



Mohammad Reza Markazi¹ , Hamed Saheb Honar² 

1. Master of Health Economics, Iran University of Medical Sciences, Tehran, Iran;

Economic Strategy Expert at the Ministry of Economic Affairs and Finance (Corresponding Author).
markazi.76@gmail.com

2. PhD. Of Energy Economics, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran;

Senior Expert at Sobhan Energy Studies Institute. h.sahebbonar@gmail.com

Abstract

The reliance of the government budget on oil revenues represents a structural challenge in Iran's economy, significantly impacting economic stability and public welfare. Consequently, reforming the tax system, particularly the tax bases, as the most sustainable source of government revenue, is of undeniable necessity. This study aims to identify and prioritize the issues and solutions for reforming tax bases in Iran. To achieve this objective, a qualitative approach based on content analysis of documents and library studies was employed, followed by semi-structured interviews with tax experts to compile a set of issues, challenges, and solutions for reforming tax bases. Subsequently, the Analytical Hierarchy Process (AHP) technique was used to prioritize these issues and solutions. The research findings show that 1) inefficiency of tax exemptions and incentives, 2) weakness and inefficiency of tax laws and regulations, 3) inappropriate structure of tax rates, 4) lack of attention to expanding new tax bases, and 5) weakness and inefficiency in implementing tax laws and regulations are the most important issues and problems of tax bases. Also, prioritizing solutions for reforming tax bases includes: 1) organizing and reforming tax exemptions, 2) reforming existing tax bases, 3) expanding new tax bases, 4) reforming tax laws and regulations, 5) reforming the structure of tax rates, and 6) improving the implementation of tax laws and regulations. Accordingly, it is recommended that policymakers take practical steps toward achieving tax justice and increasing sustainable government revenues by targeting tax exemptions, updating and expanding tax bases, and simplifying tax laws.

Keywords: Tax Bases, Tax System Reform, Hierarchical Analysis.

JEL Classification: H20, H21, C44

Doi: 10.22034/eaai.2025.2073734.1069

Article history:

Receive Date: 5 October 2025

Revise Date: 3 November 2025

Accept Date: 10 November 2025



© The Author(s).

محمد رضا مرکزی^۱، حامد صاحب هنر^۲ 

۱. کارشناسی ارشد اقتصاد بهداشت، دانشگاه علوم پزشکی ایران، تهران، ایران؛

کارشناس راهبری اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی (نویسنده مسئول). markazi.m76@gmail.com

۲. دکتری اقتصاد انرژی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران؛

کارشناس ارشد مؤسسه مطالعات انرژی سبحان. h.sahebbonar@gmail.com

چکیده

وابستگی بودجه دولت به درآمدهای نفتی، یکی از چالش‌های ساختاری اقتصاد ایران است که ثبات اقتصادی و رفاه عمومی را تحت تأثیر قرار داده است. از این رو، اصلاح نظام مالیاتی و به‌ویژه پایه‌های مالیاتی به‌عنوان پایدارترین منبع درآمدی دولت، از ضرورت انکارناپذیری برخوردار است. این پژوهش با هدف شناسایی و اولویت‌بندی مسائل و راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی در ایران انجام شده است. برای دستیابی به این هدف، از رویکرد کیفی مبتنی بر تحلیل محتوای اسناد و مطالعات کتابخانه‌ای استفاده شده و در ادامه با بهره‌گیری از مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با خبرگان حوزه مالیاتی، مجموعه‌ای از مسائل و مشکلات و راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی احصا گردید. سپس با استفاده از تکنیک تحلیل سلسله‌مراتبی (AHP)، این مسائل و راهکارها اولویت‌بندی شدند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد (۱) ناکارآمدی معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی؛ (۲) ضعف و ناکارآمدی قوانین و مقررات مالیاتی؛ (۳) ساختار نامناسب نرخ‌های مالیاتی؛ (۴) بی‌توجهی به گسترش پایه‌های مالیاتی جدید؛ و (۵) ضعف و ناکارآمدی در اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، مهم‌ترین مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی هستند. همچنین اولویت‌بندی راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی نیز عبارت است از: (۱) سامان‌دهی و اصلاح معافیت‌های مالیاتی؛ (۲) اصلاح پایه‌های مالیاتی موجود؛ (۳) گسترش پایه‌های مالیاتی جدید؛ (۴) اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی؛ (۵) اصلاح ساختار نرخ‌های مالیاتی؛ و (۶) بهبود نحوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی. بر این اساس، پیشنهاد می‌شود سیاست‌گذاران با هدفمندسازی معافیت‌ها، روزآمدسازی و گسترش پایه‌های مالیاتی و ساده‌سازی قوانین، گام‌های عملی در جهت تحقق عدالت مالیاتی و افزایش درآمدهای پایدار دولت بردارند.

واژگان کلیدی: پایه‌های مالیاتی، اصلاح نظام مالیاتی، تحلیل سلسله‌مراتبی.

طبقه بندی JEL: H20, H21, C44 شناسه دیجیتال: 110.22034/eaai.2025.2073734.1069



© The Author(s).



سابقه مقاله:

تاریخ بازنگری: ۱۲ آبان ۱۴۰۴

تاریخ دریافت: ۱۳ مهر ۱۴۰۴

تاریخ پذیرش: ۱۹ آبان ۱۴۰۴

استناددهی: مرکزی، محمد رضا و صاحب هنر، حامد (۱۴۰۴). شناسایی و اولویت‌بندی مسائل و راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی در ایران. فصلنامه تحلیل‌ها و اندیشه‌های اقتصادی، ۲ (۵)، ۷۷-۱۰۲.

۱- مقدمه

وابستگی بودجه دولت به درآمدهای نفتی، به‌عنوان یکی از ویژگی‌های ساختاری اقتصاد ایران، در سال‌های اخیر پیامدهای قابل توجهی بر ثبات اقتصادی و رفاه عمومی جامعه داشته است. نوسانات درآمدهای نفتی که عمدتاً ناشی از تغییرات قیمت جهانی نفت و محدودیت‌های بین‌المللی است، به بی‌ثباتی اقتصادی منجر شده و اثرات منفی آن در قالب تورم فزاینده و نوسانات شدید نرخ ارز نمایان شده است. این عوامل، با کاهش قدرت خرید خانوارها و افزایش نااطمینانی در بازارها، رفاه عمومی را به‌طور قابل ملاحظه‌ای تحت تأثیر قرار داده‌اند. مؤثرترین راهکار برای جلوگیری از این نوسانات و ایجاد رشد پایدار که به افزایش درآمد سرانه و رفاه عمومی منجر می‌شود، تأمین درآمد پایدار مالیاتی از طریق افزایش مشارکت عمومی اقشار مختلف است (ترابی‌فر و تجربی‌شی، ۱۳۹۸).

درآمدهای مالیاتی پایدارترین و سالم‌ترین منبع درآمدی دولت به‌شمار می‌آیند، زیرا هر شهروند موظف است متناسب با توان مالی خود در تأمین هزینه‌های عمومی کشور از طریق پرداخت مالیات مشارکت کند. هدف اصلی از اخذ مالیات توسط دولت و پرداخت آن از سوی مردم، ایجاد نوعی همیاری و همکاری عقلایی و جمعی برای تأمین هزینه‌های عمومی و رفع نیازهای اجتماعی است. با توجه به ضرورت کاهش هرچه بیشتر وابستگی به درآمدهای نفتی، اهمیت نقش مالیات در تأمین منابع مالی دولت در شرایط کنونی ایران بیش از گذشته نمایان شده است. اگرچه، کارکرد اصلی مالیات‌ها تأمین منابع مالی دولت برای انجام وظایف حاکمیتی است، اما اثرات توزیعی و تخصیصی آن‌ها نیز بسیار قابل توجه است و مالیات را به ابزاری مؤثر برای اجرای سیاست‌های مالی دولت تبدیل کرده است. یکی از وظایف مهم دولت‌ها، تحقق عدالت اجتماعی است که از طریق طراحی و اجرای سیاست‌های مالیاتی مناسب می‌توان به بازتوزیع درآمدها و کاهش نابرابری‌های اقتصادی دست یافت. افزون بر این، رشد متوازن و پایدار اقتصاد ملی نیازمند هدایت هدفمند منابع و توزیع عادلانه امکانات میان بخش‌ها و مناطق مختلف کشور است؛ نقشی که نظام مالیاتی می‌تواند با برنامه‌ریزی دقیق و منسجم به‌خوبی در انجام آن ایفای مسئولیت کند (حراقی و همکاران، ۱۴۰۳).

سلامت و کارکرد درست نظام مالیاتی، اعتماد مردم و حرکت صحیح چرخ اقتصاد را به ارمغان می‌آورد و از طرف دیگر، ضعف و کارکرد نادرست نظام مذکور منجر به نارضایتی‌های اجتماعی و سیاسی خواهد شد. نظام مالیاتی در اغلب کشورهای در حال توسعه به‌دلیل مسائل و مشکلاتی

مانند کارایی کم، هزینه وصول بالا، ائتلاف وقت مؤدیان و کارکنان، میزان وصولی کم و انحراف تخصیصی نهاده به منابع، هزینه بالایی را به جامعه تحمیل می‌کند. اصلاح نظام مالیاتی باید به‌مثابه بخش مهمی از اصلاح نظام مالی و هسته اصلی سیاست‌های تثبیت و تعدیل اقتصادی مورد توجه قرار گرفته و یکی از ابزارهای سیاست توسعه کشور باشد (رشیدی، ۱۳۷۴).

شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص ملی، یکی از شاخص‌های نشان‌دهنده وضعیت نظام مالیاتی کشورها است. نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در ایران حدود ۹/۹ درصد برآورد می‌شود؛ در حالی که میانگین این شاخص در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) حدود ۳۴ درصد است. نسبت درآمدهای مالیاتی در ایران حتی از کشورهایی مانند مکزیک (۱۷ درصد)، کلمبیا (۲۰ درصد)، ترکیه (۲۱ درصد) و شیلی (۲۴ درصد) نیز پایین‌تر است. بنابراین، سطح درآمدهای مالیاتی دولت در ایران به‌طور قابل توجهی کمتر از حد بهینه است. بررسی اجزای مختلف درآمدهای مالیاتی نشان می‌دهد که این ضعف در تمامی پایه‌های مالیاتی وجود دارد. در مقایسه با میانگین کشورهای OECD، سهم پرداخت‌های تأمین اجتماعی با ۴۷ درصد و مالیات بر اشخاص حقوقی با ۴۱ درصد عملکرد بهتری دارند؛ در حالی که مالیات بر اشخاص حقیقی با ۹ درصد و مالیات بر دارایی با ۱۱ درصد، ضعیف‌ترین پایه‌ها محسوب می‌شوند. مالیات بر کالاها و خدمات نیز با سهمی معادل ۳۰ درصد در سطحی میانی قرار دارد (میرهاشمی و رسولی، ۱۴۰۴).

با توجه به وابستگی تاریخی بودجه دولت ایران به درآمدهای نفتی و پیامدهای منفی نوسانات این منبع بر ثبات اقتصادی و عدالت اجتماعی، حرکت به سوی نظام مالیاتی کارآمد و پایدار ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است. یکی از چالش‌های اساسی نظام مالیاتی کشور، ناکارآمدی در شناسایی و اصلاح پایه‌های مالیاتی است که موجب کاهش کارایی وصول مالیات، گسترش فرار مالیاتی و تضعیف عدالت مالیاتی شده است. در این راستا، پژوهش حاضر با هدف شناسایی و اولویت‌بندی مسائل و راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی در ایران انجام گرفته است تا با تکیه بر دیدگاه خبرگان و تحلیل‌های علمی، مسیر بهینه اصلاح نظام مالیاتی را تبیین نماید. نتایج این پژوهش می‌تواند مبنایی علمی برای سیاست‌گذاری در جهت افزایش درآمدهای پایدار دولت، کاهش وابستگی به نفت و تحقق عدالت اقتصادی و اجتماعی فراهم آورد. در ادامه ابتدا ادبیات نظری مربوط به مالیات‌ستانی و سپس پیشینه پژوهش مورد بررسی قرار خواهد گرفت. سپس در بخش روش‌شناسی، روش تحلیل محتوای کیفی و تحلیل

سلسله‌مراتبی تشریح خواهد شد و در بخش یافته‌های پژوهش، مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی شناسایی و اولویت‌بندی می‌گردد؛ در نهایت بر اساس یافته‌های پژوهش، نتیجه‌گیری و پیشنهاد‌های سیاستی ارائه می‌شود.

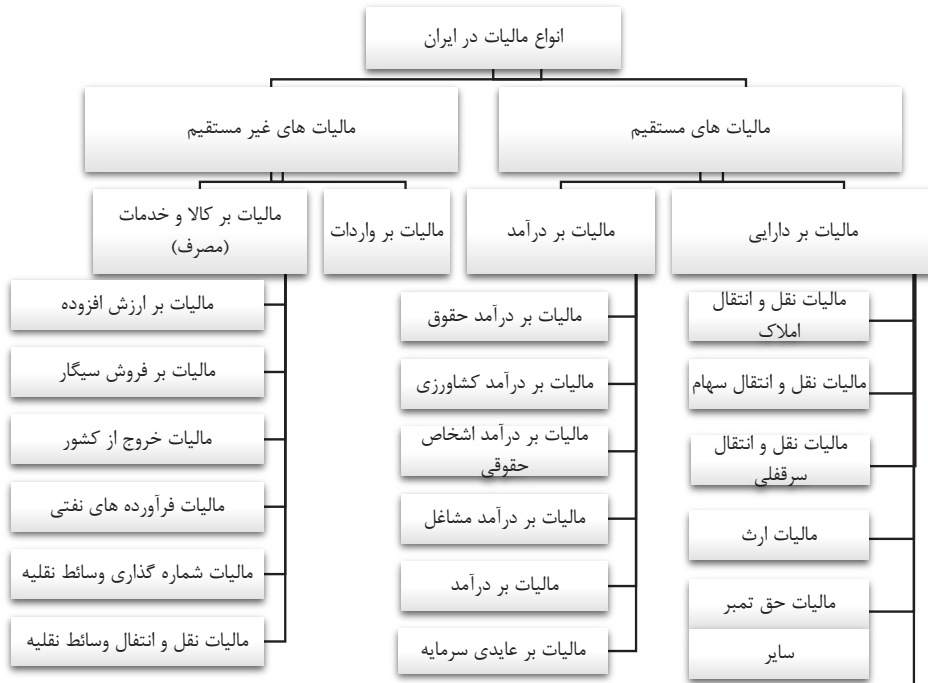
۲- ادبیات نظری

۲-۱- مفهوم‌شناسی مالیات و پایه‌های مالیاتی

بر اساس تعریف صندوق بین‌المللی پول، مالیات به وجوه اجباری، غیرجبرانی و غیرقابل برگشتی اطلاق می‌شود که دولت به‌منظور تأمین نیازهای عمومی از شهروندان دریافت می‌کند. درآمد‌های مالیاتی شامل بهره‌های مربوط به مالیات‌های معوقه، جریمه‌های ناشی از عدم پرداخت یا تأخیر در پرداخت مالیات‌ها و همچنین مبالغی است که دولت از انحصارات مالی، صادراتی، وارداتی و خرید و فروش ارز دریافت می‌کند. همچنین، وجوهی که دولت از سازمان‌های غیردولتی، اتحادیه‌ها و انجمن‌های غیرتجاری دریافت می‌کند، به‌عنوان مالیات محسوب نمی‌شود؛ حتی اگر این وجوه به‌صورت اجباری از اعضای آن‌ها اخذ شده باشد (حسینی و همکاران، ۱۴۰۰).

در یک تقسیم‌بندی کلی مالیات‌ها به‌طور کلی به دو دسته مستقیم و غیرمستقیم تقسیم می‌شوند. مالیات‌های مستقیم مالیاتی است که بدون هیچ واسطه‌ای و به‌طور مستقیم از درآمد یا دارایی افراد حقیقی و حقوقی اخذ می‌شود. در ایران مالیات‌های مستقیم از دو پایه درآمد و پایه ثروت تشکیل شده است. در مقابل، مالیات غیرمستقیم مالیاتی است که پرداخت‌کننده آن فرد معینی نیست و دارای قابلیت انتقال بالایی است. به بیان دیگر، این مالیات با واسطه و به‌طور غیرمستقیم از شهروندان گرفته می‌شود. مالیات غیرمستقیم، روی مصرف کالاها و فعالیت‌هایی وضع می‌شود که به‌طور غیرمستقیم روی درآمد مؤثر می‌باشد. این مالیات، غالباً بر قیمت کالاها و خدمات اضافه شده و به مصرف‌کننده منتقل می‌گردد و شامل مالیات بر واردات و مالیات بر معاملات است (حسینی و همکاران، ۱۴۰۰). نمودار (۱) تقسیم‌بندی انواع مالیات‌ها در نظام مالیاتی ایران را نشان می‌دهد:

نمودار (۱): تقسیم‌بندی مالیات‌ها در نظام مالیاتی ایران



منبع: یافته‌های پژوهش

۲-۲- اهداف و ضرورت وضع مالیات

مالیات به‌عنوان یک موضوع استراتژیک، اساسی و پویا، نقش حیاتی در تحقق برنامه‌های توسعه‌ای ایفا می‌کند. در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته، مالیات به‌عنوان مهم‌ترین منبع تأمین درآمدهای عمومی و یکی از مؤثرترین ابزارهای اقتصادی برای سیاست‌گذاری‌های مالی و هدایت اقتصاد به سمت اهداف کلان اقتصادی شناخته می‌شود. سهم درآمدهای مالیاتی از کل درآمدهای دولت در کشورهای مختلف معمولاً بیشتر از سایر منابع درآمدی است. از آنجاکه مالیات به‌عنوان ابزاری کلیدی در اجرای سیاست‌های اقتصادی به شمار می‌آید، دولت از طریق آن نه تنها بر متغیرهای کلان اقتصادی مانند رشد اقتصادی، تورم و بیکاری تأثیر می‌گذارد، بلکه در تخصیص منابع و توزیع درآمد نیز اثرات قابل توجه و پایداری دارد. همچنین، سهم مهم درآمدهای مالیاتی از تولید ناخالص ملی می‌تواند نشان‌دهنده اثربخشی سیاست‌های مالیاتی در اقتصاد باشد (پژوهان، ۱۳۹۰، ص. ۲۵۴).

