فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی
سال اول، شماره ٤، زمستان ۱۳۹۲، صفحات ۱۱۰-۹۵

آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران

علیرضا نظری
دانشجوی دکترای اقتصاد دانشگاه علامه طباطبایی (نویسنده مسئول)
nazari_aa@yahoo.com

ایمان فدایی
کارشناس اقتصاد
iman_fadaie@yahoo.com

آسیب‌شناسی نظام مالیاتی کشور در چارچوب ارکان سه‌گانه آن نشان‌دهنده نقاط ضعف هر یک از ارکان می‌باشد و این نقاط ضعف از علل ناکارامدی نظام مالیاتی می‌باشند. در ارتباط با رکن قوانین و مقررات مالیاتی می‌توان نقاط ضعفی از جمله پیچیدگی و عدم جامعیت، وجود معافیت‌های کلی، گسترده و در عین حال ناکارامد، ضعف در ضمانت‌های اجرایی و محدودیت در پایه‌های مالیاتی را احصاء نمود. در خصوص سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات‌ستان به‌عنوان مجری قوانین و مقررات مالیاتی نیز می‌توان به نقاط ضعفی همانند ضعف در زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و به‌تبع آن عدم به‌کارگیری گسترده از فناوری اطلاعات در انجام امور، عدم‌وجود و بهره‌مندی از پایگاه جامع اطلاعات مؤدیان، عدم ارتباط اطلاعاتی و آماری میان تشکیلات اجرایی، ساختار تشکیلات اجرایی گسترده مبتنی بر الگوی پیمانه‌ای و فرایندهای ناکارامد مالیاتی را ذکر نمود. در ارتباط با مؤدیان مالیاتی که در واقع همان مخاطبان دستگاه مالیات‌ستان می‌باشند بررسی‌ها نشان از وضعیت نامطلوب تمکین مالیاتی به‌ویژه تمکین داوطلبانه آحاد مردم کشور نسبت به نظام مالیاتی دارد که ریشه آن علاوه بر نواقص موجود در ۲ رکن دیگر تا حدود زیادی در فرهنگ جامعه نهفته است. برایند ناکارامدی ارکان سه‌گانه نظام مالیاتی منجر به بروز مشکلات و چالش‌هایی برای این نظام گردیده که تداوم آنها در سالیان متمادی آنها را به ویژگی‌ها و مشخصات نظام مالیاتی کشور تبدیل نموده است که از جمله آنها می‌توان به نسبت پایین مالیات‌ها به تولید ناخالص داخلی، سهم پایین مالیات‌ها در منابع عمومی دولت، سهم پایین مالیات‌ها در تأمین هزینه‌های جاری دولت، هزینه‌های بالای وصول مالیات، تمکین نامناسب مالیاتی آحاد جامعه، عدم تنوع پایه‌های مالیاتی و ترکیب نامناسب درآمدهای مالیاتی، روش سنتی تشخیص و وصول مالیات، معافیت‌های مالیاتی گسترده و ناکارامد، وجود وقفه‌های مالیاتی و ضعف نظام اطلاعات مالیاتی اشاره نمود.

طبقه‌بندی JEL: H30، H20.
واژه‌های کلیدی: آسیب‌شناسی، نظام مالیاتی، نسبت مالیات‌ها به تولید ناخالص داخلی، سهم مالیات‌ها در منابع عمومی دولت.

* تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۷/۱۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۱۲/۵

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

۱. مقدمه

اصولاً انجام هر اقدام اصلاحی بدون بهره‌گیری از یک نگاه آسیب‌شناسانه به موضوع و مسئله موردنظر به نتایج مفیدی منتهی نخواهد شد. اصلاح نظام مالیاتی نیز از این امر مستثنی نیست، به‌ویژه نگاه مزبور در ارتباط با نظام مالیاتی به‌دلیل اثرگذاری آن بر دیگر نظام‌ها به‌ویژه نظام‌های اجتماعی از اهمیت بسزایی برخوردار است.

بر این اساس، در این مقاله به بررسی آسیب‌شناسانه نظام مالیاتی پرداخته خواهد شد. به این منظور، علاوه بر شناسایی ریشه‌های ناکارامدی نظام مالیاتی در قالب آسیب‌شناسی ارکان آن مشکلات و چالش‌های فعلی آن مشخص خواهد شد که این امر به‌طور قطع به شناخت صحیح وضعیت موجود نظام مالیاتی و راهبردها و اولویت‌های اصلاحی آن به‌منظور ایجاد تحول مقتضی در نظام مزبور کمک شایانی خواهد نمود.

۲. آسیب‌شناسی نظام مالیاتی در چارچوب ارکان آن

قوانین و مقررات مالیاتی، سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات‌ستان و مؤدیان مالیاتی ارکان تشکیل‌دهنده نظام‌های مالیاتی می‌باشند، بنابراین کارایی یا عدم کارایی یک نظام مالیاتی به ویژگی‌ها و نقاط قوت و ضعف ارکان مذکور باز می‌گردد. بر این اساس، آسیب‌شناسی نظام مالیاتی فعلی کشور در چارچوب ارکان سه‌گانه آن از اهمیت بسزایی در جهت‌گیری صحیح اصلاح نظام مالیاتی برخوردار خواهد بود که در ذیل به آن می‌پردازیم.

