Economic Affairs Research Institute
Ministry of Economic Affairs and Finance

Examining Tax Exemptions in Laws and Regulations and Making Suggestions

Masoud Haraghi[1] **Ali Darvishi**[2] **Maryam Haraghi**[3] **Maryam Sayadi**[4]

1. PhD. Student in Industrial Management, Faculty of Management and Economics, Islamic Azad University, Science and Research Department, Tehran, Iran (corresponding author). haraghy@Yahoo.com

2. Assistant Professor, Department of Economics, Faculty of Business and Economics, Persian Gulf University, Bushehr, Iran. darvishi1392@gmail.com

3. Master of Business Administration, Faculty of Management and economics, Lorestan University, Lorestan, Iran. maryamharaghi@yahoo.com

4. Master of Economics, Faculty of Humanities, Islamic Azad University, Bushehr Branch, Bushehr, Iran. sayadimaryam315@gmail.com

Abstract

The architecture of a sound tax system should be designed to enhance government revenue, minimize borrowing requirements, and simultaneously avoid discouraging economic activity. Tax exemptions constitute a legal mechanism that exempts specific income and capital sources from temporary or permanent tax obligations. Primarily employed as a tool to implement government support policies, tax exemptions aim to channel societal liquidity towards high-risk, non-profit, or low-yield ventures. Reducing dependence on oil revenues, a critical strategy for achieving sustainable economic development and growth, necessitates reforms to the existing inefficient tax system. Establishing a clear, stable, and predictable legal and regulatory framework for the tax system, including transparent and efficient tax exemptions and incentives, is paramount for fostering sustainable investment. Effective tax exemptions exhibit three key characteristics: they are targeted, conditional, and time-bound. However, the proliferation of numerous tax exemptions within the Iranian economy, coupled with the observed inefficiency across various sectors, including agriculture, has presented several challenges. These include: diminished government tax revenue; limited access to accurate financial and economic data pertaining to tax-exempt activities; increased scope for tax avoidance and evasion; and dispersed tax exemptions across numerous laws, leading to a surge in requests for the utilization or extension of exemptions. This research investigates the concept of tax exemptions, identifies the types of exemptions approved within existing laws and regulations, and proposes recommendations for their effective organization.

Keywords: Tax Exemptions, Efficiency, Direct Taxes Law, Value Added Tax Law.

JEL Classification: H21, H20 , H71 **Doi:** 10.22034/eaai.2024.715038

Article history:

Receive Date: 27 November 2023 **Revise Date:** 13 March 2024

Accept Date: 11 April 2024 **Publish Date:** 21 May 2024

© The Author(s).

Citation: Haraghi, M., Darvishi, A., Haraghi, M. & Sayadi, M. (2024). Examining Tax Exemptions in Laws and Regulations and Making Suggestions. *Quarterly Journal Economic Analysis and Ideas*, 1 (1), 73-96.

پژوهشکده امور اقتصادی
وزارت امور اقتصادی و دارایی

فصلنامه تحلیل‌ها و اندیشه‌های اقتصادی

بررسی معافیت‌های مالیاتی در قوانین و مقررات و ارائه پیشنهادها

مسعود حراقی[۱]، علی درویشی[۲]، مریم حراقی[۳]، مریم صیادی[۴]

۱-دانشجوی دکتری مدیریت صنعتی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران (نویسنده مسئول). haraghy@yahoo.com

۲- استادیار، گروه اقتصاد، دانشکده کسب‌وکار و اقتصاد، دانشگاه خلیج فارس، بوشهر، ایران. darvishi1392@gmail.com

۳- کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه لرستان، لرستان، ایران. maryamharaghi@yahoo.com

۴- کارشناسی ارشد اقتصاد، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بوشهر، بوشهر، ایران. sayadimaryam315@gmail.com

