیز با مشکل مواجه ساخته است.

نتایج حاصل از شناسایی و طبقه‌بندی معافیت‌ها نشان می‌دهد که بخش خدمات، به‌ویژه خدمات مالی و بیمه در مقایسه با بخش‌های دیگر، بیشترین امتیاز را از حیث تعلق معافیت‌ها به آن بخش را دارد. درآمد حاصل از تولیدات بخش کشاورزی نیز به‌طور کامل، مشمول معافیت از پرداخت مالیات است. در مقابل، بخش تولیدی صنعت کمترین برخورداری از حمایت معافیتی را در نظام مالیاتی ایران دارد. چنین ساختاری در نظام مالیاتی و مشوق‌ها موجب شده تا عملکرد این نظام در مقایسه با کشورهای دیگر، حتی کشورهای منطقه نیز متفاوت باشد.

متمایزترین و مهم‌ترین شاخص عملکردی از این حیث، شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی وصول شده به تولید ناخالص داخلی است که برای ایران، در دوره زمانی سال‌های ۹۸-۱۳۸۵ به طور متوسط ۷ درصد می‌باشد. در حالی که این نسبت برای کشورهای آسیایی منطقه، حدود ۱۴ درصد و برای کشورهای اروپایی و آمریکای شمالی، ۲۶ درصد است. متوسط نسبت مالیات وصول شده به هزینه‌های جاری دولت، در ایران ۴۵ درصد بوده که این نسبت برای کشورهای منطقه، ۵۲ درصد و برای اروپا و آمریکای شمالی، ۶۲ درصد است. به عنوان شاخص دیگر، حدود ۴۲ درصد کل درآمدهای مالیاتی ایران (تقریباً نیمی از مالیات) توسط مالیات بر اشخاص حقوقی پوشش داده می‌شود. در حالی که این نسبت برای کشورهای منطقه، ۱۹ درصد و برای اروپا و آمریکای شمالی، ۱۲ درصد است.

بخش زیادی از نامتقارنی در وصول درآمدها بین انواع مالیات، به معافیت‌های مالیاتی مربوط است. نسبت قابل توجهی از درآمدهای وصول شده مالیات بر اشخاص حقوقی، از محل شرکت‌های تولیدی غیردولتی است که در بخش‌های تولیدی اقتصاد فعالیت می‌کنند. بخش خدمات بر اساس طبقه‌بندی معافیت‌ها در این پژوهش، سهم قابل توجهی از معافیت‌های مالیاتی را به خود اختصاص داده و در نتیجه سهم این بخش، از مالیات وصول شده شکاف زیادی با عملکرد وصول بخش صنعت در نظام مالیاتی کشور دارد. بنابراین سیاست‌گذاری نادرست مالیاتی از جمله در زمینه معافیت‌ها، ساختار تولید و عملکرد اقتصاد کشور را به صورت مؤثری تحت‌الشعاع قرار داده است. بنابراین تعدیل ساختار این معافیت‌ها چه به لحاظ حذف برخی موارد مهم آن و چه به لحاظ بازطراحی ساختار و هدف‌گیری بخشی از آن می‌تواند نظام اقتصادی کشور و تولید را با گشایش همراه سازد.

## مقدمه

موضوع منابع تأمین مالی هزینه‌های دولت، علاوه بر اینکه هیچ‌گاه به‌صورت فنی و کارشناسانه در نهاد و سازمان دولتی و غیردولتی مورد بحث نبوده است، بلکه برخلاف طرف هزینه‌های دولت، در هنگام بودجه‌بندی توسط سازمان برنامه و بودجه کشور حتی به‌صورت غیرکارشناسانه و لابی‌گرانه نیز درباره آن گفتگو انجام نمی‌گیرد. منابع، بخش مغفول سیاست‌گذاری در بودجه‌ریزی ایران است که مورد کم‌لطفی سیاست‌گذار است. در فرایند بودجه‌ریزی که سالانه با مسئولیت مستقیم ستاد تنظیم بودجه سازمان برنامه و بودجه کشور اجرا می‌شود، اساساً برآوردی به‌جز عملیات ضرب و تقسیم ساده در مبالغ سال گذشته اجزای منابع بودجه وجود ندارد. نظام بودجه‌ریزی در ایران همچنان بر پایه ویژگی‌های یک نظام سنتی بودجه‌ریزی تدریجی<sup>۱</sup> است. تمرکز فرایند تخصیص بودجه در این نظام، بر ردیف‌های بودجه‌ای و مخارج آنها است که به آن، بودجه‌بندی از نوع مخارج‌محور نیز گفته می‌شود.

طرف منابع که از سه بخش اصلی؛ درآمدهای عمومی (مهم‌ترین جزء آن مالیات‌ها)، واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای (مهم‌ترین آن درآمدهای فروش نفت) و دارایی‌های مالی (مهم‌ترین بخش آن فروش و واگذاری انواع اوراق مالی و اسلامی) تشکیل شده است، در واقع دارای ماهیتی از پیش تعیین‌شده و مستقل از وضعیت عملکرد اقتصادی است. اوج سیاست‌گذاری در حوزه منابع بودجه‌ای ایران، ضرب درصدی معین به مبالغ سال گذشته بخش‌های درآمدی مذکور و به اصطلاح پیش‌بینی آن برای بودجه سال آینده است. در بین اجزای گفته شده، درآمدهای مالیاتی به دلیل ماهیت و کارکرد آن، بسیار مهم‌تر از سایر اجزا می‌باشد؛ اما در طول تاریخ اقتصادی ایران، نه تنها برای تقویت و به بلوغ رساندن آن به عنوان ابزار کارکردی مهم، سیاست‌گذاری انجام نشده است بلکه به مرور زمان، تصمیمات نادرست زیادی نیز در این حوزه گرفته شده که موجبات تحقیر و تحجر آن گردیده است. به‌واسطه این تحجر، اکنون کنترل ماهیت و ایجاد تحول کارکردی در آن که این روزها با عنوان اصلاح نظام مالیاتی عنوان می‌شود به‌راحتی امکان‌پذیر نخواهد بود.

سیاست‌گذاری یا به عبارتی بهتر، عدم سیاست‌گذاری درست در حوزه مالیات، منتج به تصمیمات نادرستی مانند معافیت‌های مالیاتی گسترده و مبهم در اقتصاد ایران شده است که البته بخشی از این تصمیمات به حوزه سیاسی و مصوبات مجلس و بخشی دیگر نیز به حوزه اجرایی و اداری در درون دولت‌ها مربوط می‌شود. با این حال، وجود معافیت‌ها در نظام مالیاتی ایران پیامدهای قابل توجهی را در عملکرد اقتصادی و حتی خود دولت ایجاد کرده است که در سه بخش به آنها اشاره می‌شود. نخست، به دلیل اعمال معافیت‌های گسترده مالیاتی بخش بزرگی از ظرفیت درآمد مالیاتی کشور بلااستفاده مانده و خارج از دسترس سیاست‌گذار و دولت قرار

دارد. این پیامد توانایی تأمین مالی بودجه دولت و جبران کسری بودجه سالانه را با مشکل مواجه می‌سازد. دوم اینکه، طریقه اجرای این معافیت‌ها ناصحیح بوده و موجب کاهش انگیزه فعالیت‌های تولیدی و خدماتی از سوی فعالین اقتصادی می‌شود. سوم اینکه، اعطای بی‌حد و حساب معافیت‌های متنوع مالیاتی، شفافیت در اقتصاد و جریان وجوه در بین بخش‌های مختلف اقتصادی را لطمه‌دار کرده است.

این گزارش در بخش نخست به وضعیت نظام مالیاتی، معرفی قوانین، اسناد و دستورالعمل‌هایی که به نوعی معافیت‌های مالیاتی را دربرگرفته‌اند و درآمدهای حاصل از عملکرد این نظام می‌پردازد. در بخش بعد، به تفصیل درباره پیامدهای حاصل از معافیت‌ها پرداخته می‌شود. در بخش سوم، معافیت‌های مالیاتی به تفکیک بر اساس طبقه‌بندی بخش‌های اقتصادی مورد تحلیل قرار می‌گیرد. در این قسمت اختصاصاً پیامد هر کدام از معافیت‌ها بر فعالیت‌های اقتصادی آن بخش و سایر فعالیت‌ها بررسی می‌شود. در بسیاری از موارد، معافیت‌هایی که برای برخی فعالیت‌های تولیدی و خدماتی در نظر گرفته شده است، دارای اثراتی فراتر از اقتصاد بوده و پیامدهای اجتماعی و زیست‌محیطی را نیز به دنبال دارد. در اینجا سعی می‌شود تا حد امکان، تحلیل جامع از اثرات معافیت‌ها بر عملکرد اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و زیست‌محیطی ارائه شود.

## ۱- نظام مالیاتی؛ سیاست‌ها، قوانین و عملکرد آنها

نهادهای سیاست‌گذار در حوزه مالیات و ارتباط آنها با یکدیگر، قوانین مالیاتی و سیستم اداری برای اجرای این قوانین شکل‌دهنده نظام مالیاتی است که بر اساس نحوه کارکردش، عملکرد یک اقتصاد را رقم می‌زند. مأموریت اصلی نظام مالیاتی کشور در درجه اول تنظیم سیاست‌های تثبیت اقتصادی و توزیع درآمدی و سپس منبع تأمین مالی دولت است. وجود معافیت‌ها در نظام مالیاتی علاوه بر حمایت از یک بخش یا صنف خاص، کارکرد توزیع درآمدی را نیز با خود دارد. این بخش با مطالعه نظام مالیاتی، سازمان‌ها، سیاست‌ها و قوانین مالیاتی در اقتصاد کشور سعی در بررسی این مسئله است که آیا اعطای معافیت‌های مالیاتی گسترده در نظام مالیاتی کشور با توجه به ویژگی‌های ساختاری و نحوه سیاست‌گذاری که این نظام دارد، کارکرد خود را به درستی انجام می‌دهد. برای این منظور ابتدا نهادها و سازمان‌های سیاست‌گذار و مؤثر در شکل‌گیری نظام مالیاتی و سپس قوانین و سیاست‌های مربوط به معافیت‌های مالیاتی و عملکرد انواع مالیات مورد تحلیل قرار می‌گیرد.

### ۱-۱- نهادهای مؤثر در نظام مالیاتی کشور

نظام مالیاتی ایران را می‌توان از منظر سه نهاد سیاست‌گذاری مورد بررسی قرار داد. سازمان برنامه و بودجه و سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان دو نهاد با ساختار متفاوت می‌توانند در سیاست‌های مالیاتی کشور دخیل و مؤثر باشند. سازمان برنامه و بودجه به عنوان یک نهاد سیاست‌گذار و سازمان امور مالیاتی ذیل وزارت امور اقتصاد و دارایی به عنوان نهاد سیاست‌گذاری- اجرایی هستند که پیاده‌سازی نظام مالیاتی (سازمان برنامه و بودجه و سازمان امور مالیاتی)، اجرای مستمر سیاست‌های آن (سازمان امور مالیاتی) و بهره‌برداری از کارکردهای حاصل (سازمان برنامه و بودجه) را بر عهده دارند. نهاد قانون‌گذار مجلس شورای اسلامی به عنوان ضلع سوم مؤثر در نظام مالیاتی، تصویب قوانین انواع مالیات‌ها، معافیت‌ها، تخفیف‌ها و نرخ‌های مالیاتی را عهده‌دار بوده و انجام می‌دهد.

واقعیت این است که هیچ‌یک از سه نهاد مذکور، در انجام وظایف خود حول نظام مالیاتی، کوچک‌ترین ارتباطی با یکدیگر نداشته و کاملاً مستقل از همدیگر، در این حوزه تصمیم‌گیری و احیاناً سیاست‌گذاری می‌کنند. در حالی که نتایج تصمیمات هرکدام از آنها، در وهله اول عملکرد یکدیگر و در وهله دوم، عملکرد نظام مالیاتی و بودجه‌ریزی و در نهایت عملکرد نظام اقتصادی و فعالیت‌های تولیدی و خدماتی کشور را تحت تأثیر قرار می‌دهد. تعامل نهادی جزء نادیده گرفته شده در حلقه گسسته سیاست‌گذاری در حوزه مالیات است که منجر به ایستایی و عدم تحول نهادی و سیاست‌گذاری در این حوزه شده است. در ادامه به‌طور مختصر، سه نهاد مذکور و فعالیت‌های آنها در ارتباط با نظام مالیاتی کشور بررسی می‌شود.

### ۱-۱-۱- سازمان امور مالیاتی کشور

تدوین قوانین مالیاتی و از جمله ارائه طرح جامع تحول نظام مالیاتی کشور در کنار اجرا و مدیریت مالیات‌ستانی به عنوان مهم‌ترین وظایف و کارکردهای سازمان امور مالیاتی کشور است. سازمانی که زیرمجموعه وزارت امور اقتصاد و دارایی بوده و مستقیماً تحت نظر این وزارتخانه فعالیت می‌کند. این نهاد سازمانی در کنار وزارت امور اقتصاد و دارایی، ظاهراً باید قلب نظام مالیاتی کشور باشد که البته کنترل چندانی بر کنترل عملکرد این نظام ندارد؛ به عبارت دقیق‌تر، توانایی چنین مسئولیتی را دارا نیست. وزارت امور اقتصاد و دارایی در سال ۱۳۷۹ مطابق با قانون برنامه سوم توسعه؛ بند «ب» ماده ۵۹ این قانون، موظف به طراحی و راه‌اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی در سه سال ابتدایی برنامه سوم توسعه شد (کلانتری‌بنگر و همکاران، ۱۳۹۲). لازم به ذکر است که این هدف نه تنها در سال‌های برنامه سوم توسعه، بلکه در برنامه‌های توسعه چهارم، پنجم و هم‌اکنون در برنامه ششم توسعه نیز محقق نشده و این اتفاقی قابل تأمل در عملکرد وزارت اقتصاد دولت‌های گذشته و سازمان زیرمجموعه آن است.

یکی از مهم‌ترین محورهای طرح جامع تحول نظام مالیاتی، طراحی و تدوین نظام یکپارچه مالیاتی (ITS) است که شامل ۱۰ پروژه در قالب تهیه (خرید، بومی‌سازی و اختصاصی‌سازی) و پیاده‌سازی سامانه نرم‌افزاری یکپارچه مالیاتی است (کلانتری‌بنگر و همکاران، ۱۳۹۲). یکپارچه‌سازی اطلاعات مالیاتی مؤلفه اثرگذاری است که جهت حصول کارایی در یک نظام مالیاتی، شرط لازم و نه کافی است. وجود معافیت‌های مالیاتی گسترده و مبهم که فرد یا نهادی از ارزش دقیق ظرفیت مالیاتی این معافیت‌ها اطلاع ندارد، آسیب بزرگی است که در نظام مالیات کشور رخ می‌نماید. سامانه یکپارچه‌سازی اطلاعات ابزاری است که برای هدف جبران شکاف مذکور در کارکرد نظام مالیاتی سودمند خواهد بود؛ اما موفقیت آن، بستگی به تعامل نهادهای اجرایی (سازمان امور مالیاتی)، سیاست‌گذار (سازمان برنامه و بودجه) و قانون‌گذار (مجلس شورای اسلامی) با یکدیگر و همین‌طور با نهادها و دستگاه‌های مرتبط دیگر دارد.

پیچیدگی اقتصادی از نظر روابط متقابل و تودرتویی که بین فعالیت بخش‌های مختلف اقتصاد وجود دارد از یک سو و تدوین و تصویب معافیت‌های مالیاتی در سطح گسترده که در درون این بخش‌ها تعبیه شده است از سوی دیگر، بیانگر این حقیقت است که برای نیل به شفافیت در یک نظام مالیاتی درهم‌ریخته، سنتی و سطحی کار بس دشواری است و هدفی نیست که با اکتفا به طراحی سامانه یکپارچه‌سازی اطلاعات مالیاتی که سالیان سال به درازا کشیده است، نائل شود. همچنین به نظر می‌رسد که برای رسیدن به نظام مالیاتی کارا، شفاف و اثربخش راه بسیار پرپیچ و خمی در پیش روی اقتصاد ایران است.

در حال حاضر، سازمان امور مالیاتی کشور اطلاعات جامع و فراگیری در خصوص میزان و حجم فعالیت و سایر مشخصه‌های اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی معاف از مالیات ندارد؛ اما در مقابل، معافیت‌های عجیب مالیاتی زیادی در سیستم مالیات‌ستانی وجود دارد. در حالی که بخش کشاورزی به‌طور کامل از پرداخت مالیات

معاف است، یک پروژه تحقیقاتی تا سقف ۲۰ درصد مالیات پرداخت می‌کند. این‌گونه عملکردها و تبعیض در سیاست‌گذاری مالیاتی، علاوه بر اینکه سازوکار اقتصادی بازارهای مختلف را دچار اختلال می‌کند، دارای اثرات اجتماعی نیز می‌باشد که ممکن است هزینه‌های آن از اثرات اقتصادی نیز بیشتر باشد (جلیلی و خوشدلی، ۱۳۹۷).

در بخش‌های آتی مشاهده خواهد شد عملکرد سازمان امور مالیاتی کشور در دریافت مالیات‌های مستقیم که سهل‌الوصول‌تر از مالیات‌های غیرمستقیم است نسبتاً بهتر می‌باشد. همچنین سهم پرداخت مالیات بخش‌های صنعت و معدن که در مقایسه با بخش خدمات، اطلاعات در دسترس‌تری برای دولت دارند، بسیار بیشتر است. چنین شکلی از عملکرد مالیات‌ستانی، نشان از چارچوب کارکردی ساده و بدون پیچیدگی نهادهای نظام مالیاتی کشور در مقابل مسائل پیچیده می‌باشد. چارچوب نهادی سنتی به دور از تحول، در مقابل مسائل پیچیده نمی‌تواند کارا عمل کند و لاجرم در انجام کارکرد خود، فرایند سهل‌الوصول را به جهت رسیدن به حداقل‌ها انتخاب خواهد کرد و در نتیجه بخش بزرگی از ظرفیت‌های بالقوه در حوزه فعالیت این نهاد بلااستفاده باقی خواهد ماند. ظرفیت‌های مالیاتی کشور در سطحی بسیار بالاتر است که با اعطای معافیت‌ها، فرار مالیاتی و سیاست‌گذاری‌های نادرست در مالیات‌ستانی در حال اتلاف است. به‌ویژه معافیت‌ها اگر به شکل آگاهانه یا در نتیجه سیاست‌گذاری غلط، تبعیض‌آمیز باشد، علاوه بر هدر رفت ظرفیت‌های مالیاتی، عملکرد اقتصادی و سطح زندگی همه آحاد جامعه تحت تأثیر قرار گرفته، اعتماد و سرمایه اجتماعی رو به زوال خواهد رفت.

### ۱-۱-۲- سازمان برنامه و بودجه کشور

مهم‌ترین نهاد اقتصادی دولت که مأموریت سیاست‌گذاری در حوزه مالی را به عهده دارد، سازمان برنامه و بودجه کشور است که با تنظیم بودجه‌های سالانه و تدوین برنامه‌های توسعه پنج‌ساله، چارچوب مأموریت مذکور و عملکرد آن را شکل می‌دهد. تعیین سقف منابع کل، درآمدهای عمومی و منابع مالیاتی در لایحه بودجه کشور، مجرای ورود دولت و نهاد سیاست‌گذاری برنامه و بودجه به سیاست‌های حوزه مالیات است که هر ساله این کار صورت می‌گیرد. هدف‌گذاری اجزای بندهای مالیاتی در لایحه منعکس‌کننده سیاست‌های دولت در حوزه مالیات است که توسط سازمان برنامه و بودجه کشور انجام می‌شود. به عنوان مثال، پیگیری روند مصوبات سالانه بند مالیات بر نقل و انتقال سهام به عنوان بخشی از مالیات بر ثروت در قوانین بودجه سه سال گذشته نشان می‌دهد که وصول این نوع مالیات در سال ۱۳۹۸، به میزان ۸ هزار میلیارد ریال تصویب شده است که در سال ۱۳۹۹ مصوب آن به ۲۳ هزار میلیارد ریال افزایش یافته (رشد ۱۸۷ درصدی) و در لایحه سال ۱۴۰۰ نیز به ارزش خارق‌العاده ۱۴۰ هزار میلیارد ریال (رشد ۵۰۰ درصدی) رسیده است. این در حالی است که رشد مصوب مالیات مذکور در بودجه سال ۱۳۹۸، صفر درصد می‌باشد.

افزایش فراتر از تصور در منابع درآمدی حاصل از مالیات بر نقل و انتقال سهام در دو سال اخیر، به معنی تغییر توجه دولت به سمت بازار سرمایه در تأمین مالی بودجه است. سیاستی که در حوزه مالیات‌ستانی و تأمین مالی سال‌های اخیر از سوی دولت اتخاذ شده و درستی یا نادرستی آن جای بحث دارد که در اینجا به آن پرداخته نمی‌شود. تعیین سقف معافیت مالیاتی برای حقوق و دستمزد کارکنان، موضوعی است که در تبصره‌های ماده

واحد لایحه بودجه سالانه به آن اشاره می‌گردد. علاوه بر این موضوعات متعدد دیگری در حوزه سیاست‌های مالیاتی، هنگام تدوین لایحه بودجه توسط سازمان برنامه و بودجه، معمولاً در تبصره ۶ ماده واحد و بعضاً در تبصره‌های دیگر آن مورد توجه قرار می‌گیرد؛ به طوری که اغلب بندهای این تبصره، حول موارد معافیت‌های مالیاتی و تخفیف‌های مالیات در حوزه‌های مختلف است.<sup>۱</sup>

هریک از بندهای تبصره مذکور، بیانگر نوعی سیاست‌گذاری توسط نهاد سازمان برنامه و بودجه در بخش مالی دولت است که دارای اثرات مشخصی بر عملکرد حوزه‌های اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی جامعه می‌باشد. سیاست‌هایی که می‌تواند با اعمال معافیت‌ها، موجب سوءاستفاده تعدادی از گروه‌ها، ظهور تبعیض‌ها و از بین بردن انگیزه‌ها، برهم خوردن کارکرد بازار برخی بخش‌های اقتصادی و قدرت گرفتن دیگر ذینفعان در مقابل تضعیف گروهی دیگر شود. در واقع، مسئله مهم چگونگی مواجهه با موضوع سیاست‌گذاری در حوزه مالیات و معافیت‌های آن است. سیاست‌گذاری فرایند پیچیده اتخاذ سیاست است و فراتر از تصمیم‌گیری محض درباره موضوعی خاص می‌باشد. این فرایند نکته‌ای بیش از شناخت اساسی آن موضوع بوده و متضمن عواملی بیش از داشتن تخصص کافی در شناخت و به‌کارگیری ابزارهای تحلیلی و کاربردی در حل مسئله است بلکه فرایند سیاست‌گذاری مستلزم شناخت جوانب و عرصه سیاست‌گذاری است (آن‌ماژزاک، ۱۳۹۸).

توجه و درگیر شدن در جوانب عرصه سیاست‌گذاری است که در نهایت می‌تواند منجر به نتایج مطلوب و اثربخش فرایند اتخاذ سیاست در قبال موضوع خاص شود. غفلت از این جوانب، منجر به تصمیم‌گیری و سیاست‌هایی خواهد شد که هزینه‌های گاهاً جبران‌ناپذیری را در جامعه تحمیل می‌کند. به‌طور خاص اگر این غفلت در اتخاذ سیاست‌های مربوط به موضوعات مرتبط با دولت باشد، کما اینکه باعث از بین رفتن منابع ملی و اعتماد عموم به عملکرد دولت شود. سیاست‌های غلط و سطحی، نتایج مطلوب مورد انتظار را برآورده نخواهد کرد و موجب سرخوردگی افراد و از دست رفتن سرمایه اجتماعی اعتماد در جامعه می‌شود. از طرف دیگر، ممکن است سیاست اتخاذ شده درباره موضوع خاصی، نسبتاً صحیح باشد؛ اما نحوه اعمال آن توسط سیاست‌گذار مناسب نبوده و نتایج فاجعه‌باری به وجود آورد. سیاست‌گذاری فرایندی است که باید مرحله اعمال سیاست و گرفتن بازخورد از آن را نیز شامل شود.

ممکن است اعطای معافیت مالیاتی در برخی از مواردی که در قوانین و اسناد مالیاتی مختلف آمده است، سیاست درست و به‌جایی باشد؛ اما در عرصه عمل، اینکه قانون معافیت مذکور چگونه اجرا گردد؛ آیا اشخاص (حقیقی و حقوقی) واجد شرایط، صرفاً از پرداخت مالیات معاف شده و به حال خود رها می‌شوند یا اینکه مالیات آنها با نرخ صفر محاسبه می‌شود، دارای اثرات کارکردی و فرایندی متفاوتی است. اعمال سیاست معافیتی صرف، موجب از دست دادن اطلاعات ارزشمند در سطح فعالیت‌های خرد در بخش‌های مختلف و همین‌طور از بین رفتن شفافیت در حوزه مالی خواهد شد. اعمال معافیت با نرخ مالیات صفر درصد، در ارتباط

۱. برای مطالعه بیشتر درباره بندهای تبصره ۶ قوانین و لوائح بودجه سالانه به گزارش «تحلیل و تبیین سیاست‌های مالیاتی در سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ و پیش‌بینی آن در سال ۱۴۰۰»، منتشر شده توسط مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری و سازمان برنامه و بودجه کشور مراجعه شود.



با دو کاستی مذکور دارای عملکرد نسبتاً بهتری است. به عنوان مثال، در قانون برنامه پنجم توسعه و در راستای هدفمندسازی معافیت‌های مالیاتی و شفاف‌سازی حمایت‌های مالی، دولت موظف به انجام اقداماتی شامل جایگزینی سیاست اعتبار مالیاتی با نرخ صفر به جای معافیت‌های قانونی مالیاتی و ثبت معافیت‌های مالیاتی مذکور به صورت جمعی - خرجی در قوانین بودجه سالانه شده است.

برخلاف آنچه در قانون تصمیم‌گیری شده است، لوایح و قوانین بودجه همچنان موارد متعددی از معافیت مالیات بدون در نظر گرفتن نرخ صفر درصد را در خود دارد که موجب بخش قابل توجهی از عدم شفافیت و ناکارآمدی بودجه‌های سالانه شده است. سازمان برنامه و بودجه کشور به عنوان یک نهاد سیاست‌گذار و هم‌پنجه‌طور اجرایی در حوزه مالیات، سهم مهمی در تحول و کارایی نظام مالیاتی کشور در کنار وزارت امور اقتصاد و دارایی دارد. تدوین لایحه بودجه که درآمدهای مالیاتی بخش مهمی از منابع آن و ابزار سیاست‌گذاری دولت می‌باشد؛ اجرا و مالیات‌ستانی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور انجام و در خزانه‌داری کل کشور به عنوان زیرمجموعه‌ای از وزارت امور اقتصاد و دارایی است واریز می‌شود؛ تخصیص درآمدهای مالیاتی که مجدداً بر اساس لایحه مصوب بودجه انجام می‌گیرد، فرایندهایی است که توسط دو نهاد سیاست‌گذار و اجرایی مذکور اجرا می‌شوند. هرگونه عدم هماهنگی بین این نهادها، سیاست‌گذاری‌های نادرست توسط هر یک از آنها و عدم اجرای مطلوب سیاست‌ها تبعات چالش‌آفرینی را در مدیریت اقتصادی کشور به دنبال خواهد داشت.

### ۱-۱-۳ - مجلس شورای اسلامی

با اینکه سیاست‌گذاری و تصمیم‌گیری در نظام مالیاتی کشور به‌طور عمده توسط سازمان برنامه و بودجه و وزارت امور اقتصاد و دارایی انجام می‌گیرد و اجرای آن نیز بر عهده سازمان امور مالیاتی کشور است؛ اما تصویب، نظارت بر اجرای این سیاست‌ها که در قوانین مالیاتی کشور مستتر هستند و در برخی موارد اصلاح آن بر عهده مجلس شورای اسلامی است. معافیت‌های مالیاتی که در قوانین و اسناد مختلف پراکنده و به‌صورت گسترده‌ای آورده شده است، بیش از آنکه کارکرد حمایتی و تشویقی در قبال فعالیت‌ها داشته باشد، موجب دشوارتر شدن پیاده‌سازی شفافیت مالی در نظام مالیاتی کشور شده است (حسنوند و همکاران، ۱۳۹۹). در چنین فضای مبهم و پیچیده‌ای از معافیت‌های مالیاتی، وظیفه نظارت بر اجرای قوانین که بر عهده مجلس شورای اسلامی است، خدشه‌دار شده و موجب گشته تا مجلس علاوه بر اینکه نتواند وظیفه مذکور را به‌خوبی انجام دهد بلکه قانون-گذاری به شکل پراکنده، گسترده و کارشناسی نشده در حوزه معافیت‌های مالیاتی، عدم شفافیت و ناکارایی در نظام مالیات‌ها را نیز تقویت کند.

وجود بندهای معافیت مالیاتی مشابه در قوانین مختلف، بندهای معافیتی مبهم و بسیار کلی که نمی‌توان فعالیت‌های مشمول معافیت را از آن به‌درستی تشخیص داده و تفکیک کرد، بندهایی که به شکلی گسترده فعالیت‌های مختلف را شامل شده‌اند که امکان محاسبه میزان معافیت مالیاتی در نتیجه اجرای آنها وجود ندارد و مواردی از این قبیل، تنها نمونه‌ای از آسیب‌های قانون‌گذاری در حوزه معافیت‌های مالیاتی است. به‌طوری‌که این آسیب‌ها موجب شده تا علاوه بر ناکارآمدی نظام مالیاتی کشور در اجرای سیاست‌های مدیریت اقتصادی و

تأمین مالی منابع بودجه دولت، اطلاعات ارزشمند مالی و اقتصادی از دسترس خارج شده و نظارت بر فرایند اجرای قوانین مالیاتی دشوارتر شود.

مجلس شورای اسلامی به عنوان نماینده حوزه سیاسی، حلقه سوم نظام مالیاتی کشور را تشکیل می‌دهد که به علت برخورداری از ذینفعان پر قدرت حوزه مذکور در ساختار خود، دارای نفوذ و اثرگذاری قابل توجهی در شکل‌گیری نظام مالیات و همین‌طور فرایند کارکردی آن دارد. نهاد مجلس شامل تعداد کثیری از نمایندگان است که علاوه بر داشتن ارتباط مستقیم با مردم و دغدغه‌های مناطق خود، هر یک از آنها بخشی از لابی‌های با حوزه اداری- اجرایی و نهاد دولت را تشکیل می‌دهند (نظری و فدایی، ۱۳۹۲). این ارتباط دوگانه نهاد حوزه سیاسی، موجب شکل‌گیری سیاست‌ها و قوانینی در قلمروهای مختلف از جمله نظام مالیاتی و معافیت‌های آنها شده است که پیامد آن، اعطای معافیت‌های مالیاتی در فعالیت‌های خاص و در مناطق جغرافیایی خاص می‌باشد.

چنین ساختاری از سیاست‌گذاری و قانون‌گذاری توانسته است به شکل قابل توجهی عملکرد نظام اقتصادی کشور و حتی توزیع جغرافیای فعالیت‌های مختلف تولیدی و خدماتی را تحت تأثیر خود قرار دهد. تصمیمات و قوانین وضع شده توسط مجلس شورای اسلامی به منزله سیاست‌گذاری در حوزه سیاسی است که منفک از سایر حوزه‌ها انجام می‌گیرد. به عبارت دیگر، حوزه سیاسی از جایگاه قدرت خود در سیاست‌گذاری استفاده سوء کرده و فرایند سیاست‌گذاری در مسائل اجتماعی، اقتصادی و دیگر قلمروها را با چالش مواجه می‌کند (کریمی‌مله، ۱۳۹۷). نتیجه این نوع تصمیم‌گیری به عنوان مثال در زمینه مسائل مالیاتی و معافیت‌ها، به دلیل اینکه اصول سیاست‌گذاری در آن نادیده گرفته می‌شود، موجب ناکارآمدی نظام مالیاتی کشور شده و تبعات آن به مسائل اجتماعی (سلب اعتماد عمومی و از بین رفتن سرمایه اجتماعی، فرار مالیاتی، تبعیض‌های بین اقشار، اصناف و مناطق جغرافیایی)، اقتصادی (تعمیق کسری بودجه، بهره‌وری پائین در تولید کالاها و خدمات) و فرهنگی (انحراف در نگرش و باور مردم به پرداخت مالیات) تسری یافته است.

سه نهاد تأثیرگذار در نظام مالیاتی کشور هر کدام در وظیفه سیاست‌گذاری و اجرای وظایف خود با چالش‌هایی مواجهند و برآیند این چالش‌ها، یک سیستم مالیاتی ناکارآمد شده است، به طوری که اکنون کشور در شرایط سخت اقتصادی ناشی از تحریم‌ها و همه‌گیری کرونا قرار گرفته است. این نظام مالیاتی ناکارآمد در غیاب درآمدهای صادرات نفت و فرآورده‌های نفتی، توانایی اداره کشور و برآورده کردن منابع درآمدی لازم برای بودجه را ندارد. علاوه بر عملکرد ضعیف نهادهای مذکور در اجرای وظایف خود، ناهماهنگی و به عبارت دقیق‌تر؛ فعالیت و سیاست‌گذاری منفصل سه نهاد تأثیرگذار از یکدیگر، ناکارآمدی نظام مالیاتی را تقویت کرده و در نتیجه آن سیاست‌گذاری در این عرصه، بسیار ضعیف و منفعل شده است.

## ۱-۱-۴- تجارب نهادهای مؤثر در نظام مالیاتی دیگر کشورها؛ مطالعه موردی کشور آلمان

ساختار سیاسی و اقتصادی کشورها، جهت دهنده سیاستها و نحوه سیاست گذاری درباره مسائل مختلف اجتماعی، اقتصادی و سیاسی است. کشور آلمان یک جمهوری فدرال پارلمانی بوده و قدرت قانون گذاری و اجرایی بین دولت فدرال و ۱۶ ایالت تقسیم شده است. مجلس فدرال که مسئولیت قانون گذاری بر سیاست های اقتصادی (شامل قوانین شهروندی، تجاری و مالیاتی)، امور بین الملل و مسائل دفاعی را بر عهده دارد، متشکل از مجلس نمایندگان<sup>۱</sup> (نمایندگان انتخابی با رأی مستقیم مردم) و مجلس سنا<sup>۲</sup> (اعضای معرفی شده از سوی دولت های ایالتی) است.<sup>۳</sup> ریاست دولت فدرال با صدراعظم بوده که با رأی اکثریت مجلس نمایندگان انتخاب می شود (دیپلویت، ۲۰۱۷).

با توجه به ساختار فدرال جمهوری آلمان که ایالتها از اختیارات گسترده ای در مقابل مرکزیت فدرال برخوردار است، بر همین اساس علاوه بر نظام دومجلسی شامل مجلس عالی (بوندسرات) و مجلس مردمی (بوندستاگ)، هر یک از ایالتها دارای مجلس های قانون گذاری ایالتی به نام لندتاگ<sup>۴</sup> می باشند. تعداد اعضای لندتاگها در ایالت های مختلف، متفاوت بوده و نمایندگان آنها به طور مستقیم توسط مردم ایالتها انتخاب می شوند. این مجالس ایالتی در مورد موضوعات داخلی ایالتها و مباحثی که طبق قانون اساسی آلمان مربوط به قوه مقننه فدرال نیست، صلاحیت قانون گذاری دارند. مسائلی نظیر امور خارجی، دفاعی، مرزها و بودجه عمومی کشور در صلاحیت مجالس قانون گذاری ایالتی نمی باشد (طباطبائی، ۱۳۹۶).

به طور کلی در نظام مالیاتی آلمان، تدوین قوانین مرتبط با مالیات در صلاحیت پارلمان فدرال است. قوانین مالیات فدرال توسط مجلس نمایندگان تصویب می شود، اما در صورتی که درآمد به شکل جزئی و یا کلی به ایالات و یا شهرداریها تعلق داشته باشد (مواردی از قبیل مالیات بر درآمد، مالیات بر درآمد شرکت، مالیات تجاری، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر ارث، مالیات بر املاک و مستغلات و مالیات بر نقل و انتقال املاک و مستغلات)، تأییدیه مجلس سنا مورد نیاز است. بر اساس قانون، ایالتها و شهرداریها می توانند در مورد مالیات محلی بر مصارف و مخارج قانون گذاری کنند. این تفویض قدرت به منظور ایجاد و توسعه مالیات هایی است که مشابه مالیات های فدرال نبوده و کارکردهای متفاوتی دارند. ایالتها می توانند نرخ مالیات بر انتقال املاک و مستغلات را تعیین کرده و شهرداریها نیز می توانند ضرایب محاسبه نرخ مالیات بر تجارت را تعیین کنند.

برخی مواقع ممکن است قوانین مالیاتی سبب صدور احکام قانونی دربردارنده جزئیاتی در رابطه با به کارگیری قوانین از سوی وزارت دارایی فدرال شود. این قوانین مربوط به سازمان امور مالیاتی و همچنین مؤدیان مالیاتی است. احکام اجرایی و دستورالعمل های صادر شده توسط مقامات مالیاتی به عنوان یک راهنما عمل کرده و در

1. Bundestag

2. Bundesrat

۳. بر اساس ماده ۵۱ قانون اساسی کشور آلمان، اعضای مجلس سنا به عنوان «اعضای حکومت های ایالتی» هستند که دوران عضویت آنها در این مجلس، با خاتمه مسئولیتشان در ایالت پایان می یابد. در واقع مجلس سنا به منزله مجلس واسطه ای بوده که به وسیله آن، ایالتها در امور دولت فدرال مشارکت می کنند. در این مجلس، علاوه بر نمایندگان حکومت های ایالتی، نخست وزیر هر ایالت به همراه وزرای مالی، داخلی و قضایی آن ایالت صاحب کرسی هستند. به مجلس سنا، مجلس عالی و به مجلس نمایندگان، مجلس مردمی (پائین دست یا عوام) نیز گفته می شود.

4. Landtag

اجرای قوانین مالیاتی به سازمان مذکور کمک می‌کند. همچنین قوانین مالیاتی ملی نیز توسط مقامات مالیاتی فدرال و ایالتی، سازمان‌دهی و مدیریت می‌شوند.

در زمینه اجرای قوانین در نظام مالیاتی کشور آلمان، به صورت کلی چهار سطح مختلف برای مقامات مالیاتی وجود دارد: ۱) وزارت دارایی فدرال<sup>۱</sup> و وزارت‌های دارایی ایالت‌ها<sup>۲</sup> در شهرها (که با عنوان ادارات سنا نیز شناخته می‌شود)؛ به طوری که ایالت‌های برلین، برمن و هامبورگ که با عنوان بالاترین مقامات شناخته می‌شوند؛ ۲) اداره مالیات مرکزی فدرال<sup>۳</sup> به عنوان یک مقام فدرال بلندمرتبه؛ ۳) اداره‌های دارایی فدرال<sup>۴</sup>، ادارات دارایی منطقه‌ای<sup>۵</sup> و دفتر جرم‌شناسی گمرک<sup>۶</sup>، که به عنوان مقامات سطح متوسط در نظر گرفته می‌شوند؛ و ۴) ادارات مالیات، ادارات اصلی گمرک شامل نمایندگی‌ها، دفاتر تحقیقات گمرکی و مقامات ویژه درآمد از ایالت به عنوان مقامات محلی شناخته می‌شوند. در سطح فدرال، اداره مالیات مرکزی مسئولیت مدیریت جنبه‌های مختلف موارد مالیاتی با در نظر گرفتن ملاحظات بین‌المللی مانند اعتبار و یا معافیت از مالیات، جمع‌آوری اطلاعات و کمک‌های مدیریتی بین‌المللی را بر عهده دارد. ادارات مالیات و ادارات اصلی گمرک، مسئول مدیریت و جمع‌آوری مالیات بر اساس مکان اقامت مؤدیان و یا مکان مدیریت نهادها است (دیلویت، ۲۰۱۷).

بر اساس ویژگی‌هایی که برای نظام مالیاتی آلمان و ساختار سیاسی-اداری این کشور برشمرده شد، چند نکته درباره نحوه سیاست‌گذاری و فرایند تصمیم‌گیری این کشور در حوزه سیاست‌های مالیاتی می‌توان مطرح کرد. نکته اول اینکه، نهادهای متنوعی در سازوکار سیاست‌گذاری و تدوین قوانین مالیاتی این کشور حضور دارند و این نهادها در ارتباط با یکدیگر، فعالیت و وظایف خود را انجام می‌دهند. در قانون‌گذاری و تدوین قوانین مالیاتی، سطوح مختلفی از نهادها از سطح ملی گرفته تا سطح محلی و از قوای مقننه گرفته تا نهادهای اجرایی در ارتباط و تعامل با یکدیگر و در قالب مجالس ملی، سنا و ایالتی برای سیاست‌گذاری نظام مالیاتی فعالیت می‌کنند. به‌ویژه اینکه مجلس سنا متشکل از وزرای دولت در ایالت‌ها بوده و در عین حال که نقش واسطه برای مشارکت دادن (مجلس) ایالت‌ها در امور دولت و مجلس فدرال را ایفا می‌کند، وظیفه ایجاد تعامل بین قوای مجریه و مقننه را در فرایند سیاست‌گذاری به عهده دارد.

تعامل بین دولت و مجلس که در کشور آلمان به واسطه مجلس سنا نمود پیدا می‌کند، بخشی از نهادسازی در جریان سیاست‌گذاری درباره مسائل مهم اجتماعی است که در ساختار سیاسی و قانون‌گذاری ایران وجود ندارد. تعاملی که در حقیقت، زمینه سیاست‌گذاری درست را مهیا می‌کند. سیاست‌گذاری جوانب متعددی دارد که هنگام طی شدن فرایندهای آن باید شناسایی و مورد ملاحظه قرار داده شود.<sup>۷</sup> یکی از مهم‌ترین جنبه‌های

1. Federal Ministry of Finance
2. Finance Ministries of the Lander
3. Federal Central Tax Office
4. Federal Finance Offices
5. Regional Finance Offices
6. Customs Criminological Office

۷. برای مطالعه بیشتر درباره جوانب سیاست‌گذاری درباره موضوعات مهم اجتماعی و اقتصادی می‌توان به کتاب: پژوهش و سیاست‌گذاری، اثر آن ماژرزاک، ترجمه هوشنگ نایبی، نی، سال ۱۳۹۸، چاپ دوم مراجعه کرد.

سیاست‌گذاری، شناسایی مجموعه بازیگران کلیدی و مد نظر قرار دادن ساختار قدرت در فرایند سیاست‌گذاری است. سیاست‌گذاری درست زمانی اتفاق می‌افتد که هنگام شناسایی بازیگران، بتوان تصمیم‌گیرندگان اصلی، صاحبان نفوذ و کم‌قدرتان را که قربانی تصمیمات دیگران درباره موضوع مورد نظر هستند شناسایی کرده و از هم تمییز داد.

به عنوان مثال سیاست‌گذاری در حوزه مالیات، تصمیم‌گیری در مورد اعطای انواع معافیت‌ها، پیامدهایی را به دنبال دارد که ذینفعان، متضرران، مجریان و ناظران همگی به نوعی تحت تأثیر این پیامدها قرار خواهند گرفت. در این میان، عده‌ای نفوذ بیشتر در فرایند سیاست‌گذاری و اجرای آن داشته؛ نتیجتاً اثرات مثبتی به صورت منفعت‌های مستقیم و غیرمستقیم نصیب آنها می‌شود. در مقابل، برخی دیگر که از فضای چنین سیاست‌گذاری فاصله بیشتری دارند، پیامدهای منفی شامل حال آنها می‌شود. عدم در نظرگیری افراد گروه دوم در مقابل گروه اول، نخست مانع تحقق منافع اجتماعی سیاست‌گذاری انجام گرفته در اقتصاد خواهد شد. دوم، به دلیل تبعیض و حس نابرابری که پدید می‌آید، پیاده‌سازی و اجرای مطلوب سیاستی مانند معافیت‌های مالیاتی با شکست مواجه شده و این می‌تواند بعد از زمانی معین، منافع ذینفعانی که در گروه اول جای گرفته بودند را نیز با مشکل مواجه ساخته و عملکرد کل اقتصاد را به چالش بکشد.

افراد جامعه به‌طور عام، همواره در جریان سیاست‌گذاری‌ها، جزء گروه دوم بوده و به‌ویژه زمانی که فرایند سیاست‌گذاری عمومی به شکل مطلوبی دنبال نمی‌شود، پیامدهای منفی آن به انحاء مختلف شامل اکثریت افراد جامعه خواهد شد؛ گروهی که غالباً در سیاست‌گذاری‌های عمومی نقشی ندارند. در نظام مالیاتی کشور آلمان ملاحظه شد؛ برای تدوین قوانین مالیاتی که در واقع، سیاست‌گذاری مالیات در آنها مستتر است، کوچک‌ترین نهادهای محلی نیز به‌واسطه مجالس ایالتی (لندتاگ‌ها)، ادارات دارایی ایالت‌ها، شهرداری‌ها و ادارات مالیات محلی و منطقه‌ای به‌طور هماهنگ و در تعامل با یکدیگر فعالیت می‌کنند. این همکاری نهادهای ایالتی که بیشترین ارتباط با مردم را در ایالت‌های خود دارند، مطالبات محلی را از طریق نهادهای واسطه‌ای مانند مجلس سنا که وزرای ایالت‌ها در آن عضویت دارند به سطح ملی و مجلس نمایندگان انتقال می‌دهند. بدین شیوه فرایند سیاست‌گذاری و تدوین سیاست‌های مالیاتی در این کشور، از کوچک‌ترین واحدهای نهادی در سطح محلی و با تعامل مردم شروع شده و در نهایت در مجلس ملی به تصویب می‌رسد.

بنابراین نظام مالیاتی این کشور، نظامی بر محوریت مردم است و شهروندان در تدوین سیاست‌های آن سهیم بوده و به عنوان بازیگر فعال مؤثر؛ نه منفعل متأثر از سیاست‌ها مطرح هستند. به عبارت دیگر، آنها می‌توانند منافع شخصی، شهری، ایالتی و منطقه‌ای خود را در فرایند سیاست‌گذاری لحاظ کرده و نقش ذینفعان پرنفوذ در این فرایند را تا حد امکان کمتر کنند. بدیهی است سیاست‌های پدید آمده از چنین فرایندی، در مرحله اجرا نیز کارا تر بوده و با همکاری بیشتری از سوی بازیگران همراه خواهد شد. اکنون که مردم در طرح مسئله و حل آن نقش داشته و در تعامل با سایر بازیگران هستند، بنابراین در شناخت مطالباتشان و مطرح کردن آنها با آگاهی بیشتری عمل کرده و به دلیل تعاملی که با نهادهای بازخواست شده دارند، زمینه همکاری و رسیدن به هدف درستی که مطالبه شده است با سهولت بیشتری فراهم می‌شود. منظور اینکه در صورت چنین نظام

تصمیم‌گیری درست در جامعه، سیاست‌گذاری‌ها به شکل مطلوب انجام گرفته و مطالبات به نحو مسالمت‌آمیز و کمترین تنش‌های اجتماعی تحقق می‌یابد. در مقابل، نظام مالیاتی که ساختار و چینش آن غیر کارشناسانه، ناکارآمد، رانتی و تحت نفوذ ذینفعان قدرتمند باشد، سازوکار مالیاتی حاصل از آن نیز نمی‌تواند اهداف مالیاتی نظیر تأمین مالی دولت، تثبیت نوسانات اقتصاد و توزیع عادلانه درآمدها را برآورده سازد.

در نظام مالیاتی ایران، قوانین متعددی با انواع مالیات‌ها تدوین و ارائه شده که هر یک شامل معافیت‌های گسترده و گاه‌آه مبهم هستند. در کنار آنها قوانین مختلف دیگری در حوزه‌های معینی وجود دارد که بندهایی از آنها به منظور حمایت از فعالیت‌های مشخص شامل معافیت‌ها، تخفیف‌ها یا مشوق‌های مالیاتی است (حسنوند و همکاران، ۱۳۹۹). نخست اینکه بندهای معافیت مالیاتی اغلب به صورت صلاح‌دید و در جهت منافع گروهی خاص ارائه شده است، در حالی که وجود آنها تأمین‌کننده منافع عمومی جامعه نبوده و احتمالاً موجب زیان آن نیز باشند. دوم، تدوین معافیت‌ها در بندهای قوانین مختلف، بدون ارزیابی اثرات آن بر گروه‌های دیگر و در نظر گرفتن منافع آنها انجام گرفته که حاصل عدم تعامل نهادی در فرایند سیاست‌گذاری در این حوزه است. در ادامه به قوانین مربوط به معافیت‌های مالیاتی که برآمده از کارکرد سه نهاد مرتبط با این حوزه می‌باشد، اشاره شده است.

## ۱-۲- قوانین معافیت‌های مالیاتی

در نظام مالیاتی ایران، درآمدهای مالیاتی شامل دو نوع مالیات‌های مستقیم و مالیات‌های غیرمستقیم است. مالیات‌های مستقیم از دو پایه اصلی مالیات بر درآمد (مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی) و مالیات بر ثروت تشکیل شده است که هر یک از پایه‌های مذکور به نوبه خود به منابع مختلف مالیاتی تقسیم می‌شود. همچنین مالیات‌های غیرمستقیم نیز که پایه مالیات بر مصرف را تشکیل داده است؛ شامل مالیات بر ارزش افزوده (VAT) و مالیات بر واردات می‌باشد. البته مالیات بر واردات، مربوط به حوزه بازرگانی بوده و توسط گمرک کشور دریافت می‌شود و سازمان امور مالیاتی در نحوه جمع‌آوری و عملکرد آن دخالتی ندارد. اما این نوع درآمدها در بودجه‌های سالانه، جزء درآمدهای مالیاتی دولت محسوب شده و در پیوست درآمدها، در کنار ردیف‌های دیگر درآمدهای مالیاتی قرار می‌گیرد. جدول (۱) ساختار کلی نظام مالیاتی کشور و انواع مختلف مالیات‌ها را به طور خلاصه نشان می‌دهد (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۵).

جدول ۱: اجزای نظام مالیاتی کشور

منبع مالیاتی	پایه	نوع مالیات
مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی	پایه درآمد	مالیات‌های مستقیم
مالیات بر درآمد مشاغل		
مالیات بر درآمد حقوق		
مالیات بر درآمد املاک و مستغلات		
مالیات بر ارث	پایه ثروت	
مالیات بر نقل و انتقالات مستغلات		

## معافیت‌های مالیاتی؛ آثار و ظرفیت‌های درآمدی آن

مالیات بر درآمد اتفاقی		
حق تمبیر		
مالیات بر ارزش افزوده	پایه مصرف	مالیات‌های غیرمستقیم
مالیات بر واردات		

منبع: سازمان امور مالیاتی کشور

معافیت‌های نظام مالیاتی ایران محدود به مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم بر اساس قوانین مالیاتی آنها نبوده و انواع معافیت‌ها در قوانین دیگر که جهت حمایت از فعالیت‌های مختلف تدوین شده‌اند نیز دیده می‌شود. این قوانین که نگارنده تا به اینجا موفق به کشف بندهای معافیت مالیاتی در آنها شده عبارت‌اند از:

- قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور؛
- قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور؛
- قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران (۱۴۰۰-۱۳۹۶)؛
- قانون مقررات صادرات و واردات ایران؛
- قانون ساماندهی مبادلات مرزی کشور؛
- قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم قانون اساسی کشور؛
- قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید در راستای تسهیل اجرای سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم؛
- قانون اساسی کشور؛
- قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و اختراعات؛
- قانون امور گمرکی؛
- قانون بهبود مستمر محیط کسب و کار؛
- قانون تأسیس شرکت شهرک‌های صنعتی ایران؛
- قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی جمهوری اسلامی ایران.

ملاحظه می‌شود در کنار قوانین اصلی مالیاتی، یعنی قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده، تعداد ۱۲ قانون دیگر شامل بندهای مالیاتی، به‌ویژه معافیت‌های مالیاتی است. البته بندهای مالیاتی قوانین بودجه سالانه که غالباً در تبصره ۶ ماده واحده قوانین مذکور متمرکز هستند را به دلیل اینکه این بندها ثابت نبوده و احتمالاً در سال‌های مختلف دچار تغییر و تحول می‌شوند، در اینجا در نظر گرفته نشده است. نکته دیگر اینکه تعداد بندهای معافیت مالیاتی مشابه در قوانین لیست شده در بالا بسیار بوده و اغلب آنها در قوانین دیگر نیز تکرار شده است. جداول (الف و ب) پیوست، بعد از کنار گذاشتن بندهای معافیت مالیاتی یکسان و گاه موازی با بندهای قوانین دیگر، لیست کاملی از بندهای معافیت مالیاتی، شرح محتوای آنها و نام قوانین مربوط به آنها را نشان می‌دهند.

همان‌گونه که گفته شد، این تعداد از قوانین و بندهای معافیت مالیاتی تنها با مطالعه نگارنده از اسناد و قوانین مختلف، کشف و مورد ملاحظه قرار گرفته است. چه بسا قوانین و بندهای دیگری نیز وجود داشته باشند که این مطالعه نتوانسته است آنها را شناسایی و در تقسیم‌بندی این مطالعه جای دهد. این حجم از قوانین معافیت،

نشان از گستردگی از یک‌سو و بی‌نظمی و عدم مدیریت مطلوب معافیت‌های مالیاتی در نظام مالیاتی کشور دارد. علاوه بر بی‌نظمی و تعدد بیش از حد قوانین و بندها، در قانون مالیات‌های مستقیم نیز که به عنوان محل اصلی تمرکز بندهای معافیتی بوده و فصلی جداگانه تحت عنوان معافیت‌ها نگاشته شده است. اما در فصول قبل و بعد از فصل معافیت‌ها در این قانون، بندها و مواد قانونی بسیار زیادی در حوزه معافیت‌های مالیاتی مطرح شده که بیانگر گستردگی بیش از حد معافیت‌ها، ابهام آنها، نگاشت و ترتیب‌بندی نامنظم بندهای معافیت مالیاتی می‌باشد. سردرگمی استفاده‌کنندگان از قانون و دچار چالش شدن اجرای آنها توسط نهادها و دستگاه‌های مجری، نتیجه این نوع سیاست‌گذاری، قانون‌گذاری و قانون‌نویسی است.

در دو بخش بعدی به نتایج و پیامدهای این نوع سیاست‌گذاری، گستردگی بیش از حد معافیت‌های مالیاتی و مبهم بودن بندهای قانونی معافیت‌ها پرداخته می‌شود. عملکرد نظام اقتصادی، نظام سیاسی و نظام اداری-اجرایی کشور مهم‌ترین مؤلفه‌هایی هستند که تحت تأثیر وضعیت سیاست‌گذاری و قانون‌گذاری به شکل آنچه ذکر شد، قرار دارند؛ هرچند سبک سیاست‌گذاری، خود نمی‌تواند مستقل از سه نظام مذکور قلمداد شود. به هر حال موقعیتی که اکنون وضعیت سیاست‌گذاری، پیامدهای آن و نظام مالیاتی کشور قرار دارد، نتیجه چرخه مخربی است که ویژگی خودتقویتی داشته و این روند مخرب در گذر زمان، همه جوانب عملکردی نظام کشور را تحت تأثیر قرار می‌دهد. موضوعی که در بخش‌های بعد به‌طور مفصل به آن پرداخته می‌شود، اما قبل از آن، به تشریح عملکرد نظام مالیاتی کشور که شرح آن در این بخش گفته شد، در قالب شاخص‌ها و آمار و ارقام درآمدهای مالیاتی وصول شده می‌پردازیم.

### ۱-۳- عملکرد نظام مالیاتی کشور

کارآمدی یا ناکارآمدی نظام مالیاتی در انجام وظایفش برآیند کارایی نهادهای سیاست‌گذار، قانون‌گذار و اجرایی مرتبط با این نظام است. به عبارت دیگر، عملکرد نظام مالیاتی کشور نتیجه کارکرد نهادهای مذکور می‌باشد. عملکرد این نظام در وهله اول، شامل میزان موفقیت در وصول درآمدهای مالیاتی و بالفعل کردن ظرفیت‌های مالیاتی در اقتصاد است. وهله دوم در این کامیابی، موضوع نحوه وصول درآمدها و بالفعل کردن ظرفیت‌های فوق می‌باشد (دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۸). همان‌طور که پیش‌تر نیز گفته شد، کارکرد یک نظام مالیاتی علاوه بر تأمین منابع مالی دولت، آثار بازتوزیعی و سیاست‌های تثبیتی آن است.

اینکه چگونه ظرفیت‌های درآمد مالیاتی نهفته در اقتصاد به فعلیت برسد و وصول این درآمدها با کدام فرایندی انجام گیرد که بتواند همزمان با تأمین مالی دولت به نحو مطلوب، کارکردهای توزیعی و تثبیتی نظام مالیاتی را نیز با کمترین هزینه به ثمر برساند، مسائل و چالش‌هایی است که علاوه بر تحت تأثیر قرار دادن کارآمدی نظام مالیاتی، می‌تواند بر عملکرد نظام اقتصادی-اداری و سیاسی یک کشور نیز مؤثر باشد. در این بخش، عملکرد وصول درآمدی نظام مالیاتی کشور و مقایسه با سایر کشورها مورد تحلیل قرار می‌گیرد. پیامدهای این نوع عملکرد در دیگر کارکردهای نظام مالیاتی (بازتوزیعی و تثبیتی) موضوع بخش بعدی گزارش است.



مهم‌ترین آسیبی که نظام مالیاتی کشور در هر سه حوزه کارکردی تأمین مالی، بازتوزیع و تثبیت را بر اساس هر دو وهله اشاره شده در بالا تحت تأثیر قرار می‌دهد، موضوع معافیت‌های مالیاتی گسترده و غیرشفاف در درون این نظام است. مسئله‌ای که از بطن سیاست‌گذاری و تصمیم‌گیری در حوزه‌های سیاسی (نهادهای سیاسی و قانون‌گذار)، تخصصی (کارشناسان و صاحب‌نظران) و اداری (سازمان‌ها و بوروکراسی اداری) کشور ظهور کرده و در مرحله اجرا و پیاده‌سازی اجزای نظام مالیاتی در پهنه جامعه، پیامدهای خود را در عملکرد فعالیت‌های اقتصادی، نحوه اداره دولت و حتی حوزه‌های فرهنگی و اجتماعی کشور بر جای می‌گذارد. گستردگی، غیرشفاف و مبهم بودن معافیت‌ها و نیز بی‌نظمی در قانون‌گذاری، نحوه سیاست‌گذاری ناصحیح در این حوزه و اجرای نامناسب همین قوانین و سیاست‌گذاری‌های ناقص، عارضه‌ای است که آسیب‌های جدی بر پیکره کم‌جان اقتصاد کشور و دیگر حوزه‌ها وارد کرده است.