دولت‌ها مالیات را با اهداف مختلفی اخذ می‌کنند؛ از این اهداف می‌توان به موارد کلی زیر اشاره کرد:

- أ) اهداف درآمدی: به جهت ایجاد درآمد و تأمین هزینه‌های مربوط به دولت؛
- ب) اهداف توزیعی: در صورت کارایی و کارآمد بودن نظام مالیاتی، مالیات از صاحبان درآمد گرفته شده و برای حمایت از فقرا و کم‌درآمدها هزینه می‌شود؛
- ج) هدف‌گذاری تشبیتی: برای تثبیت نرخ تورم و یا کاهش آن استفاده می‌شود. در صورت وجود تورم در جامعه، دولت می‌تواند با افزایش مالیات بر مصرف تقاضای کل جامعه را کم کرده و باعث کاهش تورم شود و یا در حالت رکود اقتصادی در جامعه با کاهش مالیات بر مصرف، مردم را به خرید کالاها تشویق کند و زمینه خروج از رکود را فراهم سازد؛
- د) اهداف تخصیصی: در اهداف تخصیصی دولت می‌تواند با وضع مالیات مردم را نسبت به مصرف برخی کالاها جهت‌دهی نماید؛ مثلاً با افزایش مالیات بر مصرف کالاهای زیان‌آور مانند سیگار، باعث کاهش تولید و مصرف این نوع کالاها خواهد شد.
- لازم به ذکر است که مالیات در صورتی می‌تواند مفید باشد که از سه اصل کارآمدی، اقتصادی بودن و عادلانه بودن، تبعیت کند؛ در غیر این صورت، نه تنها نمی‌تواند به اهداف خود برسد بلکه می‌تواند تأثیرات معکوس نیز بر اقتصاد بگذارد (دادگر، ۱۳۸۶، ص. ۳۵۴).

۲-۳- اصول مالیات‌ستانی

اصول چهارگانه مالیات‌ستانی عبارتند از:

- ۱- اصل عدالت: بر اساس این اصل، وضع مالیات زمانی عادلانه تلقی می‌شود که بار مالی آن به‌طور منصفانه بین گروه‌های مختلف جامعه توزیع شود. از مفهوم عدالت مالیاتی، دو نوع اصلی عدالت افقی و عدالت عمودی ناشی می‌شود. عدالت افقی به این معناست که افرادی با درآمد مشابه باید مالیات یکسانی بپردازند. در مقابل، عدالت عمودی بیان می‌کند که افرادی که درآمد و ثروت بیشتری دارند، باید مالیات بیشتری پرداخت کنند؛
- ۲- اصل معین بودن: این اصل به ایجاد اطمینان برای مؤدیان مالیاتی از طریق نظارت بر وظایف قانون‌گذار و دولت در زمینه مالیات نسبت به مالیات‌دهندگان کمک می‌کند. در واقع، در فرایند اخذ مالیات، باید مأخذ، زمان و روش پرداخت مالیات به‌طور دقیق مشخص شود. همچنین، این اصل بر وظایف قانون‌گذار و دولت در ارتباط با مؤدیان نیز نظارت دارد. عدم

رعایت این اصل می‌تواند زمینه‌ساز فساد و رشوه‌خواری شود؛

۳- اصل سهل‌الوصول بودن مالیات: این اصل به مسئولیت طراحی نظام مالیاتی و شیوه اجرای آن اشاره دارد، به طوری که کمترین فشار بر مالیات‌دهنده (از نظر زمان و روش پرداخت) وارد شود و درعین حال، جمع‌آوری مالیات برای دولت نیز با مشکلی مواجه نشود؛

۴- اصل صرفه‌جویی: بر اساس این اصل، مالیات و شیوه‌های جمع‌آوری آن باید به گونه‌ای تنظیم شوند که هزینه‌های مربوط به وصول مالیات (تفاوت بین مبلغ مالیات پرداختی توسط مؤدیان و آنچه به خزانه دولت واریز می‌شود) به حداقل برسد. این هزینه‌ها شامل هزینه‌های اجتماعی و اداری هستند (دادگر و ایزدخواستی، ۱۴۰۱، صص. ۶۲-۶۳).

۲-۴- اصلاح مالیاتی: اهداف و رویکردهای آن

در سه دهه اخیر، فلسفه اصلاحات مالیاتی با توجه به تغییر نگرش‌ها نسبت به نقش دولت در اقتصاد دچار تحولات اساسی شده است. در گذشته، دولت‌ها از طریق نظام مالیاتی، اهداف متعددی نظیر تأمین مالی مخارج عمومی، تحریک پس‌انداز و سرمایه‌گذاری، توزیع درآمد و ثروت و اصلاح اثرات خارجی را دنبال می‌کردند؛ اما در سال‌های اخیر، همراه با تغییر نگرش نسبت به نقش دولت، جایگاه مالیات در اقتصاد نیز دچار تحول شده است. دیدگاه‌های معاصر، با تأکید بر نقش محدودتر مالیات، آن را عمدتاً در چهارچوب افزایش درآمد دولت محدود می‌دانند.

بر اساس نظر بارگس و استرن^۱ (۱۹۹۳)، هدف اصلی مالیات‌ستانی، تأمین منابع بودجه‌ای دولت است و هر برنامه اصلاحی باید راهکارهایی برای افزایش این منابع ارائه دهد که از نظر اداری و سیاسی قابل اجرا باشد و درعین حال عدالت و کارایی را تا حد امکان حفظ کند. صندوق بین‌المللی پول نیز بر این نکته تأکید دارد که از آنجایی که مالیات ممکن است در تصمیمات اقتصادی افراد و بنگاه‌ها اختلال ایجاد کند، هدف اصلی سیاست مالیاتی باید محدود به تأمین درآمد دولت با کمترین اختلال در رفتار اقتصادی باشد.

بر این اساس، رویکردهای نوین در برنامه‌های اصلاح مالیاتی در کشورهای جهان، بر حداقل‌سازی آثار تحریفی مالیات به‌منظور حفظ رقابت‌پذیری اقتصاد و کاهش تنوع نرخ‌های مالیاتی برای کاهش تحریف‌های ناخواسته در قیمت‌های نسبی تمرکز دارند. علاوه بر این، تمرکز از عدالت عمودی به عدالت افقی تغییر یافته است؛ به گونه‌ای که پایه‌های مالیاتی باید

گسترده، ساده، شفاف و دارای نرخ‌ها و تنوع اندک باشند. کاهش هزینه‌های تمکین، افزایش کارایی دستگاه وصول مالیات و مدرنیزاسیون سازمان وصول مالیات از دیگر اهداف کلیدی برنامه‌های اصلاح مالیاتی در سطح جهانی است (میرمحمدی و جنتی، ۱۳۹۵).
به‌طور کلی، یافته‌های نظریه مالیات در ترکیب با تجربیات بین‌المللی، به دو بسته اصلی برای اصلاح مالیاتی اشاره می‌کنند:

• اصلاح سیاست‌های مالیاتی:

هدف اصلی آن دستیابی به اهداف تثبیت، تخصیص بهینه منابع یا افزایش درآمدهای مالیاتی از طریق تعیین ساختار مالیات‌ها، نرخ‌های مالیاتی، گروه‌های مشمول، دامنه شمول، معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی، کسورات از درآمد مشمول مالیات و نحوه تعامل با سرمایه‌گذاری، پس‌انداز و صادرات است. اصلاح ساختار مالیات‌ها شامل انتقال تدریجی از نظام مالیاتی متکی بر تولید و تجارت به سمت مالیات‌های مصرف با نرخ‌های یکنواخت و در نهایت مالیات بر درآمد است. در زمینه مالیات بر درآمد، عقلانیت متعارف بر پایه مالیاتی گسترده، نرخ‌های پایین و یکنواخت و حداقل معافیت‌ها تأکید دارد.

در اصلاحات مالیاتی مبتنی بر درآمد، تمرکز غالب بر گسترش پایه مالیاتی از طریق کاهش یا حذف معافیت‌ها و شمول گروه‌های دشوار وصول مالیات است. نکته حائز اهمیت آن است که مالیات بر درآمد دیگر صرفاً ابزاری برای بازتوزیع درآمد یا ارتقای عدالت اجتماعی تلقی نمی‌شود؛ بنابراین، درجه تصاعدی نرخ مالیات بر درآمد افراد در برنامه‌های اخیر کاهش یافته است. در کشورهای در حال توسعه و در حال گذار، مالیات بر درآمد شرکت‌ها به‌عنوان یکی از منابع عمده درآمدی دولت‌ها مطرح است.