چکیده

به‌طور کلی معماری نظام مالیاتی باید به‌گونه‌ای باشد که منجر به افزایش درآمد دولت و کاهش استقراض برای تأمین مخارج گردد و از سوی دیگر کارگزاران اقتصادی را برای فعالیت بی‌انگیزه ننماید. معافیت مالیاتی به معنای خروج قانونی برخی از منابع درآمدی و سرمایه‌ای از شمول پرداخت موقت و غیردائمی مالیات است که عمدتاً به‌عنوان روشی در جهت اجرای سیاست‌های حمایتی دولت اِعمال می‌گردد. دولت‌ها با استفاده از معافیت مالیاتی سعی می‌کنند نقدینگی جامعه را به سمت طرح‌های پُرریسک، عام‌المنفعه و یا کم‌بازده جهت‌دهی نمایند. کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی که یکی از راهبردهای ایجاد توسعه و رشد اقتصادی پایدار مح ÷ســوب مــی‌شــود، مستلزم انجام برخی اصلاحات در ساختار غیرکارآمد نظام مالیاتی است. مؤثرترین استراتژی جهت ترقی پایدار سرمایه‌گذاری، فراهم نمودن چهارچوب قانونی و مقرراتی شفاف و باثبات نظام مالیاتی است که در آن معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی مشخص و کارآمد باشند. سه ویژگی معافیت‌های مالیاتی کارآمد عبارتند از هدفمند بودن، مشروط بودن و غیردائمی بودن. لذا حجم بالا و موارد متعدد معافیت‌های مالیاتی در اقتصاد کشور از یک‌سو و ناکارآمدی فعالیت‌های اقتصادی در بخش‌های مختلف ازجمله کشاورزی از سوی دیگر، سبب به وجود آمدن برخی از چالش‌ها در اقتصاد شده است که ازجمله 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 تمدید معافیت‌های مالیاتی اشاره کرد. در این پژوهش ضمن بررسی مفاهیم معافیت‌های مالیاتی، انواع معافیت‌های مالیاتی مصوب در قوانین و مقررات، شناسایی و پیشنهادهایی برای ساماندهی آن ارائه می‌گردد.

واژگان کلیدی: معافیت‌های مالیاتی، کارآمدی، قانون مالیات‌های مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده.

طبقه بندی JEL: H21، H20 ، H71 **شناسه دیجیتال:** 10.22034/eaai.2024.715038

سابقه مقاله:

تاریخ دریافت: ۶ آذر ۱۴۰۲ **تاریخ بازنگری:** ۲۳ اسفند ۱۴۰۲

تاریخ پذیرش: ۲۳ فروردین ۱۴۰۳ **تاریخ انتشار:** ۱ خرداد ۱۴۰۳

استناددهی: حراقی، مسعود، درویشی، علی، حراقی، مریم و صیادی، مریم، (۱۴۰۳). بررسی معافیت‌های مالیاتی در قوانین و مقررات و ارائه پیشنهادها. *فصلنامه تحلیل‌ها و اندیشه‌های اقتصادی*، ۱ (۱)، ۷۳-۹۶.

© The Author(s).

۱- مقدمه

طی سالیان متمادی بیماری وابستگی بودجه به درآمدهای نفتی موجب شده است که اقتصاد کشور و درنتیجه آن رفاه عمومی جامعه از نوسانات درآمدهای نفتی که به تورم و نوسانات شدید نرخ ارز منجر می‌شود، آسیب ببیند. اصلی‌ترین راه 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 تجریشی، ۱۳۹۸). در واقع دریافت‌های مالیاتی، پایدارترین و سالم‌ترین نوع درآمد برای دولت محسوب می‌شود که هر یک از شهروندان باید در حدود توانایی خود در مخارج عمومی کشور از طریق پرداخت مالیات سهیم باشد. هدف اصلی از وصول مالیات از طرف دولت و پرداخت مالیات از طرف مردم، صرفاً نوعی همیاری و همکاری مشترک و عقلایی است تا هزینه‌های عمومی و نیازمندی‌های اجتماعی تأمین شود. انجام این وظیفه خطیر، با عنایت به ضرورت کاهش هرچه بیشتر اتکا به درآمد نفت، نقش مالیات را در جامعه کنونی ایران برای تأمین منابع مالی دولت، بیش‌ازپیش مشخص می‌سازد. بااین‌حال مروری بر کارکردهای نظام مالیاتی در ایران نشان‌دهنده عدم برخورد علمی و ضعف ساختاری از دو زاویه قانون و اجرا می‌باشد. معافیت‌های مالیاتی عموماً به دلیل برخوردهای غیرسیستماتیک، در نظام مالیاتی ایران، هر از چندگاهی اِعمال شده و ازآنجایی‌که فاقد زمان‌بندی مشخصی بوده و بدون مدت اِعمال شده‌اند، بعضاً به امتیازاتی که کارکرد بنگاه‌ها به بخش‌ها را از شفافیت خارج ساخته، تبدیل گردیده‌اند.