وجود پررنگ پدیده فرار مالیاتی، عدم دسترسی به اطلاعات جامع و شفاف مالی از مؤدیان مالیاتی، عدم تمکین یا تمکین ناقص برخی از مؤدیان مالیاتی در پرداخت مالیات، اجرا و پیاده‌سازی روش‌های سنتی تشخیص و وصول مالیات و عدم وجود تنوع در پایه‌های مالیاتی در کنار معافیت‌های گسترده مالیاتی موجب شده تا نظام مالیاتی کشور در وصول درآمدها عملکرد مطلوبی نداشته و حتی در مقایسه با کشورهای همسایه در منطقه جنوب غرب آسیا از این حیث، در وضعیت مناسبی نباشد. شاخص‌های شناخته شده‌ای که در اینجا نیز از آنها برای ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی کشور استفاده شده است، شاخص‌های نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی (T/GDP)، نسبت درآمدهای مالیاتی به مخارج جاری دولت (T/GC) و نسبت درآمدهای مالیاتی به منابع عمومی دولت (T/GR) می‌باشد. اما قبل از پرداختن به این شاخص‌ها، میزان وصول درآمدهای مالیاتی کشور در مقایسه با کشورهای دیگر، به تفکیک مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم برای سال‌های ۲۰۰۵-۲۰۱۹ مورد بررسی و نمایش قرار می‌گیرد.

### ۱-۳-۱- عملکرد وصول درآمدهای مالیاتی

تعمیق درآمدهای حاصل از وصول انواع مالیات‌ها در بودجه یک کشور در مقایسه با سایر منابع مالی دولت، موجبات تلقی این نوع منبع تأمین مالی به عنوان یک ابزار قدرتمند در سیاست‌گذاری و مدیریت اقتصادی در سطح کلان اقتصادی خواهد بود. تعمیق درآمدهای مالیاتی در بودجه‌های سالانه دولت به عنوان بخش مهمی از برنامه مالی که توسط دولت در طول سال اجرا می‌شود، بدین معنی است که دولت با تأثیرگذاری بیشتری به‌واسطه تغییرات سیاستی در آن، می‌تواند در حوزه‌های درگیر مسائل و چالش‌های مختلف، سیاست‌گذاری کند. البته این قابلیت برای ابزار مالیات در صورت تعمیق آن، به شرطی اتفاق خواهد افتاد که سازوکار مالیات-ستانی و فرایند اجرای آن به درستی و با کمترین هزینه تحمیل شده بر جامعه اتفاق بیفتد. به عبارت دیگر، هرچند مسئله تعمیق شرط لازم برای مدیریت صحیح اقتصادی و سیاست‌گذاری در حوزه‌های مختلف جامعه است، اما شرط تکمیلی آن پیاده شدن حکمرانی مطلوب با فرایندهای کارآمد تصمیم‌سازی، سیاست‌گذاری و قانون‌گذاری در زمینه‌های متنوع یک جامعه می‌باشد.

جداول ارائه شده در این بخش، میزان و تعمیق درآمدهای مالیاتی دولت در بودجه را برای کشور در مقایسه با دیگر کشورها نمایش می‌دهد. در این جداول، تنها به گروه کشورهای منطقه‌ای غرب آسیا، کشورهای منتخب آسیای شرقی، کشورهای اروپا و آمریکای شمالی و کشورهای آمریکای جنوبی در کنار ایران و کشور آلمان اشاره شده است. تفصیل آمارها به تفکیک هر کدام از کشورهای منتخب و سال‌های دوره ۲۰۰۵-۲۰۱۹ در پیوست شماره (۳) در انتهای گزارش آورده شده است. جدول (۲) در اینجا میزان کل درآمدهای مالیاتی وصول شده در کشورهای مختلف طی دوره ۲۰۰۵-۲۰۱۹ را به تفکیک مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم نشان می‌دهد.

جدول ۲: متوسط انواع مالیات و نسبت آنها به کل درآمدهای مالیاتی برحسب ارزش پول داخل در سال‌های ۲۰۰۵-۲۰۱۹ (درصد)

مالیات‌های مستقیم	نسبت به کل درآمدهای مالیات	مالیات غیرمستقیم*	نسبت به کل درآمدهای مالیات	کل درآمدهای مالیاتی	
۳۴۳۳۲۳	۵۸/۲۵	۱۸۷۲۰۷	۲۳/۷۷	۵۸۹۲۹۶	ایران
۳۴۴	۵۳/۰۸	۲۸۸	۴۴/۴۳	۶۴۹	آلمان
۴۲۴۶۲	۳۱/۳۰	۴۶۳۳۰	۵۴/۶۱	۱۰۰۱۹۷	کشورهای آسیای منطقه
۱۷۳۳۷	۴۸/۷۱	۱۰۳۵۷	۴۳/۱۰	۲۸۸۶۰	کشورهای منتخب آسیای شرقی
۱۲۸۵۳	۵۴/۵۴	۹۷۱۲	۴۱/۵۸	۲۳۲۶۷	کشورهای اروپا و آمریکای شمالی
۵۴۰۶۵۱	۴۳/۸۴	۴۳۰۲۰۲	۵۰/۷۹	۱۰۴۰۵۸۰	کشورهای آمریکای جنوبی

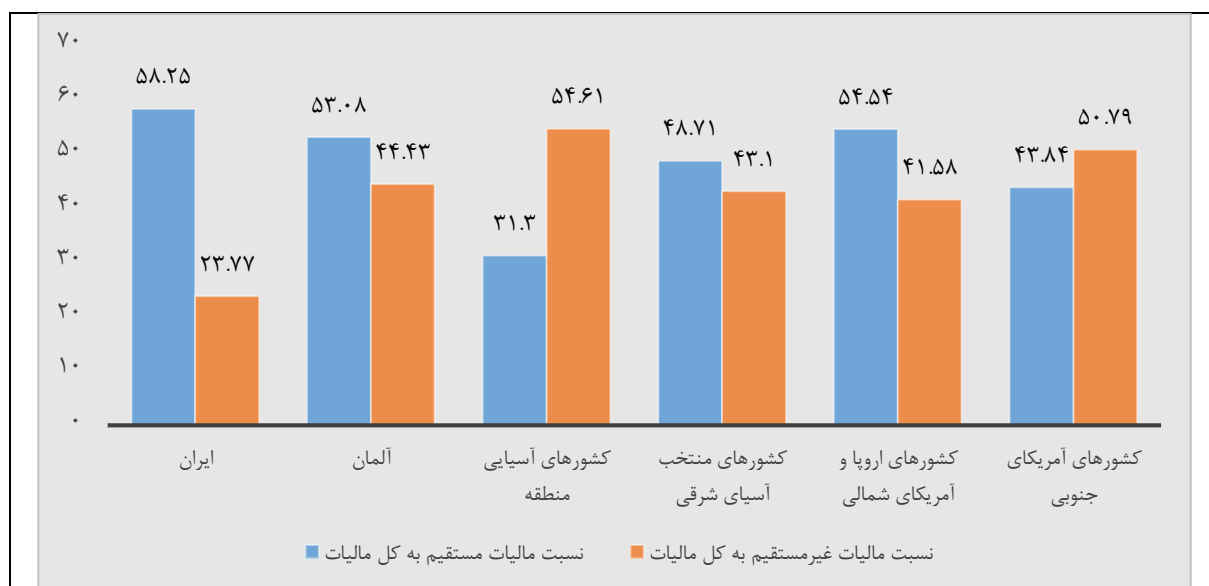
منبع: خزانه‌داری کل کشور - صندوق بین‌المللی پول (داده‌های GFS)، ۱۳۹۹-۲۰۲۱

\* میزان مالیات غیرمستقیم بدون احتساب مالیات بر واردات کالاها و خدمات در نظر گرفته شده است

اولین واقعیتی که در جدول ۲ درباره چگونگی عملکرد نظام مالیاتی ایران مشاهده می‌شود این است که بخش عمده درآمدهای مالیاتی ایران از ناحیه مالیات‌های مستقیم (مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، حقوقی و مالیات بر ثروت) وصول می‌گردد. مالیات‌های غیرمستقیم (که در اینجا تنها شامل مالیات بر کالاها و خدمات است) کمترین سهم را در درآمدهای کل مالیاتی کشور دارد. این اختلاف سهم در مقایسه با کشورهای دیگر بسیار بیشتر بوده و نشان می‌دهد نظام مالیاتی ایران، به‌طور یکنواخت و هماهنگ همه اجزای مالیاتی را در وصول درآمدها پوشش نمی‌دهد. به طور متوسط حدود ۶۰ درصد کل درآمدهای مالیاتی ایران طی سال‌های ۲۰۱۹-۲۰۰۵ (یعنی ۱۳۹۸-۱۳۸۴) مربوط به مالیات‌های مستقیم و تقریباً ۲۳ درصد آن مربوط به مالیات‌های غیرمستقیم یا مالیات بر کالاها و خدمات است.

در حالی که سهم مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم برای کشورهای منتخب منطقه در غرب آسیا، عکس عملکرد نظام مالیاتی ایران بوده و به ترتیب؛ ۳۱ درصد و ۵۵ درصد است، برای سایر گروه کشورهای جدول (۲) در مقایسه با ایران، سهم‌های مذکور متعادل‌تر بوده و اختلاف پوشش مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم کمتر می‌باشد. برای نظام مالیاتی کشور آلمان، سهم مالیات‌های مستقیم، ۵۳ درصد و مالیات‌های غیرمستقیم

۴۴ درصد بوده و به طور کلی، کشورهای اروپایی و آمریکای شمالی سهم ۵۴/۵ درصد برای مالیات‌های مستقیم و ۴۲ درصد برای مالیات‌های غیرمستقیم را به طور متوسط رقم زده است. نمودار (۱) این اختلاف را در بین کشورها و گروه کشورهای مختلف نشان می‌دهد. ملاحظه می‌شود ایران بیشترین اختلاف بین انواع مالیات را از لحاظ پوشش مالیاتی دارد؛ به طوری که این اختلاف در مقایسه با کشورهای دیگر، کاملاً محسوس بوده و تفاوت چشمگیری بین مالیات مستقیم و غیرمستقیم در نظام مالیاتی کشور ایران وجود دارد. در مقابل، کشورهای منتخب آسیای شرقی کمترین فاصله درآمدی را بین انواع درآمدهای مالیاتی دارند؛ به طوری که مالیات‌های مستقیم، سهم ۴۸ درصدی و مالیات‌های غیرمستقیم نیز سهم ۴۳ درصدی از درآمدهای کل وصول شده در نظام مالیاتی این کشورها را تشکیل داده‌اند. زمانی که اختلاف ۵ واحد درصدی انواع مالیات بر کشورهای شرق آسیا در کنار اختلاف حدود ۲۵ واحد درصدی بین انواع مالیات در نظام مالیاتی ایران قرار داده می‌شود، تفاوت نظام‌های مالیاتی ایران با کشورهای مذکور و عملکرد آنها بیشتر جلب توجه می‌کند. در بخش بعد، عملکرد نظام مالیاتی کشورها به تفکیک اجزای مالیات بر اساس طبقه‌بندی آمارهای مالی دولت (GFS) صندوق بین‌المللی پول، مقایسه و مورد بررسی قرار می‌گیرد.



نمودار ۱: متوسط سهم انواع مالیات کشورها از کل درآمدهای مالیاتی (درصد)

### ۱-۳-۲- عملکرد نسبت اجزای مالیات به کل درآمدهای مالیاتی

قسمت پیشین تفاوت عملکرد نظام مالیاتی کشور در حوزه دو نوع مالیات مستقیم و غیرمستقیم را نشان داد. بر اساس جدول (۱)، مالیات‌های مستقیم در نظام مالیاتی ایران شامل پایه‌های مالیاتی درآمد و ثروت است، به گونه‌ای که این پایه‌ها در جدول (۳) به سه جزء مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی به عنوان پایه‌های درآمدی و مالیات بر دارایی نیز به عنوان پایه ثروت تقسیم شده‌اند. مالیات‌های غیرمستقیم نیز تنها بر اساس مالیات بر کالاها و خدمات مورد توجه قرار گرفته و مالیات بر واردات به عنوان نوع دیگر مالیات‌های غیرمستقیم، به دلیل داشتن متولی غیر از سازمان امور مالیاتی (که همان گمرک جمهوری اسلامی ایران می‌باشد) در این بررسی مورد توجه قرار نگرفته است.

جدول (۳) عملکرد اجزای مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم برای ایران را با کشورهای دیگر مقایسه کرده است. ملاحظه می‌شود برای نظام مالیاتی کشور ایران، از حدود ۶۰ درصد مالیات‌های مستقیم (معادل ۳۴۳ هزار میلیارد ریال) که در جدول قبل ملاحظه شد، تقریباً ۴۲ درصد آن به مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی اختصاص داشته و ۱۵ درصد آن به مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و ۴ درصد نیز به جزء مالیات بر دارایی مربوط است. مالیات بر کالاها و خدمات که در واقع بخش اعظم آن مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی کشور است، بر اساس جدول گفته شده حدود ۲۳ درصد کل درآمدهای مالیاتی کشور را به طور متوسط پوشش می‌دهد.

جدول ۳: سهم اجزای مالیات از درآمدهای کل مالیاتی در گروه کشورها (درصد)

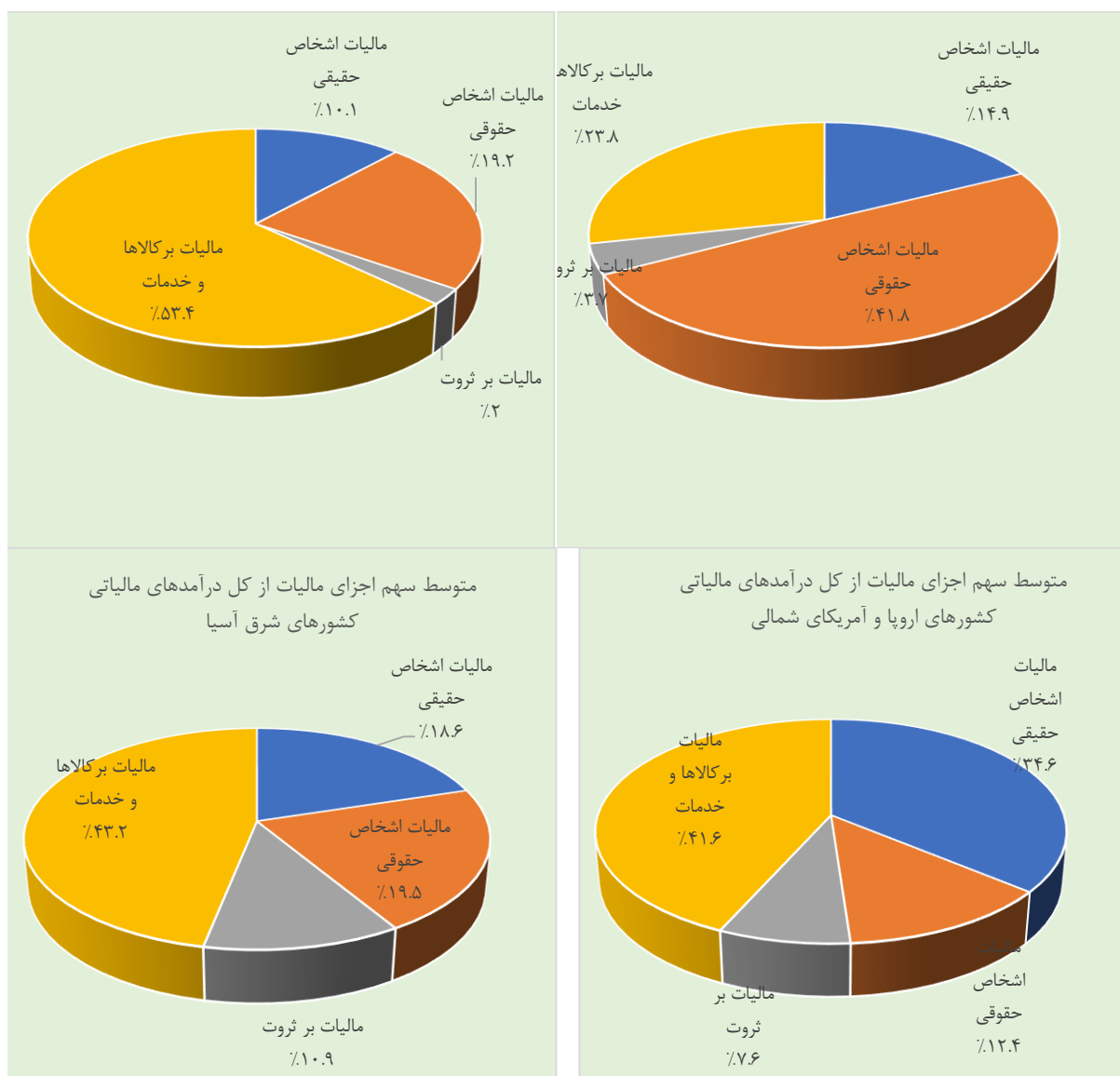
کشور	مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی	مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی	مالیات بر دارایی	مالیات بر کالاها و خدمات	جمع
ایران	۱۴/۹	۴۱/۷۵	۳/۶۸	۲۳/۸۸	۸۴/۲۳
آلمان	۳۸/۲۹	۱۰/۸	۳/۷۶	۴۴/۶۹	۹۷/۵
کشورهای آسیایی منطقه	۱۰/۱	۱۹/۲	۲/۰۲	۵۳/۴	۸۴/۷
کشورهای منتخب آسیای شرقی	۱۸/۶	۱۹/۵	۱۰/۹	۴۳/۲	۹۲/۲
کشورهای اروپا و آمریکای شمالی	۳۴/۶	۱۲/۴	۷/۶	۴۱/۶	۹۶/۲
کشورهای آمریکای لاتین	۱۷/۱	۱۶/۸	۹/۷	۵۰/۹	۹۴/۵

منبع: خزانه‌داری کل کشور - صندوق بین‌المللی پول (داده‌های GFS)، ۱۳۹۹-۲۰۲۱

بخش بزرگی از نسبت بالای مالیات‌های مستقیم در نظام مالیاتی ایران از کل درآمدهای مالیاتی در مقایسه با کشورهای دیگر، مربوط به سهم مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در کشور است. در جدول (۳) ملاحظه می‌شود این سهم بیشترین درصد را در بین کشورهای مورد مقایسه دارد. در سوی دیگر، نسبت مالیات‌های بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی از کل درآمدهای مالیاتی برای کشورهای اروپا و آمریکای شمالی وضعیت عکس کشور ایران را دارد. حدود ۳۵ درصد مربوط به مالیات اشخاص حقیقی و ۱۲ درصد نیز مربوط به درآمد مالیات اشخاص حقوقی کشورهای مذکور است. این ارقام برای کشور آلمان به ترتیب ۳۸ درصد و ۱۰ درصد است. در واقع تمرکز نظام مالیاتی ایران بر وصول درآمدها از کسب و کارها و بخش‌های تولیدی و خدماتی بوده در حالی که مالیات از درآمد اشخاص حقیقی، دارایی‌های آنها و مصرف کالاها و خدمات توسط خانوارها در اولویت‌های بعدی قرار دارند.

وضعیت مشابهی برای کشورهای آسیایی منطقه نیز البته با شدت کمتر وجود دارد. سهم مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در این کشورها به طور متوسط حدود ۱۹ درصد و مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی ۱۰ درصد است که اهمیت مالیات اشخاص حقوقی در مالیات مستقیم این کشورها را نشان می‌دهد. البته تفاوت عملکرد ساختار مالیاتی این کشورها با ایران، در میزان و سهم مالیات غیرمستقیم از نوع مالیات بر کالاها و خدمات

است. به گونه ای که این سهم برای کشورهای منطقه ای به طور متوسط حدود ۵۳ درصد بوده و این میزان برای مالیات ایران تقریباً ۲۳ درصد می باشد. در واقع در کشورهای منطقه، تأکید اصلی مالیات ستانی بر روی پایه مصرف یعنی مالیات بر کالاها و خدمات (مالیات بر ارزش افزوده) بوده و در نظام مالیاتی ایران تأکید بر مالیات کسب و کارها و فعالین تولید و خدمات است. ساختار و عملکردی که حتی در مقایسه با کشورهای منطقه مانند افغانستان، ارمنستان، آذربایجان، مصر، اردن، عربستان سعودی، ترکیه و امارات نیز ضعیف بوده و هدف-گیری های ناکارآمدی در مقایسه با آنها دارد. نمودار (۲) تفاوت سهم اجزای مالیات ها از کل درآمدها را برای ایران و سایر کشورهای مورد مطالعه نشان می دهد.



نمودار ۲: متوسط سهم اجزای مالیات از کل درآمدهای مالیاتی ایران

تفاوت الگوی مالیاتی در ساختار نظام مالیاتی کشور با دیگر کشورها در نمودار ۲ به خوبی قابل ملاحظه است. بخش عمده نظام مالیاتی ایران را مالیات اشخاص حقوقی تشکیل می دهد، در حالی که در سایر کشورها از جمله

کشورهای آسیای غرب، آسیای شرق، اروپا و آمریکای شمالی و حتی آمریکای لاتین مالیات بر کالاها و خدمات بیشترین اهمیت را در درآمدهای مالیاتی دارد. در واقع پایه مالیاتی مهم در نظام مالیاتی ایران، درآمد بوده و شرکت‌ها، مؤسسات و فعالین اقتصادی مؤدیان اصلی آن هستند. با اینکه پایه مالیاتی در سایر کشورها مصرف بوده و مؤدیان آن مصرف‌کنندگان کالاها و خدمات مختلف می‌باشند. به عبارت دیگر مالیات در ایران، تولید را هدف قرار داده و در مقابل، مالیات کشورهای دیگر، مصرف را هدف مالیات‌ستانی قرار داده‌اند. این دو نوع رویکرد مالیات‌ستانی تفاوت ماهوی با یکدیگر داشته و اثرات کارکردی متفاوتی نیز در تأمین مالی دولت، اثرات بازتوزیعی و تثبیت اقتصادی خواهد داشت که در بخش بعدی بیشتر درباره این موضوع پرداخته می‌شود.

دلیل اینکه نظام مالیاتی ایران علاقه شدید به مالیات اشخاص حقوقی دارد و بخش قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی کشور از ناحیه این نوع مالیات است، سهل‌الوصول بودن آن می‌باشد. تمرکز بر وصول نوع مالیاتی که سهل‌الوصول بوده و نیاز به سیاست‌گذاری، اقدامات و فرایندهای پیچیده‌ای ندارد، بیانگر ساختار ضعیف و توسعه نیافته نظام مالیاتی یک اقتصاد است. مالیات اشخاص حقوقی شامل مالیات علی‌الحساب و معوقه شرکت‌های دولتی و همچنین مالیات شرکت‌های غیردولتی است که به‌طور متوسط حدود ۴۲ درصد کل درآمدهای مالیاتی وصول شده در یک سال را تشکیل می‌دهد.

بر اساس نمودار (۲) مجموع مالیات اشخاص حقوقی و حقیقی تقریباً ۶۰ درصد مالیات کشور ایران را شکل داده و به عنوان درآمدهای سهل‌الوصول مالیاتی در بین انواع مالیاتی دیگر، مهم‌ترین سهم را در نظام مالیاتی دارند. تشخیص این مالیات‌ها که مؤدیان آن شرکت‌های دولتی، غیردولتی، کارمندان دولت، کارکنان بخش خصوصی و صاحبان مشاغل هستند، مبتنی بر روش‌های سنتی و مراجعه آنها به اداره‌های امور مالیاتی و طی کردن فرایند اداری - کاغذی است. پابرجا بودن روش‌های سنتی حضوری برای وصول، بسترهای گسترش فساد اداری، تبعیض بین افراد و اشتباه و خطا در محاسبات را مهیا می‌کند. در بین گروه‌های مختلف کشورهایایی که در نمودار (۲) ملاحظه می‌شود، هیچ‌یک از آنها سهم مالیات اشخاص حقوقی و حقیقی بالاتر از ۵۰ درصد را در نظام مالیاتی خود ندارند. در مقابل، وضعیت فوق برای اقتصاد ایران حاکم بوده و عدم تعادل شدیدی بین اجزای مالیات از لحاظ وصول درآمدی وجود دارد.

سهم بالای دو نوع مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی در مقایسه با انواع مالیات‌های دیگر، به علت این است که آنها از نوع مالیات‌های مستقیم بوده و وصول درآمد آنها یا به‌واسطه مؤدیانی است که اطلاعات آنها برای نظام مالیاتی کشور محرز بوده و توسط دولت ارسال می‌شود (برای مثال کارمندان و شرکت‌های دولت) و یا با مراجعه مستقیم اشخاص (حقیقی و حقوقی) دارای درآمد به سازمان امور مالیاتی و پرداخت مالیات صورت می‌گیرد. در هر دو حالت نیازی به ساختار و فرایند پیچیده‌ای برای وصول مالیات در سیستم مالیاتی کشور احساس نمی‌شود؛ اما در جایی که مالیات‌های پیچیده‌تری نظیر مالیات بر ارزش افزوده و یا مالیات بر مجموع درآمدهای فرد هدف باشد، ساختار ساده و توسعه نیافته توانایی پیاده‌سازی چنین مالیات‌هایی به‌صورت کارآمد را ندارد.

با وجود اینکه مالیات بر ارزش افزوده یا همان مالیات بر مصرف کالاها و خدمات، در نظام مالیاتی ایران از سال ۱۳۸۷ اجرا شده است، اما همچنان نتوانسته تمام ظرفیت خود را به صورت کامل به ظهور برساند و با گذشت ۱۲ سال از اجرایی شدن آن، بخش عمده درآمدهای مالیاتی وصول شده را مالیات های اشخاص حقیقی و حقوقی تشکیل می دهند. به عنوان مثال، در بودجه مصوب سال ۱۴۰۰، حدود ۴۸ درصد درآمدهای مالیاتی را دو نوع مالیات مستقیم اشخاص حقیقی و حقوقی تشکیل داده و ۳۸ درصد مربوط به مالیات بر کالاها و خدمات است. علاوه بر این، با وجود تجربه ۱۲ ساله اجرای مالیات بر ارزش افزوده، چالش های جدی در مسیر این اجرا وجود داشته و علاوه بر وارد کردن ضربه به تولیدکنندگان و فعالان زنجیره ارزش در اقتصاد به واسطه عدم بازپرداخت وجوه پرداخت شده توسط فعالان تولید و خدمات، موجب بروز مشکلات و چالش ها در زنجیره تولید و عرضه کالاها و خدمات در بازار محصولات نیز شده است.

### ۱-۳-۳- شاخص های عملکرد مالیاتی

عملکرد وصول انواع درآمدهای مالیاتی و ساختار توزیع نابرابر وصول درآمدها بین اجزای مختلف مالیاتی در نظام مالیاتی ایران در مقایسه با سایر کشورها، به طور قطع شاخص های عملکردی نظام مالیاتی مانند شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی، مخارج جاری دولت و منابع بودجه عمومی دولت را نیز تحت تأثیر قرار داده و موجب عملکرد ضعیف در آنها خواهد شد. این بخش عملکرد هر کدام از شاخص های مذکور را به طور مشروح مورد بررسی قرار می دهد.

#### شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی (T/GDP)

اولین و مهم ترین شاخص عملکرد نظام مالیاتی، شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی وصول شده به تولید ناخالص داخلی (T/GDP) است. جدول (۴) این شاخص را برای ایران و گروه هایی از کشورهای مورد مطالعه در قسمت قبل را برای سال های ۲۰۰۵-۲۰۱۹ نشان می دهد.

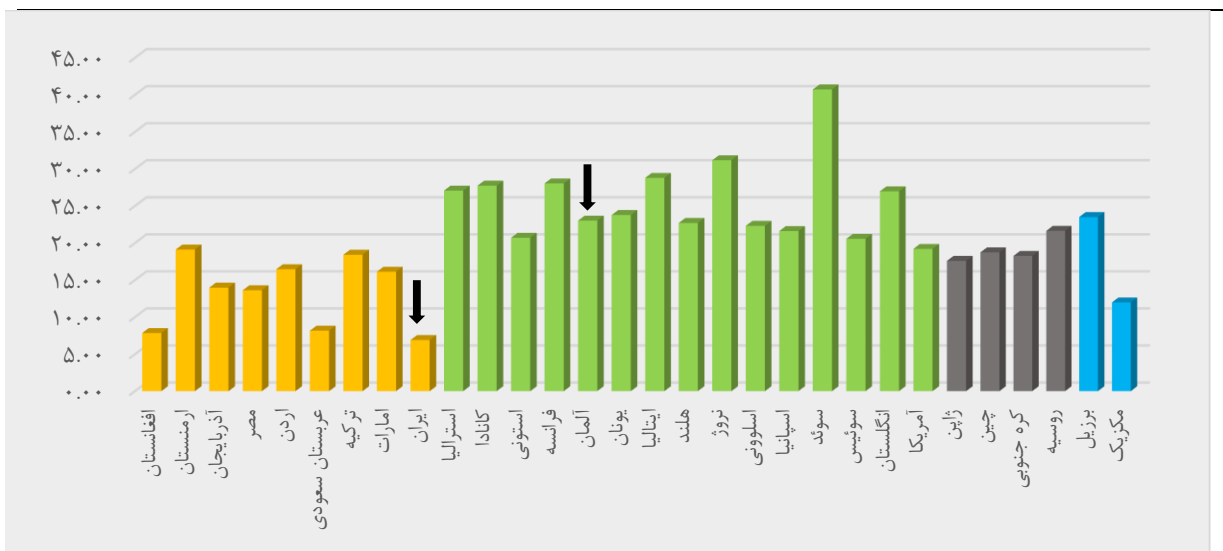
جدول ۴: شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی (درصد)

کشور	۲۰۰۵	۲۰۰۶	۲۰۰۷	۲۰۰۸	۲۰۰۹	۲۰۱۰	۲۰۱۱	۲۰۱۲	۲۰۱۳	۲۰۱۴	۲۰۱۵	۲۰۱۶	۲۰۱۷	۲۰۱۸	۲۰۱۹	متوسط
ایران		۶/۳	۶/۱	۶/۶	۸/۲	۶/۶	۶/۴	۶/۳	۶/۳	۷/۷	۷/۲	۷/۹	۷/۸	۶/۸	۶/۹	
آلمان	۲۱/۴	۲۲/۱	۲۲/۹	۲۲/۳	۲۲/۹	۲۱/۹	۲۲/۵	۲۳/۰	۲۳/۲	۲۲/۹	۲۳/۳	۲۳/۶	۲۳/۷	۲۴/۱	۲۴/۲	۲۳/۰
کشورهای آسیایی منطقه	۱۴/۱	۱۲/۳	۱۲/۳	۱۵/۲	۱۵/۲	۱۴/۸	۱۵/۵	۱۵/۴	۱۶/۱	۱۵/۴	۱۴/۷	۱۴/۶	۱۴/۷	۱۵/۲	۱۵/۳	۱۴/۲
کشورهای منتخب آسیای شرقی	۱۹/۰	۲۰/۳	۱۹/۷	۱۹/۴	۱۸/۱	۱۸/۳	۱۹/۰	۱۹/۲	۱۸/۹	۱۹/۲	۱۸/۷	۱۸/۵	۱۸/۹	۱۹/۶	۱۹/۷	۱۹/۰
کشورهای اروپا و آمریکای شمالی	۲۵/۸	۲۶/۱	۲۶/۱	۲۵/۴	۲۴/۷	۲۴/۶	۲۴/۷	۲۵/۲	۲۵/۴	۲۵/۵	۲۵/۷	۲۶/۱	۲۶/۲	۲۶/۳	۲۶/۴	۲۵/۶
کشورهای آمریکای جنوبی						۱۰/۳	۱۰/۶	۱۷/۲	۱۷/۴	۱۷/۱	۱۷/۳	۱۷/۱	۱۸/۳	۱۸/۷	۱۹/۰	۱۷/۷

منبع: خزانه داری کل کشور - صندوق بین المللی پول (داده های GFS)، ۱۳۹۹-۲۰۲۱

تفاوت فاحش عملکرد نظام مالیاتی ایران بر اساس شاخص نسبت درآمدهای مالیات بر تولید ناخالص داخلی کشور (T/GDP) در جدول ۴ و در مقایسه با کشورهای دیگر کاملاً مشهود است. متوسط نسبت مذکور در دوره

سال‌های ۲۰۱۹-۲۰۰۵ برای ایران حدود ۷ درصد است؛ در حالی که این نسبت برای کشورهای منتخب منطقه غرب آسیا (خاورمیانه) به طور متوسط ۱۴ درصد، یعنی دو برابر ایران می‌باشد. عملکرد نظام مالیاتی آلمان به لحاظ شاخص فوق، به طور متوسط طی سال‌های مورد مطالعه ۲۳ درصد است که تفاوت سه برابری با عملکرد کشور ایران دارد. هرچقدر نسبت درآمدهای مالیات به تولید ناخالص داخلی یک کشور بالاتر باشد، به معنی ظرفیت بالای ابزار سیاست‌گذاری مالیات در جهت تثبیت اقتصادی، بازتوزیع درآمد بین اقشار مختلف جامعه و بازتوزیع تولید بین بخش‌ها و مناطق گوناگون اقتصاد است. عملکرد سه برابری نظام مالیاتی کشور آلمان در مقابل نظام مالیاتی ایران، بیانگر کارکرد مؤثر و کارآمد نهادها و ساختار اداری-اقتصادی و سیاسی کشور مذکور در مقایسه با ایران است. نمودار ۳ عملکرد شاخص به تفکیک کشورهای مورد بررسی در سال‌های اشاره شده را نشان می‌دهد.



نمودار ۳: متوسط نسبت درآمدهای مالیاتی کشورها به تولید ناخالص داخلی - درصد

ملاحظه می‌شود از بین ۳۰ کشور که ترکیبی از کشورهای همسایه در منطقه، اروپا و آمریکای شمالی، آمریکای لاتین و شرق آسیا هستند، نسبت درآمدهای مالیاتی ایران به تولید ناخالص داخلی به طور متوسط کمترین میزان را دارد. در مقابل، بیشترین مقدار شاخص مربوط به کشور سوئد با حدود ۴۰ درصد است که با اختلاف ۱۰ درصدی از نروژ به عنوان دومین کشور با شاخص بالا (۳۱ درصد)، در صدر کشورها قرار دارد. به طور کلی کشورهای منتخب غرب آسیا که در نمودار (۳) با رنگ زرد نشان داده شده‌اند و شامل کشورهای همسایه غربی و شرقی ایران می‌باشند، کمترین میزان شاخص را در بین دیگر گروه‌های کشورها دارند. بعد از ایران، کشورهای افغانستان و عربستان سعودی کمترین نسبت مالیات به تولید را دارا هستند.

البته باید به این نکته اشاره شود که همین متوسط شاخص نسبت مالیات به تولید برای ایران، به خصوص در سال‌های پایانی مطالعه در جدول (۴)، به طور کامل نمی‌تواند منعکس‌کننده عملکرد نظام مالیاتی کشور بوده و



مقدار واقعی شاخص حتی کمتر از آن مقداری است که در جدول و نمودار بالا برای کشور ایران آورده شده است. چراکه این سال ها اقتصاد ایران به دلیل مواجهه با مشکلاتی مانند تحریم های اقتصادی و شدت گرفتن فشارهای ناشی از آن بر اقتصاد، رشد اقتصادی با مشکل مواجه شده و این خود، مؤلفه ای برای افزایش میزان شاخص عملکرد مالیات به تولید می باشد، هرچند ممکن است در خود عملکرد واقعی میزان مالیات وصول شده اتفاق ویژه ای نیفتاده باشد.

جدول (۴) نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی را برای دوره ۹۷-۱۳۸۵ به طور متوسط ۶/۹ درصد نشان می دهد. این نسبت تا قبل از سال ۱۳۹۳ حدود ۶/۳ درصد در اغلب سال ها بوده است، اما بعد از سال ۱۳۹۳ مقدار آن به ۷/۵ درصد افزایش یافته و تا سال ۱۳۹۷ ادامه دارد. وضعیت نرخ رشد اقتصادی در اغلب سال های دهه ۱۳۹۰، دارای ارزش منفی و اقتصاد ایران با کاهش ارزش تولید ناخالص داخلی مواجه بوده است، بنابراین افزایش شاخص عملکرد مالیاتی مذکور می تواند به دلیل عملکرد بد تولید در اقتصاد باشد و الزاماً به معنی بهبود عملکرد وصول مالیات در این سال ها نیست.

هرچند در محاسبه شاخص نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، ارزش اسمی و نه واقعی تولید مورد توجه بوده و ارزش اسمی در سال های دهه جاری با نرخ منفی رشد نکرده است. اما آهنگ کند رشد تولید در این سال ها با روند تقریباً ثابت وصول منابع مالیاتی همراه شده که منجر به افزایش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در سال های ۱۳۹۳ به بعد شده است. جدول (۵) میزان و نرخ رشد مالیات های وصول شده و تولید ناخالص داخلی را برای دوره مورد بررسی نشان می دهد. مقدار مطلق هر دو عملکرد مالیات و تولید در طول سال های دوره افزایش یافته است. مالیات وصول شده از ۱۵۲ هزار میلیارد ریال در سال ۱۳۸۵ به ۱۲۶۴ هزار میلیارد ریال در سال ۱۳۹۷ افزایش یافته و میزان تولید ناخالص داخلی به قیمت جاری نیز از ۲۲۶۱ هزار میلیارد ریال سال ۱۳۸۵ به ۱۸۶۱۹ هزار میلیارد ریال رسیده است.

آنچه میزان نسبت این دو متغیر را تعیین می کند، اندازه افزایش دو متغیر مذکور و یا به عبارت دیگر، نرخ رشد آنها است. بر اساس جدول (۵)، متوسط نرخ رشد مالیات وصول شده در سال های ۹۲-۱۳۸۵ به میزان ۲۰ درصد بوده و در سال های ۹۷-۱۳۹۳ نیز متوسط این رشد به ۲۲ درصد رسیده است که حدود ۲ واحد درصد بیشتر از نیم دوره اول است و در مقایسه با تغییر متوسط نرخ رشد تولید، دامنه بسیار کمی دارد.

جدول ۵: مالیات وصول شده و تولید ناخالص داخلی - متوسط رشد آنها برای دوره ۹۶-۱۳۸۵ (هزار میلیارد ریال - درصد)

شرح	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷
مالیات وصول شده	۱۵۲	۱۹۲	۲۴۰	۳۰۰	۲۸۵	۳۶۰	۳۹۵	۴۹۴	۷۱۰	۷۹۲	۱۰۱۴	۱۱۵۸	۱۲۶۴
		(۲۶)	(۲۵)	(۲۵)	(-۵)	(۲۶)	(۱۰)	(۲۵)	(۴۴)	(۱۲)	(۲۸)	(۱۴)	(۹)
تولید ناخالص داخلی	۲۲۶۱	۲۸۶۲	۳۳۷۹	۳۵۶۲	۴۷۴۱	۶۲۴۶	۷۰۹۱	۹۸۴۳	۱۱۲۶۰	۱۱۱۲۹	۱۲۷۲۳	۱۴۸۰۷	۱۸۶۱۹
		(۲۷)	(۱۸)	(۶)	(۳۳)	(۳۲)	(۱۴)	(۳۹)	(۱۵)	(-۱)	(۱۴)	(۱۶)	(۲۶)
متوسط نرخ رشد مالیات					۲۰					۲۲			
متوسط نرخ رشد تولید					۲۴					۱۴			

منبع: محاسبات تحقیق

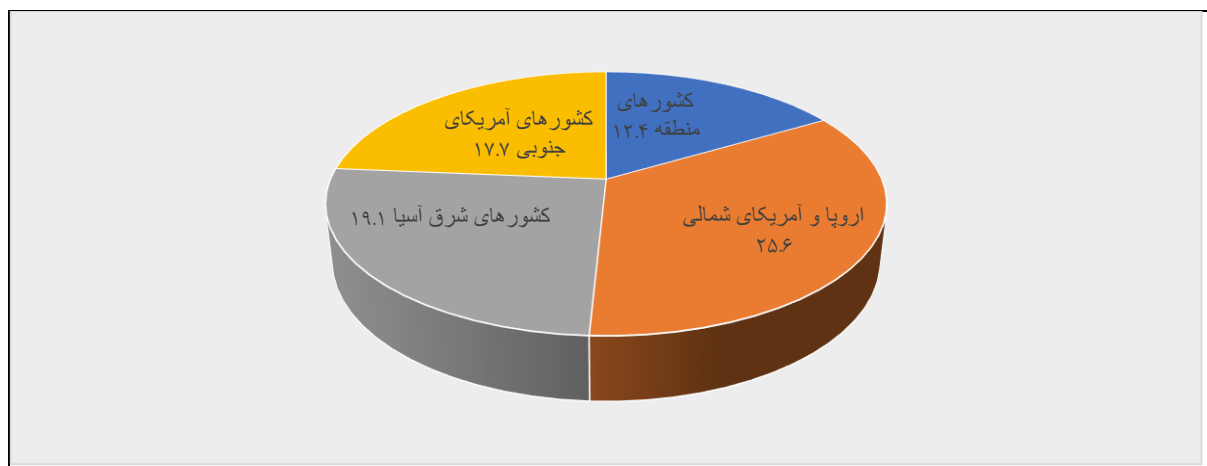
«اعداد داخل پرانتز بیانگر نرخ رشد متغیر نسبت به سال قبل می‌باشد»

متوسط نرخ رشد تولید ناخالص داخلی در سال‌های ۹۲-۱۳۸۵ معادل ۲۴ درصد بوده که در نیمه دوره دوم، یعنی سال‌های ۹۷-۱۳۹۳ متوسط آن به ۱۴ درصد کاهش یافته است. در واقع، کاهشی به میزان ۱۰ واحد درصد که در مقایسه با افزایش ۲ واحد درصدی نرخ رشد مالیات، مقدار بزرگ‌تری داشته و وزن بیشتری در محاسبه نسبت مالیات بر تولید خواهد داشت. نتیجه محاسبات جدول ۵، حاوی دو نکته است؛ اول اینکه در شرایطی که آهنگ رشد تولید کندتر شده و از متوسط رشد ۲۴ درصدی تا سال ۱۳۹۲ به متوسط ۱۴ درصد در پنج سال آخر دوره جدول بالا رسیده است، آهنگ رشد مالیات بیشتر شده است (هرچند افزایش آن، شدت آهنگ کاهشی تولید را ندارد)؛ یعنی اینکه سیاست‌های مالیاتی به اندازه کافی پویایی و کارایی ندارد و با بدتر شدن وضعیت شاخص‌های عملکرد اقتصادی از جمله تولید ناخالص داخلی و کاهش درآمد سرانه، میزان مالیات وصولی کاهش نمی‌یابد. به عبارت دیگر، مالیات در سیستم اقتصادی ایران بیشتر از آنکه ابزاری برای سیاست‌گذاری باشد، منبع تأمین مالی بودجه دولت است.

دوم اینکه افزایش شاخص عملکرد مالیاتی در سال‌های ۹۷-۱۳۹۳ مطابق با جدول (۴)، به معنی بهبود عملکرد وصول مالیاتی نیست؛ چراکه در سال‌های مذکور، متوسط نرخ رشد وصول مالیاتی نسبت به سال‌های قبل، افزایش چندانی نداشته و از متوسط ۲۰ درصد دوره ۹۲-۱۳۸۵ تنها به ۲۲ درصد در سال‌های ۹۷-۱۳۹۳ رسیده است. در حالی که عملکرد تولید، به عنوان جنبه دیگر شاخص عملکرد مالیاتی، در طی این دو دوره از متوسط ۲۴ درصد به ۱۴ درصد کاهش یافته است. به عبارتی، این کاهش چشمگیر آهنگ رشد تولید می‌باشد که شاخص نسبت مالیات به تولید را در سال‌های ۹۶-۱۳۹۳ افزایش داده است، در حالی که وصول مالیات روند قبلی خود را نسبتاً با ثبات طی کرده است. بنابراین عملکرد واقعی نظام مالیاتی کشور در سطحی بدتر از مورد گزارش شده در جدول (۴) می‌تواند باشد و عملکرد آن، در واقع ضعیف‌تر از آمارها و ارقام بیان شده است.

نمودار (۴) متوسط شاخص عملکرد نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی را برای گروه‌های مختلف کشورهای منتخب نشان می‌دهد. بهترین عملکرد مربوط به کشورهای منتخب اروپا و آمریکای شمالی با میزان شاخص حدود ۲۶ درصد است. نظام مالیاتی نمونه‌ای از این کشورها؛ آلمان در بخش قبل به طور اجمالی مورد

بررسی قرار گرفت. وجود نهادهای سیاست گذار و اجرایی حوزه مالیات در این کشور به صورت هماهنگ و فراگیر در بین بخش ها، اقشار، واحدهای سکونت گاهی با مقیاس های گوناگون (متشکل از سطح ملی، ایالتی و محلی) و واحدهای جغرافیایی متنوع به عنوان یکی از مؤلفه های تأثیرگذار در حصول چنین عملکردی را می توان مطرح کرد. وجه مشترک کشورهای منتخب اروپا، آمریکای شمالی و آسیای شرقی که مطابق نمودار ۴ بیشترین میزان شاخص نسبت مالیات به تولید را دارند، عدم پایبندی و وابستگی آنها به درآمدهای ناشی از یک یا چند منبع طبیعی یا مواد اولیه است. اقتصاد تک محصولی مهم ترین عاملی است که موجب دوری دولت ها و سیاست گذاران از منابع تأمین مالی درونزاد مانند مالیات می شود.



نمودار ۴: متوسط نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی به تفکیک گروه کشورها (درصد)

الزام پایبندی کشورهای توسعه یافته اروپا و آمریکای شمالی و در حال توسعه ربه رشد آسیای شرقی به منابع درونزاد اقتصاد منجر به کارآزمودگی و پختگی سیاست گذاری در حوزه های مختلف شده است. نهادسازی در آنها طی فرایند تدریجی و پیچیده در طول زمان و به صورت پویا متحول شده و به یک ابزار قدرتمند در مدیریت اقتصادی، اجتماعی و همچنین حوزه سیاسی این کشورها تبدیل شده است. اتفاقی که در کشورهای آسیای غربی و آمریکای لاتین که در نمودار ۴ شاخص عملکرد پایین تری دارند، رخ نداده و یا ضعیف بوده است. در دسترس بودن منابع درآمدی سرشار، آماده و بدون زحمت برای دولت و ملت در یک اقتصاد توانسته است سیاست گذاری، عملکرد اقتصادی، مدیریت اجتماعی و نظم سیاسی را در آن کشور تحت الشعاع قرار دهد. نهادها و سازمان های تصمیم ساز و سیاست گذار به همراه واحدهای اداری- اجرایی دستخوش چنین فضای انعطاف ناپذیری قرار گرفته و در کنار هم عملکرد ضعیف و نامطلوبی را رقم زده اند.

برآیند این ساختار نادرست در تصمیم گیری و سیاست گذاری خود را در قوانین و مقررات، مدیریت اقتصاد و عملکرد نامناسب نهادی مانند نظام مالیاتی کشور نشان می دهد. چالش ها و آسیب های جدی که در نظام مالیاتی کشور وجود دارد، ریشه در این ساختار نادرست داشته و به شکل حلقه های به هم متصل شده، در حوزه های دیگر تسری و سرریز یافته است. فرایندهای ناکارآمد اخذ مالیات در سیستم اداری و اجرایی نظام مالیاتی، عدم ارتباط اطلاعاتی و آماری میان تشکیلات اجرایی درون و بیرون از نظام مالیات، فرهنگ عمومی نامناسب در خصوص پرداخت مالیات، ضعف در اطلاع رسانی مناسب درباره چگونگی هزینه کردن درآمدهای

مالیاتی طی سال‌های متمادی و عدم توجه به اهمیت آن در تغییر نگرش جامعه، احساس وجود تبعیض مالیاتی میان مؤدیان همسان و شفافیت اطلاعاتی پائین در خصوص فعالان اقتصادی کشور نمونه‌ای از این آسیب‌ها در نظام مالیاتی هستند. این آسیب‌ها موجب ایجاد یک نظام مالیاتی ناکارآمد، غیرشفاف و پرهزینه برای نظام اقتصادی کشور شده که با عملکرد ضعیف، علاوه بر اینکه نتوانسته است وظایف ذاتی خود در تأمین منابع مالی دولت، ایجاد تثبیت اقتصادی و بازتوزیع ثروت و درآمد در جامعه، منجر به تحمیل هزینه‌های سنگینی نیز در حوزه‌های مختلف مدیریت کشور شده است.

#### شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به مخارج جاری دولت (T/GC)

میزان تأمین مخارج جاری دولت از محل درآمدهای مالیاتی یکی دیگر از شاخص‌های ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی است که بیانگر اتکای دولت به منابع مالیاتی در تأمین مخارج جاری خود می‌باشد. در واقع، این شاخص نمایانگر میزان به‌کارگیری مالیات به عنوان اولین ابزار کارکردی‌اش یعنی منبع تأمین مالی دولت است. هرچقدر سهم مالیات در تأمین مخارج جاری بیشتر باشد، کارکرد آن به عنوان ابزارهای دوم و سوم همانا؛ تثبیت اقتصادی و بازتوزیع درآمد و ثروت نیز از عملکرد بهتری برخوردار خواهند شد. جدول (۶) میزان این شاخص را برای ایران در سال‌های ۲۰۱۸-۲۰۰۶ نشان می‌دهد. متوسط عملکرد مالیات در شاخص مذکور برای دوره مورد مطالعه، بر اساس جدول حدود ۴۵ درصد است. بنابراین دولت در بودجه‌های سالانه، حدود ۴۵ درصد هزینه‌های جاری خود را از محل درآمدهای مالیاتی وصول شده تأمین کرده و ۵۵ درصد مابقی را از محل‌های دیگر از جمله، درآمدهای حاصل از فروش نفت یا اوراق قرضه تأمین مالی می‌کند.

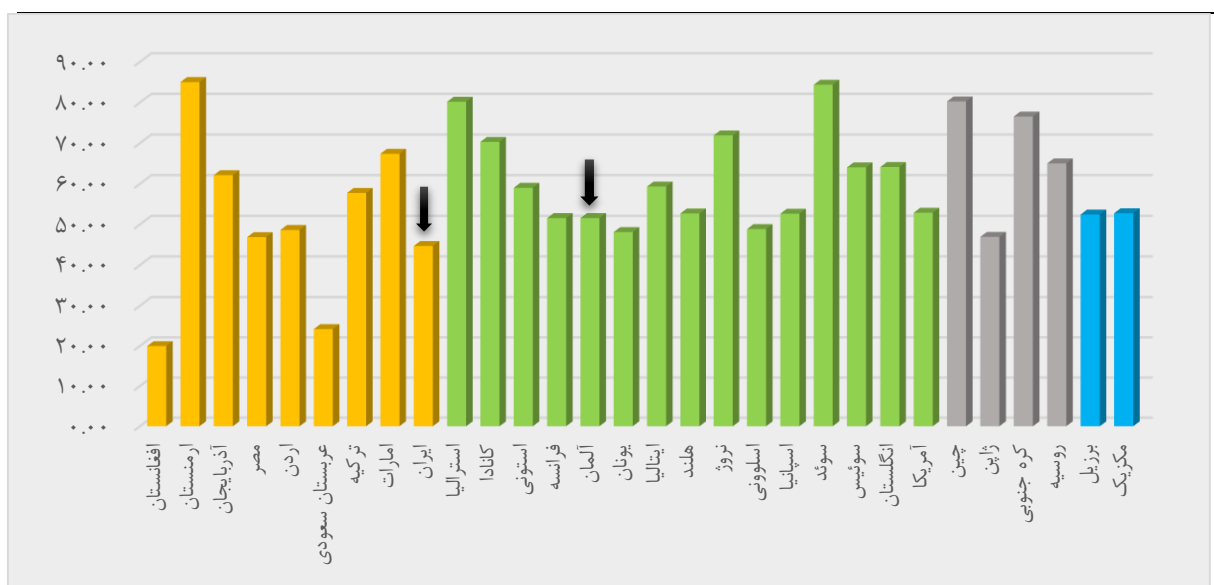
جدول ۶: شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به هزینه‌های جاری دولت (درصد)

کشور	۲۰۰۵	۲۰۰۶	۲۰۰۷	۲۰۰۸	۲۰۰۹	۲۰۱۰	۲۰۱۱	۲۰۱۲	۲۰۱۳	۲۰۱۴	۲۰۱۵	۲۰۱۶	۲۰۱۷	۲۰۱۸	۲۰۱۹	متوسط
ایران	۳۶/۵	۴۵/۵	۴۱/۱	۵۰/۵	۴۳/۲	۴۱/۰	۴۴/۴	۴۱/۳	۴۹/۳	۴۶/۳	۴۸/۹	۴۷/۷	۴۵/۵			۴۴/۷
آلمان	۴۵/۹	۴۹/۲	۵۳/۲	۴۸/۳	۴۶/۳	۵۰/۴	۵۱/۸	۵۲/۰	۵۲/۳	۵۲/۳	۵۳/۸	۵۴/۳	۵۴/۹	۵۴/۴	۵۱/۶	۵۱/۶
کشورهای آسیایی منطقه	۶۶/۲	۵۵/۷	۵۶/۰	۵۷/۵	۵۰/۷	۵۱/۸	۵۸/۸	۶۰/۵	۵۶/۸	۵۲/۱	۴۸/۶	۵۳/۱	۵۵/۷	۵۷/۵	۵۱/۵	۵۱/۵
کشورهای منتخب آسیای شرقی	۷۲/۴	۷۴/۶	۸۴/۴	۷۳/۴	۵۷/۴	۶۲/۵	۶۴/۹	۵۵/۷	۵۴/۷	۵۴/۱	۵۵/۰	۵۷/۸	۶۱/۸	۵۷/۳	۶۲/۸	۶۲/۸
کشورهای اروپا و آمریکای شمالی	۶۴/۰	۶۵/۸	۶۶/۶	۶۲/۸	۵۵/۸	۵۶/۱	۵۷/۳	۵۷/۸	۵۷/۶	۵۹/۳	۵۹/۸	۶۰/۸	۶۲/۲	۶۲/۸	۶۲/۷	۶۰/۸
کشورهای آمریکای جنوبی				۴۵/۸	۴۳/۸	۵۲/۳	۵۱/۹	۵۰/۸	۵۱/۷	۵۰/۵	۵۴/۰	۵۶/۹	۵۶/۵	۵۷/۶	۵۰/۳	۵۲/۶

منبع: خزانه‌داری کل کشور - صندوق بین‌المللی پول (داده‌های GFS)، ۱۳۹۹-۲۰۲۱

ملاحظه می‌شود در اینجا نیز همانند شاخص نسبت مالیات به تولید، کمترین میزان شاخص مربوط به کشور ایران است. پیوست (۱) جداول مربوط به هر کشور را با تفصیل بیشتری برای هر کدام از شاخص‌های عملکردی مورد بررسی در این بخش نشان می‌دهد. اما بر اساس جدول (۶) متوسط نسبت درآمدهای مالیاتی به هزینه‌های جاری در بین دولت‌های منتخب منطقه غرب آسیا در دوره ۲۰۱۹-۲۰۰۵ حدود ۵۱ درصد می‌باشد، در حالی که مقدار این شاخص برای کشورهای منتخب آسیای شرقی به طور متوسط برابر ۶۳ درصد بوده و برای کشورهای منتخب اروپا و آمریکای شمالی نیز حدوداً ۶۱ درصد است. کشور آلمان در این بین پایین‌تر از متوسط کشورهای اروپایی بوده و مقدار شاخص برای آن ۵۱/۵ درصد می‌باشد.

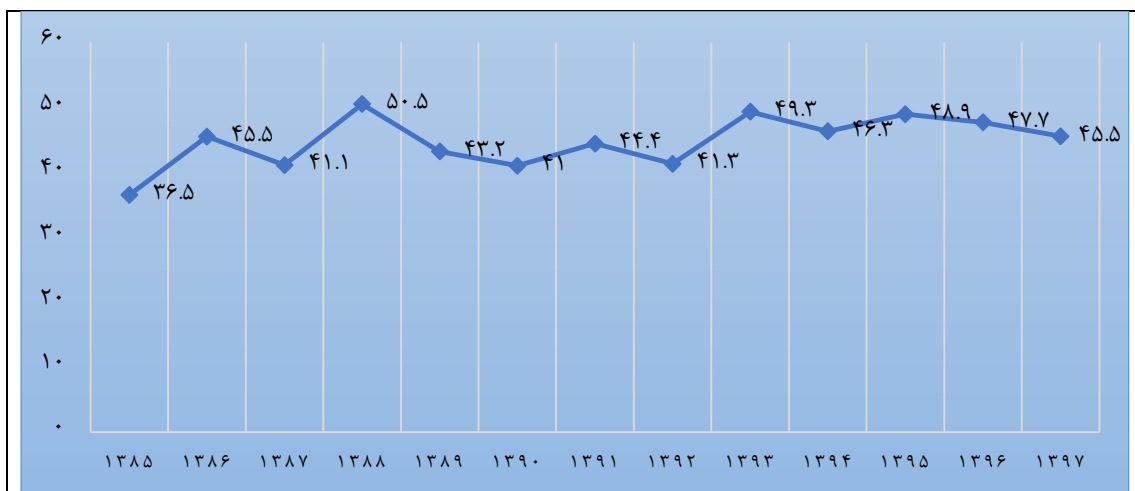
مقادیر شاخص مالیات بر هزینه‌های جاری برای کشور ایران در مقایسه با گروه‌های دیگر کشورها نشان می‌دهد با وجود اینکه هدف عمده نظام مالیاتی ایران تمرکز بر استفاده از مالیات به عنوان ابزاری برای تأمین مالی دولت بوده و استفاده ابزاری از آن برای اهداف سیاست‌گذاری در تثبیت و توزیع مجدد اهمیت چندانی ندارد، اما در همین هدف اصلی نیز موفق نبوده است. نمودار (۵) عملکرد شاخص مذکور را برای مقایسه بین گروه‌های مختلف و به تفکیک کشورها نمایش می‌دهد.



نمودار ۵: متوسط نسبت درآمدهای مالیاتی وصول شده به مخارج جاری دولت (درصد)

عملکرد دولت‌های منتخب منطقه غرب آسیا در ترکیه بر درآمدهای مالیاتی برای تأمین هزینه‌های جاری به جز کشورهای عربستان سعودی و افغانستان در وضعیت بهتری نسبت به ایران قرار دارند. بهترین عملکرد این گروه کشورها توسط ارمنستان، امارات و آذربایجان رقم خورده است. عملکرد کشور ارمنستان از حیث این شاخص، با کشور سوئد به عنوان کشورهای بالاترین نسبت مالیات به مخارج جاری برابری می‌کند. به طوری که مقدار شاخص برای آنها حدود ۸۵ درصد است که فاصله بسیار زیادی با عملکرد ایران دارند. به طور واضح کشورهای اروپا و آمریکای شمالی همگی دارای عملکرد بهتری نسبت به ایران بوده و بخش بیشتری از هزینه‌های جاری خود را از محل درآمدهای مالیاتی تأمین مالی می‌کنند.