در بسیاری از کشورهای جهان، به‌ویژه در آمریکای لاتین و آسیا، معرفی مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان مهم‌ترین بخش برنامه اصلاح مالیاتی مطرح شده است. حذف خاصیت تنازلی این مالیات از طریق امکان کسر مالیات پرداختی بابت خرید نهاده‌ها و سهولت اجرایی ناشی از سیستم خودکنترلی، آن را به یکی از محبوب‌ترین انواع مالیات تبدیل کرده است. کشورهای مجری این مالیات معمولاً با حذف مالیات بر فروش و محدودسازی مالیات بر موارد خاص، نرخ یکنواختی برای کالاها و خدمات مشمول اعمال می‌کنند (میرمحمدی و جنتی، ۱۳۹۵).

• اصلاح سازمان یا دستگاه وصول مالیات:

هدف اصلی، ایجاد نهادی کارآمد است که بتواند قوانین مالیاتی مصوب را با کمترین هزینه اجرایی کند. برنامه‌های اصلاح شامل بهبود فرایندهای مالیاتی، ارتقای خدمات به مؤدیان، مکانیزاسیون شناسایی، تشخیص و پرداخت مالیات و سایر فعالیت‌های مرتبط است. طی دو دهه گذشته، تقریباً تمامی کشورهای جهان اصلاحاتی در نظام مالیاتی خود اعمال کرده‌اند. توسعه و اصلاح سازمان وصول مالیات، بخش جدایی‌ناپذیر برنامه‌های جامع اصلاح نظام مالیاتی بوده و پیشرفت در ساختار و تشکیلات اداری وصول مالیات، یکی از موفق‌ترین بخش‌های این اصلاحات در سطح جهانی محسوب می‌شود (میرمحمدی و جنتی، ۱۳۹۵).

۳- پیشینه پژوهش

بررسی پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه مالیات نشان می‌دهد با توجه به اهمیت نظام مالیاتی کشور و نیز گستردگی و پیچیدگی مسائل و مشکلات نظام مالیاتی ایران، پژوهش‌های متعددی در این زمینه انجام شده است. در ادامه برخی مطالعات انجام‌شده داخلی و خارجی بررسی خواهد شد.

۳-۱- مطالعات داخلی

حراقی و همکاران (۱۴۰۳)، در پژوهشی ضمن بررسی مفاهیم معافیت‌های مالیاتی، انواع معافیت‌های مالیاتی مصوب در قوانین و مقررات را شناسایی و پیشنهادهایی برای سامان‌دهی ارائه نمودند. نتایج این پژوهش نشان داد، حجم بالا و موارد متعدد معافیت‌های مالیاتی در اقتصاد کشور از یک سو و ناکارآمدی فعالیت‌های اقتصادی در بخش‌های مختلف از جمله کشاورزی از سوی دیگر، سبب به وجود آمدن برخی از چالش‌ها در اقتصاد شده است که از جمله می‌توان به کاهش درآمدهای مالیاتی دولت، عدم دسترسی مناسب به اطلاعات مالی و اقتصادی فعالیت‌های معاف از مالیات، افزایش زمینه اجتناب و فرار از مالیات، پراکندگی معافیت‌های مالیاتی در قوانین مختلف و افزایش درخواست مکرر در خصوص استفاده و یا تمديد معافیت‌های مالیاتی اشاره نمود.

فرج‌زاده و نظری (۱۴۰۲)، طی پژوهشی اثر درآمد مالیاتی حاصل از کشاورزی بر متغیرهای کلان، تولید زیربخش‌ها و رفاه خانوارها را با مدل تعادل عمومی مبتنی بر ماتریس حسابداری اجتماعی ارزیابی کردند. یافته‌ها نشان داد که اعمال مالیات بر زمین و منابع طبیعی کشاورزی

با نرخ ۲۰ درصد، می‌تواند بیش از ۵ درصد درآمدهای مالیاتی دولت را افزایش دهد، اما اثر ناچیزی بر متغیرهای دیگر دارد. اعمال مالیات ۱۵ درصد بر ارزش افزوده، رفاه خانوارهای روستایی را ۷-۹ درصد و شهری را ۴-۵ درصد کاهش می‌دهد.

حسن‌زاده و همکاران (۱۴۰۱)، در مطالعه‌ای تأثیر افزایش و کاهش مالیات بر درآمد شرکت‌ها بر رفاه خانوارها را با مدل تعادل عمومی و داده‌های ماتریس حسابداری اجتماعی سال ۱۳۹۰ بررسی کردند. شش سناریو شامل افزایش و کاهش ۱۰، ۲۰ و ۵۰ درصد نرخ مالیات شبیه‌سازی شد. نتایج نشان داد افزایش نرخ مالیات، رفاه خانوارهای شهری را کاهش و رفاه خانوارهای روستایی را اندکی افزایش می‌دهد، اما در مجموع رفاه کل کاهش می‌یابد؛ کاهش نرخ مالیات نیز رفاه کل را افزایش می‌دهد. در این مطالعه، پیشنهاد کاهش مالیات شرکت‌ها با جایگزینی سایر مالیات‌ها داده شده است.

موسوی و همکاران (۱۴۰۱)، طی پژوهشی اثرات افزایش نرخ مالیات بر مصرف و کاهش نرخ مالیات بر درآمد را بر متغیرهای کلان اقتصاد ایران با مدل DSGE بررسی کردند. نتایج گواه اثرات مثبت این سیاست بر تولید ناخالص داخلی، سرمایه‌گذاری، اشتغال و بودجه دولت در کوتاه‌مدت و میان‌مدت است. مصرف در کوتاه‌مدت کاهش می‌یابد اما در میان‌مدت افزایش می‌یابد؛ در بلندمدت متغیرها به روند پیشین برمی‌گردند.

ناظر و همکاران (۱۴۰۱) آثار تولیدی دو نوع مالیات بر مصرف و درآمد سرمایه (اشخاص حقوقی) را با مدل تعادل عمومی قابل محاسبه بررسی کردند. مدل به دو نوع ایستا و پویا و با داده‌های ماتریس حسابداری اجتماعی و جدول داده - ستانده سال ۱۳۹۰ مقداردهی شد. نتایج نشان داد جایگزینی مالیات بر درآمد سرمایه با مالیات بر مصرف، در سال‌های نخست ممکن است به افزایش متغیرها و کاهش تولید منجر شود؛ اما با گذشت زمان تولید را افزایش می‌دهد.

صداقت‌جو و همکاران (۱۴۰۰) طی پژوهشی دو راهبرد اخذ و معافیت مالیات از سود سپرده‌های بانکی را با پرسش‌نامه تحلیلی SWOT و نظرسنجی از ۱۰۴۱ نقش‌آفرین و خبره مقایسه کردند. امتیازدهی بر اساس مقیاس لیکرت و رتبه‌بندی بر اساس میانگین و وزن نسبی انجام شد. نتایج نشان داد راهبرد اخذ مالیات، تهاجمی و معافیت، تدافعی است؛ با ضعف‌ها و تهدیدهای کلیدی مانند کاهش تمایل به سپرده‌گذاری و افزایش میل به مصرف.

۳-۲- مطالعات خارجی

باتی^۲ (۲۰۲۵) در پژوهشی تجربی، به بررسی عوامل نهادی و اقتصاد کلان مؤثر بر درآمد مالیاتی در ۲۰ کشور جنوب صحرای آفریقا طی دوره ۲۰۰۹ تا ۲۰۲۳ پرداخت. نتایج نشان داد که کیفیت نهادی از جمله شفافیت، کارایی اداری و ثبات سیاسی، رابطه‌ای مثبت و معنادار با نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی دارد. به بیان دیگر، کشورهایی که از نهادهای کارآمدتر و ساختار اجرایی قوی‌تری برخوردارند، در گسترش پایه مالیاتی و افزایش درآمد پایدار موفق‌تر بوده‌اند. این مطالعه بر اهمیت بهبود ظرفیت نهادی و ارتقای نظام حکمرانی در اصلاحات مالیاتی تأکید می‌کند.

ژائو و وانگ^۳ (۲۰۲۵) در پژوهشی تجربی، اثر اجرای اصلاح مالیاتی چین تحت عنوان «تبدیل مالیات کسب‌وکار به مالیات بر ارزش افزوده» (BT-to-VAT) را بر عملکرد پروژه‌های مشارکت عمومی - خصوصی بررسی کردند. یافته‌ها نشان داد اجرای این اصلاح مالیاتی با کاهش هزینه‌های مالیاتی شرکت‌ها، افزایش کارایی اجرایی و بهبود شفافیت نظام مالیاتی همراه بوده است. به علاوه، اصلاح ساختار مالیاتی موجب رشد سرمایه‌گذاری بخش خصوصی و افزایش جذابیت پروژه‌های مشارکت عمومی - خصوصی گردیده است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که اصلاح پایه‌های مالیاتی می‌تواند علاوه بر ارتقای درآمد دولت، بر پویایی بخش خصوصی نیز تأثیر مثبت داشته باشد.