۲-۱. قوانین و مقررات مالیاتی

قوانین و مقررات مالیاتی به‌عنوان مجوز وصول مالیات از مؤدیان توسط دولت رکن اساسی یک نظام مالیاتی محسوب می‌گردند، چراکه این قوانین و مقررات نه‌تنها دربردارنده سیاست‌های مالیاتی (از جمله نرخ و پایه مالیاتی) است حاوی فرایندهای کلی وصول مالیات نیز می‌باشند، بنابراین شاکله اصلی یک نظام مالیاتی در چارچوب قوانین مربوطه تعیین می‌گردد. از این رو می‌توان اذعان نمود که بهره‌مندی از یک نظام مالیاتی کارامد در گرو بهره‌گیری از قوانین و مقررات مالیاتی کارا و اثربخش خواهد بود. به این دلیل همواره اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی در راستای کارامد ساختن و حفظ پویایی نظام مالیاتی مورد توجه سیاستگذاران و برنامه‌ریزان

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

اقتصادی کشور قرار داشته است. با این وجود، بر اساس مطالعات صورت‌گرفته یکی از علل مهم ناکارامدی نظام مالیاتی فعلی کشور وجود نقاط ضعف عدیده در قوانین و مقررات مالیاتی می‌باشد که این نقاط ضعف را می‌توان در قالب موارد ذیل دسته‌بندی نمود (وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۰):

- پیچیدگی و عدم جامعیت
- وجود معافیت‌های کلی، گسترده در عین ناکارامدی
- ضعف در ضمانت‌های اجرایی
- محدودیت در پایه‌های مالیاتی

۲-۲. سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات‌ستان

یکی دیگر از دلایل عمده ناکارامدی نظام مالیاتی کشور سازمان اجرایی است که از کارایی لازم برخوردار نیست. اهمیت دستگاه مالیات‌ستان از آنجایی دو چندان می‌گردد که عملکرد آن تأثیر مستقیم و قابل‌توجهی بر تمکین مالیاتی و هزینه‌های وصول مالیات دارد. به عبارت دیگر، اصلاح سازمان مزبور می‌تواند نقش تعیین‌کننده‌ای در افزایش تمکین مالیاتی و کاهش هزینه‌های وصول مالیات ایفا نماید.

از علل ناکارامدی سازمان اجرایی مالیات‌ستانی یا همان سازمان امور مالیاتی می‌توان به موارد ذیل اشاره نمود (وزارت امور اقتصاد و دارایی، ۱۳۹۰):

- ضعف در زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و به‌تبع آن عدم به‌کارگیری گسترده از فناوری اطلاعات در انجام امور
- عدم وجود و بهره‌مندی از پایگاه جامع اطلاعات مؤدیان
- عدم ارتباط اطلاعاتی و آماری میان تشکیلات اجرایی
- ساختار تشکیلات اجرایی گسترده مبتنی بر الگوی پیمانه‌ای
- فرایندهای ناکارامد اخذ مالیاتی

۲-۳. مؤدیان مالیاتی

در واقع مؤدیان مالیاتی همان مخاطبان سازمان اجرایی مالیات‌ستانی می‌باشند. نحوه و کیفیت ارتباط این مخاطبان با سازمان مذکور از اهمیت والایی برخوردار می‌باشد، به نحوی‌که علاوه

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

بر مقوله شناسایی فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان که خود از وظایف مهم سازمان امور مالیاتی می‌باشد موضوع مهم دیگر در این ارتباط تمکین مؤدیان در برابر نظام مالیاتی می‌باشد. در ارتباط با کیفیت تمکین مؤدیان عوامل مختلفی مؤثر می‌باشند. به عبارت دیگر، میزان و نحوه تمکین مؤدیان متأثر از موارد متعددی می‌باشد. به‌عنوان مثال، کارامدی قوانین و مقررات، سازمان اجرایی کارا و عملکرد آن و نیز نحوه تعامل ایشان با مؤدیان از عوامل تأثیرگذار بر تمکین مؤدیان می‌باشد، اما در سطحی بالاتر فرهنگ عمومی جامعه ارتباط تنگاتنگی با این مقوله دارد. به نحوی‌که حتی در حالت ایده‌آل (وجود قوانین و مقررات مالیاتی و دستگاه مالیاتی مطلوب) چنانچه فرهنگ عمومی جامعه در خصوص مالیات مطلوب نباشد تمکین مالیاتی به‌ویژه تمکین داوطلبانه در وضعیت مناسب قرار نخواهد گرفت.

بررسی‌ها در خصوص تمکین مالیاتی نشان از وضعیت نامطلوب آن به‌ویژه تمکین داوطلبانه آحاد مردم کشور نسبت به نظام مالیاتی دارد که ریشه آن علاوه بر نواقص موجود در ۲ رکن دیگر تا حدود بسیاری در فرهنگ جامعه نهفته است، بنابراین می‌توان عوامل ذیل را در تمکین نامناسب آحاد جامعه نسبت به نظام مالیاتی به‌ویژه تمکین داوطلبانه مؤدیان مؤثر دانست (وزارت امور اقتصاد و دارایی، ۱۳۹۰):

- فرهنگ عمومی نامناسب در ارتباط با پرداخت مالیات
- ضعف در اطلاع‌رسانی مناسب در خصوص چگونگی هزینه کردن درآمدهای مالیاتی طی سال‌های متمادی و عدم توجه به اهمیت آن در تغییر نگرش جامعه
- پیچیدگی محاسباتی و عدم درک افراد از چگونگی تعیین مالیات متعلق به آنها
- احساس وجود تبعیض مالیاتی به مفهوم برخورد متفاوت مالیاتی میان مؤدیان همسان
- شفافیت اطلاعاتی پایین در خصوص فعالان اقتصادی کشور

۳. چالش‌ها و مشکلات نظام مالیاتی

برایند ناکارامدی ارکان سه‌گانه نظام مالیاتی منجر به بروز مشکلات و چالش‌هایی برای این نظام گردیده که تداوم آنها در سالیان متمادی آنها را به ویژگی‌ها و مشخصات نظام مالیاتی کشور تبدیل نموده است که در ذیل به مهم‌ترین آنها اشاره می‌گردد:

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

۳-۱. نسبت پایین مالیات‌ها به تولید ناخالص داخلی (GDP)

وجود درآمد سهل‌الوصول حاصل از صادرات نفت خام طی دهه‌های اخیر باعث شد که مالیات‌ها علیرغم تمام اقدامات و تلاش‌های صورت‌گرفته نقش اندکی در اقتصاد کشور داشته باشند. جهت بررسی جایگاه مالیات در اقتصاد کشور می‌توان از نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی استفاده نمود. جدول (۱) این نسبت را طی سال‌های اخیر (۱۳۹۱-۱۳۷۹) نشان می‌دهد. همانگونه که مشاهده می‌شود این نسبت طی سال‌های اخیر همواره کمتر از ۸ درصد (هدف برنامه چهارم توسعه) بوده است که نشان‌دهنده سهم اندک مالیات در اقتصاد ملی می‌باشد. در خصوص سهم اندک مالیات از تولید ناخالص داخلی در ایران می‌بایست توجه نمود که به‌دلیل وجود معافیت‌های گسترده که عمدتاً از هدفمندی و کارایی لازم برخوردار نیستند میزان قابل‌توجهی از ارزش‌افزوده اقتصاد کشور مشمول مالیات نمی‌باشند و این امر باعث می‌شود پایه مالیاتی کشور بر حسب تولید ناخالص داخلی کاهش یابد. از سوی دیگر، مالیات وصولی از بخش‌های مشمول مالیات نیز متناسب با میزان ارزش‌افزوده این بخش‌ها نیست. به‌عنوان مثال، میزان مالیات وصولی از صاحبان مشاغل علیرغم اختصاص حدود ۲۶ درصد از GDP کشور به خود در سطح بسیار پایینی قرار داد (سهم کمتر از ۶ درصدی آن از کل درآمدهای مالیاتی) (وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۱).

بررسی تطبیقی $\frac{T}{GDP}$ در ایران نسبت به کشورهای جهان نیز حاکی از پایین بودن سهم مالیات در اقتصاد ملی می‌باشد. در جدول (۲) نسبت $\frac{T}{GDP}$ در برخی کشورهای منتخب شامل مجموعه‌ای از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه، کشورهای همسایه و کشورهایی که ساختار اقتصادی مشابه ایران دارند (دارای درآمدهای نفتی) ارائه شده است. همانطور که در این جدول مشاهده می‌شود این نسبت در کشورهای توسعه‌یافته‌ای همچون فرانسه، فنلاند، نروژ و دانمارک ارقامی بین ۲۰ تا ۵۰ درصد و در کشورهای دارای ساختار اقتصادی مشابه همچون ونزوئلا و اندونزی به‌ترتیب ارقامی ۱۱/۴ و ۱۵/۵ درصد را به خود اختصاص می‌دهد. شایان توجه است نسبت مذکور برای کشور ترکیه نیز رقم قابل‌ملاحظه‌ای حدود ۲۰ درصد می‌باشد. نگاهی اجمالی به اطلاعات جدول (۲) بیانگر این مطلب است که وضعیت ایران از منظر شاخص مذکور حتی در مقایسه با کشوری مانند افغانستان که دارای سیستم مالیاتی پیشرفته‌ای نیست نامناسب‌تر است.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

جدول ۱. نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی طی سال‌های (۱۳۹۱-۱۳۷۹)

(درصد)

سال / شاخص	۱۳۷۹	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱
نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی	۶/۳	۶/۳	۵/۵	۵/۹	۶/۱	۵/۵	۵/۶	۵/۶	۶/۴	۷/۴	۶/۶	۵/۶	۵/۸

مأخذ: وزارت امور اقتصادی و دارایی، ، معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور (۱۳۹۱-۱۳۷۹).

- بانک مرکزی جمهوی اسلامی ایران، نماگرهای اقتصادی.

- نتایج تحقیق.

جدول ۲. سهم مالیات از تولید ناخالص داخلی در برخی کشورها

(درصد)

کشور	سال	T/GDP
افغانستان	۲۰۰۷	۷/۶
پاکستان	۲۰۰۸	۹/۹
هند	۲۰۰۸	۹/۸
دانمارک	۹۲۰۰۹۰	۴۷/۱
مصر	۲۰۰۹	۱۵/۷
فنلاند	۲۰۰۹	۳۰/۸
فرانسه	۲۰۰۹	۲۴/۸
اندونزی	۲۰۰۸	۱۱/۴
نروژ	۲۰۰۹	۳۱/۵
ترکیه	۲۰۰۹	۱۹/۳
ونزوئلا	۲۰۰۵	۱۵/۵

Source: Government Finance Statistics Year Book (GFS) (2011).

۳-۲. سهم پایین مالیات‌ها در منابع عمومی دولت

در اغلب کشورهای توسعه‌یافته و برخی کشورهای در حال توسعه که دارای نظام مالیاتی کارامد می‌باشند مالیات‌ها نقش تأثیرگذاری در بودجه دولت دارند و سهم قابل‌توجهی از منابع مالی دولت از طریق مالیات‌ها تأمین می‌شود. در جدول (۴) سهم مالیات از کل درآمد دولت در برخی کشورهای منتخب ارائه شده است. بر اساس آمار جدول مذکور در کشورهایی مانند فنلاند، دانمارک

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

و ترکیه بیش از ۸۰ درصد منابع مالی دولت از طریق مالیات‌ها تأمین می‌شود. نگاهی اجمالی به اطلاعات جدول (۴) نشان می‌دهد که در اغلب کشورهای منتخب (بجز افغانستان) مالیات‌ها بیش از ۵۰ درصد منابع دولت را تأمین نموده‌اند. این در حالی است که این نسبت در ایران در بیشتر سال‌ها حدود ۳۰ درصد بوده است. البته در سال ۱۳۹۱ به‌دلیل کاهش درآمدهای نفتی ناشی از تشدید تحریم‌های بین‌المللی این نسبت به ۳۷/۱ درصد افزایش یافته است (جدول ۳).