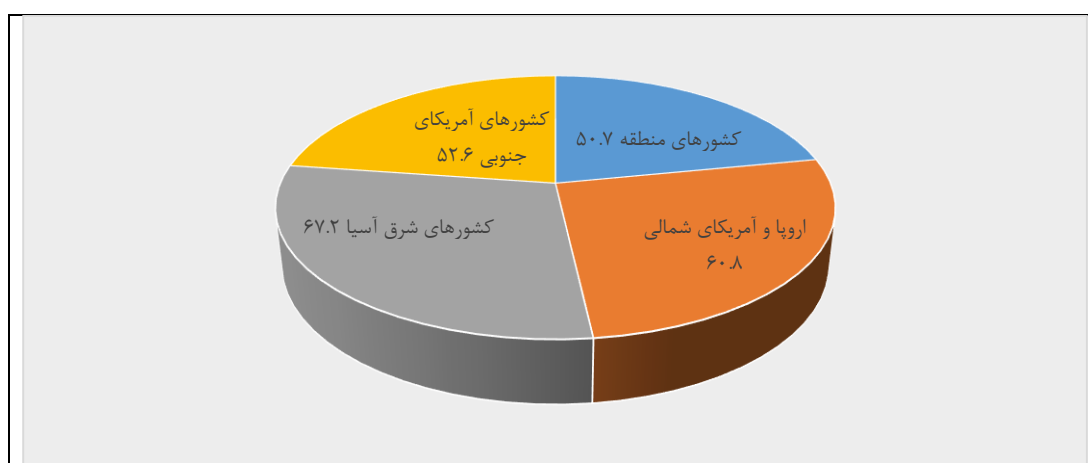
به‌طور کلی کشورهای ارمنستان، استرالیا، نروژ، سوئد، چین و کره جنوبی تنها کشورهایی هستند که از بین ۳۰ کشور مورد مطالعه در نمودار ۵، نسبت مالیات بر مخارج جاری بیشتر از ۷۰ درصد را دارا هستند. در بین این کشورها، تنها دولت کشور نروژ است که با وجود منابع و درآمدهای سرشار حاصل از نفت، توانسته است بیش از ۷۰ درصد هزینه‌های جاری خود را از محل منابع غیرنفتی و فقط از طریق وصول درآمدهای مالیات تأمین کند. درباره ایران نیز ذکر این نکته لازم است که اگر تحریم‌های اقتصادی، به‌ویژه در نیمه دوم دهه ۱۳۹۰ وجود نداشت و هزینه‌های جاری دولت در بودجه از آهنگ کندتری برخوردار نمی‌شد، چه بسا مقدار شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به مخارج جاری دولت، کمتر از مقدار متوسط ۴۵ درصدی می‌توانست باشد. نمودار (۶) روند این شاخص را در دوره ۹۷-۱۳۸۵ برای ایران نشان می‌دهد. ملاحظه می‌شود تا قبل از سال ۱۳۹۲ میزان شاخص در سطح پایین‌تر و به‌طور متوسط حدود ۴۳ درصد بوده است، اما بعد از سال ۱۳۹۲ این میزان بیشتر شده و متوسط ۹۷-۱۳۹۳ تقریباً به ۴۸ درصد رسیده است. در این دوره دولت با احساس فشار بیشتر بر درآمدها و کاهش منابع حاصل از فروش نفت، اقدام به قناعت نسبتاً بهتری در هزینه‌های جاری کرده و آهنگ افزایش آن را کندتر کرده است. بنابراین مقدار شاخص مالیات بر هزینه‌های جاری نه به دلیل افزایش میزان وصول درآمدهای مالیات و بهتر شدن عملکرد آن، بلکه به‌واسطه کندتر شدن آهنگ هزینه‌های جاری افزایش یافته است.



نمودار ۶: نسبت درآمدهای مالیاتی وصول شده به مخارج جاری در ایران - درصد

بنابراین درباره این شاخص نیز به هنگام مقایسه آن با کشورهای دیگر باید به نکته مورد اشاره توجه شود. افزایش میزان شاخص، به‌ویژه در سال‌های پایانی دوره مورد بررسی و حتی مقدار متوسط تقریباً ۴۵ درصدی آن نمی‌تواند بیانگر عملکرد واقعی این شاخص باشد. کاهش اجباری آهنگ رشد هزینه‌های جاری، در حالی که در میزان وصول درآمدهای مالیاتی تفاوت چندانی رخ نمی‌دهد، منجر به افزایش مقدار شاخص و میزان متوسط آن خواهد شد با اینکه تحولی در عملکرد وصول مالیات ایجاد نشده است. اما بر اساس نمودار (۷)، با وجود نمایش بیش از واقعیت میزان شاخص عملکردی نسبت مالیات به مخارج جاری دولت، ملاحظه می‌شود مقدار ۴۵ درصدی آن در مقایسه با متوسط گروه‌های کشورهای مختلف در کمترین سطح قرار دارد.

کشورهای منتخب شرق آسیا در بین گروه‌های دیگر، بیشترین بخش از هزینه‌های جاری خود را از محل درآمدهای مالیاتی تأمین کرده‌اند. به‌طور متوسط حدود ۶۷ درصد هزینه‌های جاری این کشورها توسط مالیات‌های وصول شده تأمین مالی شده است. کشورهای اروپا و آمریکای شمالی تقریباً ۶۱ درصد مخارج جاری خود را با درآمدهای مالیات پوشش داده‌اند. این نسبت برای کشورهای منتخب آمریکای لاتین، به‌طور متوسط ۵۳ درصد و در نهایت برای کشورهای منتخب منطقه آسیای غربی نیز تقریباً ۵۱ درصد می‌باشد؛ حدود ۶ درصد بالاتر از عملکرد متوسط کشور ایران به لحاظ شاخص مالیات بر مخارج جاری است. در مقام مقایسه با سایر کشورهای مطالعه شده، عملکرد این شاخص نیز همانند شاخص قبل (نسبت مالیات بر تولید) برای کشور ایران در وضعیت مطلوبی نیست.



نمودار ۷: متوسط نسبت درآمدهای مالیات بر مخارج جاری دولت‌ها در گروه‌های مختلف کشورها

البته باید به این نکته نیز اشاره کرد که سنجش عملکرد نظام اقتصادی و نه نظام مالیاتی یک کشور به‌ویژه کشورهای در حال توسعه به‌واسطه مقدار بالا برای شاخص نسبت مالیات به مخارج جاری دولت نمی‌تواند مناسب باشد. تحقق میزان بالای شاخص مذکور برای یک کشور در حال توسعه، چندان وضعیت مطلوبی جهت عملکرد نظام اقتصادی نیست، زیرا بالا بودن این شاخص می‌تواند نمایانگر این واقعیت باشد که بخش عمده‌ای از درآمدهای پایدار مالیاتی صرف هزینه‌های جاری دولت شده و مخارج عمرانی و توسعه‌ای کشور، سهم کمتری از این منابع دارند.

بنابراین در تفسیر این شاخص باید دقت بیشتری شود. در مورد ایران، پائین بودن میزان شاخص مالیات بر مخارج جاری، بدین معنی نیست که بخش کمتری از درآمدهای مالیاتی صرف هزینه‌های جاری شده و بخش عمده آن به مخارج عمرانی اختصاص دارد. در حقیقت، سهم و میزان وصول درآمدهای مالیاتی در اقتصاد ایران به حدی پائین است که عملاً هیچ بخشی از آن در واقعیت برای مخارج عمرانی بودجه‌های سالانه اختصاص داده نشده و کل درآمدهای مذکور به تأمین هزینه‌های جاری تعلق دارد که سالانه بودجه‌های دولت با کسری تراز عملیاتی مواجه هستند و این بیش از هر چیز به توانایی و عملکرد نظام مالیاتی کشور در به فعلیت رساندن ظرفیت درآمدهای مالیاتی مرتبط است.

شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به منابع عمومی دولت (T/GR)

برخلاف نسبت مالیات بر هزینه‌های جاری، شاخص درآمدهای مالیات بر میزان منابع عمومی دولت نسبتی است که اختصاص میزان بالاتر برای آن، بدون ابهام و استثنایی چه برای کشورهای توسعه یافته و چه در حال توسعه، به معنی عملکرد مطلوب نظام مالیاتی و کارا بودن آن در کشور است. زمانی که بخش عمده‌ای از منابع دولت در بودجه عمومی از محل درآمدهای پایدار نظیر مالیات تأمین مالی می‌شود، موجب تقویت کارکردهای درونزاد اقتصاد و نیروهای بازار در آن می‌گردد. از این حیث، ظرفیت‌های مالیاتی جایگزینی بهتر از خود در میان منابع تأمین مالی دولت در بودجه (نظیر واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای و مالی) ندارد. بنابراین هرچقدر درآمدهای مالیات در تأمین منابع نقش‌آفرینی بیشتری داشته باشند، ساختار سالم و مکانیسم کارایی از فرایندهای اقتصادی در جامعه شکل می‌گیرد.

جدول (۷) شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به منابع عمومی دولت را برای کشورهای مورد مطالعه در دوره سال‌های ۲۰۰۵-۲۰۱۹ نمایش می‌دهد. بار دیگر ملاحظه می‌شود متوسط نسبت مذکور برای ایران در ستون آخر جدول، مقداری کمتر از گروه‌های کشورهای دیگر است. حدود ۳۳ درصد نسبت مالیات به منابع عمومی ایران در مقابل ۶۱ درصد و ۵۹ درصد به ترتیب برای کشورهای منتخب اروپا و آمریکای شمالی و همین‌طور برای کشورهای آسیای شرقی، نشان‌دهنده شکاف عملکرد بین نظام مالیاتی ایران و دیگر کشورها می‌باشد. به عبارت دیگر، بودجه ایران در تأمین منابع مورد نیاز تقریباً ۷۰ درصد متکی بر منابعی غیر از درآمدهای مالیاتی است. منابعی نظیر واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای (که مهم‌ترین آن درآمدهای حاصل از فروش نفت و منابع حاصل از فروش و واگذاری دارایی‌های دولت است)، واگذاری دارایی‌های مالی (که مهم‌ترین آنها نیز منابع حاصل از فروش و واگذاری انواع اوراق مالی و اسلامی می‌باشد) و درآمدهای حاصل از مالکیت دولت که نمی‌توانند به‌واسطه ایجاد درآمد برای دولت در مقایسه با مالیات، کارکرد مؤثری برای اقتصاد داشته باشند.

جدول ۷: شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به منابع عمومی دولت (درصد)

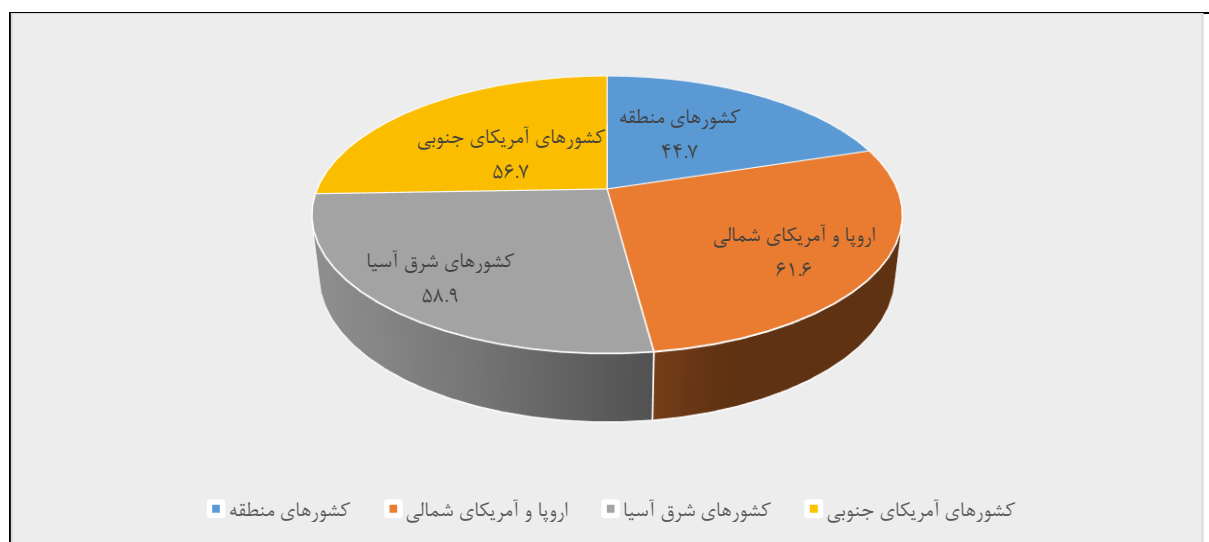
کشور	۲۰۰۵	۲۰۰۶	۲۰۰۷	۲۰۰۸	۲۰۰۹	۲۰۱۰	۲۰۱۱	۲۰۱۲	۲۰۱۳	۲۰۱۴	۲۰۱۵	۲۰۱۶	۲۰۱۷	۲۰۱۸	۲۰۱۹	متوسط
ایران	۲۶/۴	۳۰/۵	۲۸/۵	۳۵/۵	۳۱/۸	۳۰/۶	۳۷/۱	۲۳/۵	۳۹/۹	۴۰/۱	۳۵/۸	۳۶/۱	۳۲/۴	۳۲/۹	۳۲/۹	
آلمان	۴۹/۷	۵۱/۲	۵۳/۲	۵۲/۴	۵۱/۶	۵۰/۹	۵۱/۴	۵۱/۹	۵۲/۲	۵۱/۹	۵۲/۳	۵۲/۵	۵۲/۷	۵۲/۷	۵۲/۵	
کشورهای آسیایی منطقه	۶۴/۶	۴۹/۹	۴۸/۰	۴۵/۷	۴۶/۶	۴۵/۳	۴۹/۹	۵۱/۵	۵۴/۰	۵۲/۲	۵۳/۰	۴۶/۴	۴۹/۵	۴۸/۶	۴۸/۸	
کشورهای منتخب آسیای شرقی	۵۹/۱	۶۳/۶	۵۷/۷	۶۱/۵	۶۰/۵	۶۱/۷	۶۱/۴	۵۷/۸	۵۷/۴	۵۷/۶	۵۶/۳	۵۶/۴	۵۸/۰	۵۸/۲	۵۳/۷	
کشورهای اروپا و آمریکای شمالی	۶۲/۵	۶۲/۷	۶۲/۸	۶۱/۶	۶۰/۳	۶۰/۵	۶۰/۸	۶۰/۹	۶۰/۵	۶۱/۲	۶۱/۴	۶۱/۹	۶۲/۲	۶۲/۲	۶۲/۲	





مقایسه کشورهای آلمان و ایران که در بخش قبل، نهادهای مؤثر در سیاست‌گذاری و ساختار نظام مالیاتی آنها به‌طور مختصر شرح داده شد، فاصله ۲۰ درصدی در عملکرد شاخص فوق را نشان می‌دهد. وجود ساختارهای مناسب و نهادهای کارا در پوشش کامل فرایند سیاست‌گذاری و مالیات‌ستانی و نحوه ارتباط این نهادها با یکدیگر نشان می‌دهد که چگونه هماهنگی درون-بین نهادی و پیاده‌سازی ساختار صحیح می‌تواند در شناسایی پایه‌های مالیاتی، قانون‌گذاری و اجرای آن، مالیات‌ستانی و به‌کارگیری مؤثر آن در بودجه تأثیرگذار باشد. ساختار و نحوه کارکردی که می‌تواند عملکرد کل اقتصاد و جامعه را تحت تأثیر قرار دهد.

نمودار (۹) متوسط عملکرد شاخص مالیات بر منابع عمومی را به تفکیک گروه کشورهای مختلف در طی دوره مطالعه نشان می‌دهد. ملاحظه می‌شود کشورهای منتخب منطقه در غرب آسیا، به‌طور متوسط کمترین مقدار شاخص را در بین سایر گروه‌های از کشورها دارند. همچنین اختلاف آنها با عملکرد کشورهای آمریکای جنوبی و کشورهای شرق آسیا به ترتیب، ۱۲ و ۱۴ واحد درصد است؛ بنابراین برای کشورهای آسیای غربی، درآمدهای مالیات در مقایسه با کشورهای دیگر از اهمیت کمتری برخوردار است.



نمودار ۹: متوسط نسبت درآمدهای مالیاتی به منابع عمومی دولت در گروه‌های مختلف کشورها

بخش عمده منابع عمومی دولت‌ها در کشورهای منطقه غرب آسیا را درآمدهای حاصل از فروش منابع طبیعی مانند نفت تشکیل می‌دهد. برای مثال، به‌طور متوسط سهم این نوع منابع در بودجه عمومی ایران در دهه‌های اخیر حدود ۴۰ درصد بوده است. این در حالی است که متوسط سهم درآمدهای مالیاتی کشور همان‌طور که ملاحظه شد حدود ۳۳ درصد می‌باشد. البته در سال‌های اخیر با افزایش فشار ناشی از تحریم‌های آمریکا و همراهی جامعه بین‌الملل علیه اقتصاد کشور، تلاش‌ها برای فاصله گرفتن از منابع نفت و تغییر رویه در جهت تکیه بر ظرفیت‌های داخلی آغاز شده است. هرچند هنوز حرکت و تصمیم‌گیری برای تقویت و اصلاح نظام مالیاتی در کشور انجام نشده است، اما امید است چنین جهت‌گیری در سال‌های پیش روی کشور اتفاق افتاده، مستمر پیگیری شده و جامعه عمل پیبوشد.

## ۲- پیامد معافیت‌ها در نظام مالیاتی ایران

اولین و مهم‌ترین پیامد وجود گسترده معافیت‌های مالیاتی، عملکرد ضعیفی است که نظام مالیاتی ایران در مقایسه با کشورهای دیگر داشته و در بخش قبل به صورت مشروح به آن پرداخته شد؛ اما این عملکرد ضعیف، خود اثرات و پیامدهای گوناگونی برای جامعه در ابعاد مختلف اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و اداری به همراه دارد. در این بخش به تحلیل پیامدهای ناشی از اعمال معافیت‌های گسترده و اغلب مبهم در حوزه‌های مختلف پرداخته می‌شود. می‌دانیم معافیت‌های مالیاتی و در کل نظام مالیاتی به دلیل ماهیتی که دارد، بیش از هر حوزه‌ای، بعد اقتصادی جامعه را دچار اثرات زیان‌بار و منفی می‌کند. بی‌ثباتی اقتصادی و عدم توانایی در کنترل آن، رشد و گسترش نامتعادل بخش‌های مختلف اقتصادی و توزیع نابرابر فعالیت‌ها در مناطق و نواحی کشور از جمله این پیامدهای زیان‌بار است که معافیت‌های مالیاتی و عملکرد ضعیف نظام مالیات کشور به سهم خود در به وجود آمدن این پیامدها مؤثر هستند. در ادامه، تحلیل پیامدهای مذکور در دو عنوان پیامدهای کلان و پیامدهای بخشی ناشی از معافیت‌ها مورد توجه قرار می‌گیرد.

### ۲-۱- پیامدهای کلان معافیت‌های مالیاتی

مهم‌ترین کارکرد نظام مالیاتی، استفاده از آن به عنوان ابزارهای تأمین مالی دولت، تثبیت اقتصادی و بازتوزیع ثروت و درآمد در بین گروه‌ها و اقشار مختلف افراد است. معافیت‌های مالیاتی با توجه به حجم و ماهیتی که در نظام مالیاتی ایران دارند، هر سه کارکرد مذکور را مخدوش کرده و موجب ناکارآمدی نظام مالی کشور شده است. پیامدهای این ناکارآمدی از حیث تحریف در کارکرد ابزارهای سه‌گانه می‌تواند خود را در عملکرد متغیرهای کلان در ارتباط با این ابزارها نشان دهد. کسری بودجه مزمن دولت در سال‌های متمادی، افزایش مستمر بدهی‌های مالی دولت و متعاقب آن، روند افزایشی رشد نقدینگی به‌طور مداوم در سال‌های گذشته که همچنان نیز ادامه دارد، نمونه‌ای از این پیامدها می‌باشد. وجهی از تورم ساختاری در اقتصاد ایران ریشه در چالش کسری بودجه دولت دارد و بخش عمده‌ای از این چالش، به ساختار بودجه‌بندی و عملکرد ساختار مالیاتی مستتر در آن مرتبط است.

تعداد و حوزه‌های نفوذ معافیت‌های مالیاتی به حدی گسترده و با ابهام همراه است که تاکنون، مطالعه‌ای به برآورد میزان ارزش معافیت‌های مالیاتی در اقتصاد ایران نپرداخته است؛ اما اظهارنظرهای غیررسمی و حتی اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی کشور، ارزش آن را حدود ۴۰ تا ۵۰ درصد تولید ناخالص داخلی معرفی می‌کنند که میزان بسیار بالایی می‌باشد (روزنامه دنیای اقتصاد، ۱۳۹۳، خبرگزاری‌های رسمی ایران، ۱۳۹۹). بر اساس آخرین آمار بانک مرکزی میزان تولید ناخالص داخلی به قیمت جاری در سال ۱۳۹۸، حدود ۲۴۰۰ هزار میلیارد تومان است (بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، گزارش نماگرهای اقتصادی، سه ماهه چهارم سال ۱۳۹۸) که ۴۰ درصد آن، رقمی حدود ۹۵۰ هزار میلیارد تومان خواهد بود. در حالی که کل بودجه عمومی دولت در قانون بودجه سال ۱۳۹۹، حدود ۶۵۰ هزار میلیارد تومان است. به عبارتی ارزش معافیت‌های مالیاتی بر اساس اظهارنظرهای غیررسمی، تقریباً ۳۵۰ هزار میلیارد تومان بیش از کل منابع بودجه عمومی در سال

۱۳۹۹ است. حتی اگر ۳۵۰ هزار میلیارد تومان فوق به عنوان ارزش بیش از حد برآورده شده در نظر گرفته شود، بازهم ملاحظه می‌گردد ارزش ریالی معافیت‌های مالیاتی معادل ارزش رقم بودجه عمومی دولت در سال گذشته می‌باشد.

حال اگر ۵۰ درصد از ۶۵۰ هزار میلیارد تومان معافیت را به عنوان معافیت‌های مالیاتی ضروری و غیر قابل اجتناب در نظر بگیریم، به معنی این است که حدود ۳۵۰ هزار میلیارد تومان معافیت مالیاتی اضافه در نظام مالیاتی و بودجه‌ای کشور وجود دارد که در مقایسه با کسری تراز عملیاتی ۴۶۰ هزار میلیارد تومانی بودجه سال ۱۴۰۰، رقم قابل توجهی است. به عبارت دیگر، با به فعلیت رسیدن ۵۰ درصد ظرفیت ناشی از لغو معافیت‌های مالیاتی و وصول درآمدهای آن، حدود ۷۶ درصد کسری تراز عملیاتی بودجه سال ۱۴۰۰ جبران خواهد شد. البته این محاسبات و تخمین‌ها به صورت سرانگشتی، غیررسمی و با دقت کم انجام گرفت؛ اما چنین ظرفیتی از درآمدها در نظام مالیاتی کشور با توجه به معافیت‌های وسیع، مبهم و فراگیر دور از ذهن نبوده و می‌تواند تا حدود زیادی به واقعیت نزدیک باشد.

نخست اینکه در صورت محقق شدن این حجم منابع، بخش عمده‌ای از چالش کسری بودجه سالانه کشور مرتفع می‌شود. کنترل شدن نسبی این چالش، به نوبه خود پیامدهای منفی ناشی از آن را نیز به‌اندازه سهمی که این چالش در به وجود آمدن آنها دارد، کاهش می‌دهد. ممکن است کندتر شدن نرخ فزاینده تورم که در دهه‌های اخیر گریبانگیر همیشگی اقتصاد ایران بوده است، یکی از ماحصل آن باشد. دوم اینکه ابزار کارکردی دیگر مالیات، یعنی تثبیت اقتصادی در سایه هدایت چنین حجمی از منابع به سمت بودجه کشور، به کارآمدی این ابزار معنی می‌بخشد.

درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در بودجه سال ۱۴۰۰، رقمی حدود ۲۵۰ هزار میلیارد تومان است که در کنار به فعلیت رسیدن ارزش ۳۵۰ هزار میلیارد تومانی لغو معافیت‌های مالیاتی غیرضرور، میزان این درآمدها در سال ۱۴۰۰ به ۶۰۰ هزار میلیارد تومان خواهد رسید. با اضافه شدن ۲۰۰ هزار میلیارد تومان پیش‌بینی شده برای سایر درآمدهای دولت در بودجه مصوب سال ۱۴۰۰، میزان کل درآمدهای عمومی دولت در جدول منابع بودجه (جدول شماره ۱ ماده واحده در بودجه‌های سنواتی) در این سال می‌تواند به حدود ۸۰۰ هزار میلیارد تومان برسد. رقمی که اگر در طرف هزینه‌های جاری دولت به‌طور کامل منعکس خواهد شد. در این صورت، بر اساس شاخص سهم دولت در اقتصاد که با نسبت هزینه‌های جاری به تولید ناخالص داخلی کشور سنجیده می‌شود و با توجه به در نظر گرفتن تولید ناخالص داخلی ۲۴۰۰ هزار میلیارد تومانی سال ۱۳۹۸، میزان این شاخص به ۳۳ درصد خواهد رسید.<sup>۱</sup>

۱. هرچند در حال حاضر، میزان هزینه‌های جاری مصوب در قانون بودجه سال ۱۴۰۰، به مبلغ حدوداً ۹۰۰ هزار میلیارد تومان است؛ اما همه این مبلغ از ناحیه درآمدهای عمومی تأمین مالی نمی‌شود. تنها ۴۵۰ هزار میلیارد تومان از مبلغ مذکور از طریق درآمدهای مالیاتی تأمین و مابقی از ناحیه واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای و مالی تأمین خواهد شد؛ به عبارت دیگر، هم‌اکنون کسری تراز پرداختی بودجه مصوب سال ۱۴۰۰ با رقم سرسام‌آور ۴۵۰ هزار میلیارد تومان همراه است. این در حالی است که اگر با لغو معافیت‌های مالیاتی غیرضرور، رقم ۳۵۰ هزار میلیارد تومان منابع به فعلیت برسد، کسری تراز عملیاتی بودجه سال ۱۴۰۰، به مبلغ ۱۰۰ هزار میلیارد تومان تقلیل می‌یابد. در این صورت همه ۳۳ درصد شاخص سهم دولت، بر اساس تراز عملیاتی

سه‌م ۳۳ درصدی در اقتصاد، به دولت این اختیار را می‌دهد تا از کارکرد مالیات به عنوان ابزار مؤثر در سیاست‌گذاری و تثبیت اقتصادی بهره‌مند شود. بنابراین مهم‌ترین پیامد کلان اقتصادی معافیت‌های مالیاتی، سلب قدرت از سیاست‌گذار در جهت بهره‌مندی از ابزار مالیات به منظور ایجاد ثبات اقتصادی و جلوگیری از رکودهای عمیق و بیکاری فراگیر در اقتصاد است. همچنین سلب اختیار از دولت در کنترل تورم به واسطه کنترل کسری تراز عملیاتی بودجه از دیگر پیامدهای وجود معافیت‌ها به شکل معنی‌دار و گسترده در نظام مالیاتی کشور می‌باشد. وجود این کسری مزمن در ساختار بودجه ایران، سال‌ها و دهه‌ها در به وجود آمدن چالش‌های اساسی اقتصاد کشور یعنی رشد نقدینگی، ایجاد تورم مداوم و پایدار، کاهش قدرت خرید مردم و کاهش ارزش پول ملی نقش پررنگی دارد.

پیامدهای ناکارآمدی وجود معافیت‌های مالیاتی منحصر به بعد کلان اقتصادی نیست و نظر به ماهیت و ویژگی که مالیات و کارکرد آن دارد، ناکارآمدی آن، ابعاد اجتماعی و سیاسی کشور را نیز در برمی‌گیرد. اساساً مالیات در مباحث توسعه و جامعه‌شناسی، ماهیتی عدالت‌محور داشته و در نظریه‌های توسعه اقتصادی، علوم سیاسی و اجتماعی، به عنوان ابزاری برای تحقق عدالت و برابری در جامعه مورد توجه است. انتظار این است که معافیت‌ها در یک نظام مالیاتی باید به‌گونه‌ای اعطا شود که به منفعت گروهی با موقعیت اجتماعی پائین یا دهک‌های پائین درآمدی بوده و موجب تقویت جایگاه آنها در دسته‌بندی گروه‌های اقتصادی و قشربندی اجتماعی شود. این اعطای معافیت‌ها یا به‌صورت مستقیم و با بستن نرخ‌های مالیاتی مختلف بر درآمدهای افراد و یا به‌طور غیرمستقیم با حمایت از حوزه‌های معینی از فعالیت‌های خدماتی و تولیدی به واسطه نرخ‌های متفاوت مالیات بر فعالیت‌های آنها، اقشار اجتماعی در دهک‌های پائین را هدف قرار می‌دهد.

یافته‌های پژوهش‌های انجام گرفته در داخل کشور نشان می‌دهند اعطای معافیت‌های مالیاتی و گسترش آنها، اثر معنی‌داری در توزیع برابر درآمدها در اقتصاد ایران ندارد.<sup>۱</sup> اما واقعیت این است که وجود معافیت‌ها در یک نظام مالیاتی با ساختار ناکارآمد و ضعیف، نه تنها نمی‌تواند توزیع برابر درآمدها و منابع را در جامعه اصلاح کند، بلکه خود عامل تقویت نابرابری بوده و به‌طور ساختاری موجب ایجاد نابرابری نظام‌مند در سیستم اقتصادی کشور شده است. معافیت‌های مالیاتی در بسیاری از حوزه‌های حساس نظیر بخش‌های مالی و بانکی مانند معافیت بر سود سپرده‌های بانکی و همین‌طور بخش مسکن، منجر به تقویت انگیزه فعالیت‌های سودآور غیرمولد، سفته‌بازی، دلالی و رانت در بین افراد و کارگزاران اقتصادی شده است. پیامد اقتصادی این رفتارها و ماحصل چنین نظام سیاست‌گذاری مالیاتی، تعمیق نابرابری، استمرار و ساختارمند شدن این نابرابری خواهد بود، به‌طوری که این نابرابری ساختارمند نه تنها در همه حوزه‌های اقتصادی، بلکه در ابعاد اجتماعی جامعه نیز تسری پیدا کرده و در آن ریشه می‌کند.

بودجه ۱۴۰۰ قابل محاسبه خواهد بود. نکته قابل ذکر اینکه، هم‌اکنون و بدون احتساب منابع حاصل از لغو معافیت‌های غیرضرور، شاخص سهم دولت در اقتصاد، بر اساس تراز عملیاتی حدود ۱۸ درصد بوده و قابل قیاس با سهم ۳۳ درصدی نیست.

۱. مراجعه شود به گزارش «تأثیر اعطای معافیت‌های مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده بر نابرابری و توزیع درآمد»؛ مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، دفتر مطالعات مالی عمومی و توسعه مدیریت، شهریور سال ۱۳۹۹.

استمرار چنین ساختاری از معافیت‌ها در نظام مالیاتی و گسترده کردن آن در طی زمان، موجب شکل‌گیری الگوی مسلطی در مناسبات اجتماعی شده که مبنای آن بر عدم همکاری، بی‌اعتمادی، بدگمانی، منازعه و ستیز افراد در اجتماع شکل گرفته است. زمانی که سیاستی از سوی تصمیم‌گیرندگان اتخاذ شده است که مشخصه کارکردی آن، نه تشویق فعالیت‌های مولد و اثربخش، بلکه مشوق دلالی، تن‌پروری، باج‌خواهی، رانت و فساد باشد، الگوی اجتماعی شکل گرفته در آن نیز تبدیل به فرهنگ غالب در جامعه می‌شود. سیاست‌گذاری اشتباه در یک حوزه نظیر اقتصاد، موجب شکل‌گیری فرایندی از ناکارآمدی‌ها و نواقصی می‌شود که کل نظام اجتماعی کشور را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد. نظام اداری، نظام سلامت و بهداشت، نظام مدیریتی و حوزه کارشناسی کشور از جمله اجزای نظام اجتماعی یک جامعه است که همگی مستعد تحت تأثیر قرار گرفتن از عملکرد حوزه تأثیرگذاری نظیر نظام اقتصادی و نظام مالی مستتر در آن می‌باشند.

از بین رفتن انگیزه کار با بهره‌وری و راندمان مطلوب در کارکنان نظام اداری؛ تنزل کیفیت خدمات ارائه شده در بخش سلامت و بهداشت به واسطه تحت تأثیر قرار گرفتن منافع پزشکان و متخصصان این حوزه؛ فساد، دریافتی‌های نجومی، تصمیم‌گیری‌های اشتباه و عدم پاسخگویی مدیران؛ و بی‌انگیزگی کارشناسان و ارتباط نامنسجم بین آنها و مدیران از مصادیق تسری نابرابری نظام‌مند در اجزای جامعه است. موارد گفته شده پیامدهای کلانی هستند که اعمال معافیت‌های مالیاتی مبهم و بی‌حساب و کتاب در نظام مالیاتی کشور، آنها را در ابعاد اقتصادی، اجتماعی و اداری کشور به همراه دارد. علاوه بر سطح کلان، پیامدهای ناشی از معافیت‌ها، فعالیت زیربخش‌های مختلف اقتصادی را به گونه‌ای متفاوت تحت تأثیر قرار می‌دهد که در ادامه به‌طور مشروح به آن‌ها پرداخته می‌شود.

## ۲-۲- پیامدهای بخشی معافیت‌های مالیاتی

آنچه در نظام مالیاتی ایران مشهود است، برخورد دوگانه و نابرابر این نظام با بخش‌های مختلف تولیدی و خدماتی اقتصاد کشور است. چه بسا ممکن است این برخوردهای دوگانه، توجیه عدالت‌محور داشته باشد؛ اما واقعیت آن است که سیاست‌گذاری از نوعی که نظام مالیاتی کشور به دنبال آن است، نه عدالت بلکه نابرابری بیشتر و تخریب شریان‌های تولید و انگیزه‌ها در بخش‌های مهجور را موجب شده است. همان‌طور که در بخش بعدی گزارش و در پیوست ملاحظه خواهد شد، بخش خدمات مالی و پولی بیشترین معافیت‌های مالیاتی اعم از مالیات مستقیم و غیرمستقیم را شامل می‌شود. به گونه‌ای که این معافیت‌ها محدود به قوانین مالیاتی خود نظام مالیاتی نبوده و انواع قوانین مختلف را نظیر قوانین احکام دائمی برنامه‌های توسعه، رفع موانع تولید، قوانین حمایت از مناطق آزاد و شرکت‌های دانش‌بنیان و قوانین گمرکی به منظور اعمال حمایت موردی از فعالیت‌های مختلف در برمی‌گیرد.

انعکاس کارکرد مالیات چه آگاهانه و یا ناآگاهانه در جامعه، بازساخت مناسبات اجتماعی و ساختار اقتصادی است که دولت به‌واسطه نحوه سیاست‌گذاری مالیاتی، قانون‌گذاری، اجرا و نظارت بر آن، این بازساخت را شکل

می‌دهد. چگونگی رفتار مالی دولت در این فرایند، جریان توسعه در کشور را جهت‌دهی خواهد کرد. گو اینکه جهت‌دهی از سوی دولت به دلیل عدم پیش‌بینی پیامدهای رفتار و سیاست‌های او ممکن است ناآگاهانه بوده و چه بسا حرکت توسعه کشور را به سمت اضمحلال پیش ببرد. ضعف سیاست‌گذاری عمومی در کشور، نادیده انگاشته شدن پیامدهای حلقه‌وار ناشی از یک سیاست خاص است. معافیت‌های مالیاتی هر یک با هدف معین حمایت از بخش خاص اعمال می‌شوند، اما پیامدهای این حمایت هم در خود آن بخش و هم در فعالیت سایر بخش‌های مرتبط خود را نشان داده و موجب تغییرات در مناسبات و ساختارهای اقتصادی و اجتماعی در کشور می‌شود. به طوری که این تحولات می‌تواند سازوکار سالم کارگزاران اقتصادی را با چالش مواجه کرده و آن را منحرف سازد.

نادیده انگاشته شدن پیامدهای حلقه‌وار از سوی سیاست‌گذار تفاوت چندانی ندارد که آگاهانه یا اهمال و غفلت او بوده است، چراکه اثرات آن در عملکرد اجزای مختلف نظام اقتصادی و اجتماعی رسوخ کرده و ساختار آن را به نحو نامطلوبی بازآرایی می‌کند. سیاست‌گذاری نادرست در قبال یک بخش، به دنبال خود ایجاد حس تبعیض، از بین رفتن انگیزه فعالیت در آن بخش، تحمیل هزینه سنگین به فعالان حوزه، بروز موانع و چالش‌ها پیش روی آنها و قطع یا خدشه‌دار شدن زنجیره ارزش در ارتباط آن بخش با سایر بخش‌ها را خواهد داشت. نقصان در زنجیره ارزش و تأمین عرضه بین بخش‌ها موجب آسیب دیدن چرخه اقتصاد در کشور شده و عملکرد نظام اقتصادی تضعیف می‌گردد.

ایران از جمله کشورهایی است که هزینه‌های سنگینی از این جنس را پرداخت می‌کند و همچنان در حال پرداخت آن است. به دلیل بی‌توجهی و غفلت از مسائل و چالش‌های پیچیده و درهم‌تنیده‌ای که سیاست‌گذاری؛ از جمله سیاست‌های مالیاتی می‌تواند با خود برای جامعه به همراه داشته باشد، چنین عملکردی در نظام تصمیم‌گیری کشور رخ داده است. سیاست‌های مالیاتی تبعیض‌آمیزی که پیاده‌سازی آنها موجب رانت، فساد و دلالی در جامعه می‌شود، زمینه‌ساز نابرابری‌های نظام‌مندی در همه بخش‌های جامعه از جمله حوزه اقتصادی، اجتماعی و سیاسی خواهد شد.

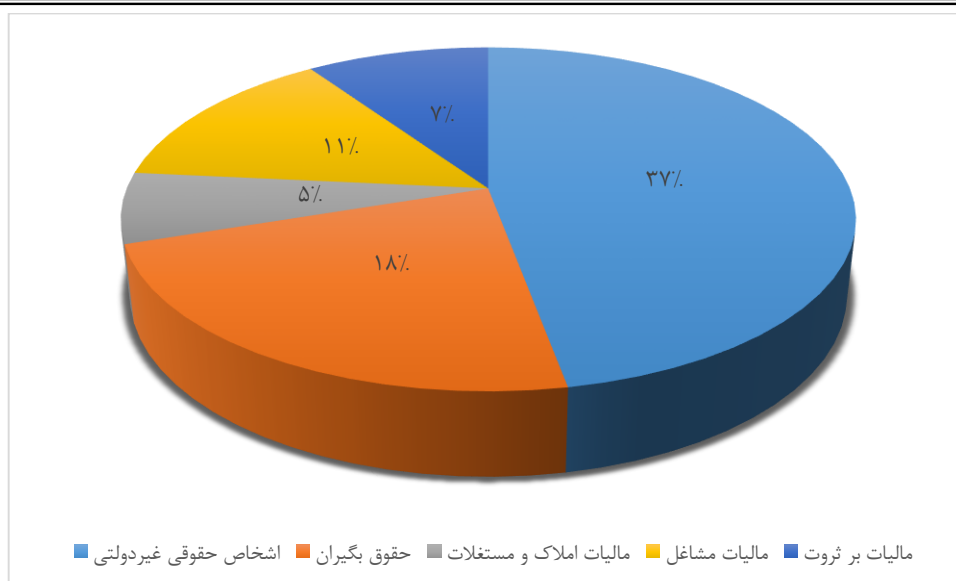
ظهور چنین نابرابری‌های نامطلوبی، الگویی از مناسبات و روابط متقابل عوامل کارکردی در جامعه را به وجود می‌آورد که در سایه این الگو، هیچ جامعه و دولتی نمی‌تواند توسعه‌گرا باشد. حتی فعالیت‌های تولیدی و خدماتی عوامل اقتصادی آن جامعه در چنین فضایی نمی‌تواند رونق و توسعه را به دنبال داشته باشد؛ چراکه افراد در تله مناسبات و روابط متقابلی قرار گرفته‌اند که مشخصه این روابط، بیش از آنکه مشوق توسعه و شکوفایی در تولید باشد، مشوق رانت، فساد و دلالی است. چنین شرایطی انگیزه تولید را در بین تولیدکنندگان کوچک و متوسط از بین می‌برد.

سیاست‌های مالیاتی به‌واسطه تعریف پایه‌های مالیات و حذف برخی از پایه‌ها با اعمال معافیت‌ها در قوانین متنوع مالیاتی، اثرات و پیامدهای خود را در عملکرد فعالیت‌ها و بخش‌های اقتصاد ایران، از جمله بخش صنعت و معدن به‌خوبی نشان می‌دهد. آمار و اطلاعات دقیقی از اینکه نحوه توزیع درآمدهای مالیاتی وصول شده در بین بخش‌های مختلف اقتصادی چگونه است، در دسترس نمی‌باشد. این خود یکی دیگر از ضعف‌های نظام مالیاتی و خزانه‌داری کشور است که اطلاعات واضح و شفاف از درآمدهای مالیاتی و سهم هر کدام از بخش‌های اقتصادی از آن وجود ندارد. با وجود این، برخی گزارش‌های وابسته به مراکز و مؤسسات پژوهشی به برآورد این‌گونه آمارها پرداخته‌اند که می‌تواند برای تحلیل وضعیت موجود مفید باشد.

گزارش منتشر شده از سوی دفتر پژوهش‌های اقتصاد اتاق بازرگانی در سال ۱۳۹۵، برآورد کرده است که از کل درآمدهای مالیاتی که در کشور اخذ می‌گردد، بیش از ۶۰ درصد آن را صنایع کارخانه‌ای (تولیدی) پرداخت می‌کنند (روزنامه صمت، ۱۳۹۹). در حالی که در سال ۱۳۹۵، سهم صنعت و معدن از تولید ناخالص داخلی حدود ۱۳ درصد بوده است (بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۹۹). بنابراین سهم مالیاتی بخش صنعت و معدن، تقریباً بیش از چهار برابر سهم تولیدی این بخش در اقتصاد می‌باشد. در مقابل، سهم سایر بخش‌ها نظیر املاک و مستغلات از کل درآمدهای مالیاتی کمتر از شش درصد و سهم بخش عمده‌فروشی و خرده‌فروشی که قسمت اعظمی از درآمد بخش خدمات را تشکیل می‌دهد، از مالیات پرداختی کمتر از ۷/۵ درصد است.

در نظام مالیاتی کشور، کلیه درآمدهای حاصل از فعالیت بخش کشاورزی، دامداری، دامپروری و غیره بر اساس ماده ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم به طور کامل از پرداخت مالیات معاف هستند. در مقابل، بخش صنعت که سهم اندکی در مقایسه با خدمات، از کل تولید ناخالص داخلی دارد (۱۳ درصد بدون احتساب بخش ساختمان، معدن و نفت)، بخش عمده‌ای از مالیات را پرداخت می‌کند (۶۰ درصد) و بخش خدمات که ۵۷ درصد اقتصاد ایران را در سال‌های اخیر تشکیل داده است، سهم مالیاتی کمتر از ۲۰ درصد را پوشش می‌دهد. نمودار (۱۰)، سهم مالیاتی مهم‌ترین اجزای مالیات‌های مستقیم را نمایش می‌دهد.





نمودار ۱۰: متوسط سهم اجزای مهم درآمد مالیات های مستقیم در سه سال اخیر (درصد)

منبع: خزانه داری کل کشور

اشخاص حقوقی غیردولتی که بخش عمده آن را بنگاه های اقتصادی با اندازه کوچک و متوسط، به ویژه در بخش صنایع تولیدی تشکیل می دهند، مهم ترین سهم را از مالیات های مستقیم که همانا مالیات بر درآمد می باشد پرداخت می کند که سهم آن حدود ۳۷ درصد است. همچنین مالیات افراد حقوق بگیر چه در بخش دولتی و چه در خصوصی که آسان ترین پایه مالیاتی برای دریافت درآمدهای آن است، تقریباً ۱۸ درصد درآمد مالیات های مستقیم را تشکیل داده است. به عبارتی، حدود ۵۵ درصد مالیات های مستقیم توسط دو پایه مالیاتی بنگاه های اقتصادی و افراد حقوق بگیر پرداخت می شود. در حالی که بنگاه های اقتصادی به ویژه در بخش صنایع تولیدی، نه تنها برای رشد و شکوفایی نیاز به حمایت مالیاتی دولت دارد، بلکه بخشی که نیازمند مشوق های دولتی مانند دریافت سوبسید و مهیا کردن بازار برای محصولاتشان است، همین بخش و پایه مالیاتی می باشد که اکنون بیشترین مالیات را در اقتصاد ایران پرداخت می کند.

کارمندان و کارکنان بخش های دولتی و خصوصی نیز از جمله اقشار طبقه متوسط و پائین جامعه است که به دلیل آسیب پذیری آنها در مقابل نوسانات اقتصادی به ویژه نرخ های تورم و بیکاری بالا در جامعه، نیازمند حمایت دولت از لحاظ درآمدی می باشد. اما همان گونه که ملاحظه می شود، بیشترین درآمد مالیاتی که دولت از ناحیه مالیات های مستقیم دریافت می کند، متعلق به اقشار معمولاً ضعیف است. این در حالی است که مطابق با نمودار ۱۰، مالیات بر دارایی هایی مانند مالیات بر املاک و مستغلات و نقل و انتقال های آنها به طور متوسط تنها ۵ درصد درآمدهای مالیات مستقیم را شکل داده است. بخشی که بیشترین رانت و دلالتی در آن در جریان است و به دلیل غیررسمی بودن فعالیت این پدیده ها، زمینه فرار مالیاتی در آنها کاملاً مهیا می باشد.

مالیات بر مشاغل که سهم عمده آن را بخش خدمات به عنوان وسیع ترین بخش اقتصاد ایران، به واسطه زیربخش های عمده فروشی و خرده فروشی تشکیل می دهد، تنها ۱۱ درصد درآمدهای مالیات مستقیم را شامل

می‌شود. همچنین درآمدهای مالیاتی ناشی از مالیات بر ثروت که بخش اصلی آن را مالیات بر نقل و انتقال سهام و سرقفلی تشکیل می‌دهند، بر اساس نمودار (۱۰) فقط سهم ۷ درصدی از مالیات‌های مستقیم را تشکیل داده است. این ترکیب درآمدهای مالیاتی، نتیجه سیاست‌های مالیاتی نظیر اعطای معافیت‌های گسترده، حمایت‌های بی‌حساب و بیهوده از برخی فعالیت‌ها و نحوه اجرای نادرست مالیات‌ستانی در اقتصاد ایران است که اعمال آنها موجب نابرابری‌های نظام‌مند و نامیمون اقتصادی و اجتماعی نه فقط در بین افراد جامعه شده، بلکه در بین بخش‌های مختلف اقتصادی نیز نمود پیدا کرده است.

عملکردی که نظام مالیاتی کشور در سال‌های گذشته از خود بر جای گذاشته و هم‌اکنون نیز در حال رقم زدن آن است، یقیناً نه تنها برای توسعه مطلوب نبوده و نخواهد بود، بلکه با ایجاد قید و بندهای مختلف در فعالیت بخش‌های کلیدی مانند بخش صنعت، مانع عمده‌ای برای توسعه نیز می‌باشد. معافیت‌های مالیاتی گسترده و بندهای قانونی متنوع آن موجب شده تا بخش‌های مختلف تولیدی و خدماتی در سطوح متفاوتی از حمایت‌ها برخوردار بوده و آسیب‌های تبعیض، انحصار، فساد و انگیزه فرار مالیاتی را در بین فعالیت‌های مختلف گسترش داده است. در بخش بعد، معافیت‌های مالیاتی با تفصیل بیشتر به همراه اثرات، پیامدها و ظرفیت‌های آنها مورد تحلیل و بررسی قرار می‌گیرد.

### ۳- معافیت‌های مالیاتی

معافیت‌های مالیاتی که از قرار معلوم باید نقطه قوت نظام مالیاتی و به‌طور کلی نظام اقتصادی یک کشور باشد، اما عملکرد آنها در ایران موجب شده تا به عنوان نقطه ضعف نظام‌های مذکور نگریسته شود. معافیت‌های مالیاتی اغلب بر اساس اهداف خاص به بخش‌هایی از اقتصاد کشور اعطا می‌شود. بخش‌هایی مانند کشاورزی، صنعت، معدن و خدماتی مانند گردشگری و فرهنگ برای دریافت حمایت در فعالیت‌هایشان، مشمول معافیت‌های مختلف می‌شوند. اعطای این معافیت‌ها ممکن است به منظور تقویت فعالیت آن بخش‌ها بوده و یا برای حمایت از منطقه‌ای که فعالیت بخش‌های مذکور در آنها وجود دارد (معافیت مالیات مناطق ویژه، آزاد یا معافیت مناطق کمتر توسعه‌یافته)، انجام گیرد. در بعضی از موارد معافیت‌ها در حمایت از اقشار خاصی از جامعه اعمال می‌شود (معافیت هنرمندان، افراد با درآمد کمتر از سقف معافیت مالیاتی) و در مواردی می‌تواند ملاحظات زیست‌محیطی را شامل گردد (معافیت واحدهایی که آلودگی زیستی کمتری ایجاد کرده و یا از نوآوری‌ها و فناوری‌های نوین کارآمد در محیط‌زیست استفاده می‌کنند).

در موارد دیگر، معافیت‌ها برای حمایت از صادرات و تولیدات صادراتی به منظور تقویت تراز پرداخت‌های خارجی (معافیت درآمدهای حاصل از صادرات) و یا برای اینکه اقتصاد در مسیر تحول و توسعه قرار گیرد (معافیت مالیاتی شرکت‌های دانش‌بنیان) وضع شده است. بر اساس موارد متعدد مطرح شده می‌توان معافیت‌های مالیاتی اعمال شده در نظام مالیاتی کشور را در دو نوع دسته «بخشی» و «موضوعی» طبقه‌بندی کرد. دسته‌بندی بخشی شامل معافیت‌های اعطا شده در بخش‌های مختلف اقتصادی و دسته‌بندی موضوعی بر اساس حوزه فعالیتی که معافیت آن را مشمول گشته است، انجام می‌گیرد. سیاست‌گذاری‌های حاکم بر اعمال معافیت‌های مالیاتی با هدف تقویت بنیان‌های اقتصاد و ایجاد تحول در آن به همراه افزایش رفاه جامعه صورت گرفته است. هدفی که نه تنها در اغلب موارد نتوانسته است تحقق یابد بلکه موانع و چالش‌هایی نیز در مسیر تحولات کشور برای رسیدن به اهداف مذکور به وجود آورده است.

فارغ از اینکه فرایند سیاست‌گذاری در حوزه نظام مالیاتی کشور و بالأخص معافیت‌ها، همانند سایر حوزه‌ها در مسیر نادرستی اتفاق می‌افتد؛ برخی از بندهای معافیتی از نظر ماهیتی، دارای کارکرد مطلوبی هستند و اعمال آنها در جهت مقاصد معین ضروری به نظر می‌رسد. شناسایی این نوع معافیت‌ها در نظام مالیاتی کشور، تحلیل سازوکار صحیح آنها در اثرگذاری بر فعالیت‌ها و وضعیت افراد و نهایتاً چگونگی پیاده‌سازی این نوع معافیت‌ها در نظام مالیاتی و جامعه (سیاست‌گذاری صحیح) مواردی است که به منظور سامان دادن بر وضعیت گسترده و مبهم حوزه معافیت‌ها در نظام مالیاتی باید مورد توجه قرار گیرد. در مقابل، بندهایی از معافیت‌ها نیز وجود دارند که به دلیل مبهم بودن ماهیت آنها، بخش‌های اعظمی از اقتصاد کشور را دربرمی‌گیرند. بنابراین ارزیابی سطح حمایتی این بندها، تحلیل کارآمدی آنها و همچنین ظرفیت‌های درآمد مالیاتی بدون حساب که به خاطر اعمال این بندها بلااستفاده می‌ماند؛ از جمله مسائل و چالش‌هایی است که پرداختن به آن از الزامات تحلیل جامع معافیت‌های نظام مالیاتی کشور می‌باشد.

درنهایت، به دلیل معیوب بودن سیاست‌گذاری در زمینه هر یک از حوزه‌های معافیتی، تصمیم‌گیری جزیره‌ای نهادهای متنوع مؤثر در نظام مالیاتی و تصمیمات مقطعی در آنها موجب شده تا اثرات سیاست‌گذاری‌ها در هر حوزه و سرریز هزینه‌های آن در فراتر از بخش و حوزه درگیر، هیچ‌گاه مورد مطالعه قرار نگیرد. در حالی که چنین مطالعه‌ای، تصویر واقع‌بینانه‌تری از اثربخش بودن یا نبودن اعطای معافیت مالیاتی در یک حوزه خاص را به‌واسطه ارائه تحلیل کارآمدتری از هزینه‌های چنین تصمیم و سیاستی در بین بخش‌ها و حوزه‌های مختلف جامعه فراهم می‌آورد. نتیجه نهایی چنین تحلیل‌هایی می‌تواند در ارزیابی ما از اثربخش بودن معافیت‌ها در حمایت‌های بخشی و کلان اقتصاد کشور مناسب باشد.

در این بخش، ابتدا به طبقه‌بندی معافیت‌های مالیاتی در دسته‌های «موضوعی» و «بخشی» پرداخته می‌شود. سپس سازوکارهای سیاستی، قانونی و اجرای هرکدام از بندهای معافیت مالیاتی مورد تحلیل قرار می‌گیرند. اثرات ناشی از سیاست‌گذاری‌های قانونی معافیت‌ها گام بعدی تحلیل‌های این بخش است که در سه سطح درون‌بخشی، بین‌بخشی و کلان اقتصاد انجام می‌گیرد. درنهایت جمع‌بندی این موضوع که معافیت‌ها تا چه اندازه توانسته‌اند در حمایت از فعالیت بخش‌ها مؤثر بوده و احياناً در صورت موفق نبودن، به چه میزان درآمدهای از دست رفته را به عنوان هزینه برای دولت در بودجه به بار آورده است، آخرین گام تحلیلی این بخش خواهد بود که انجام می‌گیرد.

### ۳-۱- طبقه‌بندی معافیت‌های مالیاتی

قوانین و مقررات مختلف در کشور، اعم از قوانین مالیاتی و غیرمالیاتی، شامل معافیت‌های متنوع در حوزه‌های گسترده‌ای هستند. در بخش (۱-۲) این گزارش به تعدادی از این قوانین اشاره شد. توجیه ظاهری این معافیت‌ها حمایت از بخش‌ها، مناطق و گروه‌های خاصی از افراد با اهداف اقتصادی، اجتماعی و توسعه منطقه‌ای است. تحلیل دقیق نظام مالیاتی کشور، سازوکارهای نحوه اعطای معافیت‌ها در آن و کارآمدی معافیت‌ها بیانگر این واقعیت است که چه آگاهانه و چه ناآگاهانه نظام معافیت‌های مالیاتی از اهداف ظاهری آن منحرف شده و کارآمدی مورد انتظار را ندارد.

برخی از معافیت‌ها به شکل کلی بوده (مانند معافیت بخش کشاورزی موضوع ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم)، بعضی نیز به‌صورت منطقه‌ای (ماده (۳۲) قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور) و برخی کاملاً به شکل موردی (معافیت شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان موضوع ماده (۳) قانون حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان) مطرح شده است. معافیت‌هایی نیز به‌صورت مقطعی یا دوره‌ای در نظر گرفته شده (معافیت بنگاه-های صنعتی و معدنی غیردولتی برای ۵ سال موضوع ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم) و در مقابل، بعضی از آنها به‌صورت دائمی اعطا شده‌اند (معافیت فعالیت‌های فرهنگی، هنری و ... موضوع ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم). در این بخش معافیت‌های مالیاتی اعم از کلی و موردی، دائمی یا مقطعی در دو نوع دسته‌بندی مورد بررسی قرار می‌گیرند.

نوع اول، دسته‌بندی بخشی مشتمل بر بخش‌های اقتصادی اعم از بخش‌های کشاورزی، صنعت، خدمات و سایر فعالیت‌های طبقه‌بندی نشده است. نوع دوم نیز دسته‌بندی موضوعی است و مربوط به حوزه هر یک از فعالیت‌هایی می‌باشد که احکام بندهای معافیت مالیاتی درباره آنها در قوانین مختلف صادر شده است. این نوع دسته‌بندی کاملاً سلیقه‌ای بوده و بر اساس موضوع فعالیت‌هایی که بندهای معافیتی شامل آنها شده است، این طبقه‌بندی در ۱۷ موضوع دسته‌بندی انجام گرفته است. هر دو نوع دسته‌بندی در جداول شماره (۱) و (۲) در پیوست ۱ نمایش داده شده‌اند.

### ۳-۱-۱- طبقه‌بندی بخشی

دسته‌بندی بخشی شامل بخش‌های اقتصادی بر اساس طبقه‌بندی آی‌سیک (ISIC) برای فعالیت‌های تولیدی و خدماتی است. طبقه‌بندی آی‌سیک بخش‌های اقتصاد در این گزارش بر اساس بازنگری چهارم (ISIC, Rev.4) آن انجام گرفته است. نحوه کدگذاری فعالیت‌ها نیز کاملاً هماهنگ با کدگذاری مورد استفاده در ISIC می‌باشد. به این ترتیب سلسله‌مراتب در رده‌های مورد استفاده در این طبقه‌بندی عبارت از؛ حروف الفبا برای رده‌های جدول که «بخش» نامیده می‌شود، ارقام دو رقمی برای تعیین «قسمت»، ارقام سه رقمی برای تعیین «گروه» و ارقام چهار رقمی برای تعیین «طبقه» است. طبقه‌بندی در عمل برای فراهم کردن جریان مداوم اطلاعاتی استفاده می‌شود که برای پایش، تحلیل و ارزشیابی کارکرد یک اقتصاد در گذر زمان ضروری است.

افزون بر کارایی اصلی ISIC در آمار و تحلیل‌های اقتصادی پیرو آن، در جایی که اطلاعات باید برای فعالیت‌های اقتصادی که به دقت تعریف شده‌اند فراهم گردد. ISIC به طور روزافزون برای اهداف اداری، همچون گردآوری مالیات، صدور پروانه کسب و کار و غیره مورد استفاده قرار می‌گیرد. بازنگری چهارم ISIC، مربوط بودن طبقه‌بندی را با بازتاب بهتر ساختار کنونی اقتصاد جهان، شناسایی فعالیت‌های جدید که در بیست سال گذشته پدید آمده‌اند و آسان کردن مقایسه‌های بین‌المللی با افزایش مقایسه‌پذیری با طبقه‌بندی‌های محلی موجود، افزایش می‌یابد (مرکز آمار ایران، ۱۳۹۷).