دمیدووا و همکاران^۴ (۲۰۲۴) در پژوهشی تطبیقی، اثربخشی هزینه‌های مالیاتی برای حمایت از سرمایه‌گذاری و بخش‌های اولویت‌دار را در میان کشورهای گروه G۲۰ ارزیابی کردند. بر اساس شاخص‌های ترکیبی طراحی شده، نتایج نشان داد که هزینه‌های مالیاتی گسترده لزوماً موجب افزایش سرمایه‌گذاری یا رشد تولید صنعتی نمی‌شود و اثربخشی آن به میزان شفافیت و هدفمندی سیاست‌ها بستگی دارد. یافته‌ها بیانگر آن است که تمرکز بر بازطراحی پایه مالیاتی و حذف معافیت‌های ناکارآمد می‌تواند اثربخشی سیاست‌های مالی را به‌طور چشمگیری افزایش دهد. در نتیجه، گسترش پایه مالیاتی از طریق کاهش معافیت‌ها و بازنگری در هزینه‌های مالیاتی، مسیر مؤثرتری برای حمایت پایدار از سرمایه‌گذاری تلقی می‌شود.

2. Bati

3. Zhao & Wang

4. Demidova et al.

ال وی و ژانگ^۵ (۲۰۲۲) در مقاله‌ای با رویکرد تاریخی - تحلیلی، تحول نظام مالیاتی چین را از «درون‌سازی در اقتصاد» به «درون‌سازی در جامعه» بررسی کردند. نویسندگان با تحلیل روند اصلاحات مالیاتی از دهه ۱۹۹۰ تاکنون نشان دادند که انتقال تمرکز نظام مالیاتی از بنگاه‌های دولتی به کل جامعه، نقش مهمی در گسترش پایه مالیاتی و بهبود عدالت افقی ایفا کرده است. یافته‌ها حاکی از آن است که گسترش پایه مالیاتی و توسعه مالیات‌های مستقیم به‌ویژه مالیات بر ثروت، موجب افزایش شفافیت، پاسخ‌گویی و کارایی نظام مالیاتی چین شده است. این پژوهش نتیجه می‌گیرد که اصلاحات مالیاتی باید فراتر از اقتصاد، در بُعد اجتماعی نیز نهادینه شود تا به تقویت اعتماد عمومی نسبت به نظام مالیاتی منجر شود.

آفونسو و همکاران^۶ (۲۰۲۱) در پژوهشی تطبیقی با داده‌های پانلی ۱۸ کشور عضو OECD طی سال‌های ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۷، به بررسی تأثیر اصلاحات ساختاری مالیاتی بر کارایی هزینه‌های عمومی پرداختند. نتایج نشان داد که افزایش نرخ‌های مالیاتی عمدتاً موجب کاهش کارایی مخارج عمومی می‌شود، در حالی که گسترش پایه‌های مالیاتی از طریق حذف معافیت‌ها و افزایش دامنه مالیات‌ستانی، کارایی تخصیص منابع را ارتقا می‌دهد. همچنین در دوره‌های رشد اقتصادی، افزایش پایه مالیاتی شرکت‌ها بیشترین اثر مثبت را بر بهره‌وری بخش عمومی داشته است. یافته‌های این مطالعه تأکید می‌کند که اصلاح پایه‌های مالیاتی به‌جای افزایش نرخ‌ها، مسیر پایدارتری برای بهبود کارایی مالی و ثبات بودجه‌ای فراهم می‌نماید.

پژوهش حاضر از منظر رویکرد، هدف و روش اجرا، دارای نوآوری و تمایز قابل توجهی نسبت به مطالعات پیشین در حوزه اصلاح نظام مالیاتی ایران است. اغلب پژوهش‌های گذشته به بررسی آثار اقتصادی انواع مالیات‌ها بر متغیرهای کلان (مانند تولید، رفاه خانوار یا اشتغال) یا به تحلیل موضوعات جزئی نظیر کارایی معافیت‌ها و نرخ‌های مالیاتی پرداخته‌اند؛ در حالی که مطالعه حاضر با رویکردی جامع و ترکیبی، به شناسایی و اولویت‌بندی نظام‌مند مسائل و راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی ایران بر اساس دیدگاه خبرگان و با بهره‌گیری از روش تحلیل محتوای کیفی و تکنیک تحلیل سلسله‌مراتبی (AHP) پرداخته است. استفاده از داده‌های میدانی مبتنی بر مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با کارشناسان حوزه مالیاتی و تلفیق آن با تحلیل مستندات رسمی، موجب شده است تا این پژوهش تصویری عینی و

5. Lv & Zhang

6. Afonso et al.

اولویت‌بندی‌شده از چالش‌ها و مسیرهای اصلاح پایه‌های مالیاتی کشور ارائه دهد؛ امری که در مطالعات پیشین کمتر بدان پرداخته شده و می‌تواند مبنایی کاربردی برای سیاست‌گذاری و تصمیم‌سازی در جهت تحقق عدالت مالیاتی و افزایش پایداری درآمدهای دولت فراهم آورد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت و روش، توصیفی - تحلیلی است. هدف اصلی آن، شناسایی و اولویت‌بندی مسائل و راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی در ایران است. در گام نخست، با رویکردی کیفی و مبتنی بر تحلیل محتوای اسنادی، مجموعه‌ای از داده‌های اولیه از طریق بررسی منابع کتابخانه‌ای، گزارش‌های رسمی سازمان امور مالیاتی کشور، اسناد سیاستی، مقالات علمی و پایان‌نامه‌های مرتبط گردآوری شد. در این مرحله تلاش شد تا مهم‌ترین چالش‌ها و موانع نظام مالیاتی کشور به‌ویژه در حوزه پایه‌های مالیاتی شناسایی و کدگذاری اولیه آنها انجام گیرد. در ادامه، به‌منظور غنای بیشتر داده‌ها و اطمینان از جامعیت یافته‌ها، مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۱۵ نفر از خبرگان حوزه مالیات شامل مدیران، کارشناسان ارشد سازمان امور مالیاتی، اساتید دانشگاه و پژوهشگران اقتصادی انجام شد. انتخاب مشارکت‌کنندگان به روش نمونه‌گیری هدفمند و گلوله‌برفی صورت گرفت تا افرادی با بیشترین آگاهی و تجربه در حوزه اصلاح نظام مالیاتی در فرایند پژوهش مشارکت داشته باشند. مصاحبه‌ها تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت و محتوای آن‌ها با استفاده از روش تحلیل مضمون مورد بررسی و طبقه‌بندی قرار گرفت.

در مرحله بعد، برای اولویت‌بندی مسائل و راهکارهای استخراج شده، از روش تحلیل سلسله‌مراتبی (AHP) بهره گرفته شد. بر این اساس، پرسش‌نامه‌ای بر مبنای نتایج مرحله کیفی طراحی و بین همان گروه از خبرگان توزیع گردید تا مقایسه‌های زوجی میان شاخص‌ها انجام شود. سپس داده‌های حاصل با استفاده از نرم‌افزار Expert Choice تحلیل گردید و شاخص ناسازگاری پرسش‌نامه‌ها محاسبه شد تا از روایی و انسجام قضاوت‌های خبرگان، اطمینان حاصل شود. در نهایت، با ترکیب نتایج تحلیل محتوای کیفی و مدل AHP، ماتریس نهایی وزن‌دهی شاخص‌ها تهیه شد و بر اساس آن، مهم‌ترین مسائل و راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی کشور در قالب اولویت‌بندی نهایی ارائه گردید.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- شناسایی مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی

در مرحله مطالعات کتابخانه‌ای، پس از جمع‌آوری و بررسی منابع علمی مختلف شامل پایان‌نامه‌ها، کتاب‌ها، مقالات و گزارش‌های سیاستی، متون مرتبط ابتدا فیش‌برداری و سپس کدگذاری باز انجام شد که در این مرحله ۳۴۰ کد احصا گردید. پس از بررسی منابع کتابخانه‌ای در گام بعدی با ۱۵ نفر از خبرگان مالیاتی کشور مصاحبه نیمه‌ساختاریافته انجام شد. در این مرحله ۴۲۵ کد باز استخراج گردید. پُر تکرارترین کدهای باز تکرار شده به ترتیب عبارتند از عدم اجرای نظام مالیات بر مجموع درآمد، پیچیدگی، پیچیدگی و عدم شفافیت قوانین مالیاتی، وجود معافیت‌های مالیاتی مجزا برای پایه‌های درآمدی که هر کدام به ترتیب ۳۹، ۲۳ و ۱۹ مرتبه تکرار شده است. بررسی کدهای به‌دست‌آمده در مرحله کدگذاری باز منابع کتابخانه‌ای و مصاحبه‌ها نشان می‌دهد برخی از مسائل احصا شده همانند «ناکارایی نظام دادرسی و حل اختلاف مالیاتی» و یا «اعمال نظرات شخصی در فرایند وصول مالیات‌ها» ارتباط مستقیمی با موضوع پژوهش نداشته و برخی دیگر از گزاره‌ها مانند «کاهش درآمدهای مالیاتی»، «پایین بودن نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی»، «فرار مالیاتی» و ... اگر چه با مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی مرتبط هستند ولیکن بیانگر مسائل و مشکلات نبوده و نمایانگر آثار و پیامدهای مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی در نظام مالیاتی کشور است؛ در نتیجه حذف این گزاره‌ها لازم و ضروری است. پس از حذف گزاره‌های غیرمرتبط، کدگذاری محوری انجام شد. در مرحله کدگذاری محوری، ۴۸۶ کد تکراری و ۸۱ کد غیرتکراری مورد کدگذاری محوری قرار گرفت که در نهایت در قالب ۵ کلان مسئله، به‌عنوان مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی بر اساس منابع کتابخانه‌ای و مصاحبه با خبرگان استخراج گردید. جدول (۱) رتبه‌بندی مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی بر اساس تعداد تکرار را نشان می‌دهد.