جدول ۳. نسبت مالیات به منابع عمومی دولت طی سال‌های (۱۳۹۱-۱۳۷۹)

(درصد)

سال / شاخص	۱۳۷۹	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱
نسبت مالیات به منابع عمومی دولت	۳۱	۳۰	۲۲	۲۴/۷	۲۵/۸	۲۱/۸	۲۱/۸	۲۵/۸	۲۵/۳	۳۱/۲	۳۱/۸	۳۰/۳	۳۷/۱

مأخذ: وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور (۱۳۹۱-۱۳۷۹) و نتایج تحقیق.

جدول ۴. سهم مالیات از کل درآمدهای دولت در برخی کشورها

(درصد)

کشور	سال	نسبت مالیات به کل درآمدهای دولت
افغانستان	۲۰۰۹	۳۹/۳
اتریش	۲۰۰۹	۷۸/۴
هند	۲۰۰۹	۸۲/۲
دانمارک	۲۰۰۹	۸۶/۵
مصر	۲۰۰۹	۵۷/۸
فنلاند	۲۰۰۸	۸۳/۸
فرانسه	۲۰۰۹	۷۷/۹
اندونزی	۲۰۰۹	۷۴/۳
نروژ	۲۰۰۹	۶۰/۷
ترکیه	۲۰۰۹	۸۱/۸
ونزوئلا	۲۰۰۵	۵۶/۴

Source: Government Finance Statistics Year Book (GFS) (2011).

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

۳-۳. سهم پایین مالیات‌ها در تأمین هزینه‌های جاری دولت

از مهم‌ترین شاخص‌های مرتبط با مالیات شاخص پوشش مالیاتی یا همان نسبت درآمدهای مالیاتی به اعتبارات هزینه‌ای می‌باشد. این شاخص که توضیح‌دهنده میزان تأمین هزینه‌های جاری دولت از محل مالیات‌ها می‌باشد در اغلب کشورهای مورد بررسی حدود ۶۰ تا ۸۰ درصد هزینه‌های جاری دولت‌ها را پوشش می‌دهد. این در حالی است که در ایران متوسط شاخص مزبور طی سال‌های (۱۳۹۱-۱۳۷۹)، ۳۹/۱ درصد بوده است به این معنا که طی سال‌های مذکور به‌طور میانگین بیش از ۶۰ درصد هزینه‌های جاری دولت از محل درآمدهایی غیر از درآمدهای مالیاتی و عمدتاً از محل درآمدهای نفتی تأمین شده است، در صورتی که درآمدهای نفتی به‌عنوان یک ثروت بین نسلی می‌بایست صرف امور عمرانی شود.

جدول ۵. نسبت درآمدهای مالیاتی به اعتبارات هزینه‌ای طی سال‌های (۱۳۹۱-۱۳۹۱)

(درصد)

سال / شاخص	۱۳۷۹	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱
نسبت درآمدهای مالیاتی به اعتبارات هزینه ای	۴۳	۴۰/۲	۳۴/۳	۳۶/۵	۳۶/۴	۳۱	۳۳/۷	۴۱/۹	۳۶/۶	۴۴/۳	۴۳/۲	۴۳	۴۴/۴

مأخذ: وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور (۱۳۹۱-۱۳۷۹) و نتایج تحقیق.

جدول ۶. نسبت مالیات به هزینه‌های جاری در کشورهای منتخب در سال ۲۰۰۶

کشور	سال	میزان (درصد)
افغانستان	۲۰۰۹	۵۰/۷
اتریش	۲۰۰۹	۷۰
هند	۲۰۰۸	۶۰
دانمارک	۲۰۰۹	۸۱/۹
مصر	۲۰۰۹	۵۳
فنلاند	۲۰۰۸	۸۶/۸
فرانسه	۲۰۰۹	۵۷/۶
اندونزی	۲۰۰۹	۷۲/۶
نروژ	۲۰۰۹	۶۰/۵
ترکیه	۲۰۰۹	۶۹/۲
ونزوئلا	۲۰۰۵	۶۳/۶

Source: Government Finance Statistics Year Book (GFS) (2011).

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

۳-٤. هزینه‌های بالای وصول مالیات

از مشکلات اجرایی در نظام مالیاتی کشور بالا بودن هزینه وصول مالیات می‌باشد. هزینه وصول مالیات نشان می‌دهد که در ازای وصول هر ریال درآمد مالیاتی چه میزان هزینه انجام می‌شود. جدول (۷) نسبت هزینه‌های وصول به درآمدهای وصولی سازمان امور مالیاتی کشور را نشان می‌دهد. لازم به توضیح است که در این جدول صرفاً درآمدهای مالیاتی که توسط سازمان امور مالیاتی وصول می‌شود (مالیات‌های مستقیم و مالیات کالا و خدمات) لحاظ گردیده و شامل مالیات بر واردات (که توسط گمرک وصول می شود) نمی‌گردد.