هرچند نقش اصلی مالیات‌ها تأمین منابع مالی دولت جهت امورات حاکمیتی می‌باشد، اما اثرات توزیعی و تخصیصی مالیات‌ها آن‌ها را به ابزارهای مؤثری جهت اِعمال سیاست‌های مالی دولت‌ها تبدیل نموده است. ازجمله وظایف مهم دولت‌ها توسعه عدالت اجتماعی است که استفاده از سیاست‌های مالیاتی مناسب آثار قابل توجهی در توزیع مجدد درآمدها و کاهش نابرابری‌ها خواهد داشت. از طرف دیگر، رشد متعادل و متوازن بخش‌های مختلف اقتصادی از طریق هدایت برنامه‌ریزی شده منابع، یکی از رسالت‌های مهم حاکمیت می‌باشد که از طریق توزیع امکانات و منابع به‌صورت عادلانه و منطقی میان فعالیت‌های اقتصادی بخش‌های مختلف و مناطق کشور اِعمال می‌گردد. سیاست‌های مالیات از طریق نرخ‌های ترجیحی و تشویقی و انواع معافیت‌های مالیاتی بخشی از انگیزه‌های لازم جهت سوق دادن سرمایه‌ها به بخش‌های اقتصادی و مناطق خاص را تأمین می‌نماید.

مروری بر برنامه‌های توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی دولت بیانگر آن است که یکی از راهکارهای همیشگی دولت در اجرای سیاست‌های درآمدی، اعطای بخشودگی یا تخفیف مالیاتی برای سرمایه‌گذاری‌های زیربنایی و سرمایه‌گذاری‌هایی است که به تولید، ارزآوری و استقرار تولیدکنندگان در نقاط محروم و کمتر توسعه‌یافته کمک می‌نماید. البته معافیت‌های مالیاتی با هر اسم و عنوان و روش محاسباتی که مطرح می‌شود، درنهایت موجب تقلیل در میزان مالیات و یا به عبارت دیگر، به مفهوم عامل کاهنده مالیات خواهد بود. وجود معافیت و مستثنا نمودن برخی منابع و یا اشخاص از پرداخت مالیات ضروری و اجتناب‌ناپذیر است و از مهم‌ترین ابزارهای ایجاد سهولت برای اجرای قانون مالیاتی است.

ازآنجاکه هر نوع معافیت یا بخشودگی مالیاتی درنهایت نوعی تبعیض در مورد مؤدیان می‌باشد نظام مالیاتی باید دلایل و توجیحات لازم برای بخشش مالیاتی را در اختیار داشته باشد و درهرصورت رفتارهای خود را توجیه نماید. بدیهی است که با دگرگون شدن وضعیت حاکم بر اقتصاد موارد استثنا و معافیت هم باید به فراخور آن تغییر نماید. در مورد مجموعه قوانین مالیاتی ایران موارد متعددی از بخشودگی فعالیت‌های شناسایی نشده و معافیت‌های پنهان وجود دارد که بدون بررسی آنها نمی‌توان آثار توزیعی مالیات‌های موجود را به‌درستی ارزیابی نمود. وجود منابع ارزی سرشار که حاصل از صادرات نفت بوده عاملی است که دولت را نسبت به فعالیت‌های شناسایی نشده و انواع معافیت‌ها بی‌تفاوت ساخته است. البته طی سنوات اخیر با کاهش درآمدهای نفتی، افزایش درآمدهای مالیاتی دولت به‌تدریج مهم‌تر شد و در این رابطه توجه ویژه‌ای به معافیت‌های مالیاتی شده است (جعفرقلی زاده و ایزدبخش، ۱۳۹۵).

معافیت‌های غیرموجه، به‌منزله فرار مالیاتی بوده و فرار مالیاتی هم در واقع به‌منزله عدم پرداخت بهای خدماتی است که امروزه دولت‌ها به‌طور چشمگیری مستقیماً و یا به‌طور غیرمستقیم به مردم ارائه می‌دهند و ازآنجاکه فرار مالیاتی موجب ایراد لطمات جبران‌ناپذیری به وظایف و مسئولیت‌های دولت در زمینه‌های مختلف خواهد شد، لذا نظام مالیاتی باید دلایل و مدارک لازم برای توجیه اعطای معافیت را در اختیار داشته باشد و معافیت‌ها می‌بایست موافق با منطق اقتصادی و اجتماعی و متضمن دلایل موجه علمی و حتی‌الامکان بر مبنای نتایج آزمون‌های دقیق و بی‌طرفانه باشد. با توجه به اینکه دامنه شمول معافیت‌های مالیاتی متفاوت می‌باشد و بازه زمانی متفاوتی را شامل می‌شوند، لذا بررسی انواع معافیت‌های مالیاتی

مندرج در قوانین ضرورت دارد و در این پژوهش ضمن بررسی مفاهیم، معافیت‌های مالیاتی در قوانین علی‌الخصوص قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحیه آن مورد بررسی قرار گرفت.