جدول (۱): رتبه‌بندی مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی بر اساس تعداد تکرار

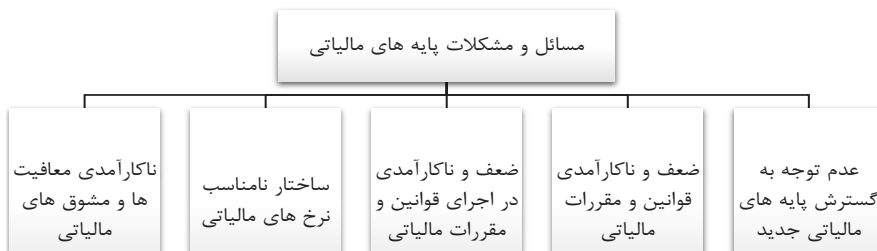
ردیف	مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی	تعداد تکرار
۱	ناکارآمدی معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی ^۷	۲۲۳
۲	ضعف و ناکارآمدی قوانین و مقررات مالیاتی ^۸	۱۱۱
۳	بی‌توجهی به گسترش پایه‌های مالیاتی جدید ^۹	۶۳
۴	ساختار نامناسب نرخ‌های مالیاتی ^{۱۰}	۶۰
۵	ضعف و ناکارآمدی در اجرای قوانین و مقررات مالیاتی ^{۱۱}	۲۹

منبع: یافته‌های پژوهش

۵-۲- اولویت‌بندی مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی براساس مدل AHP

پس از شناسایی و طبقه‌بندی مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی، به‌منظور استفاده از فرایند سلسله‌مراتبی، ابتدا ساختار سلسله‌مراتبی به شرح نمودار (۲) تشکیل می‌شود.

نمودار (۲): ساختار سلسله‌مراتبی مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی



منبع: یافته‌های پژوهش

در این مرحله مسائل و مشکلات احصا شده به‌صورت دو به دو با یکدیگر مقایسه می‌شود. برای مقایسه و قضاوت معیارها کافی است از جدول ۹ کمیته ساعتی، استفاده شود و مطابق

۷. مهم‌ترین معافیت‌های مالیاتی موجود در نظام مالیاتی کشور عبارتند از معافیت مالیاتی بخش کشاورزی، مناطق آزاد تجاری و ویژه اقتصادی، شرکت‌های دانش‌بنیان و شرکت‌های بورسی.

۸. تعدد قوانین و مقررات مالیاتی، عدم ثبات قوانین و مقررات مالیاتی، پیچیدگی و عدم شفافیت قوانین مالیاتی، تفسیرپذیری قوانین، مالیاتی، ضعف در نگارش، انشا و تدوین قوانین و مقررات مالیاتی.

۹. مالیات بر مجموع درآمد، مالیات بر عایدی سرمایه، مالیات بر مجموع املاک و مالیات‌های سبز به‌عنوان پایه‌های مالیاتی جدید شناخته می‌شوند.

۱۰. در این خصوص می‌توان به تعدد نرخ‌های مالیاتی، عدم به‌روزرسانی نرخ‌های مالیاتی، پایین بودن برخی نرخ‌ها و اعمال نرخ‌های مالیاتی متفاوت برای پایه‌های درآمدی مختلف اشاره نمود.

۱۱. فقدان بستر اجرای مناسب برای اجرای قوانین مالیاتی، عدم اجرای آزمایشی پایه‌های مالیاتی جدید، پیچیدگی اجرای پایه مالیات بر خانه‌های خالی، پیچیدگی اجرای پایه مالیات بر عایدی سرمایه، عدم پیش‌بینی سازوکارهای لازم برای کنترل عملکرد و نتایج حاصل از اجرای قوانین مالیاتی.

با آن به هر یک از گزینه‌ها متناسب با میزان شدت ارجحیت از ۱ تا ۹ امتیاز داده شود. برای محاسبه اهمیت گزینه‌ها از نرم‌افزار Expert Choice 11 استفاده گردید.

جدول (۲): ماتریس زوج مرتبی مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی

مسائل و مشکلات	ناکارآمدی و معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی	ضعف و ناکارآمدی قوانین و مقررات مالیاتی	بی‌توجهی به گسترش پایه‌های مالیاتی جدید	ساختار نامناسب نرخ‌های مالیاتی	ضعف و ناکارآمدی در اجرای قوانین و مقررات مالیاتی
ناکارآمدی و معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی		۲/۰۳۵	۳/۳۸۰	۱/۲۶۸	۵/۷۷۳
ضعف و ناکارآمدی قوانین و مقررات مالیاتی			۳/۸۴۹	۳/۵۸۷	۶/۱۱۱
بی‌توجهی به گسترش پایه‌های مالیاتی جدید				۱/۰۸	۳/۶۳۹
ساختار نامناسب نرخ‌های مالیاتی					۱/۲۸۸
ضعف و ناکارآمدی در اجرای قوانین و مقررات مالیاتی					

منبع: یافته‌های پژوهش

در هنگام تشکیل ماتریس مقایسه زوجی، ارزیابی سازگاری در قضاوت‌های صورت‌گرفته بسیار بااهمیت است. در این راستا از شاخص نسبت سازگاری استفاده گردید. بر اساس نتایج محاسبات نرم‌افزاری نسبت ناسازگاری مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی ۰/۰۹ برآورد گردید که نشان‌دهنده سازگاری میان مسائل احصا شده می‌باشد. در اولویت‌بندی مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی از روش میانگین هندسی استفاده گردید. لازم به ذکر است میانگین هندسی به دلیل دقت بالای آن، روش مناسب‌تری می‌باشد. جدول (۳) اولویت‌بندی مهم‌ترین مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی را نشان می‌دهد.

جدول (۳): اولویت‌بندی مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی بر اساس روش سلسله‌مراتبی

ردیف	مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی	اوزان نهایی	اولویت
۱	ناکارآمدی معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی	۰/۳۶۰	۱
۲	ضعف و ناکارآمدی قوانین و مقررات مالیاتی	۰/۳۳۲	۲
۳	ساختار نامناسب نرخ‌های مالیاتی	۰/۱۲۸	۳
۴	بی‌توجهی به گسترش پایه‌های مالیاتی جدید	۰/۱۲۳	۴
۵	ضعف و ناکارآمدی در اجرای قوانین و مقررات مالیاتی	۰/۰۵۷	۵

منبع: یافته‌های پژوهش

۵-۳- شناسایی راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی

پس از بررسی منابع کتابخانه‌ای و انجام مصاحبه با خبرگان مالیاتی به ترتیب ۲۲۰ و ۲۵۹ کد در مرحله کدگذاری باز استخراج گردید. پُر تکرارترین راهکارهای شناسایی شده به ترتیب عبارتند از پایه‌گذاری مالیات بر عایدی سرمایه و هدفمندسازی معافیت‌های مالیاتی که هرکدام به ترتیب ۲۳، ۱۵ و ۱۰ مرتبه تکرار شده است. بررسی کدهای به‌دست‌آمده در مرحله کدگذاری اولیه منابع کتابخانه‌ای و مصاحبه‌ها نشان می‌دهد برخی از راهکارهای شناسایی شده مانند «ارتقای فرهنگ مالیاتی از طریق آموزش مالیات به دانش‌آموزان در مدارس»، «ایجاد نظام جامع اطلاعات مالیاتی» و ... ارتباطی با اصلاح پایه‌های مالیاتی ندارد؛ در نتیجه حذف این گزاره‌ها لازم و ضروری است. پس از حذف کدهای غیرمرتبط، کدگذاری محوری انجام شد. در مرحله کدگذاری محوری، ۴۳۸ کد تکراری و ۱۲۲ کد غیرتکراری مورد کدگذاری محوری قرار گرفت که در نهایت در قالب ۶ راهکار کلان به‌عنوان راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی بر اساس منابع کتابخانه‌ای و مصاحبه با خبرگان استخراج گردید. جدول (۴) رتبه‌بندی راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی را بر اساس تعداد تکرار نشان می‌دهد.

جدول (۴): رتبه‌بندی راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی بر اساس تعداد تکرار

ردیف	کد محوری	تعداد تکرار
۱	سامان‌دهی و اصلاح معافیت‌های مالیاتی ^{۱۲}	۱۶۳
۲	گسترش پایه‌های مالیاتی جدید ^{۱۳}	۹۵

۱۲. مشروط‌سازی معافیت‌های مالیاتی، هدفمندسازی معافیت‌های مالیاتی، حذف معافیت‌های مالیاتی غیرضروری و ناکارآمد.

۱۳. پیاده‌سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد، پایه‌گذاری مالیات بر عایدی سرمایه، مالیات بر سود سپرده بانکی، مالیات‌های محلی و زیست‌محیطی اشاره نمود.