بر اساس آمار جدول (۷) میزان هزینه وصول به مالیات‌های وصول شده طی دهه اخیر علیرغم تغییرات اندکی که داشته معمولاً بیش از ۲ درصد بوده است. مقایسه نسبت هزینه وصول مالیات در ایران با سایر کشورها نشان می‌دهد که هزینه وصول مالیات در ایران در سطح بالایی قرار دارد و وصول هر ریال مالیات هزینه بالایی را می‌طلبد(جدول ۸). آمار و اطلاعات جدول (۸) نشان می‌دهد که هزینه وصول مالیات در کشورهایی که دارای سیستم مالیاتی کارامدی هستند از جمله ایرلند، نروژ، اتریش، آمریکا، اسپانیا و کره جنوبی به یک درصد نمی‌رسد و در بسیاری از کشورهای منتخب نیز این نسبت کمتر از ۱/۵ درصد است.

لازم به توضیح است که برخی منابع مالیاتی از جمله مالیات بر عملکرد نفت و مالیات بر حقوق (که مالیاتی تکلیفی است و پیش از پرداخت حقوق کسر می‌شود) هزینه وصول چندانی برای سازمان مالیاتی ندارند. بر این اساس، اگر میزان وصولی این مالیات‌ها در محاسبه درصد هزینه وصول لحاظ نشود ارقام واقعی هزینه قابل محاسبه است که بدون شک بیش از آمار جدول (۷) خواهد بود، همچنین می‌بایست توجه نمود که هزینه وصول مالیات بر حسب انواع منابع مالیاتی متفاوت است و در برخی منابع مالیاتی مانند مالیات مستغلات و املاک و نقل‌وانتقال املاک و مالیات بر ثروت با وجود آنکه سهم کمی در میزان وصولی درآمدهای مالیاتی دارند به‌دلیل عدم کارایی ساختاری هزینه‌های بسیاری از وصول مالیات‌ها را به خود اختصاص داده‌اند.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

جدول ۷. نسبت هزینه وصول مالیات در ایران طی سال‌های (۱۳۸۶-۱۳۸۰)

(درصد)

سال	نسبت هزینه وصول به مالیات‌ها
۱۳۸۰	۲/۴
۱۳۸۱	۲/۴
۱۳۸۲	۲/۴
۱۳۸۳	۲/۱
۱۳۸۴	۱/۶
۱۳۸۵	۲/۰
۱۳۸۶	۲/۰

مأخذ: دبیرخانه کارگروه تحولات اقتصادی (۱۳۸۷).

جدول ۸. نسبت هزینه وصول به مالیات‌های وصولی در کشورهای منتخب

(درصد)

کشور / سال	۲۰۰۰	۲۰۰۱	۲۰۰۲
استرالیا	۱/۱۱	۱/۳۷	۱/۱۹
اتریش	۰/۸	۰/۷۱	۰/۷۲
بلژیک	۱/۰۷	۱/۰۸	۱
کانادا	۱/۰۷	۱/۰۸	۱/۲۵
فرانسه	۱/۴۰	۱/۴۱	۱/۴۴
مجارستان	۱/۴۵	۱/۳۳	۱/۳۵
ایرلند	۰/۸۱	۰/۹۰	۰/۹۵
ژاپن	۱/۴۲	۱/۵۴	۱/۶۲
کره جنوبی	۰/۸	۰/۸۵	۰/۸۵
هلند	۱/۷۰	۱/۷۴	۱/۷۶
نیوزلند	۱/۴۴	۱/۲۱	۱/۱۷
نروژ	--	۰/۵۶	۰/۵۹
لهستان	۰/۹۵	۱/۰۶	۱/۳۲
پرتغال	۱/۶۰	۱/۶۱	۱/۶۸
اسپانیا	--	۰/۸۱	۰/۷۸
ترکیه	۱/۹۴	۲/۱۲	۰/۸۶
انگلستان	۱/۱۰	۱/۱۱	۱/۱۵
ایالات متحده آمریکا	۰/۴۳	۰/۴۶	۰/۵۲

مأخذ: وزارت امور اقتصادی و دارایی (۱۳۹۰).

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

۳-۵. تمکین نامناسب مالیاتی آحاد جامعه

از دیگر چالش‌ها و آسیب‌های نظام مالیاتی ایران می‌توان به عدم تمکین یا پذیرش عمومی آحاد جامعه نسبت به پرداخت مالیات اشاره نمود. این امر که در حوزه اجتماعی و مشخصاً مقوله‌ای فرهنگی قابل طبقه‌بندی است ریشه در گذشته کشور دارد که متأسفانه همچنان باقیمانده است.

۳-۶. عدم تنوع پایه‌های مالیاتی و ترکیب نامناسب درآمدهای مالیاتی

از ویژگی‌های بارز نظام مالیاتی در کشورهای در حال توسعه محدودیت و عدم تنوع پایه‌های مالیاتی می‌باشد، در صورتی‌که در اغلب کشورهای پیشرفته و توسعه‌یافته از منابع مختلف مالیاتی به‌صورت گسترده مالیات اخذ و موجب توزیع عادلانه بار مالیاتی در میان افراد جامعه و فعالان اقتصادی می‌شود.

در ایران ترکیب درآمدهای مالیاتی نشان می‌دهد که وصول درآمدهای مالیاتی بیشتر بر مالیات‌های سهل‌الوصول مانند مالیات بر شرکت‌های دولتی، مالیات بر واردات و مالیات بر حقوق متمرکز است و عملکرد سیستم مالیاتی کشور در اخذ مالیات از برخی پایه‌های مالیاتی ضعیف می‌باشد (گرچه این ترکیب در سال‌های اخیر به‌دلیل خصوصی‌سازی شرکت‌های دولتی به‌نفع شرکت‌های غیردولتی تغییر کرده است). در جدول (۹) درصد سهم اقلام مهم مالیاتی از کل درآمدهای مالیاتی کشور طی سال‌های (۱۳۹۱-۱۳۸۱) ارائه شده است. همانطور که در این جدول مشاهده می‌شود متوسط سهم مالیات بر واردات طی دوره مذکور حدود ۲۹/۴ درصد می‌باشد. سهم مالیات بر اشخاص حقوقی دولتی نیز طی دوره مزبور به‌طور متوسط ۱۹ درصد می‌باشد.