نتایج طبقه‌بندی بخشی در جدول شماره (۱) پیوست ۱ قابل مشاهده است. این دسته‌بندی شامل بخش‌های کشاورزی، جنگلداری و ماهیگیری- استخراج معادن- تولید صنعتی- تأمین برق، گاز، بخار و تهویه هوا- ساختمان- عمده‌فروشی و خرده‌فروشی- حمل و نقل و انبارداری- فعالیت‌های خدماتی تأمین جا و غذا- اطلاعات و ارتباطات- فعالیت‌های مالی و بیمه- فعالیت‌های املاک و مستغلات- فعالیت‌های حرفه‌ای، علمی و فنی- فعالیت‌های اداری و خدمات پشتیبانی- اداره امور عمومی و دفاع- آموزش- فعالیت‌های مربوط به سلامت انسان و مددکاری اجتماعی- هنر، سرگرمی و تفریح- سایر فعالیت‌های خدماتی- فعالیت‌های تفکیک‌ناپذیر خدماتی توسط خانوار برای خودمصرفی- سایر فعالیت‌های تولیدی و خدماتی است.

## بخش کشاورزی

بخش کشاورزی به عنوان اولین و تنها بخشی که همه زیربخش‌های آن از پرداخت مالیات معاف هستند. بر اساس ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم، «درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی، زنبور عسل، پرورش طیور، صیادی، ماهیگیری، نوغان‌داری، احیای مراتع و جنگل‌ها، باغات اشجار از هر قبیل و نخیلات از پرداخت مالیات معاف می‌باشد». علاوه بر این، ماده ۱۳۳ قانون مذکور، صد در صد درآمد صندوق حمایت از توسعه بخش کشاورزی، شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان و اتحادیه‌های آنها را از پرداخت مالیات معاف کرده است. اما همزمان با قانون مالیات‌های مستقیم، معافیت‌های مشابهی بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده در بندهای ۱ تا ۳ (به ترتیب شامل محصولات کشاورزی فرآوری نشده؛ دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان؛ انواع کود، سم، بذر و نهال)، بند ۹ (انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی) و بند ۱۵ (خوراک دام و طیور) ماده ۱۲ این قانون برای محصولات بخش کشاورزی اعطا شده است. جدول ۸ برگرفته از جدول شماره (۱) پیوست ۱، مجموعه معافیت‌های بخش کشاورزی را نشان می‌دهد.

جدول ۸: معافیت‌های مالیاتی بخش کشاورزی، جنگلداری و ماهیگیری بر اساس قوانین و مقررات مصوب

بخش	شرح	بند معافیت مالیاتی	قانون
الف	کشاورزی، جنگلداری و ماهیگیری	ماده ۸۱: درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و ...	مالیات‌های مستقیم
		ماده ۱۳۳: صد در صد درآمد شرکت‌های تعاونی کشاورزی	مالیات‌های مستقیم
		ماده ۱۲ بندهای ۱ تا ۳	مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۱۲ بند ۹: کاشت گیاهان دارویی	مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۱۲ بند ۱۵	مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۳۳ بند آخر	قانون برنامه ششم، مالیات بر ارزش افزوده

علاوه بر موارد فوق، بر اساس بند آخر ماده ۳۳ قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی کشور، فعالیت‌هایی مانند بسته‌بندی، انجماد، پاک کردن، درجه‌بندی، پوست‌گیری مانند شالی کوبی و خشک کردن مانند چای و تفت دادن مانند نخودپزی به عنوان فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی‌شوند و از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌باشند. بنابراین سه قانون در چهار ماده مختلف، بخش کشاورزی را مشمول معافیت مالیاتی کرده است. به طوری که مهم‌ترین آن ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد که به طور کلی، همه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و ... را از پرداخت مالیات معاف کرده است.

## تولیدات صنعتی و استخراج معادن

بخش صنعت و معدن که در اغلب اقتصادها، به عنوان بخش پیشرو و مولد نام گرفته و نقش‌آفرینی مهمی دارد، در اقتصاد ایران از محجورترین بخش‌ها بوده و فعالیت‌های تولیدی آن با موانع بسیار زیادی مواجه است. یکی از عمده‌ترین موانع بر سر تولید و توسعه این بخش، نظام مالیاتی معیوب اقتصاد کشور می‌باشد. با نگاه اجمالی

در جدول شماره (۱) پیوست ۱، ملاحظه می‌شود بخش صنعت در مقایسه با بخش خدمات و حتی بخش کشاورزی، هم تعداد معافیت‌های مالیاتی بسیار کمتر و هم ارزش معافیتی کمی دارد. این در حالی است که صد درصد بخش کشاورزی از پرداخت مالیاتی معاف بوده و بخش خدمات، به‌ویژه خدمات مالی و بیمه از گستردگی بسیار زیاد معافیت مالیاتی برخوردار هستند.

به واسطه جدول مذکور می‌توان به‌طور شهودی این نتیجه را حاصل کرد که بخش صنعت و معدن بیشترین سهم را در پرداخت مالیات کشور دارد. در واقع نظام مالیاتی که فرایند سیاست‌گذاری در آن به بدترین شکل جاری است و به غیر از هدف تأمین مالی دولت، سیاست هدفمند و کارکرد ابزار سیاست‌گذاری دیگری از جمله تثبیت اقتصادی در آن پیاده‌سازی نشده است، یک مانع اصلی در پیش روی بزرگ‌ترین بخش تولیدی اقتصاد به شمار می‌رود. قبلاً اشاره شد حدود ۶۰ درصد درآمد مالیاتی کشور از ناحیه بخش صنعت و معدن تأمین مالی می‌شود، در حالی که سهم این بخش در تولید ناخالص داخلی تقریباً ۱۳ درصد است. این بدین معنی است که نظام مالیاتی ایران بیشتر از ظرفیت بخش مذکور در حال اخذ مالیات از آن می‌باشد.

جدول (۹) بندهای قانونی و مقررات مربوط به معافیت‌های مالیاتی بخش صنعت و معدن را نشان می‌دهد. قوانین مالیات‌های مستقیم، مالیات بر ارزش افزوده، قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور و قانون مقررات واردات و صادرات شامل بندهای معافیت مالیاتی مربوط به بخش صنعت و معدن هستند. در اینجا بخش‌های ساختمان و تأمین برق، گاز، بخار و تهویه هوا نیز به عنوان جزئی از بخش تولیدی در نظر گرفته شده و در کنار بخش صنعت و معدن مورد بررسی قرار می‌گیرد. بر اساس این جدول، ۶ ماده از مواد قانون مالیات‌های مستقیم به معافیت مالیاتی فعالیت‌های تولید صنعتی اختصاص دارد. همچنین تعداد ۵ ماده نیز از مواد قانون مالیات بر ارزش افزوده و قوانین احکام دائمی برنامه‌های توسعه و قانون مقررات واردات و صادرات هر کدام به تعداد یک ماده قانونی به معافیت بخش صنعت و معدن اختصاص دارد.

مهم‌ترین ماده قانونی معافیت بخش‌های تولیدی، موضوع ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم به شرح ذیل است؛ «درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از تاریخ اجرای این ماده از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود و همچنین درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری اشخاص یاد شده که از تاریخ مذکور از طرف مراجع قانونی ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری یا مجوز صادر می‌شود، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت به مدت پنج سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات می‌باشد». البته این ماده علاوه بر فعالیت‌های تولیدی، شامل معافیت برخی فعالیت‌های خدماتی نیز است که مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

شمولیت ماده (۱۳۲) بسیار گسترده بوده و همه فعالیت‌های معدنی و صنعتی را در بخش غیردولتی پوشش می‌دهد. بر اساس طبقه‌بندی بخش‌ها برحسب ISIC، ماده مذکور بخش‌های استخراج معادن، تولید صنعتی، تأمین برق، گاز، بخار و تهویه هوا و بخش ساختمان را برای پنج سال از آغاز فعالیت‌شان مشمول معافیت مالیاتی قرار داده است. مطابق این ماده، هر واحد یا شرکت تولیدی در بخش‌های اشاره شده شروع به فعالیت

بکند، به مدت پنج سال نخست در مناطق برخوردار و به مدت ۱۰ سال نخست در مناطق کمتر برخوردار، از پرداخت مالیات معاف هستند. پیداست که معافیت ۵ یا ۱۰ سال نخست فعالیت‌های مختلف، با هدف اعمال حمایت از واحدهای تولیدی بخش صنعت و معدن انجام گرفته است تا این فعالیت‌ها بتوانند در سال‌های نخست آغاز به کار، زیر چتر حمایت دولت در مقابل رقابت خارجی، صنایع و واحدهای رقیب داخل و موانع کسب و کار درون اقتصاد دوام آورده و به فعالیت خود ادامه دهند.

**جدول ۹: معافیت‌های مالیاتی بخش صنعت و معدن بر اساس قوانین و مقررات مصوب**

بخش	شرح	بند معافیت مالیاتی	قانون
ب	استخراج معادن	ماده ۱۳۲: مالیات با نرخ صفر درآمد فعالیت‌های معدنی شخصیت‌های حقوقی غیردولتی برای ۵ سال	مالیات‌های مستقیم
پ	تولید صنعتی	ماده ۱۳۲: مالیات با نرخ صفر درآمد فعالیت‌های تولیدی شخصیت‌های حقوقی غیردولتی برای ۵ سال	مالیات‌های مستقیم
		ماده ۱۴۲: کارگاه‌های فرش دستباف و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های آنها	مالیات‌های مستقیم
		ماده ۱۴۲: کارگاه‌های صنایع دستی و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های آنها	مالیات‌های مستقیم
		ماده ۱۲ بند ۴	مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۱۲ بند ۵: انواع کاغذ چاپ و تحریر	مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۱۲ بند ۹: تولید دارو	مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۱۲ بند ۱۳: فرش دستباف	مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۱۲ بند ۱۵: خوراک دام و طیور	مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۱۲ بند ۱۶: رادار و تجهیزات هوایی	مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۱۲ بند ۱۷: اقلام با مصارف صرفاً دفاعی	مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۳۹ بند الف	قانون احکام دائمی؛ موضوع مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۷ تبصره ۲: معافیت ورود کالاهای مورد نیاز جهت تعمیر و تجهیز ناوگان‌های تجاری دریایی و هوایی از پرداخت حقوق گمرکی و هرگونه عوارض	قانون مقررات واردات و صادرات
		ت	تأمین برق، گاز، بخار و تهویه هوا
ج	ساختمان	ماده ۱۳۲: مالیات با نرخ صفر درآمد فعالیت‌های تولیدی شخصیت‌های حقوقی غیردولتی برای ۵ سال	مالیات‌های مستقیم

علاوه بر ماده ۱۳۲، تنها یک ماده دیگر از مواد قانون مالیات‌های مستقیم به معافیت مالیاتی بخش صنعت و معدن اختصاص دارد و آن ماده ۱۴۲ قانون مذکور می‌باشد که بر اساس آن؛ «درآمد کارگاه‌های فرش دستباف و صنایع دستی و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های تولیدی مربوطه، از پرداخت مالیات معاف است». صناعی که به دلیل دیگر ناملازمات از جمله واردات و عدم حمایت‌ها از فعالین این بخش‌ها، در حال از بین رفتن بوده و معافیت مالیاتی آنها چندان مؤثر نیست. بنابراین زمانی که حتی یک معافیت به درستی برای حوزه‌ای در نظر گرفته می‌شود، نحوه و فرآیند سیاست‌گذاری در اعمال معافیت و پیوند آن با سیاست‌های حمایتی دیگر در



حوزه مذکور معیوب بوده و منجر به ناکارآمدی معافیت مالیاتی می‌گردد. برآیند این حمایت از بخش صنایع دستی نتوانسته است در هدف تقویت این بخش مؤثر باشد.

علاوه بر قانون مالیات‌های مستقیم، ماده ۱۲ مالیات بر ارزش افزوده؛ بندهای ۴، ۵، ۹، ۱۳، ۱۵، ۱۶ و ۱۷ شامل حمایت معافیتی برای بخش صنعت و معدن است. این بندها شامل معافیت پرداخت مالیات توسط عرضه محصولات به ترتیب در بخش‌های؛ صنایع تبدیلی (شامل آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر و پنیر، روغن نباتی و شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان)، تحریر و مطبوعات (شامل کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ)، انواع دارو (شامل دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی)، فرش دستباف، خوراک دام و طیور، رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی و بژه فرودگاه‌ها بر اساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت راه و ترابری و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیئت وزیران می‌رسد و نهایتاً اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی بر اساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد. فهرست مذکور از اولین دوره مالیاتی پس از تصویب هیئت وزیران قابل اجرا خواهد بود.

این معافیت‌ها مربوط به مالیات بر ارزش افزوده بوده و ذاتاً مالیات بر مصرف و نه مالیات بر تولید است؛ اما در اینجا بر اساس طبقه‌بندی بخشی که انجام شده است، معافیت‌های مذکور فارغ از اینکه مالیات بر مصرف باشند یا تولید، در حوزه صنعت قرار گرفته‌اند. بخش زیادی از مالیات‌های ذکر شده در سطور قبل، از جمله معافیت مالیاتی صنایع تبدیلی، انواع دارو و خوراک دام و طیور جزء بازار کالاهای اساسی بوده و ظاهراً اعمال معافیت بر مالیات مصرف آنها از این حیث بوده است. همان‌طور که می‌دانیم این نوع کالاها، سهم عمده‌ای از سبد مصرفی خانوارهای ایرانی را در اختصاص خود دارند. بنابراین همانند معافیت‌های اعمال شده در مالیات‌های مستقیم برای بخش صنعت و معدن، این معافیت‌ها نیز ظاهراً ضروری می‌باشد؛ اما نه به جهت حمایت از تولید بلکه با هدف حمایت از مصرف‌کننده قابل کاربرد است.

معافیت بعدی در حوزه تولید صنعتی، مربوط به موضوع ماده (۳۹) در بند (الف) قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور به شرح ذیل می‌باشد. بر اساس این قانون «وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی کشور) برای ورود ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولید توسط واحدهای تولیدی صنعتی و معدنی مجاز، با تشخیص وزارت صنعت، معدن و تجارت با رعایت مقررات قانونی ذی‌ربط بدون دریافت مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و با اخذ تضمین لازم، اجازه ترخیص از گمرکات کشور را صادر می‌کند». هر چند جنس این معافیت مالیاتی از نوع مالیات بر بازرگانی است، اما به دلیل اینکه واردات برای فعالیت تولیدی بوده و توسط خود بنگاه‌های تولید صنعتی و معدنی انجام می‌گیرد، طبقه‌بندی آن در دسته تولید صنعتی و معدنی انجام گرفته است.

در نهایت موضوع ماده (۷) تبصره (۲) قانون مقررات صادرات و واردات به مسئله معافیت ورود کالاهای مورد نیاز جهت تعمیر و تجهیز ناوگان‌های تجاری دریایی و هوایی، از پرداخت حقوق گمرکی، سود بازرگانی و هرگونه عوارض می‌پردازد. بنابراین به عنوان جمع‌بندی مهم‌ترین بند قانونی معافیت مالیاتی در بخش صنعت و معدن در جهت

حمایت از تولید صنعتی، ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم و ماده (۳۹) بند (الف) قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور است. بندهایی که در عناوین بعدی این بخش گزارش بیشتر مورد بررسی و تحلیل قرار خواهد گرفت.

#### عمده‌فروشی و خرده‌فروشی

تنها ماده قانونی که مربوط به معافیت مالیاتی بخش خدماتی عمده‌فروشی و خرده‌فروشی است، ماده (۱۳۳) قانون مالیات‌های مستقیم است. براساس موضوع این ماده؛ «صد درصد (۱۰۰٪) درآمد صندوق حمایت از توسعه بخش کشاورزی، شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آنها از مالیات معاف است». این ماده قانونی از یک طرف، از ناحیه شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان و درآمد حاصل از این شرکت‌ها و فروشگاه‌های آنها مشمول معافیت مالیاتی بوده و از طرف دیگر، اتحادیه‌های مربوط به گروه‌های مذکور را شامل معافیت کرده است.

واضح است معافیت مالیاتی درآمدهای ایجاد شده در شرکت‌های تعاونی و فروشگاه‌های وابسته به این شرکت‌ها، به منظور حمایت از اقشاری است که در ماده مذکور آورده شده‌اند. هدف از ایجاد شرکت‌های تعاونی طبق ماده (۱) قانون تجارت، ایجاد و تأمین شرایط و امکانات کار برای همه به منظور رسیدن به اشتغال کامل، قرار دادن وسایل کار در اختیار کسانی که قادر به کار هستند ولی وسایل کار ندارند، پیشگیری از تمرکز و تداول ثروت در دست افراد و گروه‌های خاص جهت تحقق عدالت اجتماعی، جلوگیری از کارفرمای مطلق شدن دولت، قرار گرفتن مدیریت و سرمایه و منابع در اختیار نیروی کار و تشویق بهره‌برداری مستقیم از حاصل کار خود، پیشگیری از انحصار و دیگر موارد مطرح شده است. جدول ۱۰ معافیت‌های بخش خدماتی عمده‌فروشی و خرده‌فروشی را نشان می‌دهد.

جدول ۱۰: معافیت‌های مالیاتی بخش عمده‌فروشی و خرده‌فروشی بر اساس قوانین و مقررات مصوب

چ	عمده‌فروشی و خرده‌فروشی	و	ماده ۱۳۳؛ صد در صد درآمد شرکت‌های تعاونی روستایی و عشایری	مالیات‌های مستقیم
			ماده ۱۳۳؛ صد در صد درآمد اتحادیه‌های دانشجویی و دانش‌آموزی	مالیات‌های مستقیم

اینکه اعطای معافیت مالیاتی در حمایت از شرکت‌های تعاونی موضوع این ماده، آیا سیاست مناسبی است یا نه؛ و اینکه چقدر می‌تواند در این هدف مؤثر باشد و نحوه اجرای آن چگونه باید باشد، موضوعاتی است که می‌بایست در بخش‌های بعدی این گزارش با تفصیل بیشتری به آنها پرداخته شود. تحلیل اینکه این شرکت‌ها چه سهمی در اقتصاد و بخش‌های خود داشته و اعمال معافیت در پرداخت مالیات آنها، چه بخشی از تأمین مالی دولت را با کسری مواجه کرده است، موضوعاتی است که با انجام آن به طرز مناسب‌تری می‌توان درباره کارآمدی این معافیت‌ها قضاوت کرد.

## حمل و نقل و انبارداری

بر اساس جدول شماره (۱) پیوست (۱)، تنها ماده قانونی در مالیات‌های مستقیم که مربوط به بخش خدماتی حمل و نقل می‌باشد، ماده (۱۳۲) بند «ث» است که بر اساس موضوع آن؛ «به منظور تشویق و افزایش سرمایه-گذاری‌های اقتصادی در واحدهای موضوع ماده (۱۳۲)، علاوه بر دوره حمایت از طریق مالیات با نرخ صفر حسب مورد، سرمایه‌گذاری در مناطق کمتر توسعه یافته و سایر مناطق به شرح زیر مورد حمایت قرار می‌گیرد:

درآمد حمل و نقل اشخاص حقوقی غیردولتی، از مشوق‌های مالیاتی مناطق کمتر توسعه یافته و سایر مناطق در این بند برخوردار می‌باشند. اشخاص حقوقی غیردولتی موضوع این ماده که قبل از این اصلاحیه تأسیس شده‌اند، در صورت سرمایه‌گذاری مجدد از مشوق این ماده می‌توانند استفاده کنند». همان‌طور که قبلاً اشاره شد، بر اساس ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی و درآمد فعالیت‌های خدماتی بیمارستانی، هتل‌ها و مراکز اقامتی و گردشگری از تاریخ شروع به بهره‌برداری به مدت ۵ سال و در مناطق کمتر توسعه یافته ۱۰ سال با نرخ صفر مشمول پرداخت مالیات می‌باشد. حال بر اساس بند «ث» این ماده، در مناطق کمتر توسعه یافته مالیات سال‌های بعد از دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد به دو برابر سرمایه ثبت و پرداخت شده برسد، با نرخ صفر محاسبه می‌شود. در سایر مناطق نیز معافیت مالیات برای سال‌های بعد از دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد به دو برابر سرمایه ثبت و پرداخت شده برسد، با نرخ ۵۰ درصد اعمال می‌شود. به طوری که درآمدهای حمل و نقل واحدهای مورد اشاره در این ماده، بر اساس نوع منطقه‌ای که در آن مستقر هستند، از مشوق‌های معافیتی گفته شده در اینجا برخوردار می‌شوند. جدول ۱۱ معافیت‌های قانونی بخش حمل و نقل و انبارداری را نمایش می‌دهد.

جدول ۱۱: معافیت‌های مالیاتی بخش حمل و نقل و انبارداری بر اساس قوانین و مقررات مصوب

مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۲ بند «ث»	حمل و نقل و انبارداری	ح
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۱۲		
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۱۶		
قانون برنامه ششم توسعه	ماده ۵۲ بند ب		

بر اساس جدول ۱۱، علاوه بر قانون مالیات‌های مستقیم، موضوع بندهای (۱۲) و (۱۶) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز در ارتباط با معافیت مالیاتی در حوزه حمل و نقل است. بر اساس بندهای مذکور؛ «خدمات حمل و نقل عمومی مسافری برون‌شهری و درون‌شهری، جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی از پرداخت مالیات معاف می‌باشند». بنابراین بر اساس بند «ث» ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد حمل و نقل در بخش تولید و بر اساس بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده، درآمد حمل و نقل در بخش مصرفی (مسافرتی) از پرداخت مالیات معاف هستند. به عبارت دیگر، بخش حمل و نقل در اقتصاد ایران معاف از پرداخت مالیات است. در حالی که می‌دانیم این بخش، از مهم‌ترین بخش‌های اقتصاد اغلب کشورها بوده و سهم عمده‌ای در تولید ناخالص داخلی اقتصادها دارد.

اما در قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه در بخش ۱۱ (حمل و نقل و مسکن) و در بند «ب» ماده ۵۲، اشاره شده است که؛ «مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی علاوه بر معافیت‌های مذکور در بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده، با نرخ صفر محاسبه خواهد شد». البته ظاهراً این قانون با بند ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده تفاوت چندانی ندارد. به غیر از اینکه در قانون برنامه توسعه، به جای معافیت، محاسبه مالیات با نرخ صفر ذکر شده است. تفاوت دیگر اینکه، قانون مالیات بر ارزش افزوده تأکید بر خدمات مسافرتی حمل و نقل ریلی دارد، در حالی که در اینجا خدمات ریلی ذکر شده است.

#### فعالیت‌های خدماتی تأمین جا و غذا

فعالیت‌های خدماتی در این بند شامل حوزه‌های گردشگری، زیارتی، هتل‌داری، پارک‌های تفریحی، رستوران‌ها و تهیه غذا می‌باشد. مواد قانونی که شامل معافیت پرداخت مالیات برای این نوع فعالیت‌ها است، تنها در قانون مالیات‌های مستقیم و قانون برنامه توسعه آورده شده است. بر اساس موضوع بندهای «ر» و «ز» ماده (۱۳۲) مربوط به قانون مالیات‌های مستقیم؛ «کلیه تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی که قبل از اجرای این ماده، پروانه بهره‌برداری از مراجع قانونی ذی‌ربط اخذ کرده باشند تا مدت شش سال پس از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این ماده از پرداخت پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات بر درآمد ابرازی معاف می‌باشند». همچنین مطابق با بند «ز» همین ماده نیز؛ «صد درصد (۱۰۰٪) درآمد ابرازی دفاتر گردشگری و زیارتی دارای مجوز از مراجع قانونی ذی‌ربط که از محل جذب گردشگران خارجی یا اعزام زائر به عربستان، عراق و سوریه تحصیل شده باشد، با نرخ صفر مالیاتی مشمول مالیات می‌باشد».

بر اساس بندهای مذکور هرگونه تأسیسات و دفاتر گردشگری که در کشور در حال فعالیت هستند تا شش سال پس از اجرای قانون مالیات‌های مستقیم، مشمول معافیت ۵۰ درصدی است. علاوه بر این، دفاتری که بتوانند گردشگر خارجی به داخل کشور جذب کنند و همچنین اقدام به اعزام زائران به سه کشور عربستان، عراق و سوریه بکنند، کل درآمد ایجاد شده از این محل، به‌طور کامل مشمول معافیت مالیاتی می‌شود. بنابراین با توجه به دو بند مذکور، کل درآمد حاصل از صنعت گردشگری کشور به نوعی مشمول معافیت مالیاتی شده است. لازم به ذکر است، آخرین اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم مربوط به سال ۱۳۹۴ است که از قضا، ماده (۱۳۲) و کلیه تبصره‌ها و بندهای آن نیز مشمول اصلاحات جدید می‌باشد. بنابراین شش سال معافیت در بند «ر» علی‌القاعده تا پایان سال ۱۴۰۰ برقرار خواهد بود؛ چراکه بر اساس تبصره (۱) ماده مذکور، کلیه معافیت‌های مالیاتی و محاسبه با نرخ صفر مالیاتی مازاد بر قوانین موجود مذکور در این ماده از ابتدای سال ۱۳۹۵، لازم‌الاجرا می‌شود. جدول ۱۲ لیست معافیت‌های بخش خدماتی تأمین جا و غذا را نشان می‌دهد.

جدول ۱۲: معافیت‌های مالیاتی بخش خدماتی تأمین جا و غذا بر اساس قوانین و مقررات مصوب

خ	فعالیت‌های خدماتی تأمین جا و غذا	ماده ۱۰۷ تبصره‌های ۱ و ۲: درآمدهای اشخاص مقیم خارج- فعالیت‌های مالیات‌های مستقیم
		ماده ۱۳۲ بندهای «ر» و «ز»
		ماده ۱۰۰ بند «الف» جزء ۲؛ مربوط به خدمات گردشگری و ایرانگردی

علاوه بر بندهای اشاره شده، موضوع جزء ۲ بند «الف» ماده (۱۰۰) مربوط به قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه کشور نیز به معافیت حوزه فعالیت‌های خدماتی تأمین جا و غذا اختصاص دارد. بر اساس بند (۱۰۰) سازمان میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری و گردشگری مکلف است تا پایان سال اول اجرای قانون برنامه، سند راهبردی توسعه گردشگری را در چهارچوب قوانین مربوطه با رویکرد استفاده حداکثری از بخش خصوصی جهت تصویب هیئت وزیران ارائه نماید. در همین راستا دولت موظف است تمهید؛ «اختصاص یارانه و تسهیلات مالی در چهارچوب بودجه سنواتی و معافیت‌های مالیاتی و عوارضی به تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی در چهارچوب قوانین مربوطه» را به عمل آورد. اعطای معافیت مالیاتی در این قانون به تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی در سال اول برنامه توسعه ششم، در واقع تکرار بند «ر» ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. با این تفاوت که در اینجا میزان معافیت مشخص نشده است.

### بخش اطلاعات و ارتباطات

بر اساس طبقه‌بندی بین‌المللی آی‌سیک (ISIC) بخش خدماتی اطلاعات و ارتباطات شامل زیربخش‌های اصلی فعالیت‌های انتشاراتی- فعالیت‌های تولید فیلم سینمایی، ویدیویی و برنامه‌های تلویزیونی، ضبط صدا و انتشار موسیقی- فعالیت‌های برنامه‌ریزی و پخش برنامه‌های رادیو و تلویزیون- مخابرات- برنامه‌نویسی، مشاوره و فعالیت‌های مربوط به رایانه- نهایتاً فعالیت‌های خدمات اطلاع‌رسانی می‌باشد. مهم‌ترین معافیت مالیاتی در سمت تولید این خدمات، موضوع بند «ل» ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم است که مطابق آن؛ «فعالیت‌های انتشاراتی، مطبوعاتی، قرآنی (دارای مجوز از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی و دستگاه‌های ذی‌ربط)، فرهنگی و هنری که به موجب مجوز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی انجام می‌شوند، از پرداخت مالیات معاف است».

طبق این ماده درآمدهای حاصل از کلیه فعالیت‌های انتشاراتی اعم از؛ انتشار کتاب، مطبوعات، فیلم و تلویزیون، صدا و موسیقی همگی شامل معافیت در پرداخت مالیات هستند. به نظر می‌رسد این معافیت‌ها نیز بخش مهمی از درآمدهای مالیاتی دولت را از بین می‌برد. ضمن اینکه آمار و ارقام مشخصی از میزان درآمدهای حاصل شده از فعالیت‌های مذکور در بند «ل» ماده ۱۳۹ منتشر نمی‌شود تا به طور دقیق بتوان درباره ارزش درآمدهای مالیاتی نادیده گرفته شده در سیستم مالیاتی کشور قضاوت کرد. جدول ۱۳ لیست معافیت‌های بخش خدماتی اطلاعات و ارتباطات در قوانین مختلف را نشان می‌دهد. ملاحظه می‌شود علاوه بر قانون مالیات‌های مستقیم، معافیت‌هایی در قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز برای بخش مورد بررسی در نظر گرفته شده است که در واقع این معافیت‌ها، مربوط به سمت مصرف خدمات مذکور در نظام مالیاتی کشور بوده و در کنار معافیت طرف تولید، زنجیره معافیت‌های مالیاتی در این بخش تکمیل شده است.

جدول ۱۳: معافیت‌های مالیاتی بخش خدماتی اطلاعات و ارتباطات بر اساس قوانین و مقررات مصوب

مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۰۷ و تبصره‌های ۱ و ۲: درآمدهای اشخاص مقیم خارج	اطلاعات و ارتباطات
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ل: فعالیت‌های فرهنگی، هنری، انتشاراتی، مطبوعاتی و قرآنی	
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۵: کتاب و مطبوعات	

موضوع بند (۵) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده با این شرح که؛ «عرضه کالاها و ارائه خدمات زیر و همچنین واردات آنها حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می‌باشد: کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات»، اشاره به معافیت پرداخت مالیات بر مصرف کالاها و خدمات نام برده دارد. علاوه بر دو بند مذکور، ماده (۱۰۷) قانون مالیات‌های مستقیم نیز در بخشی از متن خود، اشاره به معافیت فعالیت‌هایی نظیر پخش فیلم‌های سینمایی، در شرایط خاصی دارد. بر اساس این ماده؛ «درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران، بابت تهیه طرح ساختمان‌ها، تأسیسات، نقشه‌برداری و... همچنین واگذاری فیلم‌های سینمایی که به عنوان بها یا حق نمایش یا تحت هر عنوان دیگر در ایران یا از ایران تحصیل می‌کنند، به میزان سوددهی به مأخذ ده درصد (۱۰٪) تا چهل درصد (۴۰٪) مشمول مالیات می‌باشد».

**اما مطابق با تبصره‌های (۱) و (۲) این ماده،** «در مورد پیمانکار(ان) خارجی، آن قسمت از مبلغ قرارداد که به مصرف خرید داخلی لوازم و تجهیزات می‌رسد و تمام و یا قسمتی از فعالیت پیمانکاری که به اشخاص حقوقی ایرانی به عنوان پیمانکار دست دوم واگذار شود، معادل مبلغی که پیمانکار دوم برای خرید لوازم و تجهیزات از پیمانکار اول دریافت می‌کند، به طور کامل از پرداخت مالیات بر درآمد معاف است». بنابراین درآمدهای ایجاد شده در تولید فیلم و سریال توسط اشخاص حقوقی خارج که صرف خرید لوازم و تجهیزات در داخل کشور می‌شود از پرداخت مالیات معاف می‌باشد. البته به نظر می‌رسد، این بخش از معافیت‌ها با توجه به حجم اندک تولیدات مشترک اشخاص حقوقی خارجی و داخلی در سینمای ایران، چندان قابل توجه نباشد. بخش فعالیت‌های مالی و بیمه

فعالیت‌های خدماتی مالی و بیمه از جمله بخش‌هایی است که بیشترین و متنوع‌ترین معافیت‌های مالیاتی را در نظام مالیاتی کشور دارد. این بخش بر اساس طبقه‌بندی بین‌المللی (ISIC) شامل فعالیت‌های خدمات مالی، پولی و بیمه از جمله؛ واسطه‌گری‌های پولی (شامل بانک‌ها، مؤسسات مالی و اعتباری)، فعالیت شرکت‌های صاحب سهم، تراست‌ها، صندوق‌ها و واحدهای مالی مشابه، فعالیت‌های اجاره‌داری مالی (لیزینگ‌ها)، کارگزاری-ها و صرافی‌ها، فعالیت‌های بیمه‌ای و تأمین وجوه بازنشستگی می‌باشد. علاوه بر قانون مالیات‌های مستقیم، سهم زیادی از معافیت‌های مالیاتی، در قوانین دیگر نیز بر این بخش اختصاص دارد. قوانین زیادی که با عناوین مختلف از جمله رفع موانع تولید، اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی و توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید هر یک معافیت‌هایی را در بخش خدمات مالی و بیمه از خود بر جای گذاشته‌اند.

جدول (۱۴) لیست نسبتاً بلند و کاملی از معافیت‌های مالیاتی بخش فعالیت‌های مالی و بیمه را در قوانین مصوب مختلف نشان می‌دهد. در اینجا تنها به برخی از مهم‌ترین مواد قانونی از بین موارد مطرح در لیست زیر اشاره می‌شود. اولین ماده که مورد توجه قرار می‌گیرد، موضوع ماده (۱۴۳) قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌های آن است.

جدول ۱۴: معافیت‌های مالیاتی بخش خدماتی مالی و بیمه بر اساس قوانین و مقررات مصوب

بندهای ماده ۲۴ به استثنای بند ۳ و ۴	مالیات‌های مستقیم	فعالیت‌های مالی و بیمه
ماده ۹۱ بند ۵	مالیات‌های مستقیم	
ماده ۹۱ بند ۹	مالیات‌های مستقیم	
ماده ۱۰۹ تبصره ۵؛ مؤسسات بیمه‌ای خارجی	مالیات‌های مستقیم	
ماده ۱۳۳؛ صندوق توسعه بخش کشاورزی	مالیات‌های مستقیم	
ماده ۱۳۶	مالیات‌های مستقیم	
ماده ۱۳۷	مالیات‌های مستقیم	
ماده ۱۳۸ مکرر	مالیات‌های مستقیم	
ماده ۱۴۳ فقط تبصره‌های ۱ و ۲	مالیات‌های مستقیم	
ماده ۱۴۳ مکرر و همچنین تبصره‌های آن	مالیات‌های مستقیم	
ماده ۱۴۵	مالیات‌های مستقیم	
ماده ۱۲ بند ۱۱	مالیات بر ارزش افزوده	
ماده ۱۵	قانون رفع موانع تولید	
ماده ۱۶ تبصره ۱	قانون رفع موانع تولید	
ماده ۲۷	قانون رفع موانع تولید	
ماده ۲۸ بند «الف» تبصره ۵	قانون رفع موانع تولید	
ماده ۳۶	قانون رفع موانع تولید	
ماده ۱۹ تبصره ۱	قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴	
ماده ۴۵ بندهای «الف» و «ب»	قانون احکام دائمی	
ماده ۴۸ جزء ۳	قانون احکام دائمی	
ماده ۶۹ جزء ۱: تجدید ارزیابی	قانون احکام دائمی	
ماده ۱۱	قانون توسعه ابزارها و ...	
ماده ۱۲	قانون توسعه ابزارها و ...	
ماده ۵۲ بند «الف»؛ سرمایه‌گذاری در بخش حمل و نقل ریلی درون‌شهری و برون‌شهری به مثابه سرمایه‌گذاری مناطق کمتر توسعه یافته بوده و مشمول کلیه مقررات و قوانین این مناطق است	قانون برنامه ششم	

بر اساس ماده مذکور؛ «معادل ده درصد (۱۰٪) از مالیات بر درآمد حاصل از فروش کالاهایی که در بورس‌های کالایی پذیرفته شده و به فروش می‌رسد و ده درصد (۱۰٪) از مالیات بر درآمد شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بورس‌های داخلی یا خارجی پذیرفته می‌شود و پنج درصد (۵٪) از مالیات بر درآمد شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بازار خارج از بورس داخلی یا خارجی پذیرفته می‌شود، از سال پذیرش تا سالی که از فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در این بورس‌ها یا بازارها حذف نشده‌اند با تأیید سازمان بخشوده می‌شود». بر اساس این ماده حدود بیست و پنج درصد (۲۵٪) درآمدهای مالیاتی شرکت‌هایی که در بورس یا بازارهای خارج از بورس پذیرفته می‌شوند، از پرداخت معاف می‌شود که می‌تواند رقم قابل توجهی باشد.

مطابق تبصره‌های این ماده نیز هر نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه مشمول مالیات مقطوع به میزان چهار درصد (۴٪) ارزش اسمی آنها می‌باشد. همچنین اندوخته صرف سهام شرکت‌های سهامی پذیرفته شده در بورس، مشمول مالیات مقطوع به نرخ نیم درصد (۰/۵٪) خواهد بود. بنابراین با توجه به این تبصره‌ها، معاملات

سهام مشمول پرداخت مالیاتی معادل ۴ درصد ارزش اسمی سهم‌هایی است که نقل و انتقال می‌شوند. اینکه نرخ‌های مالیاتی مذکور به چه میزان می‌توانند برای دولت منابع مالی ایجاد کند و اینکه تغییر این نرخ‌ها، چه اثراتی در عملکرد شرکت‌ها و درآمدهای آنها دارد، مسائلی است که باید مورد بررسی و تحلیل قرار گیرد.

ماده (۱۴۳) مکرر و تبصره‌های آن نیز بعد از ماده (۱۴۳) قانون مالیات‌های مستقیم، شامل معافیت مالیاتی مهمی در حوزه بازار سرمایه است. مطابق با این ماده؛ «از هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت‌ها در بورس یا بازارهای خارج از بورس، مالیات مقطوعی معادل نیم درصد (۰/۵٪) ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام دریافت خواهد شد». نرخ مالیات نیم درصدی نقل و انتقال سهام در بازار سرمایه، در واقع می‌تواند به عنوان یک ابزار کنترلی برای دولت و سازمان بورس کشور قابل به‌کارگیری باشد، به طوری که با اعمال تغییرات در این نرخ، بتواند نقش نسبی خود در تثبیت نوسانات بازار سرمایه در شرایط بحرانی را ایفا کند.

تبصره‌های «۱»، «۳» و «۵» این ماده شامل معافیت‌های مالیاتی است که تحت عناوین مختلف در بخش مالی اعمال شده است. بر اساس تبصره اول، تمامی درآمدهای صندوق سرمایه‌گذاری و تمامی درآمدهای حاصل از سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار موضوع بند «۲۴» ماده (۱) قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۴ و درآمدهای حاصل از نقل و انتقال این اوراق یا درآمدهای حاصل از صدور و ابطال آنها از پرداخت مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌باشند. طبق تبصره «۳» نیز در صورتی که هر شخص حقیقی یا حقوقی مقیم ایران که سهامدار شرکت پذیرفته شده در بورس یا بازار خارج از بورس، سهام یا حق تقدم خود را در بورس‌ها و یا بازارهای خارج از بورس خارجی بفروشد، از این بابت هیچ‌گونه مالیاتی در ایران دریافت نخواهد شد. درنهایت بر اساس تبصره «۵» ماده مورد بررسی، نقل و انتقال اوراق بهادار بازارگردانی بازارگردانان دارای مجوز از سازمان بورس و اوراق بهادار در بورس و فرابورس از پرداخت مالیات مقطوع نیم درصد (۰/۵٪) این ماده معاف است.

ماده دیگر که اغلب توسط منتقدان نظام مالیاتی کشور و معافیت‌های مالیاتی مورد نقد است، ماده (۱۴۵) قانون مالیات‌های مستقیم با موضوع معافیت مالیاتی سپرده‌ها و سود حاصل از آن می‌باشد. بر اساس این ماده؛ «سود دریافتی به هر عنوان در موارد زیر از پرداخت مالیات معاف است: ۱- سود متعلق به سپرده‌های مربوط به کسور بازنشستگی و پس‌انداز کارمندان و کارگران نزد بانک‌های ایرانی در حدود مقررات استخدامی مربوطه. ۲- سود یا جوایز متعلق به حساب‌های پس‌انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانک‌های ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز. این معافیت شامل سپرده‌هایی که بانک‌ها یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز نزد هم می‌گذارند نخواهد بود. ۳- جوایز متعلق به اوراق قرضه دولتی و اسناد خزانه. ۴- سود پرداختی بانک‌های ایرانی به بانک‌های خارج از ایران بابت اضافه برداشت و سپرده ثابت به شرط معامله متقابل. ۵- سود و جوایز متعلق به اوراق مشارکت».

مهم‌ترین مورد در ماده (۱۴۵) که گفته شد، بند (۲) بوده و شامل معافیت از پرداخت مالیات برای سود سپرده‌های بانکی و حساب‌های پس‌انداز افراد در بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی است. مطابق با اعلام بانک مرکزی در سال ۱۳۹۸، میانگین کل سپرده‌های دیداری و غیردیداری (شبه پول) در بخش غیردولتی،



حدود ۲/۵ میلیون میلیارد تومان است (بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، گزارش سه ماهه سوم سال ۱۳۹۹، شماره ۱۰۲). به طور میانگین در سال‌های اخیر کشور، حدود ۴۰ درصد سپرده‌های مذکور، سهم اشخاص حقوقی و مابقی سهم اشخاص حقیقی در نظام بانکی کشور است. بر اساس این آمار و ارقام اعلام شده و با احتساب نرخ سود سپرده ۱۵ درصدی و اخذ مالیات با نرخ ۲۵ درصد (۱۵ درصد) از محل این سود، ارزش معافیت مالیاتی سپرده‌های بانکی، تنها برای اشخاص حقوقی نظام بانکی کشور، رقمی معادل ۳۷/۵ هزار میلیارد تومان (۲۲/۵ هزار میلیارد تومان) خواهد بود.

این ارزش معافیتی که برآمده از تنها یک ماده قانونی است، بسیار قابل توجه می‌باشد و اگر آن را در کنار معافیت‌های مشابه دیگری که در نظام مالیاتی کشور وجود دارد، قرار دهیم می‌تواند بخش زیادی از بودجه عمومی دولت را تأمین مالی کند. اگرچه انتظار این است که با لغو معافیت سود سپرده‌های بانکی، میزان سپرده‌گذاری چه برای بخش حقوقی و چه حقیقی کاهش یابد؛ اما حتی اگر کاهش ۵۰ درصدی را نیز در نظر بگیریم، با احتساب نرخ مالیات ۲۵ درصدی، ارزش معافیت مالیاتی ذکر شده در بالا به حدود ۱۸/۵ هزار میلیارد تومان خواهد رسید که بازهم برای یک ماده قانونی، ارزش معاف شده قابل توجهی است.

علاوه بر قانون مالیات‌های مستقیم، بند (۱۱) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز به معافیت بخش خدماتی مالی و بیمه پرداخته است. مطابق این بند؛ «عرضه خدمات بانکی و اعتباری بانک‌ها، مؤسسات و تعاونی-های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و خدمات معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس از پرداخت مالیات معاف می‌باشد»؛ بنابراین کلیه خدمات بانکی و مؤسسات مالی و اعتباری مشمول مالیات بر ارزش افزوده نبوده و متقاضیان این خدمات بابت استفاده از آنها، وجهی بابت مالیات ارزش افزوده پرداخت نمی‌کنند. در کنار خدمات و موارد مذکور، بر اساس ماده (۱۵) قانون رفع موانع تولید؛ «صندوق ضمانت سرمایه‌گذاری صنایع کوچک، صندوق حمایت از تحقیقات و توسعه صنایع الکترونیک، صنایع دریایی و بیمه سرمایه-گذاری فعالیت‌های معدنی و صندوق حمایت از توسعه سرمایه‌گذاری در بخش کشاورزی به جزء (۱۱) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده اضافه شده» و موارد متأخر را نیز مشمول این نوع معافیت مالیاتی کرده است.

ملاحظه می‌شود علاوه بر قوانین مالیاتی «قانون مالیات‌های مستقیم» و «قانون مالیات بر ارزش افزوده»، معافیت‌های مالیاتی در قوانین دیگری نظیر «قانون رفع موانع تولید» نیز مورد تأکید بوده و به منظور حمایت از تولید و یا بخش‌های خاصی در اقتصاد، پایه‌های مالیاتی بیشتری از شمول مالیات خارج می‌شوند. در برخی موارد نیز این قوانین تکرار شده و موازی با قوانین قبلی وضع شده‌اند. معافیت مالیاتی صندوق حمایت از توسعه بخش کشاورزی، موردی است که در ماده (۱۳۳) قانون مالیات‌های مستقیم نیز آورده شده است. البته در اینجا این معافیت به قوانین مالیات ارزش افزوده اضافه شده که به معنی تفاوت در مؤدی مالیاتی این دو قانون می‌باشد، اما هدف هر دو قانون حمایت کامل از خدمات مالی مرتبط با بخش کشاورزی است.

دیگر ماده قانونی مربوط به قانون رفع موانع تولید که بخش یا نهادی را مشمول معافیت مالیاتی می‌کند، تبصره (۱) ماده (۱۶) این قانون می‌باشد. مطابق ماده فوق؛ «کلیه بانک‌های دولتی موظف هستند تا مدت سه سال از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون، معادل صد درصد (۱۰۰٪) مابه‌التفاوت حاصل از فروش اموال و دارایی‌های مازاد

بانک‌های دولتی نسبت به مبلغ قیمت دفتری و هزینه‌های فروش پس از کسر سهم سود قطعی سپرده‌گذاران را به خزانه‌داری کل کشور واریز کنند و این وجوه جهت افزایش سرمایه همان بانک اختصاص داده می‌شود. به طوری که وجوه حاصل از این تبصره از پرداخت مالیات و سود سهم دولت معاف است». بنابراین مطابق با این ماده قانونی، همه بانک‌های دولتی از پرداخت مالیات مربوط به وجوه حاصل از مابه‌التفاوت ارزش دارایی‌های به فروش رفته نسبت به قیمت دفتری خود معاف می‌باشند.

معافیتی که ظاهراً ارزش مالیاتی بالایی دارد و می‌تواند انگیزه‌های غیرمولد را در نظام بانکی تقویت کند. اینکه هدف این معافیت چه بوده و چه مکانیسم حمایتی و سیاست‌گذاری داشته است، مسائلی است که باید مورد تحلیل قرار بگیرد. نبود اطلاعات کافی از اینکه دارایی‌ها و به‌ویژه اموال و دارایی‌های مازاد بانک‌ها به چه میزان است و ارزش این دارایی‌ها چقدر می‌باشد، محدودیت‌هایی است که می‌تواند در این تحلیل آزردهنده باشد. اما ذینفعانی که مشمول این حمایت در نظام بانکی قرار گرفته‌اند چه کسانی هستند و آیا به واقع نیازمند این حمایت هستند یا خیر و اینکه اثرات چنین تصمیمی چه بوده است، همگی موضوعاتی است که مورد توجه قرار نگرفته و ارزیابی نشده است. این در حالی است که ماده مذکور یکی از بندهای قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور بوده و باید مسائل و موضوعات مذکور از این بعد دیده شده و مورد تحلیل قرار گیرند.

همچنین مطابق ماده (۲۸) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور، در بند «الف» تصریح شده است؛ «به منظور کنترل و کاهش مخاطرات سامانه‌ای یا فرادستگاهی بازار سرمایه کشور، در شرایط وقوع بحران‌های مالی و اقتصادی و اجرای سیاست‌های عمومی حاکمیتی در شرایط مذکور و به منظور حفظ و توسعه شرایط رقابت منصفانه در حوزه بازار سرمایه، صندوق تثبیت بازار سرمایه به عنوان نهاد مالی تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار، با شخصیت حقوقی مستقل تأسیس می‌گردد». بر اساس تبصره (۲) این ماده سازمان بورس می‌تواند بخشی از منابع داخلی خود را به شکل سپرده در اختیار این صندوق قرار دهد. صندوق توسعه ملی نیز مجاز است تا یک درصد (۰.۱٪) از منابع سالانه خود را از طریق سپرده‌های خود در بانک‌های عامل در این صندوق سپرده‌گذاری کند. در نهایت تبصره (۵) این ماده ابراز می‌کند که «فعالیت‌های این صندوق در حوزه بازار سرمایه از ابتدای سال ۱۳۹۵، از هرگونه مالیات و عوارض معاف می‌باشد».

صندوق تثبیت بازار سرمایه که با هدف کنترل بازار سرمایه در شرایط بحرانی و حفظ و توسعه شرایط رقابت منصفانه در بازار سرمایه ایجاد شده، مجاز است تا بخشی از منابع بازار سرمایه و صندوق توسعه ملی را در خود سرمایه‌گذاری کند. فعالیت اقتصادی صندوق در بازار سرمایه از یک سو و معافیت مالیاتی فعالیت‌های آن از سوی دیگر، می‌تواند انگیزه بهره‌برداری سوء از این نهاد را افزایش داده و ضمن ایجاد سوء مدیریت در اداره این نهاد، وظیفه اصلی آن نیز که حفظ و کنترل بازار سرمایه در شرایط بحرانی مالی و اقتصادی است، با ناکارآمدی مواجه شود.

آخرین بند از معافیت‌های مالیاتی مطرح شده در قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور، ماده (۳۶) این قانون است که موضوع آن بر «معافیت از پرداخت مالیات سود و زیان ناشی از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی صندوق توسعه ملی» تأکید دارد. سود حاصل از تسعیر دارایی‌های ارزی صندوق توسعه ملی، منابعی است مانند سایر درآمدهای صندوق توسعه ملی و انتظار بر این است که مشمول پرداخت مالیات باشد. به‌ویژه اینکه منابع ایجاد شده از ناحیه تسعیر دارایی‌ها، حاصل فعالیت خدماتی یا مالی صندوق نبوده و تنها به دلیل اختلاف نرخ ارز در زمان دریافت و پرداخت ارز خارجی رخ داده است. البته موضوع این معافیت، اهداف و هدف‌گیری حمایتی باید بیشتر مورد بررسی قرار گیرد که موضوع بخش‌های بعدی این گزارش با عناوین مختلف است.

قانون بعدی که شامل معافیت مالیاتی مهمی است، قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم قانون اساسی بوده که تبصره (۱) ماده (۱۹) این قانون شامل معافیت قابل توجهی در حوزه نقل و انتقال سهام بنگاه‌ها می‌باشد. موضوع ماده (۱۹) قانون مذکور مربوط به مسئله چگونگی و روش‌های واگذاری بنگاه‌ها، مالکیت (اجاره به شرط تملیک، فروش تمام یا بخشی از سهام، واگذاری سهام)، واگذاری مدیریت (اجاره، پیمانکاری عمومی و پیمان مدیریت)، تجزیه، واگذاری، انحلال و ادغام شرکت‌ها است. بر اساس تبصره (۱) این ماده قانونی؛ «نقل و انتقال سهام، سهم‌الشرکه، حقوق مالکانه و حق تقدم بنگاه‌های مشمول واگذاری در فرآیند تجزیه، ادغام، تحصیل و انحلال تا زمانی که بنگاه دولتی بوده و واگذار نشده باشد، از پرداخت مالیات نقل و انتقال معاف است. بنگاه‌هایی که در اجرای این قانون واگذار می‌شوند یا بین دستگاه‌های اجرایی نقل و انتقال می‌یابند تا زمان واگذاری نیز از شمول مالیات نقل و انتقال معاف هستند. همچنین انتقال سهام به شرکت‌های تأمین سرمایه که ناشی از تعهد پذیره‌نویسی باشد، از مالیات نقل و انتقال معاف است».

اعمال معافیت مالیاتی برای نقل و انتقال سهام، سهم‌الشرکه و حقوق مالکانه بنگاه‌های دولتی مشمول واگذاری تا زمانی که واگذار نشده است، از جمله مسائلی است که چرایی آن باید با تفصیل بیشتری مورد بررسی قرار بگیرد. این معافیت‌ها چه مسئله و حمایتی را هدف قرار می‌دهند. آیا حمایت احتمالی به‌درستی انجام می‌گیرد؛ به عبارت دیگر، آیا الزام چنین حمایتی از بنگاه‌های دولتی وجود دارد. معافیت مالیات نقل و انتقال سهام این بنگاه‌ها به شرکت‌های تأمین سرمایه نیز مسئله دیگری است که در تبصره مذکور به آن اشاره شده است. به‌طوری که این مسئله نیز نیازمند توجه به موضوعات ارائه شده است.

«قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور» به عنوان قانون دیگری است که در کنار قوانین اصلی مالیاتی یعنی «قانون مالیات‌های مستقیم» و «قانون مالیات بر ارزش افزوده» شامل مواد قانونی معافیت مالیاتی می‌باشد. مهم‌ترین این مواد، ماده (۴۵) این قانون در دو بند جداگانه است. بر اساس بند «الف» این ماده؛ «سود و زیان ناشی از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی بانک توسعه صادرات ایران، صندوق ضمانت صادرات ایران و شرکت سرمایه‌گذاری خارجی ایران مشمول مالیات با نرخ صفر است». همچنین مطابق بند «ب» ماده مذکور؛ «سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات از هرگونه مالیات معاف است».

در واقع، سود ناشی از تسعیر سودی است که از مابه‌التفاوت نرخ ارز به هنگام خرید با فروش یک دارایی یا کالا می‌باشد. علاوه بر اینکه هیچ فعالیت تولیدی مستقیمی در آن اتفاق نمی‌افتد، بلکه در حقیقت سود حاصل از نوسانات در بازار ارز می‌باشد که نصیب صاحب دارایی شده است. معافیت مالیاتی چنین سودی در صندوق توسعه ملی کشور، بانک توسعه صادرات ایران و صندوق ضمانت صادرات ایران چگونه در نظام مالیاتی کشور توجیه شده است و چگونه بخش صادرات را مورد حمایت قرار می‌دهد، موضوعی است که در بخش بعدی گزارش باید با جزئیات بیشتری به آن پرداخت.

نهایتاً آخرین ماده قانونی مهم معافیت مالیاتی در بخش خدمات مالی و بیمه، مربوط به موضوع ماده (۶۹) قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور است. در ماده مذکور؛ «به منظور تحقق سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی موضوع توسعه درون‌زا، ارتقای توان تولید ملی، اقتصاد دانش‌بنیان و دستیابی به اهداف بخش صنعت و معدن: برای توسعه سرمایه‌گذاری‌های مشترک حقوقی خصوصی - دولتی و تمهید تعیین سهم واقعی سازمان‌های توسعه‌ای در مشارکت‌های مزبور، تجدید ارزیابی دارایی‌هایی که به عنوان سهم آورده بخش دولتی سازمان‌های مزبور در شرکت مشترک ارائه می‌شود. مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت و شرکت‌ها در ترازنامه شرکت‌های ذی‌ربط در سرفصل حقوق صاحبان سهام تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی طبقه‌بندی و معاف از مالیات می‌باشد».

مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌های شرکت‌های مشترک خصوصی - دولتی که در ترازنامه شرکت‌های مذکور در سرفصل حقوق صاحبان سهام قرار داده می‌شود، مشمول مالیات از انواع مختلف آن در نظام مالیاتی کشور نمی‌شود. مازاد دارایی‌هایی که تنها به واسطه افزایش ارزش بازاری آنها ایجاد شده و هیچ‌گونه فعالیت تولیدی یا هر نوع ارزش افزوده دیگری بر روی آن انجام نگرفته است. در حالی که مطابق قانون اساسی کشور، هرگونه درآمد از هر محلی که برای اشخاص حقیقی یا حقوقی ایجاد می‌شود، باید مشمول پرداخت مالیات گردد. اما در اغلب موارد دارایی‌های اضافه ایجاد شده از ناحیه تجدید ارزیابی، در نظام مالیاتی کشور از پرداخت مالیات معاف شده است. هرچند این کار برای توسعه سرمایه‌گذاری انجام گرفته است، اما باید اثرات آن و کارآمدی این نوع سیاست‌گذاری را با جزئیات بیشتری مورد بررسی و تحلیل قرار داد.

در اینجا به دیگر مواد معافیت مالیاتی مربوط به بخش خدمات مالی و بیمه، به دلیل اهمیت نسبتاً کمتر آنها در مقایسه با موارد مطرح شده، پرداخته نمی‌شود. جدول (۱۴) به‌طور کامل همه موارد قانونی معافیت‌های بخش مذکور را نشان می‌دهد. در ادامه به معافیت‌های مالیاتی قانونی سایر بخش‌های اقتصادی با جزئیات بیشتر پرداخته می‌شود.

#### بخش فعالیت‌های املاک و مستغلات

بخش مسکن و املاک از جمله بخش‌هایی است که در سال‌های گذشته به دلیل نوع دید حمایتی که از این بخش وجود داشته است، مشمول حمایت‌های معافیتی قابل توجهی بوده است. به‌طوری که اغلب این حمایت‌ها به منظور کنترل قیمت مسکن در کشور ایجاد شده است. همواره در گذشته و به‌ویژه در سال‌های اخیر، مسکن و املاک جزء اولویت‌دارترین بخش‌ها برای ورود سوداگران و انجام معاملات غیرمصرفی در این بخش بوده است.

انجام چنین معاملات و سوداگری طی دهه‌های اخیر، همواره یکی از عوامل افزایش مداوم قیمت مسکن و املاک در اقتصاد ایران می‌باشد.

اکنون به دنبال بروز بحران‌های اقتصادی در بخش‌های مختلف اقتصاد کشور، صاحب‌نظران، سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران به نتیجه‌ای عکس دیدگاه حاکم در سال‌های گذشته رسیده‌اند. در وضعیت موجود که بخش مسکن با بحران تورم و رکود عمیق چندساله مواجه است، رویکردها بر این است که حمایت‌هایی نظیر معافیت‌های مالیاتی یکی از عوامل مهمی است که باعث شده تا اکنون بخش مسکن با چنین بحرانی روبه‌رو شود. حال دیدگاه‌ها بر حذف معافیت‌ها و برقراری مالیات بر واحدهای مسکونی خالی، با متراژ بالا یا بیش از چند واحد در تملک یک فرد متمرکز است. به عبارت دیگر، اکنون از میان برداشتن این حمایت‌ها، ابزاری برای کنترل قیمت مسکن در کشور تلقی می‌شود. جدول (۱۵) لیست معافیت‌های مالیاتی بخش املاک و مستغلات که در سال‌های گذشته اعمال شده را نشان می‌دهد.