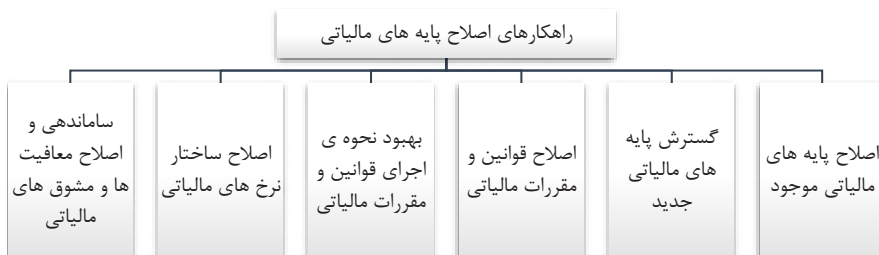
ردیف	کد محوری	تعداد تکرار
۳	اصلاح ساختار نرخ‌های مالیاتی ^{۱۴}	۵۳
۴	اصلاح پایه‌های مالیاتی موجود ^{۱۵}	۵۰
۵	اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی ^{۱۶}	۴۳
۶	بهبود نحوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی ^{۱۷}	۳۴

منبع: یافته‌های پژوهش

۵-۴- اولویت‌بندی راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی براساس مدل AHP

همانند اولویت‌بندی مسائل و مشکلات پایه‌های مالیاتی، به‌منظور اولویت‌بندی راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی، ابتدا ساختار سلسله‌مراتبی به شرح نمودار (۳) تشکیل می‌شود.

نمودار (۳): ساختار سلسله‌مراتبی راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی



منبع: یافته‌های پژوهش

در گام دوم، ماتریس زوج مرتبی راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی تشکیل می‌شود. در این مرحله برای مقایسه و قضاوت معیارها مجدداً از جدول ۹ کمیتی ساعتی استفاده می‌شود.

۱۴. تعیین نرخ‌های مالیاتی متناسب با دهک‌های درآمدی خانوار، کاهش نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده، افزایش نرخ مالیات بر دارایی، بازنگری در نرخ مالیات بر خانه‌ها و خودروهای لوکس بر اساس نرخ تورم.

۱۵. تمرکز بر پایه مالیات بر دارایی، پوشش کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره مبادلات اقتصادی، لحاظ نمودن منافع عمومی در اصلاح پایه‌های مالیاتی موجود، جایگزینی ارزش بازاری املاک با ارزش معاملاتی در مالیات بر املاک، تعیین میزان مالیات بهینه قابل پرداخت.

۱۶. رعایت اصل تفسیرناپذیری، توانایی، عدالت، سهل‌الوصول بودن، قابلیت اجرا و هوشمندسازی در وضع قوانین مالیاتی.

۱۷. استفاده از ظرفیت شهرداری‌ها در اجرای قانون مالیات بر خانه‌های خالی و خانه‌های لوکس، اجرای آزمایشی پایه‌های مالیاتی جدید، ایجاد بستر اجرایی لازم قبل از گسترش پایه‌های مالیاتی جدید.

جدول (۵): ماتریس زوج مرتبی راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی

راهکارها	سامان‌دهی و اصلاح معافیت‌های مالیاتی	گسترش پایه‌های مالیاتی جدید	اصلاح پایه‌های مالیاتی موجود	اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی	بهبود نحوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی	اصلاح ساختار نرخ‌های مالیاتی
سامان‌دهی و اصلاح معافیت‌های مالیاتی		۳/۵۶۴	۲/۵۴۲	۱/۲۰۱	۱/۹۷۱	۲/۰۱۲
گسترش پایه‌های مالیاتی جدید			۱/۰۲۵	۱/۳۶	۵/۰۱۷	۱/۶۵۶
اصلاح پایه‌های مالیاتی موجود				۲/۱۵۴	۳/۴۷۶	۲/۰۷۹
اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی					۳/۷۱۹	۱/۴۷۹
بهبود نحوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی						۱/۰۱۴
اصلاح ساختار نرخ‌های مالیاتی						

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج به‌دست‌آمده نشان می‌دهد مطابق نظرات خبرگان مالیاتی، از میان ۶ کلان راهکار شناسایی شده، راهکار سامان‌دهی و اصلاح معافیت‌های مالیاتی از اهمیت و اولویت بیشتری نسبت به سایر راهکارها برخوردار است. شایان توجه است نسبت ناسازگاری برای این مرحله ۰/۰۸ برآورد گردید که نشان می‌دهد سازگاری مناسبی میان راهکارهای احصا شده وجود دارد.

جدول (۶): اولویت‌بندی راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی بر اساس روش سلسله‌مراتبی

ردیف	راهکارهای اصلاح پایه‌های مالیاتی	اوزان نهایی	اولویت
۱	سامان‌دهی و اصلاح معافیت‌های مالیاتی	۰/۳۰۱	۱
۲	اصلاح پایه‌های مالیاتی موجود	۰/۱۹۵	۲
۳	گسترش پایه‌های مالیاتی جدید	۰/۱۸۲	۳
۴	اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی	۰/۱۵۸	۴
۵	اصلاح ساختار نرخ‌های مالیاتی	۰/۰۹۶	۵
۶	بهبود نحوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی	۰/۰۶۹	۶

منبع: یافته‌های پژوهش

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهاد‌های سیاستی

یافته‌های این پژوهش نشان داد که در میان مسائل و چالش‌های موجود در حوزه پایه‌های مالیاتی، ناکارآمدی معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی، ضعف و ناکارآمدی قوانین و مقررات مالیاتی، ساختار نامناسب نرخ‌های مالیاتی، بی‌توجهی به گسترش پایه‌های مالیاتی جدید و در نهایت ضعف در اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، مهم‌ترین موانع اصلاح و کارآمدسازی نظام مالیاتی کشور به شمار می‌روند. در مقابل، بر اساس اولویت‌بندی راهکارهای اصلاحی، نتایج نشان می‌دهد که سامان‌دهی و اصلاح معافیت‌های مالیاتی از بیشترین اهمیت برخوردار است و می‌تواند نقطه آغاز اصلاحات مؤثر در نظام مالیاتی کشور باشد. پس از آن، اصلاح پایه‌های مالیاتی موجود و گسترش پایه‌های مالیاتی جدید نظیر مالیات بر عایدی سرمایه، مالیات بر مجموع درآمد و مالیات بر دارایی، به‌عنوان اقدامات کلیدی در مسیر تنوع‌بخشی به منابع درآمدی و تحقق عدالت مالیاتی پیشنهاد می‌شوند. همچنین اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی، بازنگری در ساختار نرخ‌های مالیاتی متناسب با توان پرداخت مؤدیان و بهبود نحوه اجرای قوانین از الزامات مکمل برای افزایش شفافیت، کارایی و تمکین مالیاتی هستند. به‌طور کلی، نتایج این مطالعه بر ضرورت بازنگری جامع در ساختار معافیت‌ها و قوانین مالیاتی، ارتقای

ظرفیت اجرایی نظام مالیاتی و توجه به پایه‌های جدید مالیاتی تأکید دارد. اصلاح پایه‌های مالیاتی از مهم‌ترین ابزارهای سیاست مالی برای دستیابی به اهداف کلان اقتصادی و اجتماعی محسوب می‌شود. پایه‌های مالیاتی کارآمد، ضمن افزایش پایداری منابع درآمدی دولت، امکان کاهش وابستگی بودجه به درآمدهای ناپایدار همچون نفت را فراهم می‌سازد. تجربه کشورهای مختلف نشان داده است که هرچه سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین مالی بودجه بیشتر باشد، دولت‌ها از استقلال و ثبات مالی بیشتری برخوردار می‌شوند و می‌توانند برنامه‌های توسعه‌ای خود را با اطمینان بیشتری دنبال کنند.

یکی از آثار مهم اصلاح پایه‌های مالیاتی، ارتقای عدالت اقتصادی است. پایه‌های مالیاتی ناکارآمد، به‌ویژه در صورت وجود معافیت‌های گسترده و نرخ‌های نامناسب، بار مالیاتی را به‌طور ناعادلانه میان گروه‌های اجتماعی توزیع می‌کند و موجب افزایش نابرابری می‌شود. اصلاح و بازطراحی پایه‌ها می‌تواند منجر به توزیع منصفانه‌تر بار مالیاتی، کاهش شکاف طبقاتی و افزایش اعتماد عمومی به نظام مالیاتی گردد. اصلاح پایه‌های مالیاتی همچنین نقش تعیین‌کننده‌ای در کنترل فعالیت‌های غیرمولد و سوداگری دارد. برای مثال، مالیات بر عایدی سرمایه و مالیات بر مجموع درآمد می‌تواند از تمرکز سرمایه‌ها در بازارهای غیرمولد همچون زمین، مسکن و ارز جلوگیری کرده و منابع مالی را به سمت تولید و سرمایه‌گذاری‌های مولد هدایت کند. این امر در بلندمدت به رشد اقتصادی پایدار و افزایش اشتغال منجر خواهد شد.