مالیات بر ثروت به‌دلیل آثار توزیعی آن دارای اهمیت خاصی است، اما همانطور که در جدول (۹) مشاهده می‌شود متوسط سهم مالیات بر ثروت طی سال‌های (۱۳۹۱-۱۳۸۱) به‌طور متوسط حدود ۴/۲ درصد بوده است. به‌عبارت دیگر، وصولی مالیات بر ثروت علیرغم انجام نقل‌وانتقالات گسترده دارایی در سطح کشور و کسب سود و منافع آن توسط افراد به‌دلیل محدودیت پایه‌های مالیاتی درصد کمی از درآمدهای مالیاتی دولت را تأمین نموده است، همچنین در بخش مالیات بر درآمد نیز با وجود آنکه درصد قابل‌توجهی از معاملات و فعالیت‌های اقتصادی در سطح مشاغل انجام می‌شود مالیات وصولی از محل مالیات بر مشاغل در سطح پایینی قرار دارد و در مقایسه با مالیات بر حقوق میزان وصولی قابل توجهی ندارد.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

لازم به ذکر است میزان وصولی مالیات بر مشاغل در سال ۱۳۹۱ حدود ۱۹۱۵۰ میلیارد ریال و سهم آن از کل درآمدهای مالیاتی تنها ۴/۸ درصد بوده است، این در حالی است که در سال مذکور سهم مالیات بر حقوق تقریباً ۲ برابر (۱۰ درصد) سهم مالیات مشاغل است که این امر با توجه به حجم فعالیت صاحبان مشاغل در اقتصاد کشور نشان‌دهنده سهم پایین مشارکت این بخش از فعالان اقتصادی کشور در تأمین مالیات‌ها می‌باشد.

جدول ۹. سهم برخی منابع مالیاتی از کل درآمدهای مالیاتی طی دوره سال‌های (۱۳۹۱-۱۳۸۱)

(درصد)

عنوان / سال	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	متوسط دوره
مالیات اشخاص حقوقی	۳۳/۹	۳۱/۳	۳۱/۴	۳۱/۷	۳۷/۲	۳۹/۰	۴۴/۹	۴۹/۶	۴۰/۹	۴۳/۹	۴۲/۹	۳۸/۸
مالیات اشخاص حقوقی دولتی	۱۴/۸	۱۴/۲	۱۳/۷	۱۴/۵	۱۸/۸	۲۲/۰	۲۸/۴	۳۰/۲	۱۶/۱	۱۹/۵	۱۶/۷	۱۹/۰
مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی	۱۹/۱	۱۷/۱	۱۷/۸	۱۷/۰	۱۷/۹	۱۶/۸	۱۶/۳	۱۹/۳	۲۴/۸	۲۴/۳	۲۶/۱	۱۹/۷
مالیات بر درآمد	۱۶/۳	۱۳/۸	۱۴/۲	۱۴/۹	۱۵/۵	۱۶/۰	۱۵/۶	۱۲/۹	۱۴/۵	۱۳/۸	۱۵/۹	۱۴/۸
مالیات حقوق کارکنان	۷/۳	۶/۶	۷/۱	۸/۱	۸/۸	۹/۳	۹/۶	۷/۹	۹/۰	۸/۷	۱۰/۰	۸/۴
مالیات مشاغل	۷/۸	۶/۴	۶/۴	۶/۱	۶/۰	۶/۰	۵/۴	۴/۴	۴/۸	۴/۵	۴/۸	۵/۷
سهم مالیات بر ثروت	۵/۲	۴/۱	۴/۹	۴/۲	۴/۳	۴/۸	۳/۸	۳/۰	۳/۹	۳/۶	۴/۰	۴/۲
سهم مالیات بر واردات	۳۲/۴	۳۴/۴	۳۹/۹	۳۵/۰	۳۱/۷	۳۰/۰	۲۷/۹	۲۳/۸	۲۷/۴	۲۲/۰	۱۹/۳	۲۹/۴
مالیات بر کالاها و خدمات	۱۲/۱	۱۶/۴	۱۱/۴	۱۴/۲	۱۱/۳	۱۰/۲	۷/۸	۱۰/۸	۱۳/۳	۱۶/۷	۱۷/۸	۱۲/۹
مالیات بر ارزش‌افزوده							۱/۲	۶/۱	۷/۳	۹/۱	۱۳/۷	۷/۵

مأخذ: وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور (۱۳۹۱-۱۳۸۱).

۳-۷. روش سنتی تشخیص و وصول مالیات

امروزه با رشد و توسعه اقتصادی کشورها و پیچیدگی روابط اقتصادی در سطح داخلی کشورها و در سطح بین‌المللی در بسیاری از کشورها سیستم تشخیص و وصول مالیات‌ها از شکل سنتی خارج شده و به‌صورت پیشرفته عمل می‌شود و ارتباط بین مؤدی و مأمور مالیاتی در سطح حداقل قرار دارد، اما در نظام مالیاتی ایران هنوز روش سنتی تشخیص و وصول اجرا می‌گردد که از نتایج آن رواج یافتن فرهنگ چانه‌زنی بین مؤدی و مأمور مالیاتی، ایجاد فساد مالی در

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

نظام مالیاتی، امکان استفاده غیرقانونی از اختیارات اداری و قانونی توسط برخی مأموران مالیاتی و همچنین عدم تشخیص مناسب و دقیق مالیات و به‌تبع آن عدم تمکین مناسب مالیاتی توسط مؤدیان، افزایش تعداد اعتراضات و تأخیر در وصول مالیات می‌باشد.