جدول ۱۵: معافیت‌های مالیاتی بخش فعالیت‌های املاک و مستغلات بر اساس قوانین و مقررات مصوب

مالیات‌های مستقیم	ماده ۵۳؛ تبصره ۵ و ۱۱	فعالیت‌های املاک و مستغلات
مالیات‌های مستقیم	مواد ۵۹؛ ۶۵؛ ۶۸؛ ۶۹ و ماده ۷۰	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۹۱ بند ۸	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۹۱ بند ۱۱	

همه معافیت‌های مالیاتی اعمال شده در بخش مسکن و املاک در متن قانون مالیات‌های مستقیم آورده شده است و بندی از قوانین دیگر به آن اختصاص ندارد. در جدول ۱۵، مهم‌ترین ماده قانونی این بخش، ماده (۵۳) قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌های (۵) و (۱۱) آن می‌باشد. در این ماده، درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌گردد عبارت از کل مال‌الاجاره، اعم از نقدی و غیرنقدی پس از کسر بیست و پنج درصد (۲۵٪) بابت هزینه‌ها، استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره است. در این قانون ذکر شده است که: «حکم این ماده، در مورد خانه‌های سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی در صورتی که مالیات آنها طبق دفاتر قانونی تشخیص شود، جاری نخواهد بود». البته موضوع خانه‌های سازمانی و معافیت پرداخت مالیات اجاره بهای آنها، در تبصره‌های (۸) و (۱۱) ماده (۹۱) قانون مالیات‌های مستقیم نیز مورد اشاره قرار گرفته است؛ اما در اینجا در واقع، خانه‌های سازمانی متعلق به اشخاص حقوقی از شمول ماده (۵۳) این قانون مستثنی شده و در حقیقت از پرداخت مالیات بر درآمد اجاره معاف شده است.

همچنین در تبصره (۵) این ماده نیز آمده است؛ «مستحدثاتی که طبق قرارداد از طرف مستأجر در عین مستأجره به نفع موجر ایجاد می‌شود، بر اساس ارزش معاملاتی روز تحویل مستحدثه به موجر تقویم و پنجاه درصد (۵۰٪) آن جزء درآمد مشمول مالیات اجاره سال تحویل محسوب می‌گردد». بنابراین نیمی از ارزش معاملاتی احداث‌ها و ساخت و سازهای موارد اجاره‌ای که توسط مستأجر به نفع اجاره‌دهنده ایجاد می‌شوند، از پرداخت مالیات معاف می‌باشند. علاوه بر این، بر اساس تبصره (۱۱) این ماده نیز؛ «مالکان مجتمع‌های مسکونی دارای بیش از سه واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف مسکن بنا به اعلام وزارت مسکن و شهرسازی ساخته شده یا می‌شوند، در طول مدت اجاره از صد در صد (۱۰۰٪) مالیات بر درآمد املاک اجاری معاف می‌باشد. در غیر این صورت درآمد هر

شخص ناشی از اجاره واحد یا واحدهای مسکونی در تهران تا مجموع یک‌صد و پنجاه متر مربع زیربنای مفید و در سایر نقاط تا مجموع دویست متر مربع زیربنای مفید از مالیات بر درآمد ناشی از اجاره املاک معاف می‌باشد».

بر اساس این تبصره مالیات بر اجاره واحدهایی که در مجتمع‌های مسکونی با بیش از سه واحد استیجاری قرار دارند، از پرداخت معاف می‌باشند، ضمن اینکه این معافیت به صورت کامل و صد درصد اعمال می‌شود. به طور کلی، چنانچه واحد استیجاری در مجتمع مسکونی قرار نداشته باشد، هر میزان درآمد اجاره شخص، به شرطی که این درآمد از واحد یا واحدهای مسکونی تا مجموع یک‌صد و پنجاه متر مربع در تهران و تا مجموع دویست متر مربع در دیگر شهرستان‌ها ایجاد شده باشد، از پرداخت مالیات به صورت کامل معاف است. در واقع این قانون، با توجه به اینکه اغلب واحدهای مسکونی ساخته شده در شهرهای مختلف کشور، کمتر از یک‌صد متر مربع هستند، بیش از ۵۰ درصد درآمدهای اجاره ایجاد شده توسط مالکین را از پرداخت مالیات معاف کرده است که می‌تواند ارزش قابل توجهی باشد.

اما در کنار معافیت درآمدهای اجاره، مواد قانونی دیگر از جمله مواد (۵۹)، (۶۵)، (۶۸)، (۶۹) و (۷۰) قانون مالیات‌های مستقیم، به معافیت مالیاتی در نقل و انتقال املاک و واحدهای مسکونی اختصاص دارد. بر اساس ماده (۵۹)؛ «نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد (۵٪) و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ دو درصد (۲٪) در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات می‌باشد». نرخ پنج درصدی مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک می‌تواند ابزاری برای کنترل بازار ملک و مسکن باشد. به طوری که افزایش یا کاهش آن به عنوان سیاست عملیاتی که می‌تواند انگیزه‌های فروشندگان و یا خریداران در بازار مسکن را تحت تأثیر قرار دهد، در این کنترل مؤثر خواهد بود. البته قدرت تأثیرگذاری آن در کنار سایر اقدامات و ابزارهای هماهنگ بیشتر خواهد بود. به گونه‌ای که اثرگذاری آن می‌تواند سهم خود را در کنترل بازار مسکن ایفا کند.

همچنین مطابق با ماده (۶۵) این قانون؛ «نقل و انتقال قطعی املاک که در اجرای قوانین و مقررات اصلاحات ارضی به عمل آمده و یا خواهد آمد و واحدهای مسکونی از طرف شرکت‌های تعاونی مسکن به اعضای آنها مشمول مالیات موضوع این فصل نخواهد بود». به عبارت دیگر، مالیات بر نقل و انتقال واحدهای مسکونی که از طرف شرکت‌های تعاونی مسکن به اعضای آنها واگذار شده است، مشمول معافیت از پرداخت می‌باشد. ضمن اینکه مشخص نشده است هدف حمایتی مذکور با چه منظوری بوده است، ابهام در شمولیت معافیت مالیات نقل و انتقال واحدهای اشاره شده در مراحل بعدی توسط اعضا به افراد دیگر نیز وجود دارد. در ماده (۶۸) قانون مالیات‌های مستقیم نیز اشاره شده است؛ «املاکی که در اجرای ماده (۳۴) اصلاحی قانون ثبت اسناد و املاک مصوب مرداد ماه ۱۳۲۰ و اصلاحات بعدی آن به دولت تملیک می‌شود، از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی معاف است». مطابق با این قانون، املاک واگذار شده در ماده (۳۴) قانون ثبت اسناد و املاک به دولت، مشمول پرداخت مالیات نقل و انتقال نمی‌شود که مجدداً مشابه مورد قبل، هدف حمایت معافیتی این مورد نیز مبهم می‌باشد.

بر اساس ماده (۶۹) قانون مالیات‌های مستقیم؛ «اولین انتقال قطعی واحدهای مسکونی ارزان و متوسط قیمت که ظرف مدت ده سال از تاریخ تصویب این قانون مطابق ضوابط و قیمت‌هایی که وزارتخانه‌های مسکن و شهرسازی و امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌نمایند، احداث و حداکثر در مدت یک سال از تاریخ انقضای مهلت اجرای برنامه احداث که حسب مورد توسط وزارت مسکن و شهرسازی یا شهرداری محل تعیین می‌شود منتقل گردد، از پرداخت مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک معاف می‌باشد». به عبارت دیگر، کلیه واحدهای مسکونی که در ۱۰ سال گذشته احداث شده‌اند و حداکثر در مدت یکسال از تاریخ انقضای مهلت اجرای برنامه احداث منتقل گردد، دارای معافیت مالیات نقل و انتقال می‌باشند. بنابراین بر اساس این ماده، بخش زیادی از منابع درآمدی مالیات بر نقل و انتقال واحدهای مسکونی که در ده سال گذشته احداث و منتقل شده‌اند، به دلیل ایجاد چنین معافیت مالیاتی از دسترس خارج شده است.

نهایتاً ماده (۷۰) قانون مالیات‌های مستقیم به عنوان آخرین ماده قانونی مربوط به معافیت پرداخت مالیات نقل و انتقال در این فصل از قانون مذکور تلقی می‌شود. بر اساس این ماده؛ «هرگونه مال یا جوهی که از طرف وزارتخانه‌ها یا مؤسسات و شرکت‌های دولتی یا شهرداری‌ها بابت عین یا حقوق راجع به املاک و اراضی برای ایجاد و یا توسعه مناطق نظامی یا مرافق عامه از قبیل توسعه یا احداث جاده، راه‌آهن، خیابان، معابر، لوله‌کشی آب و نفت و گاز، حفر نهر و نظایر آنها به مالک یا صاحب حق تعلق می‌گیرد یا به حساب وی به ودیعه گذاشته می‌شود، از مالیات نقل و انتقال موضوع این فصل معاف خواهد شد.

املاکی که طبق قوانین مربوطه در فهرست آثار ملی ایران به ثبت رسیده یا می‌رسد در صورت انتقال به سازمان میراث فرهنگی کشور نسبت به کل مالیات نقل و انتقال قطعی متعلق و در سایر موارد که مالکیت در دست اشخاص باقی می‌ماند نسبت به پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات مربوط به درآمد موضوع فصل مالیات بر درآمد املاک از معافیت مالیاتی برخوردار خواهد بود. همچنین هرگونه وجه یا مالی که از طرف اشخاص مذکور بابت تملک املاک یا حقوق واقع در محدوده طرح‌های نوسازی، بهسازی و بازسازی محلات قدیمی و بافت‌های فرسوده شهرها به مالکین یا صاحبان حق تعلق می‌گیرد، از پرداخت مالیات نقل و انتقال معاف است.»

مطابق جدول (۱۵) آخرین ماده قانونی مربوط به معافیت مالیاتی بخش املاک و مستغلات، مربوط به بندهای (۸) و (۱۱) ماده (۹۱) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. بر اساس این ماده و بندهای مذکور؛ درآمدهای حقوق حاصل از «مسکن واگذاری شده در محل کارگاه یا کارخانه جهت استفاده کارگران و خانه‌های ارزان قیمت سازمانی در خارج از محل کارگاه یا کارخانه که مورد استفاده کارگران قرار می‌گیرد»؛ همچنین «خانه‌های سازمانی که با اجازه قانونی یا به موجب آئین‌نامه‌های خاص در اختیار مأموران کشوری گذارده می‌شود»، هر دو مورد از پرداخت مالیات معاف می‌باشند. در واقع بندهای مذکور در کنار ماده (۵۳) همین قانون، جزء قوانین معافیت مالیاتی موضوع درآمدهای حاصل از اجاره و حقوق خانه‌های سازمانی و در اختیار گذاشتن آنها برای افراد یا قشر خاصی است؛ به طوری که این معافیت‌ها به صورت کامل و صد درصد (۱۰۰٪) می‌باشد.

بخش فعالیت‌های حرفه‌ای، علمی و فنی

در طبقه‌بندی بین‌المللی فعالیت‌ها (ISIC)، بخش فعالیت‌های حرفه‌ای، علمی و فنی شامل زیربخش‌هایی همچون فعالیت‌های حقوقی و حسابداری، فعالیت‌های دفاتر مرکزی و فعالیت‌های مشاوره‌ای مربوط به مدیریت،

فعالیت‌های معماری و مهندسی و تحلیل و آزمایش فنی، فعالیت تحقیق و توسعه علمی، فعالیت تبلیغات و بازارپژوهی، سایر فعالیت‌های حرفه‌ای، علمی و فنی و درنهایت شامل فعالیت‌های دامپزشکی است. ملاحظه می‌شود این بخش تنوع زیادی از فعالیت‌های خدماتی را دربرمی‌گیرد. بر همین اساس احتمالاً و با توجه به اینکه برخی از احکام و قوانین معافیت‌های مالیاتی مبهم و گسترده است، ممکن است معافیت‌هایی شامل این بخش باشد که تحقیق حاضر، موفق نشده است آنها را شناسایی کرده و در طبقه‌بندی بخش قرار دهد. با وجود این، جدول ۱۶ حاوی مواد و بندهای قانونی مربوط به معافیت‌های بخش فعالیت‌های حرفه‌ای، علمی و فنی است که نمایش داده می‌شود.

جدول ۱۶: معافیت‌های مالیاتی بخش فعالیت‌های حرفه‌ای، علمی و فنی بر اساس قوانین و مقررات مصوب

مالیات‌های مستقیم	ماده ۸۶ تبصره ۲	فعالیت‌های حرفه‌ای، علمی و فنی
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۰۷ تبصره‌های ۱ و ۲: درآمدهای اشخاص مقیم خارج	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۲ بند «د» و «س»	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۴۴: فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی	
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۱۴	

اولین ماده قانونی مربوط به معافیت مالیاتی فعالیت‌های حرفه‌ای، علمی و فنی که در حقیقت نمی‌توان آن را معافیت مالیاتی نامید، بلکه نوعی تخفیف مالیاتی است، تبصره (۲) ماده (۸۶) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. بر اساس این تبصره؛ «پرداخت‌های دانشگاه‌ها، مراکز و مؤسسات آموزش عالی، پژوهشی و فناوری که دارای مجوز از شورای گسترش آموزش عالی وزارت‌خانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و سایر مؤسسات آموزشی و پژوهشی قانونی دارای مجوز رسمی از وزارتین فوق‌الذکر می‌باشند، به اشخاص حقیقی اعم از کارکنان و غیرکارکنان خود در قالب حق‌التدریس مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد (۱۰٪) و حق-التحقیق، حق پژوهش و قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی مشمول مالیات مقطوع به نرخ پنج درصد (۵٪) با رعایت سایر احکام مقرر در تبصره یک خواهد بود».

دریافت مالیات مقطوع پنج درصدی از قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی در مقابل دریافت مالیات ده درصدی آموزش و حق‌التدریسی از مراکز ذکر شده در تبصره فوق، به معنی تخفیف مالیاتی پنجاه واحد درصدی برای قراردادهای پژوهشی در مقابل فعالیت‌های آموزشی این مراکز است. اهمیت آموزش و پژوهش در رشد و پیشرفت جامعه هر دو یکسان است و نباید یکی از جنبه‌ها بر دیگری ترجیح داده شود. ضمن اینکه در اغلب موارد، مبلغ قراردادهای پژوهشی در مقایسه با آموزش بسیار بالاتر بوده و دریافت مالیات مقطوع پنج درصدی از درآمدهای پژوهشی، تبعیض آشکار بین فعالان آموزش و پژوهش می‌باشد.

مورد بعدی ماده (۱۰۷) قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌های آن هستند که در ارتباط با معافیت مالیاتی فعالیت‌های مربوط به بخش مورد بررسی است. بر اساس ماده مذکور، بابت تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه‌برداری و نقشه‌کشی، نظارت و محاسبات فنی، دادن تعلیمات و کمک‌های فنی، انتقال دانش فنی، سایر خدمات و واگذاری امتیازات و سایر حقوق که مربوط به اشخاص حقیقی و حقوقی مقیم خارج از ایران می‌باشد،



با توجه به نوع فعالیت و سوددهی به مآخذ ده درصد (۱۰٪) تا چهل درصد (۴۰٪) مجموع وجوهی است که ظرف مدت یک سال مالیاتی عاید آنها می‌باشد؛ اما مطابق با تبصره یک؛ «در مورد عملیات پیمانکاری، آن قسمت از مبلغ قرارداد که به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می‌رسد، مشروط بر اینکه در قرارداد یا اصلاحات و الحاقات بعدی آن، مبالغ لوازم و تجهیزات به‌طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد، در مورد خرید داخلی، حداکثر تا مبلغ صورتحساب خرید و در مورد خرید خارجی تا مجموع ارزش گمرکی کالا و حقوق ورودی و سایر پرداخت‌های قانونی مندرج در پروانه سبز گمرکی از پرداخت مالیات معاف است».

همچنین مطابق با تبصره دو این ماده نیز؛ «در مواردی که پیمانکاران خارجی تمام یا قسمتی از فعالیت پیمانکاری را به اشخاص حقوقی ایرانی به عنوان پیمانکاران دست دوم واگذار کنند، معادل بالغی که برای تهیه لوازم و تجهیزات مذکور در قرارداد دست اول که توسط پیمانکار دست دوم خریداری می‌شود و با رعایت قسمت آخر تبصره (۱) این ماده از پیمانکار دست اول دریافت می‌گردد، از پرداخت مالیات بر درآمد معاف است». بنابراین بر اساس این دو تبصره، عملیات پیمانکاری تحت شرایط ویژه و یا زمانی که بخشی از فعالیت پیمانکاران خارجی به اشخاص حقوقی ایرانی (به عنوان پیمانکار دست دوم) واگذار می‌شود، قسمتی از درآمد ایجاد شده برای پیمانکاران خارجی و یا پیمانکاران دست دوم معاف از پرداخت مالیات است.

مطابق با جدول (۱۶)، ماده قانونی دیگر در حوزه معافیت مالیاتی فعالیت خدماتی علمی، حرفه‌ای و فنی مربوط به ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم و بندهای «د» و «س» است. بر اساس ماده (۱۳۲) که قبلاً نیز به آن اشاره شد، درآمد ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت به مدت پنج سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات می‌باشد. اما همچنین در بند «د» این ماده اشاره شده است «واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات با تأیید وزارتخانه‌های ذی‌ربط و معاونت علمی و فناوری رئیس‌جمهور در هر حال از امتیاز این ماده برخوردار می‌باشند». به عبارت دیگر، در کنار واحدهای تولیدی و معدنی غیردولتی، واحدهای تولید خدمات فناوری اطلاعات نیز مشمول ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم بوده و درآمدهای حاصل از خدمات این واحدها تا پنج سال و در مناطق کمتر توسعه یافته تا ده سال از تاریخ شروع به کار، از پرداخت مالیات معاف می‌باشند و در واقع با نرخ صفر درصد مالیات پرداخت می‌کنند.

علاوه بر این، بر اساس بند «س» ماده مذکور نیز؛ «معادل هزینه‌های تحقیقاتی و پژوهشی اشخاص حقوقی خصوصی و تعاونی در واحدهای تولیدی و صنعتی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه‌های ذی‌ربط که در قالب قرارداد منعقد با دانشگاه‌ها یا مراکز پژوهشی و آموزش عالی دارای مجوز قطعی از وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی که در چهارچوب نقشه جامع علمی کشور انجام می‌شود، مشروط بر اینکه گزارش پیشرفت سالانه آن به تصویب شورای پژوهشی دانشگاه‌ها و یا مراکز تحقیقاتی مربوطه برسد و ناخالص درآمد ابرازی حاصل از فعالیت‌های تولیدی و معدنی آنها کمتر از پنج میلیارد (۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال نباشد، حداکثر به میزان ده درصد (۱۰٪) مالیات ابرازی سال انجام هزینه مذکور بخشوده می‌شود». بنابراین، اگر واحدهای تولیدی و صنعتی هزینه‌های تحقیقاتی و پژوهشی به‌واسطه قرارداد با دانشگاه‌ها و مراکز پژوهشی، در واحد خود انجام دهند، به شرط اینکه درآمدهای حاصل از فعالیت‌های تولیدی و معدنی آنها کمتر از پنج میلیارد ریال نباشد،

معادل کل هزینه انجام گرفته از پرداخت مالیات معاف شده و در واقع مالیات آنها به میزان هزینه انجام گرفته بخشوده می‌شود. البته سقف مالیات بخشوده شده حداکثر به میزان ده درصد (۱۰٪) مالیات کل ابراز شده توسط واحد انجام دهنده هزینه است.

ماده (۱۴۴) قانون مالیات‌های مستقیم نیز جزء دیگری از مواد قانونی معافیت‌های مربوط به بخش فعالیت‌های حرفه‌ای، علمی و فنی است. بخشی از ماده مذکور به معافیت مالیاتی فعالیت‌های پژوهشی، تحقیقاتی و اختراعات ثبت شده اختصاص دارد. بر اساس این ماده؛ «جهیزیه منقول و مهریه اعم از منقول و غیرمنقول و جوایز علمی و بورس‌های تحصیلی و همچنین درآمدی که بابت حق اختراع یا حق اکتشاف عاید مخترعین و مکتشفین می‌گردد به طور کلی و نیز درآمد ناشی از فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی مراکزی که دارای پروانه تحقیق از وزارتخانه‌های ذیصلاح می‌باشند، به مدت ده سال از تاریخ اجرای این اصلاحیه طبق ضوابط مقرر در آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد وزارتخانه‌های فرهنگ و آموزش عالی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید، از پرداخت مالیات معاف می‌باشد».

در اینجا کلیه فعالیت‌های تحقیقاتی و پژوهشی در مراکزی که دارای پروانه تحقیق از وزارتخانه‌های ذیصلاح می‌باشند، به مدت ده سال از تاریخ اجرای اصلاحیه قانون مذکور، از پرداخت مالیات معاف هستند. در واقع، ماده (۱۴۴) به طور عام، هرگونه فعالیت تحقیقاتی و پژوهشی در همه مراکز دارای مجوز را به مدت ده سال از پرداخت مالیات معاف کرده است. این در حالی است که در مواد قانونی پیشین، تنها فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی در واحدهای تولیدی، معدنی و صنعتی مورد تأکید بود که به واسطه قرارداد با دانشگاه‌ها و مراکز پژوهشی، این فعالیت‌ها و درآمدهای ایجاد شده توسط آن از پرداخت مالیات معاف بودند. علاوه بر این، در ماده (۱۴۴) قانون مالیات‌های مستقیم، درآمدهای ایجاد شده از ناحیه حق اختراع یا حق اکتشاف نیز به مدت ۱۰ سال از تاریخ اجرای اصلاحیه قانون مذکور، مشمول معافیت مالیاتی هستند.

علاوه بر قانون مالیات‌های مستقیم، خدمات پژوهشی و تحقیقاتی بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز شامل معافیت در پرداخت مالیات شده است. مطابق با بند «۱۴» ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده؛ «انواع خدمات پژوهشی و آموزشی که طبق آئین‌نامه‌ای که با پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های علوم تحقیقات و فناوری، امور اقتصادی و دارایی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، آموزش و پرورش و کار و امور اجتماعی ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیئت وزیران می‌رسد، از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌باشد».

#### بخش فعالیت‌های اداری و خدمات پشتیبانی

فعالیت‌های اداری و خدمات پشتیبانی در طبقه‌بندی آی‌سیک (ISIC)، دارای شش زیربخش اصلی است که در ویرایش چهارم این طبقه‌بندی بخش‌های فوق عبارت است از: فعالیت‌های اجاره‌داری (نظیر کرایه وسایل نقلیه موتوری، کرایه کالاهای شخصی و خانگی و کرایه دارایی فکری و محصولات مشابه)؛ فعالیت‌های استخدام (فعالیت‌های آژانس‌های استخدام و کارپایی)؛ خدمات آژانس‌های مسافرتی، گردانندگان تور، رزرو کردن و

فعالیت‌های مربوطه؛ فعالیت‌های مربوط به بازرسی و امنیت؛ فعالیت‌های خدمات‌رسانی به ساختمان‌ها و فضای سبز و نهایتاً فعالیت‌های اداره دفتر کار، پشتیبانی دفتر کار و سایر فعالیت‌های پشتیبانی کسب و کار (نظیر فعالیت‌های اداره و پشتیبانی دفتر کار، فعالیت‌های مراکز تلفن، سازماندهی همایش‌ها و نمایشگاه‌های بازرگانی و سایر فعالیت‌های خدمات پشتیبانی کسب و کار مانند خدمات بسته‌بندی).

اولین ماده قانونی معافیت مالیاتی در حوزه فعالیت‌های اداری و خدمات پشتیبانی مربوط به ماده دوم قانون مالیات‌های مستقیم است. در این ماده، «اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع قانون مالیات‌های مستقیم نشده است: ۱- وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی؛ ۲- دستگاه‌هایی که بودجه آنها توسط دولت تأمین می‌شود؛ ۳- شهرداری‌ها و دهیاری‌ها؛ و ۴- بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز معافیت از طرف حضرت امام خمینی و مقام معظم رهبری».

وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی از این حیث که فعالیت‌های اداری انجام می‌دهند، در طبقه‌بندی‌های بخشی بین‌المللی در بخش فعالیت‌های اداری و خدمات پشتیبانی قرار می‌گیرند. هرچند بخش عمده‌ای از منابع وزارتخانه‌ها و مؤسسات مذکور از طریق بودجه دولت و بخشی از آن نیز از همین منابع مالیاتی تأمین می‌شود، اما هر یک از این مؤسسات و ادارات، درآمدهای اختصاصی نیز داشته و در بودجه سالانه دولت نیز پیش‌بینی می‌شود. کل این درآمدهای اختصاصی در سال ۱۳۹۸، حدود ۷۰ هزار میلیارد تومان و در سال ۱۳۹۹، حدود ۷۹ هزار میلیارد تومان و نهایتاً درآمدهای اختصاصی بودجه سال ۱۴۰۰ نیز تقریباً ۹۶ هزار میلیارد تومان است. به عبارتی این درآمدها حدود ۷ درصد منابع عمومی دولت در سال ۱۴۰۰ هستند که از پرداخت مالیات معاف می‌باشند. این وضعیت برای دستگاه‌های دولت، وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی حاکم است. وزارتخانه‌های بهداشت و درمان، دفاع، وزارت علوم تحقیقات و فناوری و وزارت آموزش و پرورش دارای بیشترین درآمدهای اختصاصی در بودجه‌های سالانه هستند.

مورد بعدی در ماده (۲)، شهرداری‌ها و دهیاری‌ها می‌باشند که مورد اشاره قرار گرفته و از شمولیت تمامی مواد قانون مالیات‌های مستقیم برخوردار شده است. علاوه بر ماده فوق، در ماده (۲۸۰) قانون مالیات‌های مستقیم نیز ذکر شده است که؛ «مالیات سازمان‌ها و مؤسسات وابسته به شهرداری‌ها که به موجب قانون برای انجام وظایف ذاتی شهرداری در امور عمومی، شهری و خدماتی تشکیل و صد درصد (۱۰۰٪) سرمایه و دارایی آن متعلق به شهرداری است، با نرخ صفر می‌باشد». بنابراین معافیت مالیاتی شهرداری و سازمان‌های وابسته به آن از منظر قانون‌گذار بسیار حائز اهمیت بوده و در یک قانون بیش از یک‌بار تکرار شده است. البته این مسئله که معافیت مذکور به چه منظور وضع شده و چرا باید درآمدهای شهرداری‌ها و سازمان‌های متبوع از پرداخت مالیات معاف باشند، موضوعی است که به بررسی بیشتری نیاز دارد.

جدول ۱۷ لیست معافیت‌های مالیاتی بخش فعالیت‌های اداری و خدمات پشتیبانی را در نظام مالیاتی کشور نمایش می‌دهد. ملاحظه می‌شود که غیر از قانون مالیات‌های مستقیم، دو ماده دیگر معافیت‌ها مربوط به قانون برنامه پنج ساله ششم توسعه می‌باشد. جزء (۲) بند «الف» ماده (۱۰۰) و بند آخر ماده (۳۳) این قانون، موادی هستند که به معافیت‌های بخش مورد بررسی اختصاص دارند.

جدول ۱۷: معافیت‌های مالیاتی بخش فعالیت‌های اداری و خدمات پشتیبانی بر اساس قوانین و مقررات مصوب

ماده ۲: مربوط به شهرداری‌ها و دهیاری‌ها و بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی	مالیات‌های مستقیم
ماده ۲۸۰: مربوط به فعالیت‌ها و ادارات وابسته به شهرداری	مالیات‌های مستقیم
ماده ۱۰۰ بند «الف» جزء ۲: مربوط به خدمات گردشگری و ایرانگردی	قانون برنامه ششم
ماده ۳۳ بند آخر	قانون برنامه ششم، مالیات بر ارزش افزوده

ماده (۱۰۰) قانون برنامه ششم توسعه به موضوع سیاست‌گذاری در حوزه حمایت از میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری پرداخته است. بر اساس این ماده: «دولت موظف است برای حمایت از سازمان میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری تمهیدات زیر را به عمل آورد: اختصاص یارانه و تسهیلات مالی در چهارچوب بودجه سنواتی، معافیت‌های مالیاتی و عوارضی به تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی در چهارچوب قوانین مربوطه انجام گیرد». بر اساس طبقه‌بندی بین‌المللی آی‌سیک (ISIC)، خدمات گردشگری و توریسم در دسته خدمات پشتیبانی قرار گرفته و فعالیت‌های هتل‌ها، مسافرخانه‌ها و مهمان‌پذیرها تحت عنوان فعالیت‌های مربوط به تأمین جا و غذا طبقه‌بندی می‌شوند. بر همین اساس امتیاز معافیت ذکر شده در ماده (۱۰۰) قانون مالیات‌های مستقیم، هم در بخش خدمات پشتیبانی (مربوط به تأسیسات گردشگری و آژانس‌های مسافرتی) و هم در بخش خدمات تأمین جا و غذا (اردوگاه‌های توریستی، هتل‌ها و مسافرخانه‌ها) مورد بررسی قرار می‌گیرد.

نهایتاً بند آخر مربوط به ماده (۳۳) قانون برنامه ششم توسعه نیز بر اساس جدول (۱۷)، به معافیت مالیاتی بخش اداری و خدمات پشتیبانی اختصاص دارد. مطابق بند «ر» این ماده: «مراحل بسته‌بندی، انجماد، پاک کردن، درجه‌بندی، پوست‌گیری مانند شالی‌کوبی و خشک کردن مانند چای و تفت دادن مانند نخودپزی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نشده و تمامی این خدمات، از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است». همان‌طور که گفته شد، فعالیت بسته‌بندی نیز بر اساس طبقه‌بندی (ISIC) جزء خدمات پشتیبانی دسته‌بندی می‌شود که در ماده مذکور مورد اشاره قرار گرفته است؛ بنابراین عرضه محصولات این بخش، معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

#### بخش فعالیت‌های اداره امور عمومی و دفاع

بخش فعالیت‌های اداره امور عمومی و دفاع به دلیل ماهیت کلی و اجتماعی آن و فقدان متولی در سطح جزء و در بخش خصوصی (شرکت‌ها و مؤسسات)، قوانین حمایتی چندانی از جمله معافیت مالیاتی به آن اختصاص داده نشده است. بر اساس طبقه‌بندی آی‌سیک (ISIC)، فعالیت‌های این بخش شامل فعالیت‌های اداره امور عمومی، تنظیم فعالیت‌های تأمین خدمات مراقبت‌های بهداشتی، آموزشی، فرهنگی و سایر خدمات اجتماعی، فعالیت‌های دفاعی، فعالیت‌های ایمنی و نظم عمومی و فعالیت‌های تأمین اجتماعی اجباری می‌باشد.

تنها ماده قانونی معافیت مالیاتی مرتبط با این فعالیت در بین قوانین مالیاتی، همان معافیت شهرداری‌ها و سازمان‌های وابسته به آن است که در بخش قبل و ماده (۲۸۰) قانون مالیات‌های مستقیم به آن اشاره شده است. همان‌گونه که ذکر شد، بر اساس این ماده: «مالیات سازمان‌ها و مؤسسات وابسته به شهرداری‌ها که به

موجب قانون برای انجام وظایف ذاتی شهرداری در امور عمومی، شهری و خدماتی تشکیل و صد درصد (۱۰۰٪) سرمایه و دارایی آن متعلق به شهرداری است، با نرخ صفر می‌باشد».

#### بخش آموزش

فعالیت‌های بخش آموزش بر اساس طبقه‌بندی کد آی‌سیک (ISIC)، شامل آموزش مدارس (ابتدایی و متوسطه)، آموزش متوسطه فنی و حرفه‌ای، آموزش عالی، آموزش ورزش و تفریح، آموزش فرهنگی و درنهایت فعالیت‌های پشتیبانی آموزش است. این بخش نیز مشمول معافیت‌های بحث‌برانگیز در پرداخت مالیات می‌باشد که از دید بسیاری از افراد، این معافیت‌ها شدیداً تبعیض برانگیز بوده و حتی موجب کمتر شدن کیفیت خدمات آموزش و فعالیت‌های بخش مذکور شده است. همان‌طور که در قسمت قبل نیز اشاره شد، وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و وزارت آموزش و پرورش جزء وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های بودجه‌ای دولت هستند که بیشترین درآمدهای اختصاصی را دارند. در کنار این درآمدهای اختصاصی، قسمت عمده‌ای از خدمات بخش آموزش توسط بخش خصوصی ارائه می‌شود.

وجود معافیت‌های مالیاتی بر روی فعالیت‌های این حوزه، با توجه به سهم درآمدهای اختصاصی آن در بودجه و درآمدهای بخش خصوصی موجب شده تا تلقی بی‌عدالتی و تبعیض در سایه این معافیت‌ها قوت بگیرد. وجود معافیت‌های بی‌قید و شرط برای واحدهای آموزشی آزاد و یا غیرانتفاعی موجب گسترش تعداد بیش از حد چنین واحدها و مؤسسات شده است. به‌طوری که این خود بر کیفیت ارائه خدمات آموزشی در کشور تأثیر سوء گذاشته است. جدول (۱۸) لیست معافیت‌های مالیاتی بخش آموزش را نشان می‌دهد.

جدول ۱۸: معافیت‌های مالیاتی بخش آموزش بر اساس قوانین و مقررات مصوب

آموزش	ماده ۱۰۷ تبصره‌های ۱ و ۲: درآمدهای اشخاص مقیم خارج	مالیات‌های مستقیم
	ماده ۱۳۴ درآمدهای آموزش غیرانتفاعی	مالیات‌های مستقیم
	ماده ۱۳۹ تبصره ۱	مالیات‌های مستقیم
	ماده ۱۲ بند ۱۴	مالیات بر ارزش افزوده

مهم‌ترین بند قانونی مربوط به معافیت مالیاتی فعالیت‌های آموزشی، به ماده (۱۳۴) قانون مالیات‌های مستقیم اختصاص دارد. بر اساس این ماده؛ «درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیرانتفاعی، اعم از ابتدایی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه‌ای، آموزشگاه‌های فنی و حرفه‌ای آزاد دارای مجوز از سازمان آموزش فنی و حرفه‌ای کشور، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی و مهدهای کودک در مناطق کمتر توسعه یافته و روستاها 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 از پرداخت مالیات معاف است». درواقع مطابق با این ماده، هر نوع فعالیت آموزشی غیرانتفاعی در همه سطوح و در مناطق کمتر توسعه یافته و روستاها معاف از پرداخت مالیات می‌باشد. معافیتی که شامل بسیاری از درآمدهای ایجاد شده در مراکز آموزشی غیرانتفاعی شده است.

مورد مشابه با قانون قبل، موضوع تبصره (۱) ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. طبق ماده مذکور؛ «وجوهی که از فعالیت‌های غیرانتفاعی و به منظور پیشبرد اهداف و وظایف اشخاص موضوع این ماده از راه برگزاری دوره‌های آموزشی، سمینارها، نشر کتاب و نشریه‌های دوره‌ای و غیره در چارچوب اساسنامه آنها تحصیل می‌شود و سازمان امور مالیاتی کشور بر درآمد و هزینه آنها نظارت می‌کند، از پرداخت مالیات معاف است». اشخاص اشاره شده در ماده (۱۳۹) اعم از نهادهای عمومی انقلابی غیردولتی، نهادهای مذهبی و زیارتگاهی، نهادهای عام-المنفعه مانند جمعیت هلال احمر، صندوق‌های پس‌انداز بازنشستگی، سازمان بیمه خدمات درمانی و غیره است. در حالی که بر اساس تبصره ماده مذکور، هرگونه درآمد حاصل از برگزاری دوره‌های آموزشی و انتشارات توسط این اشخاص، از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

علاوه بر قانون مالیات‌های مستقیم که در جدول بالا مشاهده می‌شود، بند (۱۴) مربوط به ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز بر معافیت مالیاتی فعالیت‌های آموزشی و پژوهشی تأکید دارد. مطابق این ماده؛ «عرضه انواع خدمات پژوهشی و آموزشی که طبق آئین‌نامه‌ای که با پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری، امور اقتصادی و دارایی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، آموزش و پرورش و وزارت کار و رفاه اجتماعی ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیئت وزیران می‌رسد، از پرداخت مالیات بر درآمد معاف است». بنابراین مطابق سه ماده قانونی ذکر شده، تقریباً هرگونه فعالیت آموزشی و حتی پژوهشی، در نظام مالیاتی کشور از پرداخت مالیات درآمد کسب شده معاف می‌باشد. این معافیت‌ها علاوه بر اینکه حساسیت‌های زیادی در قبال تبعیض‌ها بودن و از بین بردن کیفیت خدمات این حوزه به واسطه انحصاراتی که در برخی فعالیت‌های بخش آموزش ایجاد شده، به وجود آورده است، موجبات خروج بخشی از منابع تأمین مالی دولت را نیز فراهم کرده است.

#### بخش فعالیت‌های مربوط به سلامت انسان و مددکاری اجتماعی

بخش سلامت و مددکاری اجتماعی در طبقه‌بندی استاندارد بین‌المللی (ISIC) شامل سه زیربخش اصلی است. بخش فعالیت‌های مربوط به سلامت انسان (از جمله فعالیت‌های بیمارستانی، پزشکی، فعالیت‌های آزمایشگاهی و توان‌بخشی)، فعالیت‌های مراقبتی در منزل (امکانات مراقبت‌های پرستاری در منزل، مراقبت در منزل برای عقب‌ماندگان ذهنی، سلامت، روان و اعتیاد، فعالیت‌های مراقبت در منزل برای افراد سالمند و ناتوان) و فعالیت‌های مددکاری اجتماعی بدون تأمین محل اقامت از جمله زیربخش‌های فعالیت‌های مربوط به سلامت انسان و مددکاری اجتماعی است.

در بودجه‌های سنواتی دولت، قسمت عمده‌ای از بودجه بخش سلامت را درآمدهای اختصاصی این بخش تشکیل می‌دهد. همان‌طور که گفته شد، بخش سلامت و درمان بیشترین درآمدهای اختصاصی را در بین بخش‌های دیگر اقتصاد در بودجه‌های سالانه دارد. به‌طور متوسط سالانه حدود ۶۰ درصد بودجه وزارت بهداشت و درمان را درآمدهای اختصاصی این بخش تشکیل می‌دهد. به عنوان مثال در بودجه سال ۱۳۹۸، میزان اعتبارات اختصاصی وزارت بهداشت و درمان حدود ۴۲ هزار میلیارد تومان بوده است که سهم ۵۸ درصدی بودجه بخش

مذکور را شامل می‌شد. درآمدهایی که از یک طرف، از محل بودجه عمومی دولت هزینه نمی‌شود و از افراد جامعه تحصیل می‌گردد و از طرف دیگر، این درآمدها معاف از مالیات بوده و بر اساس قانون بودجه صرف هزینه‌های این بخش می‌شود.

اما در کنار این معافیت، جدول (۱۹) لیست ملموسی از معافیت‌های مالیاتی بخش سلامت در کنار مددکاری اجتماعی را که در قوانین مالیاتی مختلف آورده شده‌اند، نمایش می‌دهد. اولین ماده قانونی مهم در معافیت مالیاتی درآمدهای بخش مورد بررسی، ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم است که بر اساس آن؛ «درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی و همچنین درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت به مدت پنج سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات می‌باشد». در واقع مطابق این ماده، درآمدهای حاصل از بیمارستان‌ها بابت خدمات درمانی که جزء درآمدهای اختصاصی در بودجه عمومی دولت است، از شمول مالیات معاف بوده و مالیات آنها با نرخ صفر محاسبه می‌شود.

مشابه این ماده، در قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز از معافیت مالیاتی بابت خدمات درمانی صحبت به میان آمده است. بر اساس بند (۹) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده؛ «عرضه انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی و ارائه خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و ارائه خدمات توان‌بخشی و حمایتی و همچنین واردات آنها حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می‌باشند». در اینجا نیز پرداخت مالیات بابت ارائه هرگونه خدمات درمانی، ارائه خدمات توان‌بخشی و حمایتی معاف است. در واقع مصرف‌کنندگان و یا دریافت‌کنندگان این خدمات، بر اساس ماده مذکور نیز از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده آن معاف می‌باشند. به عبارت دیگر، خدمات درمانی از طرف عرضه و مصرف‌کننده این خدمات، از پرداخت مالیات معاف بوده و درآمدهای حاصل از آن، مشمول مالیات با نرخ صفر است.

جدول ۱۹: معافیت‌های مالیاتی بخش فعالیت‌های مربوط به سلامت انسان و مددکاری اجتماعی بر اساس قوانین و مقررات

مصوب

مالیات‌های مستقیم	ماده ۹۱ مالیات‌های مستقیم؛ بند ۱۲	فعالیت‌های مربوط به سلامت انسان و مددکاری اجتماعی
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۲: بندها و تبصره‌های آن	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۴؛ مراکز نگهداری از معلولین ذهنی و حرکتی	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۷	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ح: ساخت، تعمیر و نگهداری مراکز نگهداری کودکان و نوجوانان بی‌سرپرست و ...	
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۹: خدمات درمانی	

مطابق جدول (۱۹) دو ماده مهم دیگر در معافیت مالیاتی فعالیت‌ها و درآمدهای بخش مورد بررسی در اینجا، مواد (۱۳۴) و (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم است که در ارتباط با خدمات توان‌بخشی و مددکاری می‌باشد. بر اساس ماده (۱۳۴)؛ «درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیرانتفاعی اعم از ابتدایی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه‌ای، آموزشگاه‌های فنی و حرفه‌ای آزاد دارای مجوز از سازمان آموزش فنی و حرفه‌ای کشور، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی، مهدکودک‌ها در مناطق کمتر توسعه یافته و روستاها و درآمد مؤسسات نگهداری

معلولین ذهنی و حرکتی بابت نگهداری اشخاص از پرداخت مالیات معاف می‌باشند؛ یعنی مطابق با این ماده، درآمدهای حاصل از فعالیت‌های مؤسسات نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی معاف از پرداخت مالیات است. هرچند این معافیت‌ها نمی‌تواند مقدار زیادی بوده و بخش قابل توجهی از منابع درآمد مالیاتی را تشکیل دهد، اما باید بررسی شود که بر اساس چه معیار، منظور و فرایندی این معافیت به فعالیت‌های مذکور اعطا شده است.

مورد بعدی بند «ح» ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. بر اساس این ماده؛ «آن قسمت از درآمد موقوفات عام که طبق موازین شرعی به مصرف اموری از قبیل؛ ساخت، تعمیر و نگهداری مراکز نگهداری کودکان و نوجوانان بی‌سرپرست و بدسرپرست در گروه‌های سنی و جنسی مختلف، مراکز نگهداری و مراقبت از سالمندان، کارگاه‌های حرفه‌آموزی و اشتغال مصدومان ضایعه نخاعی، معلولان جسمی و حرکتی، زنان سرپرست خانوار و دختران خودسرپرست، مراکز آموزش، توان‌بخشی و حرفه‌آموزی معلولان ذهنی و کودکان نابینا، کم‌بینا، کم‌شنوا و ناشنوا و سایر مراکز و اماکنی که بتوانند در خدمت مددجویان سازمان‌های حمایتی بهزیستی کشور قرار گیرند، از پرداخت مالیات معاف است». به عبارت دیگر، هرگونه فعالیت‌های مددکاری اجتماعی که به‌واسطه صرف درآمدهای ناشی از موقوفات عام انجام می‌گیرد، اگر چنانچه منجر به درآمد و سود ناشی از فعالیت گردد، این درآمد معاف از پرداخت مالیات است.

#### بخش هنر، سرگرمی و تفریحات

فعالیت‌های بخش هنر، سرگرمی و تفریحات در طبقه‌بندی کد آی‌سیک (ISIC) شامل چهار زیربخش اصلی است. این زیربخش‌ها شامل فعالیت‌های خلاق، هنر و سرگرمی (سالن‌های تئاتر و نمایش و سایر فعالیت‌های خلاقانه هنر و سرگرمی)؛ کتابخانه‌ها، آرشیوها، موزه‌ها و سایر فعالیت‌های فرهنگی (فعالیت کتابخانه‌ها و آرشیوها، فعالیت‌های موزه‌ها و اداره ساختمان‌ها و مکان‌های تاریخی و فعالیت‌های باغ‌های گیاه‌شناسی و جانورشناسی و فعالیت‌های مربوط به ذخایر طبیعی)؛ فعالیت‌های شرط‌بندی و ... و درنهایت فعالیت‌های ورزشی، تفریحی و سرگرمی (فعالیت‌های باشگاه‌های ورزشی، اداره تسهیلات ورزشی، فعالیت‌های شهربازی‌ها و پارک‌های تک‌منظوره و سایر فعالیت‌های سرگرمی طبقه‌بندی نشده) است.

زیربخش‌های مذکور حدود حوزه فعالیتی بخش هنر، سرگرمی و تفریح را مشخص می‌کند. درآمدهای کسب شده در این حوزه از فعالیت‌ها نیز در نظام مالیاتی کشور، از معافیت در پرداخت‌های مالیاتی بی‌نصیب نمانده و بخشی از آنها مشمول سیستم معافیت‌های مذکور شده است. جدول (۲۰) لیست هرچند کوتاه از معافیت‌های مالیاتی مصوب این بخش را نشان می‌دهد. همان‌طور که ملاحظه می‌شود هر دو ماده قانونی مصوب معافیت بخش مذکور، مربوط به قانون مالیات‌های مستقیم است که همین دو ماده، شامل همه فعالیت‌های هنری، ورزشی و تفریحی مرتبط با بخش مورد بررسی شده است.



جدول ۲۰: معافیت‌های مالیاتی بخش هنر، سرگرمی و تفریح بر اساس قوانین و مقررات مصوب

هنر، سرگرمی و تفریح	ماده ۱۳۹ بند ل: فعالیت‌های فرهنگی، هنری، انتشاراتی، مطبوعاتی و قرآنی	مالیات‌های مستقیم
	ماده ۱۳۴ باشگاه‌های ورزشی	مالیات‌های مستقیم

اولین ماده قانونی، ماده (۱۳۴) قانون مالیات‌های مستقیم است که بخشی از متن این ماده در ارتباط با فعالیت‌های ورزشی موضوع بخش هنر، سرگرمی و تفریح است. بر اساس ماده مذکور؛ «درآمد حاصل از فعالیت‌های منحصراً ورزشی باشگاه‌ها و مؤسسات ورزشی دارای مجوز از سازمان تربیت بدنی، از پرداخت مالیات معاف است». با این حکم هرگونه درآمد ناشی از فعالیت‌های ورزشی مربوط به باشگاه‌های دارای مجوز به طور کامل معاف از پرداخت مالیات می‌باشند. شمول هر نوع فعالیت ورزشی و درآمد همه باشگاه‌ها بدون توجه به ماهیت فعالیت ورزشی، پرتفردار یا کم‌طرفدار بودن از نظر تعداد متقاضی برای فعالیت‌های این باشگاه‌ها می‌تواند بی‌عدالتی در نحوه برخورد مالیاتی با فعالین این بخش را نیز به دنبال داشته باشد. باشگاه‌هایی نظیر پرورش اندام که معمولاً هم تعداد آنها و هم میزان درآمدها نسبت به رشته‌ها دیگر ورزشی بیشتر است، قابل مقایسه با دیگر فعالیت‌ها و باشگاه‌ها نمی‌باشد؛ اما نحوه برخورد با همه آنها از لحاظ معافیت مالیاتی مشابه است.

مورد بعدی معافیت مالیاتی مربوط به بند «ل» ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. بر اساس این ماده؛ «فعالیت‌های انتشاراتی و مطبوعاتی و قرآنی (دارای مجوز از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی و دستگاه‌های ذی‌ربط)، فرهنگی و هنری که به موجب مجوز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی انجام می‌شود، از پرداخت مالیات معاف است». در اینجا نیز هرگونه فعالیت هنری و فرهنگی (که بسیاری از آنها در ارتباط با حوزه سرگرمی نیز قرار می‌گیرد) معاف از پرداخت مالیات می‌باشد. گستردگی فعالیت‌های هنری و فرهنگی موجب می‌شود تا اعطای معافیت مالیاتی برای هر نوع و دسته از این فعالیت‌ها در قانون، با ابهام و پیچیدگی مواجه شود. این واقعیت همواره از نقاط ضعف نظام مالیاتی کشور و سیاست‌های اعطای معافیت‌ها در این نظام بوده و همچنان وجود دارد.

درنهایت دو ردیف بعدی در جدول (۱) پیوست بعد از ردیف بخش هنر، سرگرمی و تفریح، به ترتیب مربوط به دو بخش سایر فعالیت‌های خدماتی و بخش فعالیت‌های تفکیک‌ناپذیر خدماتی توسط خانوار برای خودمصرفی است. معافیت مالیاتی چندان بااهمیتی در حوزه این دو بخش، قانون‌گذاری نشده است. بند (۷) مربوط به ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده، معافیتی را اعطا کرده است که می‌تواند فعالیت بخش دوم، یعنی فعالیت‌های تفکیک‌ناپذیر خدماتی خانوار برای خودمصرفی را دربرگیرد. بر اساس این ماده؛ «واردات کالاهایی که همراه مسافر و برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق مقررات صادرات و واردات، وارد کشور می‌شود، از پرداخت مالیات معاف است».

اما در مورد بخش سایر فعالیت‌های خدماتی که شامل زیربخش‌هایی مانند تعمیر انواع لوازم خانگی (تعمیر رایانه و کالاهای شخصی و خانگی)، آرایش مو، مراسم خاکسپاری و فعالیت‌هایی از این نوع است، بیشتر به دلیل پراکندگی موضوعات فعالیت این بخش، ماده یا بندهای قانونی معافیت، چندان برای آنها موضوعیت ندارد. علاوه بر این، بسیاری از مواد قانونی معافیت مالیاتی نیز وجود دارند که به طور مشخص به هیچ‌یک از بخش‌های

طبقه‌بندی بین‌المللی آی‌سیک (ISIC) که تا بدین جا ملاحظه شد، تعلق نداشته و قابل دسته‌بندی نبودند. بر همین اساس، در این گزارش قوانین مذکور با طبقه‌بندی دیگری با عنوان طبقه‌بندی موضوعی، در بخش بعدی گزارش انجام شده است.

### ۳-۱-۲- طبقه‌بندی موضوعی

جدول (۲) در پیوست شماره (۱) طبقه‌بندی قوانین مرتبط با معافیت‌های مالیاتی را بر اساس موضوع معافیت انجام داده است. در این جدول سه موضوع اول، یعنی معافیت‌های مالیاتی با موضوع کشاورزی، تولیدات صنعت و معدن و خدمات شامل همان بندها و مواد قانونی معافیت‌هایی است که در بخش قبل یعنی طبقه‌بندی بخشی مورد بررسی و تحلیل قرار گرفت. از آنجاکه سایر موضوعات جدول (۲) مذکور در طبقه‌بندی بخشی و جدول متناسب با آن (جدول شماره (۱) پیوست) قابل دسته‌بندی نیست، موارد قانونی فوق، در جدول شماره (۲) با موضوعات مختلف طبقه‌بندی شده است. بنابراین در این بخش، موضوعات کشاورزی، صنعت و معدن و خدمات در جدول (۲) به دلیل تکرار مورد تحلیل قرار نگرفته و آغاز مباحث بخش حاضر، از موضوع موقوفات در جدول مذکور خواهد بود.

#### موقوفات

در موضوع وقف، مواد قانونی بسیاری در ارتباط با معافیت مالیاتی، به‌ویژه در قانون مالیات‌های مستقیم آورده شده است. مهم‌ترین این مواد، موضوع ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم است که شامل بندها و تبصره‌های متنوعی می‌باشد. بندهای «الف»، «و»، «ز»، «ح»، «ک» و تبصره (۵) این ماده به‌طور مستقیم به موضوع موقوفات مرتبط است. هرچند موضوع ماده (۱۳۹) علاوه بر موقوفات، موضوعاتی مانند نذورات، کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی و مانند این را نیز دربرمی‌گیرد. البته این موضوعات به دلیل متفاوت بودن ماهیت آنها، در دسته موقوفات طبقه‌بندی نشده و در جای دیگری مورد بررسی قرار می‌گیرد. جدول ۲۱ مواد قانونی معافیت‌های مالیاتی موضوع موقوفات را نشان می‌دهد.

جدول ۲۱: معافیت‌های مالیاتی موضوع موقوفات بر اساس قوانین و مقررات مصوب

مالیات‌های مستقیم	ماده ۲۴ بند ۳: اموالی که برای سازمان‌ها و مؤسسات ماده ۲ ق.م.م مورد وقف یا حبس واقع می‌گردد	موقوفات
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند الف؛ موقوفات	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند و؛ موقوفات	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ز، موقوفات	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ح؛ موقوفات	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ک؛ موقوفات	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ تبصره ۵	

بر اساس بند «الف» ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم؛ «موقوفات، نذورات، پذیره، کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی آستان قدس رضوی، آستان حضرت عبدالعظیم الحسنی (ع)، آستانه حضرت معصومه (س)، آستان

حضرت احمد ابن موسی (ع) «شاه چراغ»، آستان مقدس حضرت امام خمینی (ره)، مساجد، حسینیه‌ها، تکایا و سایر بقاع متبرکه از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص سایر بقاع متبرکه به عهده سازمان اوقاف و امور خیریه می‌باشد». به عبارت دیگر، مطابق این بند از ماده مذکور، هرگونه موقوفات، هدایا و کمک‌های نقدی و غیرنقدی به بقاع و آستان‌های مقدس مشمول پرداخت مالیات نمی‌شود بلکه این موارد و منابع، در درون خود مکان‌های متبرکه به مصارف و هزینه‌های مختلف اجتماعی اختصاص داده می‌شود.

در بندهای «و» و «ز» ماده (۱۳۹) نیز به ترتیب اشاره شده است: «آن قسمت از درآمد صندوق عمران موقوفات کشور که به مصرف عمران موقوفات برسد از پرداخت مالیات معاف است» و همینطور «درآمد اشخاص از محل وجوه بریه ولی فقیه، خمس و زکات از پرداخت مالیات معاف است». بنابراین علاوه بر موقوفات و کمک‌های نقدی و غیرنقدی، درآمدهای ناشی از این موقوفات که در صندوق عمران موقوفات خلاصه می‌شود نیز به شرط آنکه به مصرف عمران موقوفات برسد، از پرداخت مالیات معاف است. این معافیت شامل درآمدها و منابع حاصل از جمع‌آوری خمس و زکات و نیز وجوه بریه ولی فقیه نیز می‌باشد.

علاوه بر این، مطابق بند «ح» این ماده، «آن قسمت از درآمد موقوفات عام که طبق موازین شرعی به مصرف اموری از قبیل تبلیغات اسلامی، تحقیقات فرهنگی، علمی، دینی، فنی، اختراعات، اکتشافات، تعلیم و تربیت، بهداشت و درمان، بنا و تعمیر و نگهداری مساجد، مصلاها، حوزه‌های علمیه، مدارس علوم اسلامی، مدارس و دانشگاه‌های دولتی، مراسم تعزیه و اطعام، تعمیر آثار باستانی، امور عمرانی و آبادانی، هزینه یا وام تحصیلی دانشجویان و دانش‌آموزان، کمک به مستضعفان و آسیب‌دیدگان حوادث ناشی از سیل، زلزله، آتش‌سوزی، جنگ و حوادث غیرمترقبه دیگر برسد، مشروط بر اینکه درآمدها و هزینه‌های مزبور به تأیید سازمان اوقاف و امور خیریه رسیده باشد و همچنین ساخت، تعمیر و نگهداری مراکز نگهداری کودکان و نوجوانان بی‌سرپرست و بدسرپرست در گروه‌های سنی و جنسی مختلف، مراکز نگهداری و مراقبت سالمندان، کارگاه‌های حرفه‌آموزی و اشتغال مصدومان ضایعه نخاعی، معلولان جسمی و حرکتی، زنان سرپرست خانوار و دختران خودسرپرست، مراکز آموزش، توانبخشی و حرفه‌آموزی معلولان ذهنی و کودکان نابینا، کم‌بینا، کم‌شنوا و ناشنوا و سایر مراکز و اماکنی که بتوانند در خدمت مددجویان سازمان‌های حمایتی بهزیستی کشور قرار گیرند، از پرداخت مالیات معاف است».

متن طولانی بند «ح» در ماده (۱۳۹) حاکی از این است که درآمد موقوفات که به مصارف مشروح در بند مذکور اختصاص داده می‌شود، معاف از پرداخت مالیات بوده و شامل حمایت از انجام فعالیت‌های مرتبط با مصارف فوق است. همچنین مطابق با بند «ک» این ماده نیز؛ «موقوفات و کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی انجمن‌ها و هیئت‌های مذهبی مربوط به اقلیت‌های دینی مذکور در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مشروط بر اینکه رسمیت آنها به تصویب وزارت کشور برسد، از پرداخت مالیات معاف است». بر اساس تبصره (۵) ماده فوق، علاوه بر خود موقوفات و کمک‌های ذکر شده به منظور مصرف برای اشخاص مطرح در بند «ک» همچنین اشاره شده است؛ «درآمدها و عایدی حاصل از موقوفات و کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی اشخاص موضوع بندهای (ط) و (ک) از پرداخت مالیات معاف می‌باشد. این حکم شامل درآمد شرکت‌های زیرمجموعه اشخاص مذکور نخواهد بود».

درآمدها و مزایای غیرنقدی (در حقوق) افراد

موضوع درآمدها و مزایای غیرنقدی به عنوان موضوع دوم از معافیت‌های قانونی مالیاتی در نظام مالیات کشور است که در جدول شماره (۲) پیوست (۱) این گزارش طبقه‌بندی شده است. مطابق این جدول، مهم‌ترین ماده قانونی که موضوع معافیت آن، درآمدها و مزایای غیرنقدی در حقوق افراد می‌باشد، برخی از بندهای مطرح در ماده (۹۱) قانون مالیات‌های مستقیم است. بندهای (۶)، (۱۰) و (۱۳) ماده مذکور به ترتیب موارد زیر را شمول مالیات بر درآمدهای حقوق خارج کرده است؛ «بر اساس بندهای فوق، هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مربوط به شغل در درآمدهای حقوق، عیدی سالانه یا پاداش آخر سال جمعاً معادل یک دوازدهم میزان معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) این قانون و همچنین مزایای غیرنقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون از پرداخت مالیات معاف می‌باشند».

بنابراین بر اساس ماده اشاره شده و بندهای آن، عیدی و پاداش پایان سال، هزینه مسافرت‌ها و مزایای غیرنقدی پرداختی به کارکنان، با تعیین سقف معین مشمول پرداخت مالیات نبوده و معاف است. قانونی که در بسیاری از موارد و به بهانه‌هایی مانند پرداخت پاداش، منجر به فرار مالیاتی و دور زدن قوانین مالیات در نظام مالی کشور شده و افراد مختلف، دریافته‌هایی با مبالغ بسیار بالا و خارج از عرف نصیبشان می‌گردد. پدیده‌ای که در سال‌های اخیر با عنوان نجومی‌بگیران در سیستم دولتی و در بین مدیران ظهور پیدا کرده و موجب نارضایتی قشرهای مختلف مردم شده است. ماده (۸۳) قانون مالیات‌های مستقیم، مورد دیگری است که البته نه به‌طور مستقیم به معافیت مالیاتی پرداخته باشد، اما به تعیین برخی نرخ‌های مالیاتی بر روی درآمدهای غیرنقدی حقوق ترمکز دارد. جدول (۲۲) لیست معافیت‌های قانونی حوزه مورد بررسی را نشان می‌دهد.