از سوی دیگر، اصلاح پایه‌ها می‌تواند کارایی نظام مالیاتی را افزایش دهد. شفاف‌سازی مبانی وصول، کاهش معافیت‌های غیرضروری و بهره‌گیری از فناوری‌های نوین در شناسایی و وصول مالیات، علاوه بر کاهش هزینه‌های اداری دولت، موجب افزایش تمکین مالیاتی مؤدیان نیز می‌شود. بدین ترتیب، اصلاح پایه‌های مالیاتی نه تنها به ارتقای درآمدهای دولت کمک می‌کند؛ بلکه به بهبود فضای کسب‌وکار و افزایش اعتماد میان دولت و شهروندان نیز یاری می‌رساند.

در نهایت، اصلاح پایه‌های مالیاتی را می‌توان نقطه عزیمت مهمی برای گذار به اقتصاد مقاومتی و پایدار دانست. در شرایطی که نوسانات درآمدهای نفتی همواره تهدیدی برای ثبات اقتصادی ایران بوده است، ایجاد پایه‌های مالیاتی متنوع و کارآمد می‌تواند ستون فقرات تأمین مالی پایدار کشور باشد و زمینه را برای استقلال مالی و تحقق اهداف توسعه‌ای فراهم آورد. این پژوهش نشان داد که اصلاح پایه‌های مالیاتی در ایران نه تنها یک ضرورت اقتصادی، بلکه یک الزام اجتماعی برای تحقق عدالت و شفافیت است. با بهره‌گیری از تجارب جهانی و اجرای

راهکارهای مبتنی بر اولویت‌بندی انجام‌شده، می‌توان به افزایش درآمدهای مالیاتی، کاهش وابستگی به نفت و بهبود کارایی نظام مالیاتی امیدوار بود. البته موفقیت این اصلاحات نیازمند عزم سیاسی، مشارکت عمومی و پشتیبانی فنی و قانونی است.

بر اساس یافته‌های پژوهش، مجموعه‌ای از پیشنهادهاى سیاستی جهت اصلاح پایه‌های مالیاتی به شرح زیر است:

- ۱- بازنگری در کلیه معافیت‌های مالیاتی و حذف معافیت‌های غیرهدفمند؛
- ۲- محدود کردن معافیت‌ها به فعالیت‌های تولیدی، دانش‌بنیان و مناطق کمتر توسعه‌یافته؛
- ۳- اعمال معافیت‌ها به صورت زمان‌دار و مشروط به تحقق اهداف اقتصادی و اجتماعی؛
- ۴- اصلاح پایه‌های مالیاتی متناسب با تحولات حوزه دیجیتال؛
- ۵- ادغام قوانین و مقررات مالیاتی پراکنده و رفع ابهامات موجود؛
- ۶- تقویت ضمانت‌های اجرایی برای کاهش فرار مالیاتی؛
- ۷- بازبینی قوانین و مقررات مالیاتی با هدف رعایت اصول مالیات ستانی؛
- ۸- اجرای مالیات بر عایدی سرمایه به منظور کاهش سوداگری در بازار مسکن، ارز و طلا؛
- ۹- بررسی امکان اعمال مالیات بر سپرده‌های بانکی کلان به عنوان منبع درآمدی پایدار؛
- ۱۰- استقرار مالیات بر مجموع درآمد خانوار با هدف توزیع عادلانه‌تر بار مالیاتی؛
- ۱۱- بازطراحی نرخ‌های مالیاتی به صورت تصاعدی واقعی به منظور رعایت عدالت؛
- ۱۲- کاهش نرخ مؤثر مالیاتی بر فعالیت‌های مولد برای تقویت تولید و سرمایه‌گذاری؛
- ۱۳- افزایش سهم مالیات بر ثروت و دارایی‌های غیرمولد؛
- ۱۴- ایجاد بستر اجرایی لازم قبل از گسترش پایه‌های مالیاتی جدید؛
- ۱۵- در نظر گرفتن تبعات اجتماعی در اجرای قوانین مالیاتی؛
- ۱۶- استفاده از ظرفیت شهرداری‌ها در اجرای قانون مالیات بر خانه‌های خالی و خانه‌های لوکس؛
- ۱۷- اجرای آزمایشی پایه‌های مالیاتی جدید.

تعارض منافع

تعارض منافع وجود ندارد.

حمایت مالی

حامی مالی وجود ندارد.

References

- Afonso, A., Jalles, J. T., & Venâncio, A. (2021). Structural tax reforms and public spending efficiency. *Open Economies Review*, 32(5), 1017-1061. <https://doi.org/10.1007/s11079-021-09644-4>
- Bati, B. (2025). Institutional and macroeconomic determinants of tax revenue in sub-saharan african countries. *Future Business Journal*, 11 (1), 38 <https://doi.org/10.1186/s43093-025-00638-z>
- Burgess, R., & Stern, N. (1993). Taxation and development. *Journal of Economic Literature*, 31(2), 762-830. <http://www.jstor.org/stable/2728515>
- Dadgar, Y. (2007). *Public Sector Economics*, Mofid University Publications. [In Persian]
- Dadgar, Y., & Izadkhasti, H. (2022). *Public sector economics (2): taxes and the stabilization–distribution role of government*. Samt Publications. [In Persian]
- Demidova, S., Tyurina, Y., Kulachinskaya, A., Buzdalina, O., Ilin, I., Razletovskaia, V., & Misbakhova, C. (2024). An assessment of the effectiveness and scale of tax expenditures to support investments and priority sectors in G20 countries. *Economies*, 12(6), 147. <https://doi.org/10.3390/economies12060147>
- Farajzadeh, Z., & Nazari, M. (2023). The consequences of agricultural tax. *Journal of Tax Research*, 31(58), 48-74. <http://taxjournal.ir/article-1-2297-fa.html> [In Persian]
- Haraghi, M., Darvishi, A., Haraghi, M., & Sayadi, M. (2024). Examining tax exemptions in laws and regulations and making suggestions. *Economic Analysis and Ideas*, 1(1), 73-96. <https://doi.org/10.22034/eaai.2024.715038> [In Persian]
- Hasni, H., Khademi, A., Jafari Porvar, M., Babaii, N., Haj Mohammadi, F., Foroughi, A., & Abbasi A. (2021). *Collection of Specialized Tax Terms and Statistics* (1st ed. - 2021), Center for Education, Research and Tax Planning. http://taxresearch.ir/rdsm_report.php?slc_lang=fa&sid=1&mod=report_profile&rep_id=174&rds_id= [In Persian]
- Hassanzadeh, M., Hashemi Dizaj, A., Fotourehchi, Z., & Mahdavi, R. (2022). The impact of corporate income tax changes on the welfare of urban and rural households: A computational general equilibrium approach. *Journal of Tax Research*, 30(54), 118-142. <https://doi.org/10.52547/taxjournal.30.54.118> [In Persian]

- Lv, B., & Zhang, Z. (2022). Reform of China's taxation system: From embedment in the economy to embedment in society. *Journal of Chinese Sociology*, 9(3). <https://doi.org/10.1186/s40711-022-00161-6>
- Mirhashmi, S. S., & Rasouli, M. H. (2025). Tax-to-GDP ratio in iran and the world. Research Center of the Islamic Consultative Assembly. [In Persian]
- Mirmohammadi, S. M., & Jannati, N. (2016). A review of the experience of tax system reform in iran and the world with emphasis on the modernization of the tax system. *Journal of Tax Research*, 24(31), 79-100. <http://taxjournal.ir/article-1-1100-fa.html> [In Persian]
- Mousavi, B., Farazmand, H., Armen, S., & Mansouri, S. (2022). Tax reform and the dynamics of macroeconomic variables in iran: a Dynamic Stochastic General Equilibrium (DSGE). *Journal of Tax Research*, 30(54), 7-28. <https://doi.org/10.52547/taxjournal.30.54.7> [In Persian]
- Nazer, G., Taiebnia, A., & Yousefi, K. (2022). Consumption and corporate income tax effects on production. *Journal of Tax Research*, 30(55), 152-191. <http://taxjournal.ir/article-1-2200-fa.html> [In Persian]
- Pajoohan, J. (2011). *Public sector economics (taxes)*. Jangal Publications. [In Persian]
- Rashidi, A. (1997). Reforming the tax system. *Management and Development Process*, 9(1-4), 69-78. <http://jmdp.ir/article-1-412-fa.html> [In Persian]
- Sedaghatjoo, H., Saraf, F., Najafi Moghaddam, A., & Hamidian, M. (2021). The study of tax collection and tax exemption for bank deposits in several stakeholders. *Journal of Tax Research*, 29(50), 55-86. <http://taxjournal.ir/article-1-2024-en.html> [In Persian]
- Torabifar, H., & Tajrishi, S. (2019). A study of countries' experiences in the field of tax exemptions: 1. About tax exemption on income from artistic activities. Research Center of the Islamic Consultative Assembly. <https://sid.ir/paper/791824/fa> [In Persian]
- Zhao, J., & Wang, W. (2025). Impact of tax reductions on public-private partnership projects: evidence from comprehensive implementation of china's business tax to value-added tax reform. *Sustainability*, 17(1), 95. <https://doi.org/10.3390/su17010095>