۳-۸. معافیت‌های مالیاتی گسترده و ناکارامد

همانگونه که در مباحث قبل اشاره شد، قوانین و مقررات مالیاتی فعلی حاوی معافیت‌های گسترده‌ای می‌باشد و این معافیت‌ها به‌منظور تأمین اهداف اقتصادی، اجتماعی توسعه منطقه‌ای در قالب معافیت‌های پایه درآمدی، معافیت موضوعی و بخشی، معافیت‌های منطقه‌ای و ... اعطا شده است. برخی از این معافیت‌ها به‌صورت کلی مانند معافیت بخش کشاورزی (موضوع ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم) یا به‌صورت مقطعی و دوره‌ای مانند معافیت‌های واحدهای تولیدی یا معدنی بخش خصوصی و تعاونی به مدت ۴ تا ۲۰ سال (موضوع ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم)[۲] اعطا شده است. تاکنون مطالعه جامعی از چگونگی عملکرد و اثربخشی معافیت‌های گسترده مالیاتی در ایران انجام نشده است. این درحالی است که به‌نظر می‌رسد در بسیاری از موارد ادامه روند فعلی معافیت‌ها مستلزم بررسی توجیه اقتصادی و اجتماعی می‌باشد. آنچه مسلم است اعطای معافیت‌ها در سطح گسترده و به‌صورت غیرمنطقی ضمن کاهش درآمدهای مالیاتی دولت موجبات رفتار تبعیض‌آمیز که ناقض عدالت مالیاتی می‌باشد را در میان مؤدیان فراهم خواهد ساخت و پیامدهای منفی مانند ایجاد انحصار، فساد مالی و افزایش انگیزه فرار مالیاتی را به‌دنبال دارد، همچنین در نتیجه وجود طیف گسترده معافیت‌های مالیاتی بخش قابل‌توجهی از فعالیت‌های اقتصادی کشور خارج از فرایند مالیات‌ستانی قرار می‌گیرند که در این خصوص می‌توان به فعالیت‌های اقتصادی آستانه‌های مقدس اشاره نمود.

یکی دیگر از پیامدهای مهم اعطای معافیت‌های مالیاتی عدم دسترسی به اطلاعات اقتصادی و مالی اغلب مؤدیان مالیاتی مشمول معافیت می‌باشد. در حال حاضر سازمان امور مالیاتی کشور اطلاعات جامع و فراگیری درخصوص میزان و حجم فعالیت و سایر مشخصه‌های اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی معاف از مالیات ندارد. لازم به ذکر است در قانون برنامه پنجم توسعه

۱. بر اساس بند "ب" ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه میزان معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه‌یافته تا سقف معافیت‌های منظورشده در مناطق آزاد تجاری ـ صنعتی (۲۰ سال) افزایش یافته است.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

در راستای هدفمندسازی معافیت‌های مالیاتی و شفاف‌سازی حمایت‌های مالی دولت موظف به انجام اقداماتی شامل جایگزینی سیاست اعتبار مالیاتی با نرخ صفر به‌جای معافیت‌های قانونی مالیاتی و ثبت معافیت‌های مالیاتی مذکور به‌صورت جمعی- خرجی در قوانین بودجه سالانه گردیده است (بندهای "الف" و "ب" ماده (۱۱۹) قانون برنامه پنجم توسعه) ضمن آنکه مطابق تبصره (۲) ماده مذکور تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی عنوان گردیده است که مجموعه این اقدامات در صورت انجام صحیح می‌تواند در رفع برخی مشکلات ناشی از اعطای معافیت‌ها از جمله عدم شفافیت اطلاعات اقتصادی اشخاص مشمول معافیت و نیز نشان دادن حجم معافیت‌های اعطایی که نوعی حمایت مالی دولت محسوب می گردد مثمرثمر باشد.

بر اساس برآورد سازمان امور مالیاتی مجموع معافیت‌هایی همچون معافیت ۱۰۰ درصدی بخش کشاورزی، معافیت ۱۰۰ درصدی صادرات غیرنفتی، معافیت‌های مالیاتی مناطق آزاد و ویژه اقتصادی و دیگر معافیت‌های موردی (بدون احتساب معافیت‌های موضوع مواد (۸۴)، (۱۳۲)، (۱۴۱) و (۱۴۲) قانون مالیات‌های مستقیم) منجر شد تا حدود ۴۰ درصد متوسط تولید ناخالص داخلی کشور طی برنامه چهارم توسعه مشمول معافیت مالیاتی باشد (وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۰).