جدول ۲۲: معافیت‌های مالیاتی موضوع درآمدها و مزایای غیرنقدی (در حقوق) افراد بر اساس قوانین و مقررات مصوب

ماده ۸۳ تبصره و بندهای آن: مسکن، اتومبیل شخصی و سایر مزایای غیرنقدی	مالیات‌های مستقیم
ماده ۹۱ بند ۶: هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مربوط به شغل	مالیات‌های مستقیم
ماده ۹۱ بند ۱۰: عیدی سالانه یا پاداش آخر سال	مالیات‌های مستقیم
ماده ۹۱ بند ۱۳: مزایای غیرنقدی پرداختی به کارکنان	مالیات‌های مستقیم
ماده ۱۲ بند ۱۰: خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق: موضوع مالیات‌های مستقیم	مالیات بر ارزش افزوده

مطابق با ماده فوق، تبصره‌ها و بندهای آن؛ «درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت از حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر یا غیرمستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون است. بر اساس تبصره این ماده، درآمد غیرنقدی مشمول مالیات حقوق به شرح زیر محاسبه می‌شود: الف) مسکن با اثاثیه معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪)، بدون اثاثیه بیست درصد (۲۰٪)، حقوق و مزایای مستمر نقدی (به استثنای مزایای نقدی معاف موضوع ماده (۹۱) این قانون) در ماه پس از وضع وجوهی که از این بابت از حقوق کارمند کسر می‌شود. ب) اتومبیل اختصاصی با راننده معادل ده درصد (۱۰٪) و بدون راننده معادل پنج درصد (۵٪) حقوق و مزایای مستمر نقدی (به استثنای مزایای نقدی معاف موضوع ماده (۹۱) این قانون) در ماه پس از کسر وجوهی که

از این بابت از حقوق کارمند کسر می‌شود. ج) سایر مزایای غیرنقدی معادل قیمت تمام شده برای پرداخت‌کننده حقوق».

هر یک از امتیازهای تخفیف مالیاتی که در ماده (۸۳) قانون مالیات‌های مستقیم اشاره شده است، می‌توانست با درصدهای بالاتر و مالیات بیشتری از پایه‌های مالیاتی اشاره شده همراه باشد. به عبارت دیگر، درآمدهای نقدی و غیرنقدی مشمول مالیات با احتساب درصدهای بالاتر در بند فوق می‌تواند بیشتر شود. علاوه بر موارد مذکور، بند (۱۰) مربوط به ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز بند معافیتی در حوزه درآمدها و مزایای غیرنقدی می‌باشد. در این بند اشاره شده است؛ «خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالیات‌های مستقیم، از پرداخت مالیات معاف است». بنابراین در بند مذکور، همه مزایای غیرنقدی که شامل موارد ماده (۸۳) که در سطر قبل به آن پرداخته شد، از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌باشد.

#### درآمد افراد و شرکت‌های خارجی

دو ماده مهم قانونی در نظام مالیاتی کشور به موضوع معافیت مالیاتی درآمدهای ایجاد شده برای افراد و شرکت‌های خارجی اختصاص دارد. مواد (۹۱) و بندهای ۱ تا ۴ آن و تبصره (۳) ماده (۱۰۷) قانون مالیات‌های مستقیم، موارد مذکور می‌باشند. ماده (۹۱) مربوط به معافیت درآمدهای حقوق افراد و شرکت‌های خارجی به شرح زیر است؛ «درآمدهای حقوق به شرح ذیل از پرداخت مالیات معاف است:

۱- رؤسا و اعضای مأموریت‌های سیاسی خارجی در ایران و رؤسا و اعضای هیئت‌های نمایندگی فوق‌العاده دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت متبوع خود به شرط معامله متقابل و همچنین رؤسا و اعضای هیئت‌های نمایندگی سازمان ملل متحد و مؤسسات تخصصی آن در ایران نسبت به درآمد حقوق دریافتی از سازمان و مؤسسات مزبور در صورتی که تابع دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند.

۲- رؤسا و اعضای مأموریت‌های کنسولی خارجی در ایران و همچنین کارمندان مؤسسات فرهنگی دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دول متبوع خود به شرط معامله متقابل.

۳- کارشناس خارجی که با موافقت دولت جمهوری اسلامی ایران از محل کمک‌های بلاعوض فنی، اقتصادی، علمی و فرهنگی دول خارجی یا مؤسسات بین‌المللی به ایران اعزام می‌شوند، نسبت به حقوق دریافتی آنان از دول متبوع یا مؤسسات بین‌المللی مذکور.

۴- کارمندان محلی سفارت‌خانه‌ها و کنسولگری‌ها و نمایندگی‌های دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت جمهوری اسلامی ایران در صورتی که دارای تابعیت دولت جمهوری اسلامی ایران نباشد به شرط معامله متقابل».

بندهای مذکور در واقع اشاره با درآمدهای حاصل شده برای افراد و شرکت‌های خارجی است که در ایران فعالیت می‌کنند و به واسطه بندهای قانونی بالا، در نظام مالیاتی ایران درآمدهای ایجاد شده مشمول پرداخت مالیات نمی‌باشد. البته این درآمدها در بندهای ۱ تا ۴ ماده (۹۱)، بیشتر محدود به اشخاص سیاسی، سفارت‌ها و کنسول کشورهای دیگر است که بابت مأموریت‌ها و هیئت‌های نمایندگی نصیب آنها می‌شود. علاوه بر ماده

فوق، تبصره (۳) ماده (۱۰۷) قانون مالیات‌های مستقیم نیز به موضوع درآمد افراد و شرکت‌های خارجی تمرکز داشته و به معافیت مالیاتی درآمد این نوع اشخاص اشاره شده است.

بر اساس تبصره گفته شده؛ «شعب و نمایندگی‌های شرکت‌ها و بانک‌های خارجی در ایران که بدون داشتن حق انجام دادن معامله به امر بازاریابی و جمع‌آوری اطلاعات اقتصادی در ایران برای شرکت مادر اشتغال دارند و برای جبران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می‌کنند، نسبت به آن مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نخواهند بود». در واقع مطابق تبصره فوق، شرکت‌ها و بانک‌های خارجی که برای شرکت مادر اشتغال دارند و از آنها وجوه خود را دریافت می‌کنند، در نظام مالیاتی ایران مالیاتی بابت این وجوه پرداخت نمی‌کنند. دو ماده قانونی اشاره شده در اینجا، انواع افراد، شرکت‌ها و بانک‌های خارجی که در داخل ایران فعالیت می‌کنند و به هر نحوی کسب درآمد می‌کنند را با در نظر گرفتن شرایطی، از پرداخت مالیات معاف می‌کند.

#### درآمدهای اتفاقی (کمک‌های نقدی و غیرنقدی و هدایی‌ها به افراد و سازمان‌ها)

در طبقه‌بندی موضوعی معافیت‌های مالیاتی که در این گزارش انجام گرفته است، موضوع درآمدهای اتفاقی شامل کمک‌های نقدی، غیرنقدی و هدایی دریافتی توسط افراد و سازمان‌ها می‌باشد. مهم‌ترین ماده قانونی در حوزه این موضوع، ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم است که در ارتباط با موقوفات، کمک‌ها و هدایی دریافتی افراد و سازمان‌ها می‌باشد. علاوه بر این ماده، موضوع بند (ج) ماده (۱۲۷) قانون مالیات‌های مستقیم نیز به معافیت مالیاتی این حوزه اختصاص دارد. جدول (۲۳) لیست مواد قانونی معافیت‌های مالیاتی در موضوع درآمدهای اتفاقی را نشان می‌دهد.

جدول ۲۳: معافیت‌های مالیاتی موضوع درآمدهای اتفاقی بر اساس قوانین و مقررات مصوب

ماده ۱۲۷ بند ج: مالیات درآمدهای اتفاقی؛ جوایز دولت برای تشویق صادرات، تولید و خرید محصولات کشاورزی	مالیات‌های مستقیم
ماده ۱۳۹ بند الف: کمک‌ها و هدایی نقدی و غیرنقدی	مالیات‌های مستقیم
ماده ۱۳۹ بند ب: کمک‌ها و هدایی نقدی و غیرنقدی	مالیات‌های مستقیم
ماده ۱۳۹ بند ج: کمک‌ها و هدایی نقدی و غیرنقدی	مالیات‌های مستقیم
ماده ۱۳۹ بند د: کمک‌ها و هدایی نقدی و غیرنقدی	مالیات‌های مستقیم
ماده ۱۳۹ بند ه: کمک‌ها و هدایی نقدی و غیرنقدی	مالیات‌های مستقیم
ماده ۱۳۹ بند ط: کمک‌ها و هدایی نقدی و غیرنقدی	مالیات‌های مستقیم
ماده ۱۳۹ بند ی: کمک‌ها و هدایی نقدی و غیرنقدی	مالیات‌های مستقیم
ماده ۱۳۹ بند ک: کمک‌ها و هدایی نقدی و غیرنقدی	مالیات‌های مستقیم
ماده ۱۳۹ تبصره ۵: کمک‌ها و هدایی نقدی و غیرنقدی	مالیات‌های مستقیم
ماده ۱۲ بند ۶: کالاهای هدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی	مالیات بر ارزش افزوده

درآمدهای اتفاقی (کمک‌های نقدی و غیرنقدی و هدایی‌ها به افراد و سازمان‌ها)

مهم‌ترین ماده قانونی معافیت مالیاتی در موضوع درآمدهای اتفاقی افراد و سازمان‌ها، ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم و بندهای مختلف آن است. بر اساس بند (الف) این ماده؛ «موقوفات، نذورات، پذیره، کمک‌ها و هدایی دریافتی نقدی و غیرنقدی آستان قدس رضوی، آستان حضرت عبدالعظیم حسنی (ع)، آستانه حضرت

معصومه (س)، آستان حضرت احمد ابن موسی (ع) (شاه‌چراغ)، آستان مقدس حضرت امام خمینی (ره)، مساجد، حسینیه‌ها، تکایا و سایر بقاع متبرکه که از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص سایر بقاع بر عهده سازمان اوقاف و امور خیریه می‌باشد». همچنین در ادامه این بند و معافیت مشابه، در بند (ب) نیز اشاره شده است؛ «کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی جمعیت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران از پرداخت مالیات معاف است».

معافیت مالیاتی بند (ج) ماده مذکور نیز اشاره به این موضوع دارد که «کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی صندوق‌های پس‌انداز بازنشستگی و سازمان بیمه خدمات درمانی و سازمان تأمین اجتماعی و صندوق کشاورزان، روستائیان و عشایر و همچنین حق بیمه و حق بازنشستگی سهم کارکنان و کارفرما و جریمه‌های دریافتی مربوط توسط آنها از پرداخت مالیات معاف است». بندهای (د) و (ه) نیز به ترتیب موضوع کمک‌ها و هدایای اعطایی به مدارس علوم اسلامی و نهادهای انقلابی را تحت پوشش قرار می‌دهد؛ «کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مدارس علوم اسلامی از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص مدارس علوم اسلامی با شورای مدیریت حوزه علمیه قم می‌باشد». همین‌طور «کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی نهادهای انقلاب اسلامی از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص نهادهای انقلاب اسلامی با هیئت وزیران می‌باشد».

علاوه بر این، بندهای (ط)، (ی) و (ک) مربوط به ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم، به موضوع معافیت مالیاتی کمک‌ها و هدایای دریافتی به ترتیب مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه، احزاب، انجمن‌ها و مجامع حرفه‌ای و انجمن‌ها و هیئت‌های مذهبی اختصاص دارد. بر اساس بند (ط)؛ «کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه که به ثبت رسیده‌اند، مشروط بر آنکه به موجب اساسنامه آنها صرف امور مذکور در بند (ح) این ماده شود و سازمان امور مالیاتی کشور بر درآمد و هزینه آنها نظارت کند، از پرداخت مالیات معاف است. در تبصره این بند نیز اشاره شده است؛ کمک‌های نقدی و غیرنقدی که در هر سال مالی به مصرف نرسیده باشد، بدون تعلق مالیات به سال مالی بعد منتقل می‌شود».

تأکید بند (ی) نیز بر این است که؛ «کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی و همچنین حق عضویت اعضای مجامع حرفه‌ای، احزاب و انجمن‌ها و تشکل‌های غیردولتی که دارای مجوز از مراجع ذی‌ربط باشند و جوهری که به موجب قانون و مقررات مربوط از درآمد یا حق‌الزحمه اعضای آنها کسر و به حساب مجامع مذکور واریز می‌شود، از پرداخت مالیات معاف است». همچنین در بند (ک) نیز اشاره شده است؛ «موقوفات، کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی انجمن‌ها و هیئت‌های مذهبی مربوط به اقلیت‌های دینی مذکور در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مشروط بر این که رسمیت آنها به تصویب وزارت کشور برسد از پرداخت مالیات معاف است».

بنا بر بندهای مختلفی که در ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم آورده شده است، هرگونه کمک و هدایای نقدی و غیرنقدی که افراد، سازمان‌ها، انجمن‌ها، مؤسسات، هیئت‌ها و نهادهای انقلاب اسلامی دریافت می‌کنند مشمول معافیت در پرداخت مالیات می‌شوند. علاوه بر این، مطابق با تبصره (۵) این ماده؛ «درآمدها و عایدی حاصل از موقوفات و کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی اشخاص موضوع بندهای (ط) و (ک) از پرداخت مالیات معاف می‌باشد. این حکم شامل درآمد شرکت‌های زیرمجموعه اشخاص مذکور نخواهد بود». بر اساس این تبصره، درآمد حاصل از کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی برای واحدهای زیرمجموعه اشخاص

مختلفی که در این ماده و در بندهای به غیر از بندهای (ط) و (ک) نام آنها ذکر شده است؛ مانند صندوق‌های پس‌انداز بازنشستگی، نهادهای انقلاب اسلامی و غیره می‌تواند معاف از پرداخت مالیات باشد.

در طبقه‌بندی موضوعی جدول شماره (۲) پیوست (۱)، علاوه بر موضوع درآمدهای اتفاقی که شامل کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی افراد و شرکت‌ها است، موضوع دیگری نیز با عنوان «درآمدهای شخصی اتفاقی شامل جوایز علمی، حق اختراع و اکتشاف، مهریه و جهیزیه» وجود دارد. تنها ماده قانونی که شامل معافیت مالیاتی این نوع درآمد می‌باشد، ماده (۱۴۴) قانون مالیات‌های مستقیم است. بر اساس این ماده؛ «جهیزیه منقول و مهریه اعم از منقول و غیرمنقول و جوایز علمی و بورس‌های تحصیلی و همچنین درآمدهای که بابت حق اختراع یا حق اکتشاف عاید مخترعین و مکتشفین می‌گردد، به‌طور کلی به مدت ده سال از تاریخ اجرای این اصلاحیه طبق ضوابط مقرر در آئین‌نامه‌ای که به پیشنهاد وزارتخانه‌های فرهنگ و آموزش عالی، بهداشت و درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید، از پرداخت مالیات معاف می‌باشد». البته به نظر نمی‌رسد موضوع این ماده، شامل منابع گسترده‌ای باشد که به دلیل اعطای معافیت مذکور از دسترس خارج شده باشد.

#### صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی

حوزه صادرات کالاها و خدمات همواره یکی از موارد مورد حمایت دولت‌ها برای تقویت فعالیت‌ها و تولید در این حوزه بوده است. اعطای معافیت‌های مالیاتی در موضوع صادرات، مسئله‌ای است که در نظام مالیاتی ایران نیز به منظور اقدام به حمایت از فعالیت‌های صادراتی کشور مورد توجه بوده است. بر اساس جدول (۲۴) که لیست معافیت‌های مالیاتی قانونی در حوزه صادرات را نشان می‌دهد، تنها یک ماده مربوط به قانون مالیات‌های مستقیم و یک ماده دیگر نیز در قانون مالیات بر ارزش افزوده بوده و برای حمایت از صادرات محصولات غیرنفتی و خدمات در نظر گرفته شده است.

جدول ۲۴: معافیت‌های مالیاتی فعالیت‌های موضوع صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی بر اساس قوانین و مقررات مصوب

ماده ۱۴۱ و تبصره ۱: درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی	مالیات‌های مستقیم	صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی
ماده ۱۳ و تبصره آن: صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور مشمول مالیات نمی‌باشد	مالیات بر ارزش افزوده	

ماده (۱۴۱) و تبصره آن در قانون مالیات‌های مستقیم مهم‌ترین ماده قانونی به منظور اعطای معافیت در حوزه صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات است. بر اساس موضوع این ماده؛ «صد درصد (۱۰۰٪) درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی و محصولات بخش کشاورزی و بیست درصد (۲۰٪) درآمد حاصل از صادرات مواد خام، مشمول مالیات با نرخ صفر می‌گردد. فهرست مواد خام و کالاهای نفتی به پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی، صنعت، معدن و تجارت و نفت و اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی به تصویب هیئت وزیران می‌رسد»؛ بنابراین مطابق با قسمت اول ماده مذکور، مالیات بر درآمد حاصل از صادرات هر نوع کالای غیرنفتی



(اعم از تولیدات بخش صنعت و کشاورزی) و خدمات به‌طور کامل، در نظام مالیاتی کشور با نرخ صفر محاسبه می‌شود.

علاوه بر کالاهای تولید شده غیرنفتی، درآمد حاصل از صادرات مواد خام نیز مشمول تخفیف مالیاتی قابل توجهی در نظام مالیاتی کشور می‌شود. به‌طوری که بیست درصد (۲۰٪) درآمدهای مذکور از پرداخت مالیات معاف بوده و مشمول محاسبه مالیات نمی‌شود. به عبارت دیگر، بر اساس این ماده قانونی، هر نوع صادرات اعم از صادرات کالاها و خدمات تولید شده در اقتصاد و صادرات مواد اولیه، همگی مشمول معافیت در پرداخت مالیات است. علاوه بر این، در تبصره (۱) ماده (۱۴۱) قانون مالیات‌های مستقیم ذکر شده است که: «درآمد حاصل از صادرات کالاها و خدمات مختلف که به صورت عبوری (ترانزیت) به ایران وارد می‌شوند و بدون تغییر در ماهیت یا با انجام کاری بر روی آن صادر می‌شوند، مشمول مالیات با نرخ صفر می‌گردد».

درواقع، به غیر از صادرات کالاها (غیرنفتی) و خدمات تولید شده در داخل و همین‌طور صادرات مواد اولیه، درآمد حاصل از ترانزیت کالاها و خدمات مختلف نیز در نظام مالیاتی کشور، از پرداخت مالیات به‌طور کامل معاف است. البته پرداختن به موضوع معافیت درآمد حاصل از ترانزیت که نوعی خدمت بین‌المللی به دلیل داشتن موقعیت و امنیت بین‌المللی مناسب است، نیازمند بررسی و دقت بیشتری می‌باشد. علاوه بر قانون مالیات‌های مستقیم، یک ماده قانونی دیگر که مربوط به قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد، شامل معافیت اعطایی در حوزه صادرات کالاها و خدمات است.

بر اساس ماده (۱۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده و تبصره آن؛ «صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی، مشمول مالیات موضوع این قانون نمی‌باشد و مالیات‌های پرداخت شده بابت آنها با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (در مورد کالا) و اسناد و مدارک مثبت، مسترد می‌گردد». بنابراین در مورد موضوع صادرات کالاها و خدمات نیز، معافیت مالیاتی هم تولیدکنندگانی که به‌طور مستقیم تولید و صادر می‌کنند (ماده ۱۴۱ ق.م.م) و هم صادرکنندگانی که متقاضی محصولات تولیدکنندگان برای صادرات هستند (ماده ۱۳ ق.م.ا) را شامل می‌شود. در حقیقت، نظام مالیاتی کشور به‌طور کامل، یعنی هم از طرف تولیدکنندگان و هم از طرف صادرکنندگان، فرایند صادرات کالاها و خدمات را مورد حمایت قرار داده است.

#### درآمد فروش کالای شرکت‌های بورسی (کالایی و اوراق بهادار)

موضوع دیگری که در جدول شماره (۲) پیوست (۱) تحت عنوان مواد قانونی معافیت مالیاتی مورد اشاره و طبقه‌بندی قرار گرفته است، در حوزه معافیت درآمد فروش کالای شرکت‌های بورسی اعم از شرکت‌های بورس کالایی و اوراق بهادار می‌باشد. تنها ماده قانونی در حوزه این موضوع بر اساس جدول مذکور، ماده (۱۴۳) قانون مالیات‌های مستقیم است. مطابق این ماده؛ «معادل ده درصد (۱۰٪) از مالیات بر درآمد حاصل از فروش کالاهایی که در بورس‌های کالایی پذیرفته شده و به فروش می‌رسد و ده درصد (۱۰٪) از مالیات بر درآمد شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بورس‌های داخلی یا خارجی پذیرفته می‌شود و پنج درصد (۵٪) از مالیات بر درآمد شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بازار خارج از بورس داخلی یا خارجی پذیرفته می‌شود، از سال پذیرش تا سالی که از

فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در این بورس‌ها یا بازارها حذف نشده‌اند با تأیید سازمان بخشوده می‌شود. شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بورس‌های داخلی و خارجی یا بازارهای خارج از بورس داخلی یا خارجی پذیرفته شود، در صورتی که در پایان دوره مالی به تأیید سازمان حداقل بیست درصد (۲۰٪) سهام شناور آزاد داشته باشند، معادل دو برابر معافیت‌های فوق از بخشودگی مالیاتی برخوردار می‌شوند».

بر اساس ماده مذکور در بالا، درصد قابل توجهی از مالیات بر درآمد شرکت‌های پذیرفته شده در انواع بورس‌های داخلی و خارجی و یا بازارهای خارج از بورس تا مادامی که این شرکت‌ها به تأیید سازمان بورس از بازارها و یا بورس‌های اشاره شده خارج نشده‌اند، از پرداخت معاف و بخشوده می‌گردند. واضح است که این معافیت‌ها در جهت حمایت از شرکت‌ها برای ورود به بازار سرمایه انجام می‌گیرد، اما نوع این حمایت و چگونگی اعطای معافیت‌ها از جمله مسائلی است که باید با عمق بیشتری مورد بررسی و تحلیل قرار گیرد. اینکه حمایت‌ها و معافیت‌های جایگزین با هدف مشابه و کارایی بیشتر، چگونه می‌تواند باشد، مسئله‌ای است که نیاز به مطالعه و پرداخت بیشتری دارد.

#### درآمدها و مصارف دفاعی و نظامی

در نظام مالیاتی کشور، بخش‌هایی از درآمد و مصارف دفاعی و نظامی طی موارد قانونی مختلفی، شامل معافیت مالیاتی می‌شود. بر اساس جدول شماره (۲) پیوست (۱)، معافیت‌های فوق با موضوع معافیت درآمدها و مصارف دفاعی و نظامی طبقه‌بندی شده است. جدول (۲۵) لیست مواد قانونی معافیت درباره این موضوع را نشان می‌دهد. ملاحظه می‌شود دو ماده قانونی مهم؛ یکی مربوط به قانون مالیات‌های مستقیم و دیگری مالیات بر ارزش افزوده در ارتباط با موضوع معافیت‌های بخش دفاعی و نظامی وجود دارد، به طوری که هر یک شامل معافیت‌های مالیاتی قابل توجهی است.

جدول ۲۵: معافیت‌های مالیاتی موضوع درآمدها و مصارف دفاعی و نظامی بر اساس قوانین و مقررات مصوب

درآمدها و مصارف دفاعی و نظامی	ماده ۹۱ بند ۱۴: درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اعم از نظامی و انتظامی	مالیات‌های مستقیم
	ماده ۱۲ بند ۱۷: اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی	مالیات بر ارزش افزوده

ماده (۹۱) قانون مالیات‌های مستقیم به موضوع معافیت‌های مالیاتی درآمدهای حقوق، طی بندها و تبصره‌های مختلفی می‌پردازد. بند (۱۴) این ماده به درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران مربوط است. بر اساس بند فوق؛ «درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اعم از نظامی و انتظامی، مشمولان قانون استخدامی وزارت اطلاعات و جانبازان انقلاب اسلامی و جنگ تحمیلی و آزادگان مشمول معافیت از پرداخت مالیات است». بنابراین مطابق این بند از ماده (۹۱) قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح در نظام مالیاتی کشور، به طور کامل معاف از پرداخت مالیات است. معافیتی که هدف و سازوکار آن باید به صورت کامل‌تری مورد بررسی قرار گیرد.

علاوه بر قانون مالیات‌های مستقیم، در جدول بالا ماده قانونی دیگری وجود دارد که مربوط به مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی کشور است. بند (۱۷) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده، راجع به مسئله معافیت در مصارف دفاعی کشور تأکید دارد. مطابق با بند مذکور؛ «عرضه و واردات اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی بر اساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد، از پرداخت مالیات معاف می‌باشد. فهرست مذکور از اولین دوره مالیاتی پس از تصویب هیئت وزیران قابل اجرا خواهد بود». به عبارت دیگر، وارد کردن یا عرضه اقلام مورد نیاز بخش نظامی و دفاعی کشور بر اساس قانون مالیات، برای مصرف‌کننده این اقلام که همان بخش نظامی و دفاعی است، شامل معافیت در پرداخت مالیات بر واردات و مصرف این گونه اقلام خواهد بود.

#### مناطق کمتر توسعه یافته یا غیربرخوردار

مناطق کمتر توسعه یافته از جمله موضوعاتی است که در سیاست‌های حمایتی دولت‌ها به عنوان مسئله هدف مورد توجه بوده و انواع سیاست‌های کلان، منطقه‌ای و محلی به منظور بهبود وضعیت توسعه این مناطق اتخاذ می‌شود. سیاست‌های مالیاتی مهم‌ترین این سیاست‌ها است که در آن سعی می‌شود با اعطای معافیت‌های مالیاتی به استان‌های پیرامونی از جمله استان‌های مرزی و حاشیه‌های کلان‌شهرها، درآمد حاصل از فعالیت در این مناطق را با امنیت و تضمین بیشتری همراه کند و از این طریق در راستای حمایت از مناطق کمتر توسعه یافته، فعالیت‌های بیشتر و متنوع‌تری را به سمت این مناطق هدایت کنند. جدول (۲۶) دو نوع معافیت مالیاتی مهم در حوزه موضوع مناطق کمتر توسعه یافته را نشان می‌دهد.

جدول ۲۶: معافیت‌های مالیاتی موضوع مناطق کمتر توسعه یافته یا غیربرخوردار بر اساس قوانین و مقررات مصوب

مناطق کمتر توسعه یافته یا غیربرخوردار	ماده ۹۲: مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته	مالیات‌های مستقیم
	ماده ۳۲ بند پ، جزء ۳: معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی، معدنی و خدماتی در مناطق غیربرخوردار	قانون احکام دائمی

مطابق جدول، ماده (۹۲) قانون مالیات‌های مستقیم کشور مربوط به بخشودگی و تخفیف مالیاتی در حقوق دریافتی کارکنان مناطق کمتر توسعه یافته است. بر اساس این ماده؛ «پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته، طبق فهرست سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور بخشوده می‌شود». تخفیف مالیاتی پنجاه درصدی برای کارکنان، به منظور هدایت فعالیت‌ها از کلان‌شهرها مانند تهران به سمت استان‌ها و مناطق پیرامونی و تشویق شهروندان ساکن در این استان‌ها برای ماندن در مناطق خود و عدم مهاجرت به سمت استان‌های مرکز است. حال اینکه چقدر این سیاست بتواند موفق باشد، بستگی به اختلاف دستمزدها در مرکز و پیرامون، تعداد فرصت و موقعیتی شغلی در مناطق کمتر توسعه یافته و همچنین میزان بخشودگی مالیاتی دارد که اعطا می‌شود.

مهاجرت گسترده افراد و نیروهای ماهر و غیرماهر در سال‌های اخیر از استان‌های دیگر به سمت تهران و ساکن شدن آنها در این شهر و شهرهای حاشیه‌ای آن، نشان از این دارد که سیاست مذکور و سیاست‌های مشابه هرگز نتوانسته است به این هدف مهم دست پیدا کند. حمایت مالیاتی تنها در سطح دریافتی کارکنان شاغل

در مناطق کمتر توسعه یافته نبوده و فعالیت‌های تولیدی آنها را نیز مستقیماً در توجه قرار داده است. موضوع جزء (۳) مربوط به بند «پ» ماده (۳۲) قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور، مربوط به معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی، معدنی و خدماتی در مناطق غیربرخوردار است.

بر اساس بند «پ» ماده مذکور؛ «به منظور تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری صنعتی و معدنی کشور، اقدام زیر توسط دولت انجام می‌شود: معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی، معدنی و خدماتی در مناطق غیربرخوردار از اشتغال را به میزان معافیت‌های منظور شده در مناطق آزاد تجاری-صنعتی اعمال کند. توسعه واحد و نیز تولید کالای جدید در این واحدها به میزان سهم خود مشمول این حکم می‌باشند». در حقیقت مطابق این ماده قانونی، کلیه فعالیت‌های تولیدی و خدماتی در مناطق آزاد تجاری و صنعتی آن را مشمول می‌شوند، برخوردار هستند. اما آنچه استنباط می‌شود، این است که مناطق کمتر توسعه یافته از حیث برخورداری از امتیازها و تخفیف‌های مالیاتی، همانند مناطق آزاد بوده و رفتار می‌شود.

#### مناطق آزاد و ویژه

قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی جمهوری اسلامی ایران به منظور تسریع در انجام امور زیربنایی، عمرانی و رشد و توسعه اقتصادی تدوین شده و به دولت اجازه می‌دهد تا مناطق آزاد را بر اساس موازین قانونی اداره کند. بر اساس تبصره (۱) ماده اول این قانون متذکر می‌شود که مناطق آزاد، از تسهیلات و امتیازهای موضوع این قانون برخوردار خواهد بود. از مهم‌ترین امتیازهایی که قانون چگونگی اداره مناطق آزاد، برای این مناطق در نظر گرفته است، فراهم آوردن تسهیلات مواصلاتی، بهداشت، امور فرهنگی، آموزشی و رفاهی و نیز اعطای معافیت و بخشودگی مالیاتی به فعالان مستقر در مناطق مذکور می‌باشد. برای نمونه، جدول (۲۷) لیست مواد قانونی معافیت‌های اختصاص داده شده برای مناطق آزاد را در نظام مالیاتی کشور نشان می‌دهد.

جدول ۲۷: معافیت‌های مالیاتی موضوع مناطق آزاد و ویژه بر اساس قوانین و مقررات مصوب

ماده ۱۳؛ معافیت ۵ ساله انواع فعالیت‌ها از مالیات در مناطق آزاد	قانون مناطق آزاد	مناطق آزاد و ویژه
ماده ۶۵؛ بند ب تبصره‌های آن: کالاهای تولید و یا پردازش شده در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی به هنگام ورود به سایر نقاط کشور	قانون احکام دائمی	
ماده ۶۵؛ بند ت: مبادلات کالا بین مناطق آزاد و خارج از کشور	قانون احکام دائمی	

مهم‌ترین امتیاز در معافیت مالیاتی که مطابق جدول ۲۷ مشاهده می‌شود، موضوع ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی جمهوری اسلامی ایران است. بر اساس این ماده؛ «اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه (آزاد) به انواع فعالیت‌های اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت پانزده (۱۵) سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم معاف خواهند بود و پس از انقضای پانزده سال تابع مقررات مالیاتی خواهند بود که با پیشنهاد

هیئت وزیران به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید». در واقع این قانون، هر نوع فعالیت اقتصادی اعم از تولید و خدمات در مناطق آزاد را مشمول معافیت در پرداخت مالیات قرار می‌دهد.

البته این معافیت همه‌گیر در این مناطق، دائمی نبوده و برای ۱۵ سال از آغاز تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز هر کدام از واحدهای تولیدی و خدماتی مستقر در منطقه آزاد برقرار می‌باشد. در حقیقت، این دوره به عنوان دوره حمایت از فعالیت‌های مختلف اقتصادی در قالب حمایت‌های مناطق آزاد است. به گونه‌ای که بعد از مدت زمان مشخص شده، فعالان اقتصادی مشمول حمایت، باید بتوانند بدون چتر حمایتی مذکور و همچنین حمایت‌های دیگری که با امتیازهایی همراه است، به فعالیت خود ادامه دهند. اغلب فعالیت‌های مستقر در مناطق آزاد، در حوزه خدمات از جمله تجارت، صادرات و واردات بوده و به تعبیری در خط مقدم رقابت بین‌المللی در حوزه فعالیت‌های اقتصادی مختلف قرار دارد.

ظاهر امر بر این است که حمایت‌های مالیاتی و سایر امتیازهای اعطا شده، باید بتواند در کارآمدی فعالیت‌های مذکور در صحنه رقابت بین‌المللی اشاره شده، ایفای نقش مؤثر داشته باشد؛ اما باید آثار و پیامدهای این نوع حمایت‌ها با کنکاش بیشتری مورد تحلیل قرار گیرد و کارآمدی آنها را با سنجش موفقیت فعالیت‌های اقتصادی در صحنه رقابت بین‌المللی و آثارشان در رفاه اقتصاد داخل، مورد ارزیابی قرار گیرد.

ماده قانونی بعدی در جدول (۲۷) که به معافیت مالیاتی موضوع مناطق آزاد پرداخته است، بندهای «ب» و «ت» مربوط به ماده (۶۵) قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور می‌باشد. بر اساس این ماده از قانون؛ «به منظور ساماندهی مناطق آزاد و ویژه اقتصادی و ایفای نقش مؤثر آنها در تحقق اهداف سند چشم‌انداز بیست و سه ساله نظام، اعمال مدیریت یکپارچه و ایجاد رشد اقتصادی مناسب در این مناطق، هم‌پیوندی و تعامل اثرگذار اقتصاد ملی با اقتصاد جهانی و ارائه الگوی توسعه ملی در بخش‌های مختلف باید اقدامات مقتضی انجام گیرد». اقدامات در ارتباط با معافیت‌های مالیاتی موضوع این ماده، در بندهای «ب» و «ت» اشاره شده است.

مطابق بند «ب» ماده (۶۵) قانون احکام دائمی؛ «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 بکار رفته در آن، تولید داخلی محسوب و از پرداخت حقوق ورودی معاف است». در واقع این بند از ماده بر معافیت پرداخت حقوق ورودی محصولات تولید شده در مناطق آزاد تأکید دارد. اما در ادامه و بر اساس بند «ت» ماده مذکور؛ «مبادلات کالا بین مناطق آزاد و خارج از کشور و نیز سایر مناطق آزاد، از کلیه عوارض (به استثنای عوارض موضوع ماده (۱۰) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷) مالیات و حقوق ورودی معاف می‌باشند». بند «ت» برخلاف بند قبلی، مبادلات بین مناطق آزاد و خارج از کشور را مورد تأکید قرار داده و این مناطق را از پرداخت هرگونه عوارض مالیات و حقوق ورودی معاف می‌دارد.

#### شرکت‌های دانش‌بنیان

قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و اختراعات، به منظور حمایت از شکل‌گیری، رشد و بالندگی شرکت‌های دانش‌بنیان در سال ۱۳۸۹ تدوین و در تاریخ ۱۳۸۹/۸/۵ تصویب شد.

مطابق با ماده (۱) این قانون؛ «شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان، شرکت یا مؤسسه خصوصی یا تعاونی است که به منظور هم‌افزایی علم و ثروت، توسعه اقتصاد دانش‌محور، تحقق اهداف علمی و اقتصادی (شامل گسترش و کاربرد اختراع و نوآوری) و تجاری‌سازی نتایج تحقیق و توسعه (شامل طراحی و تولید کالا و خدمات) در حوزه فناوری‌های برتر و با ارزش‌افزوده فراوان به‌ویژه در تولید نرم‌افزارهای مربوط تشکیل می‌شود».

شرکت‌های دانش‌بنیان برای اینکه به اهداف تعیین شده در قانون دست یابند و مطلوب جامعه در سطح کلان نیز از حیث این شرکت‌ها برآورده شود، شرکت‌های دانش‌بنیان نیز همانند مناطق آزاد، باید مورد برخی حمایت‌ها از جنس‌های مختلف مانند معافیت‌های مالیاتی، در دسترس قرار دادن تسهیلات و اعتبارات مورد نیاز قرار گیرند. جدول شماره (۲۸) لیست حمایت‌ها، به‌ویژه معافیت‌های مالیاتی مشمول شرکت‌های دانش‌بنیان را نشان می‌دهد.

جدول ۲۸: معافیت‌های مالیاتی موضوع مناطق آزاد و ویژه بر اساس قوانین و مقررات مصوب

ماده ۳ بند الف: حمایت‌ها و تسهیلات قابل اعطا به شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان	قانون حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان	شرکت‌های دانش‌بنیان
ماده ۴: واحدهای تحقیق و توسعه شرکت‌های خارجی در صورتی که در پارک‌های علم و فناوری کشور دایر گردند	قانون حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان	
ماده ۱۰: واحدهای پژوهشی و فناوری و مهندسی مستقر در پارک‌های علم و فناوری	قانون حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان	

ماده (۳) قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان و تجاری‌سازی نوآوری‌ها و اختراعات اولین و مهم‌ترین حمایت‌ها از شرکت‌های دانش‌بنیان را در قالب معافیت‌ها و تسهیلات تشکیل می‌دهد. بر اساس بند «الف» ماده مذکور؛ «معافیت از پرداخت مالیات، عوارض، حقوق گمرکی، سود بازرگانی و عوارض صادراتی به مدت ۱۵ سال، به عنوان حمایت به شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان موضوع این قانون اعطا می‌شود». معافیت ۱۵ ساله پرداخت مالیات توسط شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان، طیف وسیعی از فعالیت‌های تولیدی و خدماتی را شامل می‌شود. این معافیت گسترده، هرچند به منظور ایجاد حمایت از فعالیت شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان اعطا می‌شود، اما می‌تواند منابع درآمدی بزرگی را از دسترس دولت که امکان دریافت آن به‌صورت مالیات را داشت خارج سازد.

علاوه بر این، اعطای امتیاز معافیت مالیاتی شرکت‌های دانش‌بنیان در کنار مزیت‌های دیگر مانند تأمین اعتبار و بخشی از هزینه‌های تولید و عرضه محصولات این شرکت‌ها و همچنین بسیاری از حمایت‌های مالی دیگری که از آنها بر اساس قانون حمایت از شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان به عمل می‌آید، بسیار محرک و ایجادکننده زمینه فساد و اختلاس در فعالیت‌های این‌گونه شرکت‌ها است. بنابراین پیاده کردن چنین قانونی در حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان نیازمند در نظر گرفتن ملاحظات بسیار دیگری است که باید در کنار قانون‌گذاری حمایتی و حاکمیت شرکتی مورد توجه قرار گیرد.

در ماده (۴) همین قانون نیز اشاره شده است که؛ «واحدهای تحقیق و توسعه شرکت‌های خارجی دارای شرایط مندرج در ماده (۱) این قانون، در صورتی که در پارک‌های علم و فناوری کشور، با به‌کارگیری بیش از ۵۰ درصد متخصصان ایرانی دایر گردند، می‌توانند از حمایت‌های مندرج در ماده (۳) بهره‌مند گردند». به عبارت دیگر، بر اساس ماده (۴) قانون حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان، اگر چنانچه شرکت‌های خارجی واحدهای تحقیق و توسعه خود را در پارک‌های علم و فناوری داخل کشور مستقر کرده و بیش از ۵۰ درصد متخصص آنها، نیروهای ایرانی باشند، در این صورت واحدهای مذکور از حمایت‌های دولت از جمله اعطای معافیت مالیاتی ۱۵ ساله آنها بر اساس آنچه در ماده (۳) گفته شد، بهره‌مند می‌شوند. مشمول شدن واحدهای تحقیق و توسعه شرکت‌های خارجی از این امتیازها در حقیقت، به منظور حمایت از نیروی متخصص داخلی و همچنین تسهیل انتقال دانش و تکنولوژی در حوزه‌های مختلف، به داخل کشور و بهره‌مندی متخصصان از آن است.

علاوه بر اینکه شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان کشور از حمایت‌ها و امتیازهای قانون حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان آن چنانکه در ماده (۳) ذکر آن رفت، بهره‌مند می‌شوند، این شرکت‌ها بر اساس ماده (۱۰) قانون حاضر از مزیت‌های دیگری نیز برخوردار هستند. مطابق این ماده؛ «به منظور ایجاد و توسعه شرکت‌ها و مؤسسات 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، معافیت‌ها و عوارض، سرمایه‌گذاری خارجی و مبادلات مالی بین‌الملل برخوردار گردند». بنابراین واحدهای پژوهشی که در پارک‌های علم و فناوری مستقر هستند، می‌توانند در تولید، توسعه، بازاریابی، فروش محصولات خود از مزایای مناطق آزاد، همچون معافیت‌های مالیاتی بهره‌مند شوند.

#### بازرگانی و حقوق گمرکی

مهم‌ترین قوانین در حوزه بازرگانی و گمرکی که شامل امتیازها و معافیت‌های زیادی در نظام مالیاتی کشور و فعالیت‌های گمرکی هستند، دو قانون «مقررات واردات و صادرات» و «قانون امور گمرکی» می‌باشند. جدول شماره (۲۹) لیست امتیازها و معافیت‌های ذکر شده در دو قانون فوق را نشان می‌دهد. البته این معافیت‌ها مستقیماً مربوط به مالیات نبوده و بیشتر حقوق گمرکی و سود بازرگانی ناشی از فعالیت‌های این حوزه را شامل می‌شود. ماده (۳، ۱۰، ۱۲ و ۱۷) قانون مقررات واردات و صادرات مربوط به معافیت‌های متنوع در حوزه بازرگانی و حقوق گمرکی است که گروه‌های مختلفی از افراد و کسب و کارها را شامل می‌شود.

به عنوان نمونه، بر اساس ماده (۳) قانون مذکور؛ «مبادرت به امر صادرات و واردات کالا به صورت تجاری مستلزم داشتن کارت بازرگانی است که توسط اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران صادر و به تأیید وزارت بازرگانی می‌رسد». اما در تبصره (۳) این ماده اشاره شده است که؛ «شرکت‌های تعاونی مرزنشین، ملوانان، پیلهوران و کارگران ایرانی مقیم خارج از کشور دارای کارنامه شغلی از وزارت کار و امور اجتماعی (مجاز) از داشتن کارت بازرگانی معاف می‌باشند». به عبارت دیگر، مطابق با تبصره مذکور، افراد و گروه‌های اشاره شده در تبصره فوق که معاف از داشتن

کارت بازرگانی هستند، مجوز واردات و صادرات کالا به هر میزان و ارزشی را از طریق مرزهای ایران داشته و نیازمند کنترل مبادله آنها و نوع کالای مورد معامله نیست.

علاوه بر این، افراد و گروه‌های ذکر شده بر اساس تبصره (۱) ماده (۱۰) قانون مقررات واردات و صادرات از پرداخت بخش یا به‌طور کامل حقوق گمرکی و سود بازرگانی معاف هستند. مطابق این تبصره؛ «کالاهای قابل ورود که خانوارهای مرزنشین یا شرکت‌های تعاونی آنان و کارکنان شناورها برای مصارف شخصی خود وارد کشور می‌نمایند، با تصویب هیئت وزیران در مورد ارزاق عمومی از پرداخت سی درصد (۳۰٪) تا حداکثر معادل صد در صد (۱۰۰٪) حقوق گمرکی و سود بازرگانی متعلقه و در مورد لوازم خانگی از پرداخت حداکثر تا معادل پنجاه درصد (۵۰٪) حقوق گمرکی و سود بازرگانی متعلقه معاف می‌باشند». در ادامه، تبصره (۲) ماده (۱۰) نیز معافیت کارگران و ایرانیان شاغل مجاز در خارج را از پرداخت درصدی از سود بازرگانی برای واردات ماشین‌آلات صنعتی، ابزار و مواد اولیه مورد نیاز کشور پوشش می‌دهد.

جدول ۲۹: معافیت‌های مالیاتی موضوع فعالیت‌های بازرگانی و حقوق گمرکی بر اساس قوانین و مقررات مصوب

قانون مقررات واردات و صادرات	ماده ۳ تبصره ۳: معافیت شرکت‌های تعاونی مرزنشین، ملوانان، پیلهوران و کارگران ایرانی مقیم خارج از داشتن کارت بازرگانی	بازرگانی و حقوق گمرکی
قانون مقررات واردات و صادرات	ماده ۱۰ تبصره ۱: معافیت واردات خانوارهای مرزنشین یا شرکت‌های تعاونی آنان، ملوانان، کارکنان شناورها برای مصارف شخصی خود از حقوق گمرکی و سود بازرگانی	
قانون مقررات واردات و صادرات	ماده ۱۰ تبصره ۲: معافیت کارگران و ایرانیان شاغل مجاز در خارج، از پرداخت درصدی از سود بازرگانی برای واردات ماشین‌آلات صنعتی، ابزار و مواد اولیه مورد نیاز کشور	
قانون مقررات واردات و صادرات	ماده ۱۲: معافیت واردات قبل از صادرات مواد و کالاهای مورد مصرف در تولید، تکمیل، آماده‌سازی و بسته‌بندی کالاهای صادراتی از پرداخت کلیه وجوه متعلق به واردات	
قانون مقررات واردات و صادرات	ماده ۱۷: معافیت مسافران از پرداخت حقوق گمرکی و سود بازرگانی علاوه بر وسایل شخصی تا سقف مصوب هیئت وزیران	
قانون امور گمرکی	ماده ۶۶ و تبصره‌های ۱ و ۲: استرداد حقوق ورودی اخذ شده	
قانون امور گمرکی	ماده ۶۹: استرداد معافیت‌ها بابت مواد اولیه وارداتی به کار گرفته شده در تولید کالای داخلی برای فروشنده تولید داخلی به افرادی که معافیت واردات کالای مشابه خارجی دارند	
قانون امور گمرکی	مواد ۷۴ و ۷۵: معافیت صدور موقت کالا از پرداخت حقوق ورودی هنگام ورود به داخل	
قانون امور گمرکی	ماده ۹۲: معافیت از پرداخت حقوق ورودی توسط فروشگاه‌های آزاد	
قانون امور گمرکی	ماده ۱۱۹: تمامی بندهای آن؛ بندهای الف تا غ	

در بین دیگر مواد و بندهای قانون مقررات واردات و صادرات کشور، مواد (۱۲) و (۱۷) از جمله مواردی هستند که معافیت در پرداخت حقوق گمرکی و سود بازرگانی را شامل می‌شوند. بر اساس ماده (۱۲)؛ «واردات قبل از صادرات مواد و کالاهای مورد مصرف در تولید، تکمیل، آماده‌سازی و بسته‌بندی کالاهای صادراتی، از پرداخت کلیه وجوه متعلق به واردات، جز آنچه که جنبه هزینه یا کارمزد دارد معاف می‌باشد». همچنین ماده (۱۷) نیز معافیت از پرداخت حقوق گمرکی و سود بازرگانی را برای مسافرانی که وارد کشور می‌شوند، اعطا می‌کند. بنابراین



معافیت این افراد شامل وارد کردن وسایل شخصی تا سقف مصوب هیئت وزیران می‌باشد، البته ترخیص کالاهای موضوع این ماده به شرط غیرتجاری بودن آن بلامانع است.

موارد دیگر در جدول (۲۹) که شامل معافیت‌های گمرکی و بازرگانی است، مربوط به مواد و بندهای قانون امور گمرکی می‌باشد. مهم‌ترین ماده، مورد آخر در جدول فوق است که مربوط به ماده (۱۱۹) قانون مذکور بوده و شامل بیست و یک بند قانونی است. در اینجا نخست به دلیل تنوع زیاد این معافیت‌ها در ماده مذکور و دوم موضوع گمرکی و غیرمالیاتی بودن معافیت‌های فوق به ذکر جزئیات و تشریح بیشتر موارد و بندهای گفته شده، پرداخته نمی‌شود. اما موضوعاتی مانند کالاهای مورد استفاده رسمی مأموریت‌های سیاسی خارجی، کالاهای مورد استفاده شخصی مأموران سیاسی و خانواده آنها، آلات حفاری، شیمیایی و وسایل عملیات علمی و فنی وارد شده توسط هیئت‌های علمی باستان‌شناسی، واردات تجهیزات نظامی، لوازم شخصی و غیرتجاری همراه مسافر، لوازم خانه و لوازم شخصی ایرانیان مقیم خارج، سوخت و روغن مصرفی وسایل نقلیه، واردات ماشین‌آلات خط تولید و غیره شامل معافیت‌های گمرکی و حقوق ورودی هستند.

#### ۴- جمع‌بندی

مهم‌ترین هدف این مطالعه، طبقه‌بندی فهرست کامل معافیت‌های مالیاتی در نظام مالیاتی ایران، به تفکیک دو نوع بخشی و موضوعی و شرح مختصر هر کدام از مواد و بندهای قانونی مرتبط با معافیت‌های مذکور است. این شناسایی و طبقه‌بندی، تصویر واضح‌تری از ساختار سیاست‌گذاری و قانون‌گذاری در نظام مالیاتی کشور را نشان می‌دهد. در مرحله اول به ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی کشور و مقایسه آن با کشورهای دیگر پرداخته شد. حجم کم کل درآمدهای مالیاتی وصول شده، تکیه بیش از حد بر مالیات اشخاص حقوقی و به‌طور کلی اصرار بر مالیات‌های سهل‌الوصول از نوع مستقیم در مقابل غیرمستقیم از جمله ویژگی‌های عملکردی نظام مالیاتی ایران است. عملکرد ناکارآمد مذکور پیامدهای سلسله‌وار هم در ابعاد کلان و هم در بین بخش‌های اقتصادی دارد.

نگاه اجمالی در فهرست شناسایی شده معافیت‌ها در گام اول، حکایت از این دارد که برخی بخش‌های اقتصادی، از معافیت‌ها و امتیازهای بالاتری برخوردار است (بخش کشاورزی و بخش مالی و بیمه). در مقابل، بخش استراتژیک و تولیدی مانند صنعت، سهم کمتری از چنین امتیازها را دارد. بندهای قانونی معافیت‌ها در همه حوزه‌های فعالیت اقتصادی رخنه کرده و با هدف حمایت، آنها را از شمول مالیات خارج ساخته است. در حالی که این سیاست‌های حمایتی، با توجه به حلقه‌های منفصل سیاست‌گذاری مالیاتی در کشور، منجر به ایجاد امتیازهای ویژه به گروه‌های ذینفع و انحصار در برخی فعالیت‌ها شده است. در کنار این پیامد، شفافیت و دسترسی به اطلاعات که مهم‌ترین ابزار سیاست‌گذاری در حکمرانی می‌باشد، دچار خدشه شده و عارضه آن نه فقط عملکرد اقتصاد بلکه کل نظام سیاسی، اداری و اجتماعی را نیز دربر گرفته است. موارد معافیتی گسترده‌ای که در برخی موارد به حدی گنگ و مبهم هستند که قابلیت تعیین حدود و وسعت آن و ارزیابی اثرات آنها به سختی ممکن بوده و یا غیرممکن است. زیرا نفوذ و اثرگذاری بسیاری از موارد معافیتی بیش از قلمرو و شمولیت یک بخش فعالیت‌ی یا یک موضوع معین در طبقه‌بندی‌های این گزارش بوده و این واقعیت ارزیابی و تحلیل اثر معافیت‌ها در اقتصاد ایران را با چالش مواجه می‌کند. به همین دلیل است که تاکنون آمار رسمی و یا پژوهشی که اندازه‌گیری یا برآوردهای دقیق از میزان معافیت‌های مالیاتی در نظام مالیات ایران داشته باشد، انجام نگرفته است.

اما مسئله تحلیل وضعیت و برآورد معافیت‌ها موضوعی است که تحقق آن گام مهمی در شناسایی وضعیت موجود نظام مالیاتی کشور و چالش‌هایی که با آن مواجه است، به شمار می‌رود. عدم شناخت عمیق واقعیات، ساختار و چگونگی کارکرد یک نظام، مانع هرگونه عملکرد اصلاحی مفید در آن نظام خواهد بود. اینکه چگونه این واقعیات پدید آمده است و به چه نحوی مانع از کارکرد صحیح نظام مالیاتی کشور می‌شود، مسائلی هستند که مطالعه، تحلیل و درک عمیق آنها می‌تواند ما را در چگونگی برون‌رفت از وضعیت موجود و مبدل ساختن نظام مالیاتی ایران به یک نظام کارآمد رهنمون سازد.

## منابع

- تیموری، یونس (۱۳۹۹). تحلیل و تبیین سیاست‌های مالیاتی سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ و پیش‌بینی آن در سال ۱۴۰۰. مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری سازمان برنامه و بودجه.
- جلیلی، محدثه و فاطمه خوشدلی (۱۳۹۷). گزارش راهبردی؛ شفافیت در نظام مالیاتی ایران. مرکز بررسی‌های استراتژیک ریاست جمهوری.
- حسنوند، مهدی، محمدرضا یزدانی زازرانی و مهناز گودرزی (۱۳۹۹). شناسایی و اولویت‌بندی آسیب‌های فرآیند سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران. سیاست‌گذاری عمومی، سال ششم، شماره ۱، ۲۶۰-۲۴۳.
- دفتر مطالعات مالیه عمومی و توسعه مدیریت (۱۳۹۹). تأثیر اعطای معافیت‌های مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده بر نابرابری و توزیع درآمد، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- سازمان امور مالیاتی کشور، وزارت امور اقتصاد و دارایی، ۱۴۰۰؛ <https://www.intamedia.ir/>
- طباطبایی، محمد (۱۳۹۶). نظام پارلمانی در اروپا؛ از تعامل سیستم‌های مونو و بی‌کامرالیسم تا تعادل میان مجالس عالی و ملی. روابط بین‌الملل، دوره اول، شماره ۲۴.
- قانون بودجه جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۹۵ و ۱۳۹۹.
- کریمی‌مله، علی (۱۳۹۷). مسائل سیاستی بدخیم و لزوم بازنگری راهبردی در الگوهای سنتی روابط دولت-ملت در ایران. فصلنامه دولت‌پژوهی، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، سال چهارم، شماره ۱۵، ۳۹-۱.
- کلانتری‌بنگر، محسن، علیرضا نظری و ایمان فدایی (۱۳۹۲). مروری بر عملکرد طرح تحول نظام مالیاتی. فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال یکم، شماره ۱، ۸۰-۵۹.
- ماژرزاک، آن. (۱۳۹۸). پژوهش و سیاست‌گذاری. ترجمه هوشنگ نایبی، چاپ دوم، تهران: نی.
- مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۴۰۰؛ <https://rc.majlis.ir/>
- نظری، علیرضا و ایمان فدایی (۱۳۹۲). آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران. فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال اول، شماره ۴، ۱۱۰-۹۵.

پیوست‌ها

پیوست ۱:

جدول ۱ پیوست: طبقه‌بندی بخشی بر اساس طبقه‌بندی ISIC

بخش	شرح	بند معافیت مالیاتی	قانون
الف	کشاورزی، جنگلداری و ماهیگیری	ماده ۸۱: درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و ...	مالیات‌های مستقیم
		ماده ۱۳۳: صد در صد درآمد شرکت‌های تعاونی کشاورزی	مالیات‌های مستقیم
		ماده ۱۲ بندهای ۱ تا ۳: محصولات کشاورزی، دام، طیور، کود و سموم	مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۱۲ بند ۹: کاشت گیاهان دارویی	مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۱۲ بند ۱۵: خوراک دام و طیور	مالیات بر ارزش افزوده
ب	استخراج معادن	ماده ۱۳۲: مالیات با نرخ صفر درآمد فعالیت‌های معدنی شخصیت‌های حقوقی غیردولتی برای ۵ سال	مالیات‌های مستقیم
		ماده ۱۳۲: مالیات با نرخ صفر درآمد فعالیت‌های تولیدی شخصیت‌های حقوقی غیردولتی برای ۵ سال	مالیات‌های مستقیم
پ	تولید صنعتی	ماده ۱۴۲: کارگاه‌های فرش دستباف و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های آنها	مالیات‌های مستقیم
		ماده ۱۴۲: کارگاه‌های صنایع دستی و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های آنها	مالیات‌های مستقیم
		ماده ۱۲ بند ۴: آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و ...	مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۱۲ بند ۵: انواع کاغذ چاپ و تحریر	مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۱۲ بند ۹: انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی و خدمات درمانی	مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۱۲ بند ۱۳: فرش دستباف	مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۱۲ بند ۱۶: رادار و تجهیزات هوایی	مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۳۹ بند الف: ورود ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولید توسط واحدهای تولیدی صنعتی و معدنی	قانون احکام دائمی؛ موضوع مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۷ تبصره ۲: معافیت ورود کالاهای مورد نیاز جهت تعمیر و تجهیز ناوگان‌های تجاری دریایی و هوایی از پرداخت حقوق گمرکی و هرگونه عوارض	قانون مقررات واردات و صادرات
		ت	تأمین برق، گاز، بخار و تهویه هوا
ج	ساختمان	ماده ۱۳۲: مالیات با نرخ صفر درآمد فعالیت‌های تولیدی شخصیت‌های حقوقی غیردولتی برای ۵ سال	مالیات‌های مستقیم
چ	عمده‌فروشی و خرده‌فروشی	ماده ۱۳۳؛ صد در صد درآمد شرکت‌های تعاونی روستایی و عشایری	مالیات‌های مستقیم
		ماده ۱۳۳؛ صد در صد درآمد اتحادیه‌های دانشجویی و دانش‌آموزی	مالیات‌های مستقیم
ح	حمل و نقل و انبارداری	ماده ۱۳۲ بند «ث»: درآمد حمل و نقل اشخاص حقوقی غیردولتی	مالیات‌های مستقیم
		ماده ۱۲ بند ۱۲: خدمات حمل و نقل عمومی مسافری بطور کلی	مالیات بر ارزش افزوده
		ماده ۱۲ بند ۱۶: رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی	مالیات بر ارزش افزوده
خ	فعالیت‌های خدماتی تأمین جا و غذا	ماده ۱۰۷ تبصره‌های ۱ و ۲: درآمدهای اشخاص مقیم خارج- فعالیت‌های پیمانکاری هتل‌سازی و گردشگری در خارج	مالیات‌های مستقیم

## معایف های مالیاتی؛ آثار و ظرفیت های درآمدی آن

ماده ۱۳۲ بندهای «ر» و «ز»: تأسیسات و دفاتر گردشگری	مالیات های مستقیم		
ماده ۱۰۰ بند «الف» جزء ۲؛ مربوط به خدمات گردشگری و ایرانگردی	قانون برنامه ششم توسعه		
ماده ۱۰۷ و تبصره های ۱ و ۲: درآمدهای اشخاص مقیم خارج	مالیات های مستقیم	اطلاعات و ارتباطات	د
ماده ۱۳۹ بند ل: فعالیت های فرهنگی، هنری، انتشاراتی، مطبوعاتی و قرآنی	مالیات های مستقیم		
ماده ۱۲ بند ۵: کتاب و مطبوعات	مالیات بر ارزش افزوده		
بندهای ماده ۲۴ به استثنای بند ۳ و ۴: وجوه بازنشستگی و پرداختی توسط انواع بیمه	مالیات های مستقیم		
ماده ۹۱ بند ۵: حقوق بازنشستگی، مستمری پرداخت به وراث و سنوات	مالیات های مستقیم		
ماده ۹۱ بند ۹: وجوه حاصل از بیمه بابت جبران خسارات	مالیات های مستقیم	فعالیت های مالی و بیمه	ذ
ماده ۱۰۹ تبصره ۵: موسسات بیمه خارجی	مالیات های مستقیم		
ماده ۱۳۳؛ صندوق توسعه بخش کشاورزی	مالیات های مستقیم		
ماده ۱۳۶: وجوه پرداختی بابت انواع بیمه های عمر و زندگی	مالیات های مستقیم		
ماده ۱۳۷: هزینه های درمانی و حق بیمه پرداختی به موسسات بیمه ایرانی	مالیات های مستقیم		
ماده ۱۳۸ مکرر: سود سرمایه گذاری اشخاص در پروژه بنگاه های تولیدی	مالیات های مستقیم		
ماده ۱۴۳ فقط تبصره های ۱ و ۲: انتقال سهام و سهم الشرکه شرکا	مالیات های مستقیم		
ماده ۱۴۳ مکرر و همچنین تبصره های آن: نقل و انتقال سهام و اوراق بهادار شرکتها در بورس	مالیات های مستقیم		
ماده ۱۴۵: سود سپرده های کوتاه مدت و بلندمدت بانکی	مالیات های مستقیم		
ماده ۱۲ بند ۱۱: خدمات بانکی و خدمات معاملات اوراق در بورس	مالیات بر ارزش افزوده		
ماده ۱۵: صندوق های ضمانت سرمایه گذاری، حمایت از تحقیقات، بیمه	قانون رفع موانع تولید		
ماده ۱۶ تبصره ۱: مابه التفاوت فروش دارایی های مازاد بانک نسبت به مبلغ دفتری	قانون رفع موانع تولید		
ماده ۲۷: حق تمبر پرداختی شرکت های بورسی در زمان افزایش سرمایه	قانون رفع موانع تولید		
ماده ۲۸ بند «الف» تبصره ۵: صندوق تثبیت بازار سرمایه	قانون رفع موانع تولید		
ماده ۳۶: سود و زیان تسعیر دارایی های صندوق توسعه ملی	قانون رفع موانع تولید		
ماده ۱۹ تبصره ۱: نقل و انتقال سهام، سهم الشرکه و حق تقدم بنگاه دولتی قبل از واگذاری و یا نقل و انتقال بنگاه بین دستگاه های اجرایی	قانون اجرای سیاست های کلی اصل ۴۴		
ماده ۴۵ بندهای «الف» و «ب»: سود تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی بانک توسعه صادرات، صندوق ضمانت صادرات و تسعیر ارز صادرات	قانون احکام دائمی		
ماده ۴۸ جزء ۳: معافیت صندوق توسعه حمل و نقل	قانون احکام دائمی		
ماده ۶۹ جزء ۱: تجدید ارزیابی شرکت های دولتی - خصوصی	قانون احکام دائمی		
ماده ۱۱: نهادهای واسط در بازار اوراق بهادار	قانون توسعه ابزارها و ...		
ماده ۱۲: درآمد فروش دارایی به نهاد واسط و نقل و انتقال این داراییها	قانون توسعه ابزارها و ...		
ماده ۵۲ بند «الف»: سرمایه گذاری در بخش حمل و نقل ریلی درون شهری و برون شهری به مثابه سرمایه گذاری مناطق کمتر توسعه یافته بوده و مشمول کلیه مقررات و قوانین این مناطق است	قانون برنامه ششم		
ماده ۵۳؛ تبصره ۵ و ۱۱: مالک مجتمع مسکونی بیش از سه واحد استیجاری	مالیات های مستقیم		
مواد ۵۹؛ ۶۵؛ ۶۸؛ ۶۹ و ماده ۷۰: نقل و انتقال املاک و واحدهای مسکونی	مالیات های مستقیم		
ماده ۹۱ بند ۸: خانه های سازمانی و واحدهای واگذاری در محل خدمت	مالیات های مستقیم		
ماده ۹۱ بند ۱۱: خانه های سازمانی در اختیار مأموران کشوری	مالیات های مستقیم		
ماده ۸۶ تبصره ۲: پرداخت دانشگاه ها و موسسات آموزشی به کارکنان و حق تحقیق و پروژه های تحقیقاتی	مالیات های مستقیم	فعالیت های حرفه ای، علمی و فنی	ز
ماده ۱۰۷ تبصره های ۱ و ۲: درآمدهای اشخاص مقیم خارج	مالیات های مستقیم		

مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۲ بند «د» و «س»: واحدهای تولید فن‌آوری مستقر در شعاع معافیت و معادل هزینه‌های تحقیقاتی واحدها تا سقف ۱۰ درصد مالیات ابرازی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۴۴: فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی مراکز پژوهشی		
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۱۴: انواع خدمات پژوهشی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۲: مربوط به شهرداری‌ها و دهیاری‌ها و بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی	فعالیت‌های اداری و خدمات پشتیبانی	ژ
مالیات‌های مستقیم	ماده ۲۸۰: فعالیت‌های مربوط به ادارات وابسته به شهرداری		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۰۰ بند «الف» جزء ۲: معافیت تأسیسات گردشگری و ایرانگردی		
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۳۳ بند آخر: بسته‌بندی، انجماد، پاک کردن، پوست‌گیری و خشک کردن		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۲۸۰: فعالیت‌های مربوط به ادارات وابسته به شهرداری	اداره امور عمومی و دفاع	س
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۰۷ تبصره‌های ۱ و ۲: درآمدهای اشخاص مقیم خارج	آموزش	ش
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۴ درآمدهای دانشگاه‌ها و مراکز آموزش غیرانتفاعی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ تبصره ۱: فعالیت‌های غیرانتفاعی با برگزاری دوره‌های آموزشی توسط سازمان‌های مرتبط با موضوع اوقاف		
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۱۴: انواع خدمات آموزشی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۹۱ بند ۱۲: هزینه کارفرما بابت معالجه کارکنان خود	فعالیت‌های مربوط به سلامت انسان و مددکاری اجتماعی	ص
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۲: بندها و تبصره‌های آن: درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتلها و مراکز اقامتی گردشگری		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۴: مراکز نگهداری از معلولین ذهنی و حرکتی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۷: هزینه‌های درمانی پرداختی هر مؤدی بابت معالجه خود		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ج: ساخت، تعمیر و نگهداری مراکز نگهداری کودکان و نوجوانان بی‌سرپرست و ...		
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۹: خدمات درمانی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ل؛ فعالیت‌های فرهنگی، هنری، انتشاراتی، مطبوعاتی و قرآنی	هنر، سرگرمی و تفریح	ض
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۴ باشگاه‌های ورزشی	سایر فعالیت‌های خدماتی	ط
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۰۷ تبصره‌های ۱ و ۲: درآمدهای اشخاص مقیم خارج		
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۷: کالاهای همراه مسافر و برای استفاده شخصی وارد کشور می‌شود	فعالیت‌های تفکیک‌ناپذیر خدماتی توسط خانوار برای خودمصرفی	ظ
مالیات‌های مستقیم	ماده ۲۴ بندهای ۳ و ۴: اموالی که برای سازمانها و موسسات ماده ۲ ق.م.م مورد وقف واقع می‌گردد و اثاث البیت محل سکونت متوفی	سایر فعالیت‌های تولیدی و خدماتی	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۸۳ تبصره و بندهای آن: مسکن، اتومبیل شخصی و سایر مزایای غیرنقدی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۹۱ بندهای ۱ تا ۴: درآمد افراد و شرکتهای خارجی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۹۱ بند ۶، ۱۰ و ۱۳: درآمدها و مزایای غیرنقدی افراد		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۹۱ بند ۱۴: درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اعم از نظامی و انتظامی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۹۲: مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۰۷ تبصره ۳: شعب و نمایندگی‌های شرکتهای و بانکهای خارجی در ایران		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۲۷ بند ج: مالیات درآمدهای اتفاقی؛ جوایز دولت برای تشویق صادرات، تولید و خرید محصولات کشاورزی		

## معافیت‌های مالیاتی؛ آثار و ظرفیت‌های درآمدی آن

مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ تمامی بندها و تبصره‌های آن؛ موقوفات، کمک‌ها و هدایای نقدی و غیرنقدی	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۴۱ و تبصره ۱: درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۴۳ به استثنای تبصره‌های آن: درآمد حاصل از فروش کالاهایی که در بورسهای کالایی پذیرفته شده است	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۴۴: جهیزیه منقول و مهریه اعم از منقول و غیرمنقول و جوایز علمی و بورسهای تحصیلی و همچنین درآمدی که بابت حق اختراع یا حق اکتشاف عاید مخترعین و مکتشفین می‌گردد	
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۱۰: خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق: موضوع مالیات‌های مستقیم	
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۶: کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و نهادهای عمومی	
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۸: اموال غیرمنقول	
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۱۷: اقالام با مصارف صرفا دفاعی نظامی و انتظامی) و امنیتی	
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۳ و تبصره آن: صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور مشمول مالیات نمی‌باشد	
قانون احکام دائمی	ماده ۳۲ بند پ، جزء ۳: معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی، معدنی و خدماتی در مناطق غیرپرخوردار	
قانون احکام دائمی	ماده ۶۵؛ بند ب تبصره‌های آن و بند ت: کالاهای تولید و یا پردازش شده در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی به هنگام ورود به سایر نقاط کشور یا خارج کشور	
قانون مناطق آزاد	ماده ۱۳؛ معافیت انواع فعالیت‌های اقتصادی مناطق آزاد	
قانون حمایت از شرکتهای موسسات دانش بنیان	ماده ۳ بند الف، ماده ۴ و ماده ۱۰: حمایت‌های معافیتی از شرکتهای و موسسات دانش بنیان	
قانون مقررات واردات و صادرات	ماده ۳ تبصره ۳- ماده ۷ تبصره ۲- ماده ۱۰ تبصره‌های ۱ و ۲- ماده ۱۲ و ماده ۱۷: مربوط به حقوق گمرکی و سود بازرگانی بازرگانان	
قانون امور گمرکی	ماده ۶۶ و تبصره‌های ۱ و ۲- ماده ۶۹- ماده ۷۴- ماده ۷۵- ماده ۹۲ و ماده ۱۱۹: مربوط به حقوق ورودی و سود بازرگانی بازرگانان	

### جدول ۲ پیوست: طبقه‌بندی موضوعی بندهای قانونی معافیت‌های مالیاتی

موضوع	بند معافیت مالیاتی	قانون
کشاورزی	ماده ۸۱: درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و ...	مالیات‌های مستقیم
	ماده ۱۳۳: صد در صد درآمد شرکتهای تعاونی کشاورزی	مالیات‌های مستقیم
	ماده ۱۲ بندهای ۱ تا ۳: محصولات کشاورزی، دام، طیور، کود و سموم	مالیات بر ارزش افزوده
	ماده ۱۲ بند ۹: کاشت گیاهان دارویی	مالیات بر ارزش افزوده
	ماده ۱۲ بند ۱۵: خوراک دام و طیور	مالیات بر ارزش افزوده
	ماده ۳۳ بند آخر: بسته‌بندی، انجماد، پاک کردن، پوست‌گیری و خشک کردن	قانون برنامه ششم، مالیات بر ارزش افزوده
تولید صنعتی و معدنی	ماده ۱۳۲: مالیات با نرخ صفر درآمد فعالیت‌های معدنی شخصیت‌های حقوقی غیردولتی برای ۵ سال	مالیات‌های مستقیم
	ماده ۱۳۲: مالیات با نرخ صفر درآمد فعالیت‌های تولیدی شخصیت‌های حقوقی غیردولتی برای ۵ سال	مالیات‌های مستقیم
	ماده ۱۴۲: کارگاه‌های فرش دستباف و شرکتهای تعاونی و اتحادیه‌های آنها	مالیات‌های مستقیم

مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۴۲: کارگاه‌های صنایع دستی و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های آنها	خدمات
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۴: آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و ...	
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۵: انواع کاغذ چاپ و تحریر	
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۹: انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی و خدمات درمانی	
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۱۳: فرش دستباف	
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۱۶: رادار و تجهیزات هوایی	
قانون احکام دائمی	ماده ۳۹ بند الف: ورود ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولید توسط واحدهای تولیدی صنعتی و معدنی	
قانون مقررات واردات و صادرات	ماده ۷ تبصره ۲: معافیت ورود کالاهای مورد نیاز جهت تعمیر و تجهیز ناوگان‌های تجاری دریایی و هوایی از پرداخت حقوق گمرکی و هرگونه عوارض	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۳: صد در صد درآمد شرکت‌های تعاونی روستایی و عشایری	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۳: صد در صد درآمد اتحادیه‌های دانشجویی و دانش‌آموزی	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۲ بند «ث»: درآمد حمل و نقل اشخاص حقوقی غیردولتی	
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۱۲: خدمات حمل و نقل عمومی مسافری بطور کلی	
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۱۶: رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۰۷ تبصره‌های ۱ و ۲: درآمدهای اشخاص مقیم خارج- فعالیت‌های پیمانکاری هتل‌سازی و گردشگری در خارج	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۲ بندهای «ر» و «ز»: تأسیسات و دفاتر گردشگری	
قانون برنامه ششم توسعه	ماده ۱۰۰ بند «الف» جزء ۲: مربوط به خدمات گردشگری و ایرانگردی	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۰۷ و تبصره‌های ۱ و ۲: درآمدهای اشخاص مقیم خارج	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ل: فعالیت‌های فرهنگی، هنری، انتشاراتی، مطبوعاتی و قرآنی	
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۵: کتاب و مطبوعات	
مالیات‌های مستقیم	بندهای ماده ۲۴ به استثنای بند ۳ و ۴: وجوه بازنشستگی و پرداختی توسط انواع بیمه	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۹۱ بند ۵: حقوق بازنشستگی، مستمری پرداخت به وراث و سنوات	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۹۱ بند ۹: وجوه حاصل از بیمه بابت جبران خسارات	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۰۹ تبصره ۵: موسسات بیمه ای خارجی	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۳: صندوق توسعه بخش کشاورزی	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۶: وجوه پرداختی بابت انواع بیمه های عمر و زندگی	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۷: هزینه‌های درمانی و حق بیمه پرداختی به موسسات بیمه ایرانی	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۸ مکرر: سود سرمایه‌گذاری اشخاص در پروژه بنگاه‌های تولیدی	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۴۳ فقط تبصره‌های ۱ و ۲: انتقال سهام و سهم الشرکه شرکا	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۴۳ مکرر و همچنین تبصره‌های آن: نقل و انتقال سهام و اوراق بهادار شرکت‌ها در بورس	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۴۵: سود سپرده‌های کوتاه مدت و بلندمدت بانکی	
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۱۱: خدمات بانکی و خدمات معاملات اوراق در بورس	
قانون رفع موانع تولید	ماده ۱۵: صندوق‌های ضمانت سرمایه‌گذاری، حمایت از تحقیقات، بیمه	
قانون رفع موانع تولید	ماده ۱۶ تبصره ۱: مابه‌التفاوت فروش دارایی‌های مازاد بانک نسبت به مبلغ دفتری	
قانون رفع موانع تولید	ماده ۲۷: حق تمبر پرداختی شرکت‌های بورسی در زمان افزایش سرمایه	
قانون رفع موانع تولید	ماده ۲۸ بند «الف» تبصره ۵: صندوق تثبیت بازار سرمایه	
قانون رفع موانع تولید	ماده ۳۶: سود و زیان تسعیر دارایی‌های صندوق توسعه ملی	



## معافیت‌های مالیاتی؛ آثار و ظرفیت‌های درآمدی آن

قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴	ماده ۱۹ تبصره ۱: نقل و انتقال سهام، سهم‌الشرکه و حق تقدم بنگاه دولتی قبل از واگذاری و یا نقل و انتقال بنگاه بین دستگاه‌های اجرایی
قانون احکام دائمی	ماده ۴۵ بندهای «الف» و «ب»: سود تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی بانک توسعه صادرات، صندوق ضمانت صادرات و تسعیر ارز صادرات
قانون احکام دائمی	ماده ۴۸ جزء ۳: معافیت صندوق توسعه حمل و نقل
قانون احکام دائمی	ماده ۶۹ جزء ۱: تجدید ارزیابی شرکت‌های دولتی - خصوصی
قانون توسعه ابزارها و ...	ماده ۱۱: نهادهای واسط در بازار اوراق بهادار
قانون توسعه ابزارها و ...	ماده ۱۲: درآمد فروش دارایی به نهاد واسط و نقل و انتقال این داراییها
قانون برنامه ششم	ماده ۵۲ بند «الف»: سرمایه‌گذاری در بخش حمل و نقل ریلی درون‌شهری و برون‌شهری به مثابه سرمایه‌گذاری مناطق کمتر توسعه یافته بوده و مشمول کلیه مقررات و قوانین این مناطق است
مالیات‌های مستقیم	ماده ۵۳؛ تبصره ۵ و ۱۱: مالک مجتمع مسکونی بیش‌ازسه واحد استیجاری
مالیات‌های مستقیم	مواد ۵۹؛ ۶۵؛ ۶۸؛ ۶۹ و ماده ۷۰: نقل‌وانتقال املاک و واحدهای مسکونی
مالیات‌های مستقیم	ماده ۹۱ بند ۸: خانه‌های سازمانی و واحدهای واگذاری در محل خدمت
مالیات‌های مستقیم	ماده ۹۱ بند ۱۱: خانه‌های سازمانی در اختیار مأموران کشوری
مالیات‌های مستقیم	ماده ۸۶ تبصره ۲: پرداخت دانشگاه‌ها و موسسات آموزشی به کارکنان و حق‌التحقیق و پروژه‌های تحقیقاتی
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۰۷ تبصره‌های ۱ و ۲: درآمدهای اشخاص مقیم خارج
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۲ بند «د» و «س»: واحدهای تولید فناوری مستقر در شعاع معافیت و معادل هزینه‌های تحقیقاتی واحدها تا سقف ۱۰ درصد مالیات ابرازی
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۴۴: فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۱۴: انواع خدمات پژوهشی
مالیات‌های مستقیم	ماده ۲: مربوط به شهرداری‌ها و دهیاری‌ها و بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی
مالیات‌های مستقیم	ماده ۲۸۰: مربوط به فعالیت‌ها و ادارات وابسته به شهرداری
قانون برنامه ششم	ماده ۱۰۰ بند «الف» جزء ۲: معافیت تأسیسات گردشگری و ایرانگردی
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۳۳ بند آخر: بسته‌بندی، انجماد، پاک کردن، پوست‌گیری و خشک کردن
مالیات‌های مستقیم	ماده ۲۸۰: مربوط به فعالیت‌ها و ادارات وابسته به شهرداری
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۰۷ تبصره‌های ۱ و ۲: درآمدهای اشخاص مقیم خارج
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۴: درآمدهای آموزش غیرانتفاعی
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ تبصره ۱: فعالیت‌های غیرانتفاعی با برگزاری دوره‌های آموزشی توسط سازمان‌های مرتبط با موضوع اوقاف
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۱۴: انواع خدمات آموزشی
مالیات‌های مستقیم	ماده ۹۱ بند ۱۲: هزینه کارفرما بابت معالجه کارکنان خود
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۲: بندها و تبصره‌های آن: درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتلها و مراکز اقامتی گردشگری
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۴: مراکز نگهداری از معلولین ذهنی و حرکتی
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۷: هزینه‌های درمانی پرداختی هر مؤدی بابت معالجه خود
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ج: ساخت، تعمیر و نگهداری مراکز نگهداری کودکان و نوجوانان بی‌سرپرست و ...
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۹: خدمات درمانی
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ل: فعالیت‌های فرهنگی، هنری، انتشاراتی، مطبوعاتی و قرآنی
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۴: باشگاه‌های ورزشی
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۰۷ تبصره‌های ۱ و ۲: درآمدهای اشخاص مقیم خارج

مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۷: کالاهای همراه مسافر و برای استفاده شخصی وارد کشور می‌شود		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۲۴ بند ۳: اموالی که برای سازمانها و موسسات ماده ۲ ق.م.م مورد وقف یا حبس واقع می‌گردد		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند الف؛ موقوفات	موقوفات	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند و؛ موقوفات		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ز، موقوفات		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ح؛ موقوفات		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ک؛ موقوفات		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ تبصره ۵: موقوفات، کمک‌ها و هدایای نقدی و غیرنقدی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۸۳ تبصره و بندهای آن: مسکن، اتومبیل شخصی و سایر مزایای غیرنقدی		درآمدها و مزایای غیرنقدی (در حقوق) افراد
مالیات‌های مستقیم	ماده ۹۱ بند ۶: هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مربوط به شغل		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۹۱ بند ۱۰: عیدی سالانه یا پاداش آخر سال		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۹۱ بند ۱۳: مزایای غیرنقدی پرداختی به کارکنان		
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۱۰: خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق: موضوع مالیات‌های مستقیم		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۲۴ بند ۴: اثاث البیت محل سکونت متوفی	ارث و اموال ارثی	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۹۱ بندهای ۱ تا ۴: درآمد افراد و شرکتهای خارجی	درآمد افراد و شرکتهای خارجی	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۰۷ تبصره ۳: شعب و نمایندگی‌های شرکتهای و بانک‌های خارجی در ایران		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۲۷ بند ج: مالیات درآمدهای اتفاقی؛ جوایز دولت برای تشویق صادرات، تولید و خرید محصولات کشاورزی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند الف: کمک‌ها و هدایای نقدی و غیرنقدی	درآمدهای اتفاقی (کمک‌های نقدی و غیرنقدی و هدایایها به افراد و سازمان‌ها)	
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ب: کمک‌ها و هدایای نقدی و غیرنقدی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ج: کمک‌ها و هدایای نقدی و غیرنقدی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند د: کمک‌ها و هدایای نقدی و غیرنقدی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ه: کمک‌ها و هدایای نقدی و غیرنقدی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ط: کمک‌ها و هدایای نقدی و غیرنقدی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ی: کمک‌ها و هدایای نقدی و غیرنقدی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ بند ک: کمک‌ها و هدایای نقدی و غیرنقدی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۳۹ تبصره ۵: کمک‌ها و هدایای نقدی و غیرنقدی		
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۲ بند ۶: کالاهای هدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و نهادهای عمومی		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۴۴: جهیزیه منقول و مهریه اعم از منقول و غیرمنقول و جوایز علمی و بورسهای تحصیلی و همچنین درآمدهای که بابت حق اختراع یا حق اکتشاف عاید مخترعین و مکتشفین می‌گردد		درآمدهای شخصی اتفاقی (جهیزیه، مهریه، جوایز علمی، حق اختراع و اکتشاف)
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۴۱ و تبصره ۱: درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی		صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی
مالیات بر ارزش افزوده	ماده ۱۳ و تبصره آن: صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور مشمول مالیات نمی‌باشد		
مالیات‌های مستقیم	ماده ۱۴۳ به استثنای تبصره‌های آن: درآمد حاصل از فروش کالاهایی که در بورس‌های کالایی پذیرفته شده است	درآمد فروش کالای شرکتهای بورسی (کالایی و اوراق بهادار)	

## معافیت‌های مالیاتی؛ آثار و ظرفیت‌های درآمدی آن

اموال غیرمنقول	ماده ۱۲ بند ۸: اموال غیرمنقول	مالیات بر ارزش افزوده
درآمدها و مصارف دفاعی و نظامی	ماده ۹۱ بند ۱۴: درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اعم از نظامی و انتظامی	مالیات‌های مستقیم
	ماده ۱۲ بند ۱۷: اقلام با مصارف صرفاً دفاعی ( نظامی و انتظامی) و امنیتی	مالیات بر ارزش افزوده
مناطق کمتر توسعه یافته یا غیربرخوردار	ماده ۹۲: مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته ماده ۳۲ بند پ، جزء ۳: معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی، معدنی و خدماتی در مناطق غیربرخوردار	مالیات‌های مستقیم قانون احکام دائمی
مناطق آزاد و ویژه	ماده ۱۳: معافیت انواع فعالیت‌های اقتصادی مناطق آزاد ماده ۶۵ بند ب تبصره‌های آن: کالاهای تولید و یا پردازش شده در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی به هنگام ورود به سایر نقاط کشور ماده ۶۵ بند ت: مبادلات کالا بین مناطق آزاد و خارج از کشور	قانون مناطق آزاد قانون احکام دائمی قانون احکام دائمی
شرکتهای دانش بنیان	ماده ۳ بند الف: حمایت‌ها و تسهیلات قابل اعطا به شرکتها و موسسات دانش بنیان ماده ۴: واحدهای تحقیق و توسعه شرکتهای خارجی در صورتی که در پارکهای علم و فناوری کشور دایر گردند ماده ۱۰: واحدهای پژوهشی و فناوری و مهندسی مستقر در پارکهای علم و فناوری	قانون حمایت از شرکتهای دانش بنیان قانون حمایت از شرکتهای دانش بنیان قانون حمایت از شرکتهای دانش بنیان
بازرگانی و حقوق گمرکی	ماده ۳ تبصره ۳: معافیت شرکتهای تعاونی مرزنشین، ملوانان، پيله وران و کارگران ایرانی مقیم خارج از داشتن کارت بازرگانی ماده ۱۰ تبصره ۱: معافیت واردات خانوارهای مرزنشین یا شرکتهای تعاونی آنان، ملوانان، کارکنان شناورها برای مصارف شخصی خود از حقوق گمرکی و سود بازرگانی ماده ۱۰ تبصره ۲: معافیت کارگران و ایرانیان شاغل مجاز در خارج، از پرداخت درصدی از سود بازرگانی برای واردات ماشین آلات صنعتی، ابزار و مواد اولیه مورد نیاز کشور ماده ۱۲: معافیت واردات قبل از صادرات مواد و کالاهای مورد مصرف در تولید، تکمیل، آماده‌سازی و بسته‌بندی کالاهای صادراتی از پرداخت کلیه وجوه متعلق به واردات ماده ۱۷: معافیت مسافران از پرداخت حقوق گمرکی و سود بازرگانی علاوه بر وسایل شخصی تا سقف مصوب هیئت وزیران ماده ۶۶ و تبصره‌های ۱ و ۲: استرداد حقوق ورودی اخذ شده ماده ۶۹: استرداد معافیت‌ها بابت مواد اولیه وارداتی بکار گرفته شده در تولید کالای داخلی برای فروشنده تولید داخلی به افرادی که معافیت واردات کالای مشابه خارجی دارند مواد ۷۴ و ۷۵: معافیت صدور موقت کالا از پرداخت حقوق ورودی هنگام ورود به داخل ماده ۹۲: معافیت از پرداخت حقوق ورودی توسط فروشگاه‌های آزاد ماده ۱۱۹: تمامی بندهای آن؛ بندهای الف الی غ	قانون مقررات واردات و صادرات قانون مقررات واردات و صادرات قانون مقررات واردات و صادرات قانون مقررات واردات و صادرات قانون امور گمرکی قانون امور گمرکی قانون امور گمرکی قانون امور گمرکی قانون امور گمرکی

## پیوست ۲: تشریح بندهای معافیت مالیاتی در قوانین

### قوانین مالیات‌های مستقیم

#### ماده ۲۴ -

اموال زیر از شمول مالیات این فصل خارج است:

- ۱- وجوه بازنشستگی و وظیفه و پس‌انداز خدمت و مزایای پایان خدمت، مطالبات مربوط به خسارت اخراج، بازخرید خدمت و مرخصی استحقاقی استفاده نشده و بیمه‌های اجتماعی و نیز وجوه پرداختی توسط موسسات بیمه یا بیمه‌گزار و یا کارفرما از قبیل انواع بیمه‌های عمر و زندگی، خسارت فوت و همچنین دیه و مانند آنها حسب مورد که یکجا و یا به طور مستمر به ورثه متوفی پرداخت می‌گردد.
- ۲- اموال منقول متعلق به مشمولین بند ۴ ماده ۳۹ قرارداد وین مورخ فروردین ۱۳۴۰ و ماده ۵۱ قرارداد وین مورخ اردیبهشت ماه ۱۳۴۲ و بند ۴ ماده ۳۸ قرارداد وین مورخ اسفندماه ۱۳۵۳ با رعایت شرایط مقرر در قرارداد مزبور با شرط معامله متقابل
- ۳- اموالی که برای سازمانها و موسسه‌های مذکور در ماده ۲ این قانون مورد وقف یا نذر یا حبس واقع گردد به شرط تأیید سازمان‌ها و موسسه‌های مذکور-سایر
- ۴- اثاث البیت محل سکونت متوفی. سایر

#### ماده ۵۳ تبصره ۵ و تبصره ۱۱ -

درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌گردد عبارت است از کل مال الاجاره، اعم از نقدی و غیر نقدی، پس از کسر بیست و پنج درصد ۲۵٪ بابت هزینه‌ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره. **تبصره ۵.** مستحدثاتی که طبق قرارداد از طرف مستأجر در عین مستأجره به نفع موجر ایجاد می‌شود، بر اساس ارزش معاملاتی روز تحویل مستحدثه به موجر تقویم و پنجاه درصد ۵۰٪ آن جزء درآمد مشمول مالیات اجاره سال تحویل محسوب می‌گردد.

**تبصره ۱۱.** مالکان مجتمع‌های مسکونی دارای بیش از سه واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف مسکن بنا به اعلام وزارت مسکن و شهرسازی ساخته شده یا می‌شوند در طول مدت اجاره از صد در صد ۱۰۰٪ مالیات بر درآمد املاک اجاری معاف می‌باشد در غیر این صورت درآمد هر شخص ناشی از اجاره واحد یا واحدهای مسکونی در تهران تا مجموع یکصد و پنجاه مترمربع زیربنای مفید و در سایر نقاط تا مجموع دویست مترمربع زیربنای مفید از مالیات بر درآمد ناشی از اجاره املاک معاف می‌باشد.

ماده ۵۹ -

نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد ۵٪ و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ دو درصد ۲٪ در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات می باشد.

**تبصره ۱:** چنانچه برای مورد معامله ارزش معاملاتی تعیین نشده باشد، ارزش معاملاتی نزدیک ترین محل مشابه مبنای محاسبه مالیات خواهد بود.

**تبصره ۲:** حق واگذاری محل از نظر این قانون عبارت است از حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل

ماده ۶۵ -

نقل و انتقال قطعی املاک که در اجرای قوانین و مقررات اصلاحات ارضی به عمل آمده و یا خواهد آمد و واحدهای مسکونی از طرف شرکتهای تعاونی مسکن به اعضای آنها مشمول مالیات موضوع این فصل نخواهد بود.

ماده ۶۸ -

املاکی که در اجرای ماده ۳۴ اصلاحی قانون ثبت اسناد و املاک مصوب مرداد ماه ۱۳۲۰ و اصلاحات بعدی آن به دولت تملیک می شود از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی معاف است.

ماده ۶۹ -

اولین انتقال قطعی واحدهای مسکونی ارزان و متوسط قیمت که ظرف مدت ده سال از تاریخ تصویب این قانون مطابق ضوابط و قیمت هایی که وزارتخانه های مسکن و شهرسازی و امور اقتصادی و دارایی تعیین می نمایند احداث و حداکثر در مدت یک سال از تاریخ انقضای مهلت اجرای برنامه احداث که حسب مورد توسط وزارت مسکن و شهرسازی یا شهرداری محل تعیین می شود منتقل گردد از پرداخت مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک معاف می باشد

ماده ۷۰ -

هرگونه مال یا وجوهی که از طرف وزارتخانه ها و موسسات و شرکتهای دولتی یا شهرداری ها بابت عین یا حقوق راجع به املاک و اراضی برای ایجاد و یا توسعه مناطق نظامی یا مرافق عامه از قبیل توسعه یا احداث جاده، راه آهن، خیابان، معابر، لوله کشی آب و نفت و گاز، حفر نهر و نظایر آنها به مالک یا صاحب حق تعلق می گیرد یا به حساب وی به ودیعه گذاشته می شود از مالیات نقل و انتقال موضوع این فصل معاف خواهد بود. املاکی که طبق قوانین مربوطه در فهرست آثار ملی ایران به ثبت رسیده یا میرسد در صورت انتقال به سازمان میراث فرهنگی کشور نسبت به کل مالیات نقل و انتقال قطعی متعلق و در سایر موارد که مالکیت در دست

اشخاص باقی میماند نسبت به ۵۰ درصد مالیات مربوط به درآمد موضوع فصل مالیات بر درآمد املاک از معافیت مالیاتی برخوردار خواهد شد؛ و همچنین هرگونه وجه یا مالی که از طرف اشخاص مذکور بابت تملک املاک یا حقوق واقع در محدوده طرح‌های نوسازی، بهسازی و بازسازی محلات قدیمی و بافتهای فرسوده شهرها به مالکین یا صاحبان حق تعلق می‌گیرد از پرداخت مالیات نقل و انتقال معاف است.

– ماده ۸۱

درآمد حاصل از کلیه 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 از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

دولت مکلف است مطالعات و بررسی‌های لازم را در زمینه کلیه فعالیت‌های کشاورزی و آن رشته از فعالیت‌های مزبور که ادامه معافیت آنها ضرورت داشته باشد معمول و لایحه مربوط را حداکثر تا آخر برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به مجلس شورای اسلامی تقدیم نماید.

– ماده ۸۳

درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون تبصره. درآمد غیرنقدی مشمول مالیات حقوق به شرح زیر تقویم و محاسبه می‌شود:

الف. مسکن با ائاثیه معادل بیست و پنج درصد ۲۵٪ و بدون ائاثیه بیست درصد ۲۰٪ حقوق و مزایای مستمر نقدی (به استثنای مزایای نقدی معاف موضوع ماده ۹۱ این قانون) در ماه پس از وضع وجوهی که از این بابت از حقوق کارمند کسر می‌شود-سایر

ب. اتومبیل اختصاصی با راننده معادل ده درصد ۱۰٪ و بدون راننده معادل پنج درصد ۵٪ حقوق و مزایای مستمر نقدی (به استثنای مزایای نقدی معاف موضوع ماده ۹۱ این قانون) در ماه پس از کسر وجوهی که از این بابت از حقوق کارمند کسر می‌شود. سایر

ج. سایر مزایای غیرنقدی معادل قیمت تمام شده برای پرداخت کننده حقوق-سایر

– ماده ۸۶ تبصره ۲: مالیات قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی

پرداخت کنندگان حقوق هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفاند مالیات متعلق را طبق مقررات ماده ۸۵ این قانون محاسبه و کسر و تا پایان ماه بعد ضمن تسلیم فهرستی متضمن نام و نشانی دریافت کنندگان حقوق و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت و در ماه‌های بعد فقط تغییرات را صورت دهند.

**تبصره ۲.** پرداختهای دانشگاهها، مراکز و موسسات آموزش عالی، پژوهشی و فناوری که دارای مجوز از شورای گسترش آموزش عالی وزارتخانه های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و سایر مؤسسات آموزشی و پژوهشی قانونی دارای مجوز رسمی از وزارتین فوق الذکر می باشند، به اشخاص حقیقی اعم از کارکنان و غیر کارکنان خود در قالب حق التدریس مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد ۱۰٪ و حق التحقیق، حق پژوهش و قراردادهای پژوهشی و تحقیقاتی مشمول مالیات مقطوع به نرخ پنج درصد ۵٪ با رعایت سایر احکام مقرر در تبصره ۱ خواهد بود.

– ماده ۹۱

درآمدهای حقوق به شرح زیر از پرداخت مالیات معاف است:

- ۱- رؤسا و اعضای مأموریت های سیاسی خارجی در ایران و روسا و اعضای هیئت های نمایندگی فوق العاده دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت متبوع خود به شرط معامله متقابل و همچنین روسا و اعضای هیئت های نمایندگی سازمان ملل متحد و موسسات تخصصی آن در ایران نسبت به درآمد حقوق دریافتی از سازمان و موسسات مزبور در صورتی که تابع دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند.
- ۲- روسا و اعضای مأموریت های کنسولی خارجی در ایران و همچنین کارمندان موسسات فرهنگی دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دول متبوع خود به شرط معامله متقابل.
- ۳- کارشناس خارجی که با موافقت دولت جمهوری اسلامی ایران از محل کمک های بلاعوض فنی و اقتصادی و علمی و فرهنگی دول خارجی و یا موسسات بین المللی به ایران اعزام می شوند نسبت به حقوق دریافتی آنان از دول متبوع یا موسسات بین المللی مذکور.
- ۴- کارمندان محلی سفارتخانه ها و کنسولگری ها و نمایندگی های دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت جمهوری اسلامی ایران در صورتی که دارای تابعیت دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند به شرط معامله متقابل.
- ۵- حقوق بازنشستگی و وظیفه و مستمری و پایان خدمت و خسارت اخراج و باز خرید خدمت و وظیفه یا مستمری پرداختی به وراثت و حق سنوات و حقوق ایام مرخصی استفاده نشده.
- ۶- هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل-سایر
- ۷- حذف شد.
- ۸- مسکن واگذاری در محل کارگاه یا کارخانه جهت استفاده کارگران و خانه های ارزان قیمت سازمانی در خارج از محل کارگاه یا کارخانه که مورد استفاده کارگران قرار می گیرد
- ۹- وجوه حاصل از بیمه بابت جبران خسارت بدنی و معالجه و امثال آن
- ۱۰- عیدی سالانه یا پاداش آخر سال جمعا معادل یک دوازدهم میزان معافیت مالیاتی موضوع ماده ۸۴ این قانون. سایر

۱۱- خانه های سازمانی که با اجازه قانونی یا به موجب آیین‌نامه‌های خاص در اختیار مأموران کشوری گذارده می‌شود

۱۲- وجوهی که کارفرما بابت هزینه معالجه کارکنان خود یا افراد تحت تکفل آنها مستقیماً یا به وسیله حقوق‌بگیر به پزشک یا بیمارستان به استناد اسناد و مدارک مثبت پرداخت کند.

۱۳- مزایای غیرنقدی پرداختی به کارکنان حداکثر معادل دو دوازدهم معافیت موضوع ماده ۸۴ این قانون-سایر.

۱۴- درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اعم از نظامی و انتظامی، مشمولان قانون استخدامی وزارت اطلاعات و جانبازان انقلاب اسلامی و جنگ تحمیلی و آزادگان-سایر

#### ماده ۹۲ -

پنجاه درصد ۵۰٪ مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته طبق فهرست سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور بخشوده می‌شود-سایر

#### ماده ۱۰۷ تبصره ۱ و تبصره ۲ و تبصره ۳ -

درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمدهایی که در ایران و یا از ایران تحصیل می‌نمایند به شرح زیر تعیین می‌شود:

بابت تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه‌برداری، نقشه‌کشی، نظارت و محاسبات فنی، دادن تعلیمات و کمک‌های فنی، انتقال دانش فنی، سایر خدمات و واگذاری امتیازات و سایر حقوق، همچنین واگذاری فیلم‌های سینمایی که به عنوان بها یا حق نمایش یا تحت هر عنوان دیگر در ایران یا از ایران تحصیل می‌کنند به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تعیین درآمد مشمول مالیات یا مالیات آنها مقرر شده است با توجه به نوع فعالیت و میزان سوددهی به مأخذ ده درصد ۱۰٪ تا چهل درصد ۴۰٪ مجموع وجوهی می‌باشد که ظرف مدت یک سال مالیاتی عاید آنها می‌شود.

پرداخت‌کنندگان وجوه مذکور در این ماده مکلفند در هر پرداخت، مالیات متعلق را با توجه به مبالغی که از اول سال تا آن تاریخ پرداخت کرده اند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند، در غیر این صورت پرداخت‌کنندگان مذکور و دریافت‌کنندگان متضامناً مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق آن خواهند بود.

**تبصره ۱:** در مورد عملیات پیمانکاری، آن قسمت از مبلغ قرارداد که به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می‌رسد مشروط برآنکه در قرارداد یا اصلاحات و الحاقات بعدی آن مبالغ لوازم و تجهیزات به طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد، در مورد خرید داخلی حداکثر تا مبلغ صورتحساب خرید و در مورد خرید خارجی تا



مجموع ارزش گمرکی کالا و حقوق ورودی و سایر پرداخت‌های قانونی مندرج در پروانه سبز گمرکی از پرداخت مالیات معاف است.

**تبصره ۲:** در مواردی که پیمانکاران خارجی تمام یا قسمتی از فعالیت پیمانکاری را به اشخاص حقوقی ایرانی به عنوان پیمانکاران دست دوم واگذار کنند معادل مبالغی که برای تهیه لوازم و تجهیزات مذکور در قرارداد دست اول که توسط پیمانکار دست دوم خریداری می‌شود و با رعایت قسمت اخیر تبصره ۱ این ماده از پیمانکار دست اول دریافت می‌گردد، از پرداخت مالیات بر درآمد معاف است.

**تبصره ۳:** شعب و نمایندگی‌های شرکتها و بانکهای خارجی در ایران که بدون داشتن حق انجام دادن معامله به امر بازاریابی و جمع‌آوری اطلاعات اقتصادی در ایران برای شرکت مادر اشتغال دارند و برای جبران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می‌کنند نسبت به آن مشمول مالیات بر درآمد نخواهند بود.

– ماده ۱۰۹ تبصره ۵

**تبصره ۵:** مؤسسات بیمه خارجی که با قبول بیمه اتکایی از مؤسسات بیمه ایرانی تحصیل درآمد می‌نمایند مشمول مالیاتی به نرخ دو درصد ۲٪ حق بیمه دریافتی و سود حاصل از سپرده مربوط در ایران می‌باشند. در صورتی که مؤسسات بیمه ایرانی در کشور متبوع موسسه بیمه گر اتکایی دارای فعالیت بیمه بوده و از پرداخت مالیات بر معاملات اتکایی معاف باشند، موسسه مزبور نیز از پرداخت مالیات دولت ایران معاف خواهد شد. مؤسسات بیمه ایرانی مکلفاند در موقع تخصیص حق بیمه به نام بیمه گر اتکایی خارجی مشمول مالیات موضوع این تبصره، دو درصد ۲٪ آن را به عنوان مالیات بیمه گر اتکایی کسر نمایند و وجوه کسر شده در هر ماه را تا پایان ماه بعد به ضمیمه صورتی حاوی مشخصات بیمه گر اتکایی و حق بیمه متعلق به اداره امور مالیاتی مربوط ارسال و وجه مزبور را به حساب مالیاتی پرداخت نمایند.

– ماده ۱۲۷ بند ج

موارد زیر مشمول مالیات اتفاقی نخواهد بود:

**الف-** کمک‌های نقدی و غیر نقدی بلاعوض سازمان‌های خیریه یا عام‌المنفعه یا وزارتخانه‌ها یا مؤسسات دولتی و شرکتهای دولتی یا شهرداری‌ها یا نهادهای انقلاب اسلامی به اشخاص حقیقی غیر از مواردی که مشمول مالیات فصل حقوق است-سایر

**ب-** وجوه یا کمک‌های مالی اهدایی به خسارت دیدگان جنگ، زلزله، سیل، آتش‌سوزی و یا حوادث غیر مترقبه دیگر. سایر

**ج-** جوایزی که دولت برای تشویق صادرات و تولید و خرید محصولات کشاورزی پرداخت می‌نماید. سایر

## معافیت‌های مالیاتی مالیات‌های مستقیم

ماده ۱۳۲ به همراه تبصره‌ها

درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از تاریخ اجرای این ماده از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود و همچنین درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری اشخاص یادشده که از تاریخ مذکور از طرف مراجع قانونی ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری یا مجوز صادر می‌شود، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت به مدت پنج سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات می‌باشد.

**الف-** منظور از مالیات با نرخ صفر روشی است که مودیان مشمول آن مکلف به تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حسابداری حسب مورد، برای درآمدهای خود به ترتیب مقرر در این قانون و در مواعد مشخص شده به سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشند و سازمان مذکور نیز مکلف به بررسی اظهارنامه و تعیین درآمد مشمول مالیات مودیان براساس مستندات، مدارک و اظهارنامه مذکور است و پس از تعیین درآمد مشمول مالیات مودیان، مالیات آنها با نرخ صفر محاسبه می‌شود.

**ب-** مالیات با نرخ صفر برای واحدهای تولیدی و خدماتی و سایر مراکز موضوع این ماده که دارای بیش از پنجاه نفر نیروی کار شاغل باشند چنانچه در دوره معافیت، هر سال نسبت به سال قبل نیروی کار شاغل خود را حداقل پنجاه درصد  $50\%$  افزایش دهند، به ازای هر سال افزایش کارکنان یک سال اضافه می‌شود. تعداد نیروی کار شاغل و همچنین افزایش اشتغال نیروی کار در هر واحد با تأیید وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی و ارائه اسناد و مدارک مربوط به فهرست بیمه تأمین اجتماعی کارکنان محقق می‌شود. در صورت کاهش نیروی کار از حداقل افزایش مذکور در سال بعد که از مشوق مالیاتی این بند استفاده کرده باشند، مالیات متعلق در سال کاهش، مطالبه و وصول می‌شود. افرادی که بازنشسته، باخرید و مستعفی می‌شوند کاهش محسوب نمی‌گردد.

**پ-** دوره برخورداری محاسبه مالیات با نرخ صفر برای واحدهای اقتصادی مذکور موضوع این ماده واقع در شهرک‌های صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی به مدت دو سال و در صورت استقرار شهرک‌های صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی در مناطق کمتر توسعه یافته، به مدت سه سال افزایش می‌یابد.

**ت-** شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی فعال در مناطق آزاد و سایر مناطق کشور تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موقع مقرر قانونی است. اظهارنامه مالیاتی اشخاص حقوقی شامل ترازنامه و حساب سود و زیان طبق نمونه‌ای است که توسط سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شود.

ث- به منظور تشویق و افزایش سرمایه‌گذاری سرمایه‌های اقتصادی در واحدهای موضوع این ماده علاوه بر دوره حمایت از طریق مالیات با نرخ صفر حسب مورد، سرمایه‌گذاری در مناطق کمتر توسعه یافته و سایر مناطق به شرح زیر مورد حمایت قرار می‌گیرد:

۱- در مناطق کمتر توسعه یافته:

مالیات سال‌های بعد از دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر مذکور در صدر این ماده تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد به دو برابر سرمایه ثبت و پرداخت شده برسد، با نرخ صفر محاسبه می‌شود و بعد از آن، مالیات متعلقه با نرخ‌های مقرر در ماده ۱۰۵ این قانون و تبصره‌های آن محاسبه و دریافت می‌شود.

۲- در سایر مناطق:

پنجاه درصد ۵۰٪ مالیات سال‌های بعد از دوره محاسبه مالیات مذکور در صدر این ماده با نرخ صفر و پنجاه درصد ۵۰٪ باقی‌مانده با نرخ‌های مقرر در ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌های آن محاسبه و دریافت می‌شود. این حکم تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد، معادل سرمایه ثبت و پرداخت شده شود، ادامه می‌یابد و بعد از آن، صد درصد ۱۰۰٪ مالیات متعلقه با نرخ‌های مقرر در ماده ۱۰۵ این قانون و تبصره‌های آن محاسبه و دریافت می‌شود.

درآمد حمل و نقل اشخاص حقوقی غیردولتی، از مشوق مالیاتی جزءهای ۱ و ۲ این بند برخوردار می‌باشند. اشخاص حقوقی غیردولتی موضوع این ماده که قبل از این اصلاحیه تأسیس شده‌اند، در صورت سرمایه‌گذاری مجدد از مشوق این ماده می‌توانند استفاده کنند.

هرگونه سرمایه‌گذاری که با مجوز مراجع قانونی ذی‌ربط به منظور تأسیس، توسعه، بازسازی و نوسازی واحدهای مذکور برای ایجاد دارایی‌های ثابت به استثنای زمین هزینه می‌شود، مشمول حکم این بند است.

ج- استثنای زمین مذکور در انتهای بند ت، در مورد سرمایه‌گذاری اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای حمل و نقل، بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری صرفاً به میزان تعیین شده در مجوزهای قانونی صادرشده از مراجع ذی‌صلاح، جاری نیست دومی.

چ- در صورت کاهش میزان سرمایه ثبت و پرداخت شده اشخاص مذکور که از مشوق مالیاتی این ماده برای افزایش سرمایه استفاده کرده باشند، مالیات متعلق و جریمه‌های آن مطالبه و وصول می‌شود.

ح- در صورتی که سرمایه‌گذاری انجام شده موضوع این ماده با مشارکت سرمایه‌گذاران خارجی با مجوز سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران انجام شده باشد به ازای هر پنج درصد ۵٪ مشارکت سرمایه‌گذاری خارجی به میزان ده درصد ۱۰٪ به مشوق این ماده به نسبت سرمایه ثبت و پرداخت شده و حداکثر تا پنجاه درصد ۵۰٪ اضافه می‌شود.

خ- شرکت‌های خارجی که با استفاده از ظرفیت واحدهای تولیدی داخلی در ایران نسبت به تولید محصولات با نشان معتبر اقدام کنند در صورتی که حداقل بیست درصد ۲۰٪ از محصولات تولیدی را صادر نمایند از

تاریخ انعقاد قرارداد همکاری با واحد تولید ایرانی در دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر واحد تولیدی مذکور مشمول حکم این ماده بوده و در صورت اتمام دوره مذکور، از پنجاه درصد ۵۰٪ تخفیف در نرخ مالیاتی نسبت به درآمد ابرازی حاصل از فروش محصولات تولیدی در مدت مذکور در این ماده برخوردار می‌باشند.

۵- نرخ صفر مالیاتی و مشوق‌های موضوع این ماده شامل درآمدهای تولیدی و معدنی مستقر در شعاع یکصد و بیست کیلومتری مرکز استان تهران و پنجاه کیلومتری مرکز استان اصفهان و سی کیلومتری مراکز سایر استان‌ها و شهرهای دارای بیش از سیصد هزار نفر جمعیت بر اساس آخرین سرشماری نفوس و مسکن نمی‌شود.

واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات با تأیید وزارتخانه‌های ذی‌ربط و معاونت علمی و فناوری رئیس‌جمهور در هر حال از امتیاز این ماده برخوردار می‌باشند. همچنین مالیات واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در کلیه مناطق ویژه اقتصادی و شهرک‌های صنعتی به استثنای مناطق ویژه اقتصادی و شهرک‌های مستقر در شعاع یکصد و بیست کیلومتری مرکز استان تهران با نرخ صفر محاسبه می‌شود و از مشوق‌های مالیاتی موضوع این ماده برخوردار می‌باشند.

در خصوص مناطق ویژه اقتصادی و شهرک‌های صنعتی یا واحدهای تولیدی که در محدوده دو یا چند استان یا شهر قرار می‌گیرند، ملاک تعیین محدوده به موجب آیین‌نامه‌های است که حداکثر سه ماه پس از تصویب این قانون با پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های صنعت، معدن و تجارت و امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و سازمان حفاظت محیط‌زیست تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

۶- فهرست مناطق کمتر توسعه یافته شامل استان، شهرستان، بخش و دهستان در سه ماهه اول در هر برنامه پنجساله، توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور با همکاری وزارت امور اقتصادی و دارایی با لحاظ شاخص‌های نرخ بیکاری و سرمایه‌گذاری در تولید تهیه می‌شود و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد و تا ابلاغ فهرست جدید، فهرست برنامه قبلی معتبر می‌باشد. تاریخ شروع فعالیت با تأیید مراجع قانونی ذی‌ربط، مناط اعتبار برای احتساب مشوق‌های مناطق کمتر توسعه یافته است.

۷- کلیه تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی که قبل از اجرای این ماده پروانه بهره‌برداری از مراجع قانونی ذی‌ربط اخذ کرده باشند تا مدت شش سال پس از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این ماده از پرداخت پنجاه درصد ۵۰٪ مالیات بر درآمد ابرازی معاف می‌باشند. حکم این بند نسبت به درآمد حاصل از اعزام گردشگر به خارج از کشور مجری نیست.

۸- صددرصد ۱۰۰٪ درآمد ابرازی دفاتر گردشگری و زیارتی دارای مجوز از مراجع قانونی ذی‌ربط که از محل جذب گردشگران خارجی یا اعزام زائر به عربستان، عراق و سوریه تحصیل شده باشد با نرخ صفر مالیاتی مشمول مالیات می‌باشد.

ژ- مالیات با نرخ صفر موضوع این قانون صرفاً شامل درآمد ابرازی به جز درآمدهای کتمان شده می‌باشد. این حکم در مورد کلیه احکام مالیاتی با نرخ صفر منظور در این قانون و سایر قوانین مجری است.

س- معادل هزینه‌های تحقیقاتی و پژوهشی اشخاص حقوقی خصوصی و تعاونی در واحدهای تولیدی و صنعتی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه‌های ذی‌ربط که در قالب قرارداد منعقد شده با دانشگاه‌ها یا مراکز پژوهشی و آموزش عالی دارای مجوز قطعی از وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی که در چهارچوب نقشه جامع علمی کشور انجام می‌شود، مشروط بر اینکه گزارش پیشرفت سالانه آن به تصویب شورای پژوهشی دانشگاه‌ها و یا مراکز تحقیقاتی مربوطه برسد و ناخالص درآمد ابرازی حاصل از فعالیت‌های تولیدی و معدنی آنها کمتر از پنج میلیارد ۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نباشد، حداکثر به میزان ده درصد ۱۰٪ مالیات ابرازی سال انجام هزینه مذکور بخشوده می‌شود. معادل مبلغ منظور شده به حساب مالیات اشخاص مذکور، به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته نخواهد شد.

دستورالعمل اجرائی این بند با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی، صنعت، معدن و تجارت، علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی می‌رسد.

**تبصره ۱:** کلیه معافیت‌های مالیاتی و محاسبه با نرخ صفر مالیاتی مزاد بر قوانین موجود مذکور در این ماده از ابتدای سال ۱۳۹۵ اجرا می‌شود.

**تبصره ۲:** آیین‌نامه اجرائی موضوع این ماده و بندهای آن حداکثر ظرف مدت شش ماه پس از ابلاغ قانون توسط وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و صنعت، معدن و تجارت با همکاری سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

#### ماده ۱۳۳ -

صد درصد ۱۰۰٪ درآمد صندوق حمایت از توسعه بخش کشاورزی، شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آنها از مالیات معاف است. **تبصره.** 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.

#### ماده ۱۳۴ -

درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیرانتفاعی اعم از ابتدایی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه‌ای، آموزشگاه‌های فنی و حرفه‌ای آزاد دارای مجوز از سازمان آموزش فنی و حرفه‌ای کشور، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی و مهدهای کودک در مناطق کمتر توسعه یافته و روستاها 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 منحصرأ ورزشی از پرداخت مالیات معاف است.

– ماده ۱۳۶

وجوه پرداختی بابت انواع بیمه‌های عمر و زندگی و از طرف مؤسسات بیمه که به موجب قراردادهای منعقدہ بیمه عاید ذینفع می‌شود از پرداخت مالیات معاف است.

– ماده ۱۳۷

هزینه‌های درمانی پرداختی هر مودی بابت معالجه خود یا همسر و اولاد و پدر و مادر و برادر و خواهر تحت تکفل در یک سال مالیاتی به شرط این که اگر دریافت‌کننده موسسه درمانی یا پزشک مقیم ایران باشد دریافت وجه را گواهی نماید و چنانچه به تأیید وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به علت فقدان امکانات لازم معالجه در خارج از ایران صورت گرفته است پرداخت هزینه مزبور به گواهی مقامات رسمی دولت جمهوری اسلامی ایران در کشور محل معالجه یا وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی رسیده باشد، همچنین حق بیمه پرداختی هر شخص حقیقی به مؤسسات بیمه ایرانی بابت انواع بیمه‌های عمر و زندگی و بیمه‌های درمانی از درآمد مشمول مالیات مودی کسر می‌گردد.

در مورد معلولان و بیماران خاص و صعب‌العلاج علاوه بر هزینه‌های مذکور هزینه مراقبت و توان‌بخشی آنان نیز قابل کسر از درآمد مشمول مالیات معلول یا بیمار یا شخصی که تکفل او را عهده‌دار است می‌باشد.

– ماده ۱۳۸ مکرر

اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه طرح و سرمایه در گردش بنگاه‌های تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند، معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می‌شوند و برای پرداخت‌کننده سود، معادل سود پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود.

**تبصره ۱:** استفاده‌کننده از معافیت موضوع این ماده تا دو سال نمی‌تواند آورده نقدی را از بنگاه تولیدی خارج کند. در صورت کاهش آورده نقدی، به میزان ارزش روز معافیت استفاده شده، مالیات سال خروج آورده نقدی، اضافه می‌شود.

– ماده ۱۳۹ و تبصره‌های آن

**الف-** موقوفات، نذورات، پذیره، کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی آستان قدس رضوی، آستان حضرت عبدالعظیم آستان مقدس حضرت امام خمینی آستانه حضرت معصومه(س)، آستان حضرت احمد ابن

موسی، «شاه‌چراغ»، مساجد، حسینیه‌ها، تکایا و سایر بقاع متبرکه که از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص سایر بقاع متبرکه به عهده سازمان اوقاف و امور خیریه می‌باشد. -سایر

ب- کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی جمعیت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران از پرداخت مالیات معاف است-سایر

ج- کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی صندوق‌های پس‌انداز بازنشستگی و سازمان بیمه خدمات درمانی و سازمان تأمین اجتماعی و صندوق بیمه اجتماعی کشاورزان، روستائیان و عشایر و همچنین حق بیمه و حق بازنشستگی سهم کارکنان و کارفرما و جریمه‌های دریافتی مربوط توسط آنها از پرداخت مالیات معاف است. سایر

د- کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مدارس علوم اسلامی از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص مدارس علوم اسلامی با شورای مدیریت حوزه علمیه قم می‌باشد.

ه- کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی نهادهای انقلاب اسلامی از پرداخت مالیات معاف است تشخیص نهادهای انقلاب اسلامی با هیئت وزیران می‌باشد.