۳-۹. وجود وقفه‌های مالیاتی

از مشکلات اجرایی سیستم مالیاتی که در پایین بودن سطح وصول مالیات‌ها نیز تأثیر دارد وجود وقفه‌های قانونی و غیرقانونی در جمع‌آوری مالیات‌ها است. به‌عبارت دیگر، در سیستم اجرایی مالیاتی کشور بین زمانی‌که می‌بایست مالیات پرداخت شود تا زمانی‌که مالیات واقعاً پرداخت می‌شود فاصله وجود دارد. وقفه قانونی تأخیری است که قانون به مؤدی اجازه استفاده از آن را داده است و شامل هیچگونه جریمه‌ای نمی‌شود و در برخی مواقع مؤدی مالیاتی پس از اتمام مهلت قانونی نیز اقدام به پرداخت مالیات نمی‌کند و جمع‌آوری مالیات‌ها با وقفه غیرقانونی مواجه می‌شود که این موضوع بیشتر ناشی از فرایندهای تشخیص، اعتراض‌ها و اقدامات اجرایی برای وصول مالیات می‌باشد. لازم به توضیح است که در شرایط تورمی تأخیر در وصول مالیات‌ها موجب کاهش ارزش واقعی درآمد دولت از این محل می‌شود.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

۳-۱۰. ضعف نظام اطلاعات مالیاتی

در ساختار مالیاتی کشورهای پیشرفته اطلاعات مالیاتی به‌عنوان هسته مرکزی نظام مالیاتی عمل می‌نماید و عملاً مهم‌ترین عامل موفقیت سیستم تلقی می‌گردد، به طوری‌که اعتقاد بر این است که طراحی و برنامه‌ریزی نظام مطلوب اطلاعات مالیاتی علاوه بر فراهم نمودن امکانات اثربخشی سیاست مالیاتی و برنامه‌ریزی دقیق‌تر برای سیستم مالیاتی عامل مؤثری برای موفقیت نظام مالیاتی در پیشگیری از فرار مالیاتی، جلوگیری از اتلاف منابع، کاهش تبعیض و رعایت عدالت مالیاتی، کاهش فساد اداری می‌باشد و دستیابی به اهداف نظام مالیاتی را تسریع می‌نماید.

شایان ذکر است که افزایش تنوع و پیچیدگی در روابط و فعالیت‌های اقتصادی و نیز تعداد فعالان اقتصادی به نوبه خود بر مشکلات نظام‌های مالیاتی در شناسایی دقیق صاحبان منابع و نوع و میزان آن می‌افزاید. این در شرایطی است که نظام مالیاتی کشور به‌دلیل عدم سرمایه‌گذاری لازم و فقدان برنامه‌ریزی مناسب طی سال‌های گذشته فاقد سیستم اطلاعات مالیاتی مناسب و مطلوب بوده و اطلاعات به‌صورت پراکنده، ناقص و غیرمستند در اختیار نظام مالیاتی قرار می‌گیرد.

٤. نتیجه‌گیری

آسیب‌شناسی نظام مالیاتی فعلی کشور در چارچوب ارکان سه‌گانه آن بیانگر وجود مشکلاتی در ارکان مذکور می‌باشد. پیچیدگی و عدم جامعیت، وجود معافیت‌های گسترده و در عین حال ناکارامد و ضعف در ضمانت‌های اجرایی از مشکلات موجود در حوزه قوانین و مقررات مالیاتی می‌باشند. در خصوص دستگاه مالیات‌ستان نیز می‌توان به چالش‌هایی مانند ضعف در زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و هزینه‌های وصول بالا و همچنین در ارتباط با مؤدیان مالیاتی به‌عنوان رکن سوم نظام مالیاتی نیز می‌توان به وضعیت نامطلوب تمکین مؤدیان و عدم رضایتمندی ایشان اشاره نمود.

بر این اساس، برون‌رفت نظام مالیاتی کشور از وضعیت نامطلوب کنونی در گرو انجام اصلاحات اساسی در هریک از ارکان آن می‌باشد. به عبارت دیگر، برخورداری از یک نظام مالیاتی کارا در گرو مرتفع‌ساختن نقاط ضعف ارکان مذکور خواهد بود، بنابراین می‌بایست اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی به‌ویژه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، گسترش پایه‌های مالیاتی و انجام اصلاحات بنیادی در دستگاه مالیات‌ستان (سازمان امور مالیاتی) به‌عنوان راهبردهای اساسی اصلاح نظام مالیاتی مورد توجه

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

قرار گیرند، همچنین به موازات انجام این امور می‌بایست اصلاح فرهنگ عمومی جامعه نیز به‌عنوان امری بلندمدت در دستورکار دستگاه‌ها و نهادهای متولی امر فرهنگ کشور قرار گیرد.

منابع

بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، *نماگرهای اقتصادی*.

پژویان، جمشید (۱۳۸۶)، *اقتصاد بخش عمومی (مالیات‌ها)*، انتشارات جنگل، چاپ اول.

دبیرخانه کارگروه تحولات اقتصادی (۱۳۸۷)، *گزارش پشتیبان طرح تحولات اقتصادی*.

طیب‌نیا، علی (۱۳۸۴)، *مقدمه‌ای بر اصلاح نظام مالیاتی ایران*.

قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۹.

قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷.

قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن.

گیلک حکیم‌آبادی، محمدتقی (۱۳۸۳)، "درس‌هایی از روند اصلاحات مالیاتی مطالعه موردی ایران"، *پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی*، شماره ۱۳، تابستان.

وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۹۰)، *برنامه تحول نظام مالیاتی کشور*.

وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۹۱)، "گزارش ظرفیت‌های مالیاتی اقتصاد ایران، چالش‌ها و راهکارهای توسعه آن".

وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور، *راهبردهای اصلاح نظام مالیاتی کشور*.

وزارت اموراقتصادی و دارایی، معاونت اموراقتصادی (۱۳۹۰)، *مستندات طرح تحول نظام مالیاتی*.

وزارت اموراقتصادی و دارایی، معاونت امور اقتصادی (۱۳۹۱)، *مطالعه پشتیبان طرح تحول نظام مالیاتی کشور*.

وزارت اموراقتصادی و دارایی، معاونت اموراقتصادی (۱۳۹۱)، "گزارش توجیهی لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم".

وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور (۱۳۹۱-۱۳۷۹)، *گزارش‌های وضع مالی دولت*.

Government Finance Statistics Year Book (GFS) (2011).

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]