و- آن قسمت از درآمد صندوق عمران موقوفات کشور که به مصرف عمران موقوفات برسد از پرداخت مالیات معاف است. سایر

ز- درآمد اشخاص از محل وجوه بریه ولی‌فقیه، خمس و زکات از پرداخت مالیات معاف است

ح- آن قسمت از درآمد موقوفات عام که طبق موازین شرعی به مصرف اموری از قبیل تبلیغات اسلامی، تحقیقات فرهنگی، علمی، دینی، فنی، اختراعات، اکتشافات، تعلیم و تربیت، بهداشت و درمان، بنا و تعمیر و نگهداری مساجد و مصلای و حوزه‌های علمیه و مدارس علوم اسلامی و مدارس و دانشگاه‌های دولتی، مراسم تعزیه و اطعام، تعمیر آثار باستانی، امور عمرانی و آبادانی، هزینه یا وام تحصیلی دانش‌آموزان و دانشجویان، کمک به مستضعفان و آسیب دیدگان حوادث ناشی از سیل، زلزله، آتش‌سوزی، جنگ و حوادث غیرمترقبه دیگر برسد، مشروط بر این که درآمد و هزینه‌های مزبور به تأیید سازمان اوقاف و امور خیریه رسیده باشد و همچنین ساخت، تعمیر و نگهداری مراکز نگهداری کودکان و نوجوانان بی‌سرپرست و بدسرپرست در گروه‌های سنی و جنسی مختلف، مراکز نگهداری و مراقبت سالمندان، کارگاه‌های حرفه‌آموزی و اشتغال مصدومان ضایعه نخاعی، معلولان جسمی و حرکتی، زنان سرپرست خانوار و دختران خودسرپرست، مراکز آموزش، توان‌بخشی و حرفه‌آموزی معلولان ذهنی و کودکان نابینا، کم‌بینا، کم‌شنوا و ناشنوا و سایر مراکز و اماکنی که بتوانند در خدمت مددجویان سازمان‌های حمایتی بهزیستی کشور قرار گیرند از پرداخت مالیات معاف است.

**تبصره:** مفاصا حساب‌هایی که توسط شعب تحقیق موضوع ماده ۱۴ قانون تشکیلات و اختیارات سازمان حج و اوقاف و امور خیریه مصوب ۱۳۶۳/۱۰/۲۱ صادر شده یا می‌شود اگر در مهلت مقرر مربوط به تسلیم اظهارنامه

به سازمان امور مالیاتی کشور ارائه شود، برای برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی مقرر در این قانون یا سایر قوانین، به منزله اظهارنامه مالیاتی مودی تلقی می‌شود.

**ط - کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه که به ثبت رسیده‌اند، مشروط بر آن که به موجب اساسنامه آنها صرف امور مذکور در بند (ح) این ماده شود و سازمان امور مالیاتی کشور بر درآمد و هزینه آنها نظارت کند، از پرداخت مالیات معاف است.**

**تبصره:** کمک‌های نقدی و غیرنقدی که در هر سال مالی به مصرف نرسیده باشد بدون تعلق مالیات به سال مالی بعد منتقل می‌گردد.

**ی - کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی و همچنین حق عضویت اعضاء مجامع حرفه‌ای، احزاب و انجمن‌ها و تشکل‌های غیردولتی که دارای مجوز از مراجع ذی‌ربط باشند و وجوهی که به موجب قانون و مقررات مربوط از درآمد یا حق‌الزحمه اعضاء آنها کسر و به حساب مجامع مزبور واریز می‌شود، از پرداخت مالیات معاف است.**

**ک - موقوفات و کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی انجمن‌ها و هیئت‌های مذهبی مربوط به اقلیت‌های دینی مذکور در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مشروط بر این که رسمیت آنها به تصویب وزارت کشور برسد، از پرداخت مالیات معاف است.**

**ل - فعالیت‌های انتشاراتی و مطبوعاتی و قرآنی (دارای مجوز از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی و دستگاه‌های ذی‌ربط)، فرهنگی و هنری که به موجب مجوز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی انجام می‌شوند، از پرداخت مالیات معاف است.**

**تبصره ۱:** وجوهی که از فعالیت‌های غیرانتفاعی و به منظور پیشبرد اهداف و وظایف اشخاص موضوع این ماده از راه برگزاری دوره‌های آموزشی، سمینارها، نشر کتاب و نشریه‌های دوره‌ای و ... در چارچوب اساسنامه آنها تحصیل می‌شود و سازمان امور مالیاتی کشور بر درآمد و هزینه آنها نظارت می‌کند، از پرداخت مالیات معاف است.

**تبصره ۲:** حکم تبصره ۲ ماده ۲ این قانون در مورد درآمد مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده جاری می‌باشد.

**تبصره ۴:** مفاد این ماده در مواردی که از طرف حضرت امام خمینی(ره) یا مقام معظم رهبری دارای مجوز می‌باشند بر اساس نظر مقام معظم رهبری انجام می‌گیرد.

**تبصره ۵:** درآمدها و عایدی حاصل از موقوفات و کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی اشخاص موضوع بندهای (ط) و (ک) از پرداخت مالیات معاف می‌باشد. این حکم شامل درآمد شرکت‌های زیرمجموعه اشخاص مذکور نخواهد بود.



– ماده ۱۴۱ و تبصره ۱

صد درصد ۱۰۰٪ درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی و محصولات بخش کشاورزی و بیست درصد ۲۰٪ درآمد حاصل از صادرات مواد خام مشمول مالیات با نرخ صفر می گردد. فهرست مواد خام و کالاهای نفتی به پیشنهاد مشترک وزارتخانه های امور اقتصادی و دارایی، صنعت، معدن و تجارت و نفت و اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی به تصویب هیئت وزیران می رسد.

**تبصره ۱:** درآمد حاصل از صادرات کالاهای مختلف که به صورت عبوری (ترانزیت) به ایران وارد می شوند و بدون تغییر در ماهیت یا با انجام کاری بر روی آن صادر می شوند مشمول مالیات با نرخ صفر می گردد.

– ماده ۱۴۲

درآمد کارگاه های فرش دستباف و صنایع دستی و شرکت های تعاونی و اتحادیه های تولیدی مربوطه از پرداخت مالیات معاف است.

– ماده ۱۴۳ و تبصره های آن

معادل ده درصد ۱۰٪ از مالیات بر درآمد حاصل از فروش کالاهایی که در بورس های کالایی پذیرفته شده و به فروش می رسد و ده درصد ۱۰٪ از مالیات بر درآمد شرکت هایی که سهام آنها برای معامله در بورس های داخلی یا خارجی پذیرفته می شود و پنج درصد ۵٪ از مالیات بر درآمد شرکت هایی که سهام آنها برای معامله در بازار خارج از بورس داخلی یا خارجی پذیرفته می شود، از سال پذیرش تا سالی که از فهرست شرکت های پذیرفته شده در این بورس ها یا بازارها حذف نشده اند با تأیید سازمان بخشوده می شود. شرکت هایی که سهام آنها برای معامله در بورس های داخلی یا خارجی یا بازارهای خارج از بورس داخلی یا خارجی پذیرفته شود در صورتی که در پایان دوره مالی به تأیید سازمان حداقل بیست درصد ۲۰٪ سهام شناور آزاد داشته باشند معادل دو برابر معافیت های فوق از بخشودگی مالیاتی برخوردار می شوند.

**تبصره ۱:** از هر نقل و انتقال سهام و سهم الشرکه و حق تقدم سهام و سهم الشرکه شرکا در سایر شرکت ها مالیات مقطوعی به میزان چهار درصد ۴٪ ارزش اسمی آنها وصول می شود. از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال فوق مطالبه نخواهد شد. انتقال دهندگان سهام و سهم الشرکه و حق تقدم سهام مکلفند قبل از انتقال، مالیات متعلق را به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز کنند.

ادارات ثبت یا دفاتر اسناد رسمی مکلفند در موقع ثبت تغییرات یا تنظیم سند انتقال حسب مورد گواهی پرداخت مالیات متعلق را اخذ و ضمیمه پرونده مربوط به ثبت یا انتقال کنند.

**تبصره ۲:** در شرکت های سهامی پذیرفته شده در بورس اندوخته صرف سهام مشمول مالیات مقطوع به نرخ نیم درصد ۰/۵٪ خواهد بود و به این درآمد مالیات دیگری تعلق نمی گیرد. شرکت ها مکلفاند تا پایان ماه بعد از تاریخ ثبت افزایش سرمایه آن را به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز کنند.

– ماده ۱۴۳ مکرر و تبصره‌های آن

از هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت‌ها اعم از ایرانی و خارجی در بورس‌ها یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز، مالیات مقطوعی به میزان نیم درصد ۰/۵٪ ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام وصول خواهد شد و از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد.

کارگزاران بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس مکلفند مالیات یاد شده را به هنگام هر انتقال از انتقال‌دهنده وصول و به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند و ظرف ده روز از تاریخ انتقال، رسید آن را به همراه فهرستی حاوی تعداد و مبلغ فروش سهام و حق تقدم مورد انتقال به اداره امور مالیاتی محل ارسال کنند.

**تبصره ۱:** تمامی درآمدهای صندوق سرمایه‌گذاری در چهارچوب این قانون و تمامی درآمدهای حاصل از سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار موضوع بند ۲۴ ماده ۱ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۴ و درآمدهای حاصل از نقل و انتقال این اوراق یا درآمدهای حاصل از صدور و ابطال آنها از پرداخت مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ معاف می‌باشد و از بابت نقل و انتقال آنها و صدور و ابطال اوراق بهادار یاد شده مالیاتی مطالبه نخواهد شد.

**تبصره ۲:** سود و کارمزد پرداختی یا تخصیصی اوراق بهادار موضوع تبصره ۱ این ماده به استثناء سود سهام و سهم الشرکه شرکت‌ها و سود گواهی‌های سرمایه‌گذاری صندوق‌ها، مشروط به ثبت اوراق بهادار یاد شده نزد سازمان جزء هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات ناشر این اوراق بهادار محسوب می‌شود.

**تبصره ۳:** در صورتی که هر شخص حقیقی یا حقوقی مقیم ایران که سهامدار شرکت پذیرفته شده در بورس یا بازار خارج از بورس، سهام یا حق تقدم خود را در بورس‌ها یا بازارهای خارج از بورس خارجی بفروشد، از این بابت هیچ‌گونه مالیاتی در ایران دریافت نخواهد شد.

**تبصره ۵:** نقل و انتقال اوراق بهادار بازارگردانی بازارگردانان دارای مجوز از سازمان بورس و اوراق بهادار در بورس و فرابورس از پرداخت مالیات مقطوع نیم درصد ۰/۵٪ این ماده، معاف است.

– ماده ۱۴۴

جهیزیه منقول و مهریه اعم از منقول و غیرمنقول و جوایز علمی و بورس‌های تحصیلی و همچنین درآمدی که بابت حق اختراع یا حق اکتشاف عاید مخترعین و مکتشفین می‌گردد به طور کلی و نیز درآمد ناشی از فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی مراکزی که دارای پروانه تحقیق از وزارتخانه‌های ذیصلاح می‌باشند به مدت ده سال از تاریخ اجرای این اصلاحیه طبق ضوابط مقرر در آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد وزارتخانه‌های فرهنگ و آموزش عالی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید، از پرداخت مالیات معاف می‌باشد. سایر

سود دریافتی به هر عنوان در موارد زیر از پرداخت مالیات معاف است:

۱- سود متعلق به سپرده‌های مربوط به کسور بازنشستگی و پس‌انداز کارمندان و کارگران نزد بانک‌های ایرانی در حدود مقررات استخدامی مربوطه

۲- سود یا جوایز متعلق به حساب‌های پس‌انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانک‌های ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز. این معافیت شامل سپرده‌هایی که بانک‌ها یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز نزد هم می‌گذارند نخواهد بود.

۳- جوایز متعلق به اوراق قرضه دولتی و اسناد خزانه.

۴- سود پرداختی بانک‌های ایرانی به بانک‌های خارج از ایران بابت اضافه برداشت (اوردرفت) و سپرده ثابت به شرط معامله متقابل.

۵- سود و جوایز متعلق به اوراق مشارکت.

**تبصره:** در مواردی که در قانون مالیات‌های مستقیم به بانک‌ها اشاره می‌شود، امتیازات، تسهیلات، ترجیحات و تکالیف ذکر شده شامل مؤسسات اعتباری غیر بانکی که به موجب قانون یا با مجوز بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تأسیس شده‌اند یا می‌شوند، صندوق ضمانت سرمایه‌گذاری صنایع کوچک، صندوق حمایت از تحقیقات و توسعه صنایع الکترونیک، صنایع دریایی و بیمه سرمایه‌گذاری فعالیت‌های معدنی و صندوق حمایت از توسعه سرمایه‌گذاری در بخش کشاورزی نیز خواهد شد.

#### ماده ۲۸۰

دولت می‌تواند معادل یک درصد ۱٪ از کل درآمدهای حاصل از مالیات‌های مستقیم موضوع این قانون را که به خزانه‌داری کل کشور واریز می‌شود، در قالب ردیف مشخصی در قوانین بودجه سالانه در اختیار وزارت کشور قرار دهد تا پس از مبادله موافقت‌نامه، به نسبت شاخص جمعیت به دهیاری‌ها و شهرداری‌های شهرهای زیر دویست و پنجاه هزار نفر جمعیت پرداخت شود.

مالیات سازمان‌ها و مؤسسات وابسته به شهرداری‌ها که به موجب قانون برای انجام وظایف ذاتی شهرداری در امور عمومی، شهری و خدماتی تشکیل و صد درصد ۱۰۰٪ سرمایه و دارایی آن متعلق به شهرداری است با نرخ صفر می‌باشد.

مالیات بر ارزش افزوده

ماده ۴۱ تبصره ۲

حقوق گمرکی معادل چهار درصد ۴٪ ارزش گمرکی کالاها تعیین می‌شود. به مجموع این دریافتی و سود بازرگانی که طبق قوانین مربوطه توسط هیئت وزیران تعیین می‌شود، حقوق ورودی اطلاق می‌گردد.

**تبصره ۲.** کلیه قوانین و مقررات خاص و عام مربوط به معافیت‌های حقوق ورودی به استثناء معافیت‌های موضوع ماده ۶ و بندهای ۱، ۲، ۴ تا ۹ و ۱۲ تا ۱۹، ماده ۳۷ قانون امور گمرکی مصوب ۱۳۵۰ و ماده ۸ قانون ساماندهی مبادلات مرزی مصوب ۱۳۷۴ و قانون چگونگی اداره مناطق آزاد و اصلاحات آن و قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی مصوب ۱۳۸۴ و معافیت لایحه قانونی راجع به ماشین‌آلات تولیدی که توسط واحدهای تولید، صنعتی و معدنی مجاز وارد می‌شود از پرداخت حقوق ورودی مصوب ۱۳۵۹۲۴ شورای انقلاب اسلامی ایران و معافیت گمرکی لوازم امداد و نجات اهدایی به جمعیت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران و وزارت کشور و اقلام عمده صرفاً دفاعی کشور لغو می‌گردد. اقلام عمده دفاعی به پیشنهاد مشترک وزارت دفاع و پشتیبان نیروهای مسلح و معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور و با تصویب هیئت وزیران تعیین می‌گردد.

ماده ۱۲

- عرضه کالاها و ارائه خدمات زیر و همچنین واردات آنها حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می‌باشد:
- ۱- محصولات کشاورزی فراوری نشده ؛
  - ۲- دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان ؛
  - ۳- انواع کود، سم، بذر و نهال ؛
  - ۴- آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان
  - ۵- کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات
  - ۶- کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی با تأیید هیئت وزیران و حوزه‌های علمیه با تأیید حوزه گیرنده هدایا
  - ۷- کالاهایی که همراه مسافر و برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق مقررات صادرات و واردات، وارد کشور می‌شود. مازاد بر آن طبق مقررات این قانون مشمول مالیات خواهد بود
  - ۸- اموال غیرمنقول
  - ۹- انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی ؛
  - ۱۰- خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالیات‌های مستقیم

- ۱۱- خدمات بانکی و اعتباری بانکها، مؤسسات و تعاونی های اعتباری و صندوق های قرض الحسنه مجاز و خدمات معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورس ها و بازارهای خارج از بورس.
- ۱۲- خدمات حمل و نقل عمومی مسافری برون شهری و درون شهری، جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی
- ۱۳- فرش دستباف
- ۱۴- انواع خدمات پژوهشی و آموزشی که طبق آئین نامه ای که با پیشنهاد مشترک وزارتخانه های علوم تحقیقات و فناوری، امور اقتصادی و دارایی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، آموزش و پرورش و کار و امور اجتماعی ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیئت وزیران می رسد
- ۱۵- خوراک دام و طیور
- ۱۶- رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاه ها بر اساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت راه و ترابری و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیئت وزیران می رسد
- ۱۷- اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی بر اساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیئت وزیران می رسد. فهرست مذکور از اولین دوره مالیاتی پس از تصویب هیئت وزیران قابل اجرا خواهد بود.

#### ماده ۱۳ -

صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی، مشمول مالیات موضوع این قانون نمی باشد و مالیات های پرداخت شده بابت آنها با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (در مورد کالا) و اسناد و مدارک مثبت، مسترد می گردد.

تبصره. مالیات های پرداختی بابت کالاهای همراه مسافران تبعه کشورهای خارجی که از تاریخ خرید آنها تا تاریخ خروج از کشور بیش از دو ماه نگذشته باشد، از محل وصولی های جاری درآمد مربوط هنگام خروج از کشور در مقابل ارائه اسناد و مدارک مثبت مشمول استرداد خواهد بود.

ضوابط اجرائی این ماده توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد.

### قانون رفع موانع تولید

#### ماده ۱۵ -

صندوق ضمانت سرمایه گذاری صنایع کوچک، صندوق حمایت از تحقیقات و توسعه صنایع الکترونیک، صنایع دریایی و بیمه سرمایه گذاری فعالیت های معدنی و صندوق حمایت از توسعه سرمایه گذاری در بخش کشاورزی، به جزء ۱۱ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و اصلاحات بعدی آن و تبصره ماده ۱۴۵ قانون

مالیات‌های مستقیم اضافه و از شمول مواد ۳۹، ۴۰، ۴۱، ۷۶ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن مستثنی می‌شوند.

– ماده ۱۶ تبصره ۱

تبصره ۱. معادل صد درصد (۱۰۰٪) مابه‌التفاوت حاصل از فروش اموال و دارایی‌های مازاد بانک‌های دولتی نسبت به مبلغ قیمت دفتری و هزینه‌های فروش پس از کسر سهم سود قطعی سپرده‌گذاران، به خزانه‌داری کل کشور واریز و جهت افزایش سرمایه همان بانک تخصیص داده می‌شود. وجوه حاصل از این تبصره از پرداخت مالیات و سود سهم دولت معاف است.

– ماده ۲۷

شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار یا بازار خارج از بورس موضوع قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران که از محل آورده نقدی یا مطالبات حال شده سهامداران افزایش سرمایه می‌دهند، از پرداخت حق تمبر موضوع ماده (۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره آن معاف می‌باشند.

– ماده ۲۸ بند الف تبصره ۵

الف- به منظور کنترل و کاهش مخاطرات سامانه‌ای یا فرادستگاهی بازار سرمایه کشور در شرایط وقوع بحران‌های مالی و اقتصادی و اجرای سیاست‌های عمومی حاکمیتی در شرایط مذکور و به منظور حفظ و توسعه شرایط رقابت منصفانه در حوزه بازار سرمایه، صندوق تثبیت بازار سرمایه به عنوان نهاد مالی تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار، با شخصیت حقوقی مستقل تأسیس می‌شود و طبق اساسنامه خود و در چارچوب مصوبات هیئت امنای متشکل از وزیر امور اقتصادی و دارایی، رئیس کل بانک مرکزی، رئیس سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، رئیس هیئت عامل صندوق توسعه ملی و رئیس سازمان بورس و اوراق بهادار توسط هیئت عامل فعالیت می‌نماید.

تبصره ۵: فعالیت‌های صندوق در حوزه بازار سرمایه از ابتدای سال ۱۳۹۵ از هرگونه مالیات و عوارض معاف می‌باشد.

– ماده ۳۶

سود و زیان ناشی از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی صندوق توسعه ملی از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

## قانون بهبود مستمر فضای کسب و کار

قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی

### – ماده ۱۱ تبصره ۶

متن زیر به عنوان تبصره ۶ به ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن الحاق می‌گردد:

**تبصره ۶.** درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌ها و اتحادیه‌های تعاونی متعارف و شرکت‌های تعاونی سهامی عام مشمول بیست و پنج درصد ۲۵٪ تخفیف از نرخ موضوع این ماده می‌باشد.

### – ماده ۱۹ تبصره ۱

نقل و انتقال سهام، سهم الشرکه، حقوق مالکانه و حق تقدم بنگاه‌های مشمول واگذاری در فرایند تجزیه، ادغام، تحصیل و انحلال تا زمانی که بنگاه دولتی بوده و واگذار نشده باشد از پرداخت مالیات نقل و انتقال معاف است. بنگاه‌هایی که در اجرا این قانون واگذار می‌شوند یا بین دستگاه‌های اجرائی نقل و انتقال می‌یابند تا زمان واگذاری نیز از شمول مالیات نقل و انتقال معاف هستند. همچنین انتقال سهام به شرکت‌های تأمین سرمایه که ناشی از تعهد پذیرهنویسی باشد از مالیات نقل و انتقال معاف است.

## قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه

### – ماده ۳۲ جزء ۳ بند پ این ماده

**بند پ.** به منظور تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری صنعتی و معدنی کشور، اقدامات زیر توسط دولت انجام می‌شود:

**۳-** دولت موظف است معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی، معدنی و خدماتی در مناطق غیربرخوردار از اشتغال را به میزان معافیت‌های منظور شده در مناطق آزاد تجاری صنعتی اعمال کند. توسعه واحد و نیز تولید کالای جدید در این واحدها به میزان سهم خود مشمول این حکم می‌باشند. -سایر

### – ماده ۳۹ بند الف و ب

**الف.** وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی کشور) برای ورود ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولید که توسط واحدهای تولیدی صنعتی و معدنی مجاز، با تشخیص وزارت صنعت، معدن و تجارت با رعایت مقررات قانونی ذی‌ربط بدون دریافت مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۲۱ و با اخذ تضمین لازم، اجازه ترخیص از گمرکات کشور را صادر می‌کند. مالیات بر ارزش افزوده

– ماده ۴۵ بندهای الف و ب

**الف** – سود و زیان ناشی از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی بانک توسعه صادرات ایران، صندوق ضمانت صادرات ایران و شرکت سرمایه‌گذاری خارجی ایران مشمول مالیات با نرخ صفر است.  
**ب**. سود تفاوت نرخ تسعیر ارز حاصل از صادرات از هرگونه مالیات معاف است.

– ماده ۴۸ جزء ۳

به منظور ایجاد سازوکارهای تأمین منابع مالی پایدار برای توسعه زیرساخت و ناوگان حمل و نقل کشور تشویق، حمایت و مشارکت در سرمایه‌گذاری زیرساخت‌ها، بیمه سرمایه‌گذاری‌ها در حوزه حمل و نقل و مشارکت در ساخت، توسعه و نگهداری شبکه‌ها و زیرساخت‌ها، دولت می‌تواند صندوق توسعه حمل و نقل را با سرمایه اولیه یکصد و نود هزار میلیارد (۱۹۰/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال از دارایی‌های خود را که در اختیار وزارت راه و شهرسازی، سازمان‌ها و شرکت‌های تابعه و وابسته به آن قرار دارد، با استفاده از منابع پیش‌بینی شده در این ماده و نیروی انسانی موجود وزارت راه و شهرسازی و با شخصیت حقوقی مستقل دولتی وابسته به وزارت راه و شهرسازی تشکیل دهد. این صندوق، طبق اساسنامه خود و در چهارچوب مصوبات هیئت امنای متشکل از وزرای راه و شهرسازی و امور اقتصادی و دارایی و رئیس سازمان برنامه و بودجه کشور توسط هیئت عامل، فعالیت می‌کند.

**جزء ۳:** فعالیت‌های صندوق از هرگونه مالیات و عوارض معاف است.

– ماده ۶۵ بند ب بعلاوه تبصره‌های این بند – بند ت –

به منظور ساماندهی مناطق آزاد و ویژه اقتصادی و ایفای نقش مؤثر آن‌ها در تحقق اهداف سند چشم‌انداز بیست ساله نظام، اعمال مدیریت یکپارچه و ایجاد رشد اقتصادی مناسب در این مناطق، هم‌پیوندی و تعامل اثرگذار اقتصاد ملی با اقتصاد جهانی و ارائه الگوی توسعه ملی در بخش‌های مختلف:

**ب**. 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 به کاررفته در آن، تولید داخلی محسوب و از پرداخت حقوق ورودی معاف است. سایر

**تبصره ۱:** مواد اولیه و کالاهای واسطه‌ای خارجی به کاررفته در تولید، مشروط به پرداخت حقوق ورودی، در حکم مواد اولیه و کالای داخلی محسوب می‌شود

**تبصره ۲:** مواد اولیه و قطعات خارجی به کاررفته در کالاهای تولید و یا پردازش شده در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی که در گذشته از سایر مناطق کشور به منطقه ارسال شده و در تولید و یا پردازش محصولی که به کشور وارد می‌شود، به کار گرفته شود در حکم مواد اولیه تلقی می‌شود و از پرداخت حقوق ورودی معاف است.

سایر



ت. مبادلات کالا بین مناطق آزاد و خارج از کشور و نیز سایر مناطق آزاد از کلیه عوارض (به استثنای عوارض موضوع ماده ۱۰ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲)، مالیات و حقوق ورودی معاف می‌باشند. سایر

#### ماده ۶۹ جزء ۱ -

به منظور تحقق سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی موضوع توسعه درون‌زا، ارتقای توان تولید ملی، اقتصاد دانش‌بنیان و دستیابی به اهداف بخش صنعت و معدن:

۱- برای توسعه سرمایه‌گذاری‌های مشترک حقوقی خصوصی - دولتی و تمهید تعیین سهم واقعی سازمان‌های توسعه‌ای در مشارکت‌های مزبور، تجدید ارزیابی دارایی‌هایی که به عنوان سهم آورده بخش دولتی سازمان‌های مزبور در شرکت مشترک ارائه می‌شود. مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت و شرکت‌ها در ترازنامه شرکت‌های ذی‌ربط در سرفصل حقوق صاحبان سهام تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی طبقه‌بندی و معاف از مالیات است. هزینه استهلاک دارایی‌های مزبور به مأخذ بهای تجدید ارزیابی شده و بر مبنای عمر مفید تعیین شده توسط کارشناسی منتخب مجمع عمومی هزینه قابل قبول مالیاتی محسوب می‌شود

### قانون معادن

#### قانون محاسبات عمومی کشور

#### قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران

#### قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید

ماده ۶- ماده ۱۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحات بعدی آن به شرح زیر اصلاح، تبصره (۱) آن حذف و تبصره‌های (۲) و (۳) به عنوان تبصره‌های (۱) و (۲) ابقاء گردید:

ماده ۱۴۳- معادل ده درصد (۱۰٪) از مالیات بر درآمد حاصل از فروش کالاهایی که در بهابازارهای کالایی پذیرفته شده و به فروش می‌رسد و ده (۱۰٪) درصد از مالیات بر درآمد شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بورس‌های داخلی و خارجی پذیرفته می‌شوند و پنج درصد (۵ درصد) از مالیات بر درآمد شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بازار خارج از بورس داخلی یا خارجی پذیرفته می‌شوند، از سال پذیرش تا سالی که از فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در این بورس‌ها یا بازارها حذف نشده‌اند با تأیید سازمان بخشوده می‌شود. شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بورس‌های داخلی یا خارجی یا بازارهای خارج از بورس داخلی یا خارجی پذیرفته شود در صورتی که در پایان دوره مالی به تأیید سازمان حداقل بیست (۲۰٪) سهام شناور آزاد داشته باشند معدل دو برابر معافیت‌های فوق از بخشودگی مالیاتی برخوردار خواهند شد.

ماده ۷- متن زیر به عنوان ماده (۱۴۳) مکرر و تبصره ذیل آن به قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ الحاق می‌شود.

ماده (۱۴۳) مکرر- از هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت‌ها اعم از ایرانی و خارجی در بورس‌های یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز مالیات مقطوعی به میزان نیم درصد (۰.۵٪) ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام وصول خواهد شد و از این بابت وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد و نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد. کارگزاران بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس مکلفند مالیات یاد شده را به هنگام هر انتقال از انتقال‌دهنده وصول و به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند و ظرف ده روز از تاریخ انتقال رسید آن را به همراه فهرست ای حاوی تعداد و مبلغ فروش سهام و حق تقدم مورد انتقال به اداره امور مالیاتی محل ارسال کنند.

تبصره ۱- تمامی درآمدهای صندوق سرمایه‌گذاری در چارچوب این قانون و تمامی درآمدهای حاصل از سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار موضوع بند (۲۴) ماده (۱) قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۴ و درآمدهای حاصل از نقل و انتقال این اوراق به درآمدهای حاصل از صدور و ابطال آنها از پرداخت مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۰۳/۰۲ معاف می‌باشد و از بابت نقل و انتقال آنها و صدور و ابطال اوراق بهادار یادشده مالیات مطالبه نخواهد شد.

تبصره ۲- سود و کارمزد پرداختی تخصصی اوراق بهادار موضوع تبصره (۱) ماده به استثناء سود سهام و سهم‌الشرکه شرکت‌ها و سود گواهی‌های سرمایه‌گذاری صندوق آن مشروط به ثبت اوراق بهادار یاد شده نزد سازمان جز هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات ناشر این اوراق بهادار محسوب می‌شود. تبصره ۳- در صورتی که هر شخص حقیقی یا حقوقی مقیم ایران که سهامدار شرکت پذیرفته شده در بورس یا بازار خارج از بورس سهام یا حق تقدم خود را در بورس‌های بازارهای خارج از بورس خارجی بفروشد از این بابت هیچ‌گونه مالیاتی در ایران دریافت نخواهد شد.

تبصره ۴- صندوق سرمایه‌گذاری مجاز به هیچ‌گونه فعالیت اقتصادی دیگری خارج از مجوزهای صادره از سوی سازمان نمی‌باشد.

ماده ۹- بند (۱۱) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده به شرح زیر اصلاح می‌گردد:

۱۱- خدمات بانکی و اعتباری بانک‌ها مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و خدمات معامله و تسویه اوراق بهادار و کالاها در بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس.

ماده ۱۱- نهاد واسط از پرداخت هرگونه مالیات و عوارض نقل و انتقال و مالیات بر درآمد آن دسته از دارایی‌هایی که تأمین مالی آن از طریق انتشار اوراق بهادار به عموم صورت می‌گیرد معاف است و جوه حاصل از اقدامات تأمین مالی از طریق انتشار اوراق بهادار توسط این‌گونه نهادها صورت می‌گیرد باید در حساب خاصی متمرکز شود و هرگونه برداشت از حساب باید تحت نظارت و تأیید سازمان انجام گیرد دستورالعمل مربوط به

فعالیت نهادهای با سر ظرف مدت سه ماه به پیشنهاد سازمان به تصویب شورای عالی بورس و اوراق بهادار خواهد رسید.

ماده ۱۲- درآمد حاصل از فروش دارایی به نهاد واسط برای تأمین مالی از طریق عرضه عمومی اوراق بهادار معاف از مالیات است و به نقل و انتقال آن هیچ‌گونه مالیات و عوارض تعلق نمی‌گیرد هزینه استهلاک ناشی از افزایش ارزش دارایی در خرید مجدد همان دارایی توسط فروشنده به هر نحوی که باشد جز هزینه‌های قابل قبول مالیاتی نخواهد بود.

### قانون برنامه ششم توسعه

#### بخش ۷- کشاورزی

**ماده ۳۳-** دولت مکلف است در اجرای بندهای سوم و ششم سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی و به منظور متنوع‌سازی ابزارهای حمایت از بخش کشاورزی، تأمین و تجهیز منابع، توسعه و امنیت سرمایه‌گذاری، افزایش صادرات محصولات کشاورزی و ارزش‌افزایی و تکمیل زنجیره ارزش محصولات کشاورزی اقدامات ذیل را به انجام برساند:

الف- ایجاد زمینه گسترش و تکمیل زنجیره‌های ارزش، صنایع تبدیلی، تکمیلی و نگهداری محصولات اساسی کشاورزی در قطبهای تولیدی، سردخانه و انبارهای فنی چندمنظوره

ب- تخصیص حداقل بیست درصد (۲۰٪) منابع صندوق‌های حمایت از بخش کشاورزی جهت تسهیلات برای صادرات این بخش

پ- ایجاد خوشه‌های صادراتی، نشان‌های تجاری و اختصاص مشوق‌های صادراتی به صادرات محصولات کشاورزی

تبصره- دولت مکلف است مابه‌التفاوت قیمت تولید داخل با قیمت کالای کشاورزی در بازارهای هدف را سالانه به عنوان مشوق‌های صادراتی محاسبه و از منابع هدفمندی یارانه‌ها پرداخت نماید. وزارت جهاد کشاورزی مقررات تعیین کالاهای مشمول این بند و پرداخت مابه‌التفاوت را تهیه نموده و به تصویب هیئت وزیران می‌رساند.

ت- کاهش حداقل ده درصدی (۱۰٪) شکاف قیمت دریافتی تولیدکنندگان و قیمت پرداختی مصرف‌کنندگان نهائی این محصولات در طول اجرای قانون برنامه

ث- پوشش بیمه اجباری کلیه دام‌ها در مقابل بیماری‌های مشترک و واگیردار، پرداخت حداقل پنجاه درصد (۵۰٪) سهم بیمه‌گر توسط دولت و اجرای برنامه حذف دام در کانون‌های آلوده پس از پیش‌بینی در بودجه سنواتی

ج- افزایش سرمایه صندوق‌های حمایت از توسعه بخش کشاورزی به هفت درصد (۷٪) از ارزش سرمایه‌گذاری بخش کشاورزی و افزایش سرمایه بانک کشاورزی مطابق با استانداردهای بین‌المللی از محل فروش املاک مازاد وزارت جهاد کشاورزی و بازپرداخت تسهیلات پرداخت شده از محل حساب ذخیره ارزی و سهم دولت در قالب بودجه سنواتی

چ- افزایش سهم سرمایه‌گذاری در بخش کشاورزی در کل سرمایه‌گذاری‌ها به میزان سالانه حداقل دو درصد (۲٪)

ح- ارتقای سطح کلی حمایت از کشاورزی، سالانه تا دو درصد (۲٪) ارزش تولید این بخش

خ- بخشودگی سود و کارمزد و جریمه وام‌های دریافتی کشاورزان خسارت‌دیده از حوادث غیرمترقبه و امهال اصل وام آنان به مدت سه سال و تعیین میزان خسارت توسط کارگروهی متشکل از جهاد کشاورزی، بانک مربوطه و فرمانداری شهرستان

د- تولید و پخش برنامه‌های آموزشی، ترویجی، مدیریت مصرف آب، بهبود کمی و کیفی محصولات کشاورزی و فرآوری تولیدات، حفاظت از محیط‌زیست و منابع طبیعی کشور، بهره‌وری و انتقال یافته‌های علمی به بهره‌برداران، به سفارش و تأمین مالی وزارت جهاد کشاورزی توسط سازمان صدا و سیما

ذ- اختصاص حداقل پانزده درصد (۱۵٪) از متوسط تسهیلات اعطایی بانک‌های عامل غیرتخصصی کشور به بخش کشاورزی

ر- مراحل بسته‌بندی، انجماد، پاک کردن، درجه‌بندی، پوست‌گیری مانند شالی کوبی و خشک کردن مانند چای و تفت دادن مانند نخودپزی، فرآوری محصولات کشاورزی محسوب نمی‌شود.

**خدمات مزبور، از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است.**

بخش ۱۱- حمل و نقل و مسکن

**ماده ۵۲-** به منظور تقویت اقتصاد حمل و نقل ریلی و ترغیب سرمایه‌گذاری بخش غیردولتی در این زمینه و تسریع و تسهیل اجرای طرح‌ها (پروژه‌ها) و افزایش رضایت‌مندی و اقبال عمومی از خدمات ارائه شده در این نوع حمل و نقل:

الف- سرمایه‌گذاری بخش غیردولتی در احداث و بهره‌برداری از حمل و نقل ریلی درون‌شهری و برون‌شهری مانند سرمایه‌گذاری در مناطق کمتر توسعه‌یافته تلقی شده و مشمول کلیه قوانین و مقررات مرتبط با سرمایه‌گذاری در مناطق کمتر توسعه‌یافته خواهد بود.

ب- مالیات بر ارزش افزوده خدمات حمل و نقل ریلی علاوه بر معافیت‌های مذکور در بند (۱۲) ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر محاسبه خواهد شد.

- ماده ۱۰۰

الف- سازمان میراث فرهنگی، صنایع دستی و گردشگری مکلف است تا پایان سال اول اجرای قانون برنامه، سند راهبردی توسعه گردشگری را در چهارچوب قوانین مربوطه با رویکرد استفاده حداکثری از بخش خصوصی جهت تصویب هیئت وزیران ارائه نماید. دولت موظف است تمهیدات زیر را به عمل آورد:

۲- اختصاص یارانه و تسهیلات مالی در چهارچوب بودجه سنواتی و معافیت‌های مالیاتی و عوارضی به تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی در چهارچوب قوانین مربوطه

### قانون حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان

- ماده ۳

حمایت‌ها و تسهیلات قابل اعطا به شرکت‌ها و مؤسسات دانش‌بنیان موضوع این قانون عبارتند از:  
الف: معافیت از پرداخت مالیات، عوارض، حقوقی گمرکی، سود بازرگانی و عوارض صادراتی به مدت ۱۵ سال.  
-سایر

- ماده ۴

واحدهای تحقیق و توسعه شرکت‌های خارجی دارای شرایط مندرج در ماده (۱) در صورتی که در پارک‌های علم و فناوری کشور، با به‌کارگیری بیش از ۵۰ درصد متخصصان ایرانی دایر گردند، می‌توانند از حمایت‌های مندرج در ماده (۳) بهره‌مند شوند. سایر

- ماده ۱۰

به منظور ایجاد و توسعه شرکت‌ها و مؤسسات 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 و عوارض، سرمایه‌گذاری خارجی و مبادلات مالی بین‌المللی برخوردار گردند. سایر

## قانون تأسیس شرکت شهرک‌های صنعتی

### قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور

#### قانون مقررات صادرات و واردات

##### - ماده ۳

مبادرت به امر صادرات و واردات کالا به صورت تجاری مستلزم داشتن کارت بازرگانی است که توسط اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران صادر و به تأیید وزارت بازرگانی می‌رسد.

**تبصره ۳-** شرکت‌های تعاونی مرزنشین، ملوانان، پيله وران و کارگران ایرانی مقیم خارج از کشور دارای کارنامه شغلی از وزارت کار و امور اجتماعی (مجاز) از داشتن کارت بازرگانی معاف می‌باشند.

##### - ماده ۷

دولت موظف است اماکن خاصی را برای نگهداری امانی کالاهای مورد نیاز جهت تعمیر و تجهیز ناوگان‌های تجاری دریایی و هوایی کشور اختصاص دهد.

**تبصره ۲-** این‌گونه کالاها از شمول پرداخت حقوق گمرکی و سود بازرگانی و هرگونه عوارض معاف می‌باشند.

##### - ماده ۱۰ تبصره ۱

**تبصره ۱-** کالاهای قابل ورود که خانوارهای مرزنشین یا شرکت‌های تعاونی آنان و کارکنان شناورها برای مصارف شخصی خود وارد کشور می‌نمایند، با تصویب هیئت وزیران در مورد ارزاق عمومی از پرداخت سی درصد (۳۰٪) تا حداکثر معادل صد درصد (۱۰۰٪) حقوق گمرکی و سود بازرگانی متعلقه و در مورد لوازم خانگی از پرداخت حداکثر تا معادل پنجاه درصد (۵۰٪) حقوق گمرکی و سود بازرگانی متعلقه معاف می‌باشند.

**تبصره ۲-** کارگران و ایرانیان شاغل مجاز در خارج از کشور می‌توانند ماشین‌آلات صنعتی، ابزار و مواد اولیه مورد نیاز کشور را با رعایت میزان و استفاده از معافیت درصدی از سود بازرگانی که متفقاً توسط وزارت بازرگانی، وزارت کار و امور اجتماعی و وزارتخانه صنعتی ذی‌ربط تعیین و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد، وارد نمایند.

##### - ماده ۱۲

واردات قبل از صادرات مواد و کالاهای مورد مصرف در تولید، تکمیل، آماده‌سازی و بسته‌بندی کالاهای صادراتی به صورت ورود موقت با ارائه تعهد یا سفته معتبر به گمرک از پرداخت کلیه وجوه متعلقه به واردات، جز آنچه جنبه هزینه یا کارمزد دارد، معاف است.

- ماده ۱۷

مسافری که وارد کشور می شود، علاوه بر وسایل شخصی می تواند تا سقف مصوب هیئت وزیران با معافیت از حقوق گمرکی و سود بازرگانی کالا وارد نماید، ترخیص کالاهای موضوع این ماده به شرط غیر تجاری بودن آن بلامانع است.

تبصره ۲- مقررات این ماده شامل مسافرین ورودی مناطق آزاد نیز است.

### قانون ساماندهی مبادلات مرزی

- ماده ۶ تبصره ۲

تبصره ۲- کالاهای قابل ورود همراه ملوانان و کارکنان شناورها که برای مصرف شخصی وارد کشور می شود با تصویب هیئت وزیران در مورد ارزاق عمومی از سی درصد (۳۰٪) تا صد درصد (۱۰۰٪) و در مورد لوازم خانگی حداکثر تا معادل پنجاه درصد (۵۰٪) از پرداخت حقوق ورودی معاف می باشند.

- ماده ۸ و تبصره ۲

سقف اقلام قابل ورود در اجرای این قانون که شامل بخشی از مصارف معیشتی و نیازهای مرزنشینان است و توسط وزارت بازرگانی تعیین می گردد، مشمول تخفیف حقوق ورودی برای کالاهای خوراکی (ارزاق عمومی) تا صد درصد (۱۰۰٪) و برای کالاهای غیرخوراکی تا پنجاه درصد (۵۰٪) متناسب با محرومیت منطقه پس از تصویب هیئت وزیران خواهد بود.

تبصره ۲- واردات کالاهای موضوع این قانون، مشمول هیچ نوع عوارض و اخذ مابه التفاوت نمی شود.

### قانون امور گمرکی

- ماده ۴۵ تبصره ۱

تبصره ۱- در مواردی که صاحب کالا به انتظار اعلام نظر قطعی گمرک از ترخیص کالا خودداری کند، در صورتی که نظر قطعی گمرک مؤید پرداخت مبلغی بیش از اظهار صاحب کالا نباشد، کالا از تاریخ اظهار تا تاریخ اعلام نظر قطعی و نهائی گمرک به صاحب کالا، از پرداخت انبارداری معاف است. برای مدتی که با تشخیص گمرک، مقررات یا دستورهای دولتی به ناحق مانع از ترخیص کالا می شود صاحب کالا از پرداخت هزینه انبارداری معاف است و مراتب نیز به مرجع مسئول تحویل گیرنده کالا اعلام می شود.

- ماده ۶۶ و تبصره‌های ۱ و ۲

حقوق ورودی اخذ شده از عین کالای وارداتی که از کشور صادر می‌گردد و مواد، کالاهای مصرفی و لوازم بسته‌بندی خارجی به کار رفته یا مصرف شده در تولید، تکمیل یا بسته‌بندی کالای صادر شده با رعایت مقررات این قانون و آیین‌نامه اجرائی آن با مآخذ زمان ورود کالا باید به صادرکننده مسترد گردد.

**تبصره ۱-** کالاهایی که به منظور صادرات، به مناطق آزاد یا مناطق ویژه اقتصادی حمل می‌گردد چنانچه برابر قوانین و مقررات از این مناطق صادر شود مشمول مقررات استرداد می‌گردد.

**تبصره ۲-** حقوق ورودی تسریع‌کننده‌ها (کاتالیست‌ها) که لازمه واکنش شیمیایی است مشمول استرداد می‌گردد ولی ابزارآلات و مواد روان‌کننده و همانند آنها که فقط به عنوان کمک در تولید کالای صادراتی مورد استفاده و مصرف قرار می‌گیرد شامل مقررات استرداد نیست.

- ماده ۶۹

چنانچه کالای تولید داخلی به اشخاصی که در واردات کالای مشابه خارجی معافیت دارند فروخته شود، وجوه پرداختی برای ورود کالا، مواد، اجزاء و قطعات به کار رفته در تولید آن نیز طبق مقررات این قانون به فروشنده مسترد می‌گردد.

- ماده ۷۴

کالای صدور موقت هنگام بازگشت از پرداخت حقوق ورودی معاف است. قطعات، قسمت‌ها و لوازمی که هنگام تعمیر تعویض شود و یا قطعه جدیدی به کالا اضافه یا ملحق شود، مشمول پرداخت حقوق ورودی است.

- ماده ۷۵

دام‌هایی که برای تعلیف به طور موقت از کشور خارج می‌شوند، مشمول روبه صدور موقت است و این دام‌ها و نتایج آنها از پرداخت حقوق ورودی معاف می‌باشند.

- ماده ۹۲

فروشگاه‌های آزاد فروشگاه‌هایی است که توسط بخش غیردولتی تحت نظارت گمرک در فرودگاه‌های بین‌المللی و سایر فرودگاه‌هایی که پرواز خارجی دارند و بنادر و مبادی زمینی دایر می‌شوند و اجازه داده می‌شود که در آنها کالاهای خارجی با معافیت از پرداخت حقوق ورودی و کالاهای داخلی، به مسافرین ورودی یا خروجی یا خدمه وسایل نقلیه ورودی و خروجی فروخته شود.



علاوه بر معافیت‌های مذکور در جدول تعرفه گمرکی ضمیمه آیین‌نامه اجرائی قانون مقررات صادرات و واردات و معافیت‌های دیگری که به موجب قوانین، تصویب‌نامه‌ها، موافقت‌نامه‌ها و قراردادهای مصوب مجلس شورای اسلامی برقرار شده است، موارد زیر نیز از پرداخت حقوق ورودی معاف می‌باشد:

**الف-** کالاهای مورد استفاده متعلق به رؤسای کشورهای خارجی و همراهان آنها.

**ب-**

۱- کالای مورد استفاده رسمی مأموریت‌های سیاسی خارجی و کالای مورد استفاده شخصی مأموران سیاسی و خانواده آنان موضوع ماده (۳۶) قانون مربوط به قرارداد وین درباره روابط سیاسی، مصوب ۱۳۴۳/۷/۲۱ به شرط رفتار متقابل و با تشخیص وزارت امور خارجه و گمرک ایران در هر مورد

۲- کالای مورد استفاده رسمی مأموریت‌های کنسولی خارجی و کالای مورد استفاده شخصی مأموران کنسولی خارجی و اعضای خانواده آنان که اهل خانه او می‌باشند در حدود قانون کنوانسیون وین درباره روابط کنسولی مصوب ۱۳۵۳/۱۲/۴ به شرط رفتار متقابل و با تشخیص وزارت امور خارجه و گمرک ایران در هر مورد

۳- کالای مورد استفاده رسمی نمایندگی‌های سازمان ملل متحد و مؤسسات تخصصی وابسته به آن و کالای مورد استفاده کارکنان و کارشناسان سازمان ملل متحد، مأمور خدمت در ایران در حدود قانون کنوانسیون مزایا و مصونیت‌های سازمان ملل متحد مصوب ۱۳۵۲/۱۲/۱۳ و قانون کنوانسیون مزایا و مصونیت‌های سازمان‌های تخصصی ملل متحد مصوب ۱۳۵۲/۱۲/۲۰ با تشخیص وزارت امور خارجه و گمرک ایران در هر مورد

۴- کالای مورد استفاده کارشناسان خارجی اعزامی از محل کمک‌های فنی، اقتصادی، علمی و فرهنگی کشورهای خارجی و مؤسسات بین‌المللی به ایران، برابر آیین‌نامه مزایا و معافیت‌های کارشناسان خارجی مصوب ۱۳۴۵/۴/۲۳ با تشخیص وزارت امور خارجه و گمرک ایران در هر مورد و اشیاء مورد استفاده رسمی بازرسان سازمان کنوانسیون منع سلاح‌های شیمیایی در حدود قانون الحاق دولت جمهوری اسلامی ایران به کنوانسیون منع گسترش، تولید، انباشت و به‌کارگیری سلاح‌های شیمیایی و انهدام آنها مصوب ۱۳۷۶/۵/۵ و سایر کنوانسیون‌های بین‌المللی که دولت جمهوری اسلامی ایران به آن پیوسته است و یا می‌پیوندد در حدود مقررات این کنوانسیون‌ها

۵- آلات و ادوات حفاری و مواد شیمیایی و وسایل عملیات علمی و فنی وارد شده توسط هیئت‌های علمی باستان‌شناسی کشورهای عضو سازمان تربیتی و علمی و فرهنگی ملل متحد (یونسکو) با تشخیص و تأیید سازمان میراث فرهنگی صنایع دستی و گردشگری و گمرک ایران در هر مورد برای حفاری و اکتشافات علمی

پ- رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوایی که امکان ساخت داخلی آنها در کشور فراهم نیست به پیشنهاد شرکت فرودگاه‌های کشور و موافقت وزارت راه و شهرسازی و تأیید وزارتخانه‌های صنعت، معدن و تجارت و امور اقتصادی و دارایی

ت- تجهیزات نظامی اعم از اسلحه و مهمات، لوازم مخابراتی نظامی، مواصلاتی، تانک و سایر اراجه‌های زره‌پوش جنگی و وسایل نقلیه خاص دفاعی به استثناء سواری و سواری کار و مواد اولیه برای ساخت اقلام یاد شده که با تأیید کتبی وزیر دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح از بودجه دولت یا از محل هر اعتبار دیگری که به همین منظور تخصیص یافته و به تصویب دولت رسیده است و به صورت انحصاری برای مصارف وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و سایر نیروهای مسلح و انتظامی خریداری و به طور مستقیم به نام سازمان‌های مذکور از خارج وارد شده

ث- اقلام و تجهیزات خاص اطلاعاتی با تأیید کتبی وزیر اطلاعات

تبصره- مقررات این بند شامل صادرات کالاهای مذکور نیز می‌شود

ج- کالای عبوری خارجی، مرجوعی، انتقالی، کران بری (کابوتاژ)، واردات موقت، واردات موقت برای پردازش

چ- اسباب سفر و لوازم شخصی و اشیاء غیرمستعمل و مواد خوراکی غیرتجاری همراه مسافر

تبصره- سقف ارزش معافیت اقلام موضوع این بند در مورد هر مسافر مبلغی است که به پیشنهاد وزارت صنعت، معدن و تجارت و تصویب هیئت وزیران تعیین می‌شود. در صورت افزایش، مازاد بر آن با حفظ جنبه غیرتجاری مشمول پرداخت حقوق ورودی می‌شود

ح- لوازم خانه و لوازم شخصی ایرانیان مقیم خارج که مدت اقامت آنان در خارج یک سال یا بیشتر باشد و لوازم خانه و اشیاء اتباع خارجی دارای اجازه اقامت که به ایران وارد می‌شوند مشروط بر این‌که:

۱- لوازم و اشیاء مزبور از یک ماه قبل تا نه ماه بعد از ورود شخص به قلمرو گمرکی وارد شود؛ موارد قوه قهریه (فورس ماژور) به تشخیص گمرک ایران مستثنی است

۲- لوازم و اشیاء مزبور به تشخیص گمرک با وضع و شئون اجتماعی آنان متناسب بوده و جنبه تجاری نداشته باشد

۳- در پنج سال گذشته، از چنین معافیتی استفاده نکرده باشند.

تبصره ۱- کارمندان دولت که برای انجام مأموریت یک‌ساله یا بیشتر به خارج از کشور اعزام می‌شوند در صورتی که قبل از پایان مأموریت و توقف یک‌ساله از خارج احضار شوند همچنین ایرانیانی که به تشخیص وزارت امور خارجه به ناحق از کشور محل سکونت اخراج می‌شوند مشمول شرط مدت یک سال توقف مذکور در این بند نیستند

**تبصره ۳-** اشخاصی که با رعایت مقررات مربوطه از مناطق آزاد به سرزمین اصلی وارد می گردند نیز مشمول تسهیلات این بند می شوند

**خ-** آلات و ابزار دستی اعم از برقی و غیربرقی مربوط به کار یا حرفه ایرانیان شاغل در خارج و خارجیانی که به ایران می آیند مشروط بر این که:

**۱-** اشتغال آن افراد به حرفه و پیشه و کار مورد ادعا به تصدیق مقامات کنسولی ایران در کشور محل اقامت قبلی آنان برسد. در نقاط فاقد مقامات کنسولی ایران ارائه گواهی مقامات محلی کفایت می کند

**۲-** از یک ماه قبل از ورود تا نه ماه بعد از ورود آنان به قلمرو گمرکی برسد.

**د-** لوازم شخصی، لوازم خانه و آلات و ابزار کار دستی ایرانیان مقیم خارج که فوت می شوند، با ارائه صورت مجلس ماطرک که حداکثر ظرف یک سال بعد از فوت، توسط مأموران کنسولی دولت جمهوری اسلامی ایران تنظیم گردد و حداکثر تا یک سال بعد از صدور گواهی انحصار وراثت وارد کشور شود.

**ذ-** دارو و لوازم طبی و بیمارستانی مورد احتیاج درمانی و بهداشتی مؤسسات خیریه و عام المنفعه با گواهی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی

**ر-** وسایط نقلیه از جمله آمبولانس، خودروهای فرماندهی امداد و نجات، خودروهای ویژه امداد و نجات به استثناء سواری، دارو، لوازم پزشکی طبی و بیمارستانی، بالگرد و قایق امدادی، مواد غذایی، پوشاک، پتو، چادر، خانه های پیش ساخته یا سایر کالاهای امداد و نجات مورد نیاز که به منظور کمک به آسیب دیدگان از بلایای طبیعی یا حوادث غیرمترقبه یا سایر وظایف و مأموریت های تصریح شده در اساسنامه هلال احمر جمهوری اسلامی ایران که به نام هلال احمر جمهوری اسلامی ایران وارد می شود با تشخیص وزارت امور اقتصادی و دارایی

**ز-** اشیاء باستانی مربوط به میراث فرهنگ و تمدن ایران، اعم از اینکه از قبل به خارج از کشور برده شده یا در خارج از کشور به دست آمده باشد با تشخیص و تأیید سازمان میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی

**ژ-** ورود اشیاء هنری و فرهنگی به منظور تشکیل بایگانی موزه ها و نمایشگاه های فرهنگی و هنری، کتابخانه ها و مبادلات فرهنگی و هنری و تعمیر و مرمت آثار باستانی توسط وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی، سازمان اسناد و کتابخانه ملی ایران و سازمان میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی حسب مورد

**س-** اشیاء عتیقه مربوط به میراث فرهنگ و تمدن سایر کشورها که برای ایجاد یا تکمیل موزه های عمومی وارد کشور می شود به تشخیص و تأیید سازمان میراث فرهنگی، گردشگری و صنایع دستی

**ش-** کالاهای صادراتی که به هر علت عیناً بازگشت داده شود با رعایت مقررات ماده (۶۵) این قانون

**تبصره-** منظور از کلمه عیناً در این قانون آن است که روی کالای صادراتی بازگشت شده به کشور، در خارج عملی انجام و یا از آن استفاده نشده باشد.

**ص-** سوخت و روغن مصرفی وسایل نقلیه به میزان متعارف در ورود و خروج از کشور

ض- نمونه‌های تجاری بی‌بها که به تشخیص گمرک ذاتاً قیمتی نداشته و در عرف قابل خرید و فروش نباشد، با رعایت کنوانسیون مربوطه

تبصره- در مورد نمونه‌های دارای بهای ذاتی صاحب کالا می‌تواند با حضور مأموران گمرک آن را غیرقابل فروش ساخته و ترخیص نماید

ط- مدال‌ها، نشان‌ها و تندیس‌های اعطائی از طرف دولت‌ها و مؤسسات خارجی بین‌المللی به طور رسمی به اتباع ایران

ظ- هواپیماهای باری و مسافری

ع- کالانما (کاتولوگ)، دفترک (بروشور)، تقویم، لوح‌های فشرده تبلیغاتی، کتابچه حاوی مشخصات فنی و تجاری کالا، اسناد مربوط به حمل کالا، نقشه‌های فنی فاقد جنبه تجاری

غ- واردات ماشین‌آلات خط تولید به تشخیص وزارت صنایع و معادن توسط واحدهای تولیدی، صنعتی و معدنی مجاز

تبصره ۱- کالاهای موضوع این ماده مشمول محدودیت‌ها و ممنوعیت‌ها به استثناء محدودیت‌ها و ممنوعیت‌های شرعی و قانونی با رعایت مقررات فصل دوم از بخش نهم این قانون با عنوان «ممنوعیت‌ها» نمی‌شود

تبصره ۲- معافیت‌های موضوع بندهای (چ) تا (د) این ماده شامل وسایل نقلیه نیست.

- ماده ۱۶۰

دو درصد (۰.۲٪) از حقوق ورودی در حساب مخصوصی نزد خزانه به نام گمرک جمهوری اسلامی ایران واریز می‌شود و معادل آن از محل اعتبار اختصاصی که در قوانین بودجه سنواتی منظور می‌گردد در اختیار سازمان مزبور قرار می‌گیرد. گمرک جمهوری اسلامی ایران هفتاد درصد (۰.۷۰٪) اعتبار موضوع این ماده را برای تجهیز گمرک‌ها و ابنیه و ساختمان‌های گمرک و خانه‌های سازمانی با اولویت گمرک‌های مرزی هزینه می‌نماید و عملکرد این ماده را هر شش ماه یک‌بار به کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی گزارش می‌نماید.

تبصره ۲- مصرف سی درصد (۰.۳۰٪) اعتبار موضوع این ماده از شمول قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی است و قانون نحوه هزینه کردن اعتباراتی که به موجب قانون از رعایت «تابع قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات عمومی دولت مستثنی هستند مصوب ۱۳۶۴/۱۱/۶» می‌باشد.

تبصره ۳- هزینه کرد اعتبارات موضوع این ماده در چهارچوب قوانین مربوطه به موجب دستورالعملی است که توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی ابلاغ می‌گردد.

گمرک موظف است بیست درصد (۲۰٪) از منابع موضوع ماده (۱۶۰) این قانون را به منظور تشویق، ترغیب، پاداش و هزینه‌های رفاهی و درمانی و کمک‌هزینه مسکن کارکنان گمرک و کارکنان سایر دستگاه‌های اجرایی که در مکانهای تحت مدیریت و نظارت گمرک موضوع ماده (۱۲) این قانون خدمت ارائه می‌نمایند، متناسب با نقش آنها

پرداخت نماید. پرداخت پاداش برای کارکنان مستقر در گمرک‌های مرزی زمینی و دریایی، گمرک فرودگاه‌ها و ستادهای گمرک در مراکز استان‌ها به ترتیب با ضریب ۳، ۲ و ۱/۵ است.