۲- ادبیات نظری

۲-۱- مفهوم معافیت مالیاتی

معافیت‌های مالیاتی در واقع تخفیف قسمتی و یا حتی کل مالیات حقه یک شخص حقیقی یا حقوقی برای مدت‌زمان مشخص است که به‌عنوان ابزار متداول حمایتی در کنار سایر سیاست‌ها توسط دولت به‌کار گرفته می‌شود. استفاده از این سیاست در هر مورد توجیهات اقتصادی و اجتماعی خاص خود را دارد اما درهرحال معافیت مالیاتی برای حمایت از منطقه مشخص، فعالیتی خاص و یا به‌منظور کمک به قشری خاص اعطا و به‌کار گرفته می‌شود. یکی از اهداف معافیات‌های مالیاتی افزایش بازدهی عوامل تولید بخش‌های مورد نظر می‌باشد. در این روش دولت با برقراری سیاست‌های حمایتی از تولیدکنندگان داخلی این فرصت را در اختیار آنان قرار می‌دهد تا بتوانند وضعیت خود را بهبود بخشیده و به اصلاح ساختار مالی و فنی خود بپردازند. در بین ابزارهای سیاست مالی، مالیات‌ها از اهمیت خاصی برخوردار هستند (صادقی و جمشیدی، ۱۳۹۴).

در یک اقتصاد سالم و غیر وابسته به نفت، قاعده اداره امور کشور آن است که هر فعال اقتصادی، بخشی از منفعت خالص خود را برای انجام وظایف دولت به شکل مالیات بپردازد، تنها استثنای این قاعده زمانی است که آن فرد یا نهاد، بنا به دلایلی ازجمله ناتوانی در پرداخت مالیات و یا کمک به دولت در راستای دستیابی به اهداف و اجرایی نمودن سیاست‌هایش، مستحق دریافت کمک‌های دولتی باشد. خارج از این قاعده، گاه دولت از معافیت مالیات به‌عنوان یک مشوق برای برخی اولویت‌ها و اهداف راهبردی استفاده می‌کند، اما به جهت خلاف قاعده بودن، لازم است استدلال قوی برای خروج از قاعده و ضرورت آن به مجلس ارائه کند (طبق اصل ۵۱ قانون اساسی، وضع یا بخشودگی یا تخفیف مالیات تنها با مجوز مجلس ممکن است)، به‌عنوان مثال، معافیت های مالیاتی بخش کشاورزی به دلیل ماهیت استراتژیک آن و نیز معافیت مالیاتی وضع شده بر درآمدهای صادراتی، به دلایلی حائز اهمیت بودن بودن درآمدهای ارزی و منافع راهبردی که برای اقتصاد به همراه دارد، قابل پذیرش هستند. طبق گزارش سال ۱۳۹۰ مرکز پژوهش‌های مجلس، طی سال‌های اخیر نسبت معافیت مالیاتی به

مالیات بالقوه کشور حدود ۳۱ درصد بوده است، یعنی اگر بخشودگی مالیاتی نباشد، درآمد مالیاتی کشور حدود ۵۰ درصد افزایش خواهد یافت. قطعاً محروم شدن کشور و دولت از چنین منبعی، نیازمند استدلالی محکم و ضرورتی متقن است (خاندوزی، ۱۳۹۱).

۲-۲- مبانی نظری اِعمال معافیت‌های مالیاتی

بررسی قوانین و مقررات مالیاتی سایر کشورها حاکی از آن است که در هر نظام مالیاتی مجموعه‌ای از معافیت‌های مالیاتی خصوصاً در زمینه مالیات بر درآمد وجود دارد که به‌عنوان عدم‌النفع عمومی شناخته شده و در بودجه عمومی کشورها به‌صورت شفاف و به‌عنوان هزینه‌های مالیاتی منعکس می‌شود و در واقع از محل منابع متعلق به عموم مردم به قشر خاصی به دلایل مختلف معافیت داده شده است. به‌طور کلی دلایل وضع معافیت‌های مالیات بر درآمد را می‌توان به‌صورت ذیل طبقه‌بندی کرد:

معافیت به دلیل فعالیت‌های اجتماعی و خیرخواهانه: معمولاً وجوه یا درآمد مؤسساتی که صرف فعالیت‌های اجتماعی و خیرخواهانه می‌شود از مالیات بر درآمد معاف هستند. نمونه‌هایی از وجوهی که در برخی از کشورها بر این اساس از مالیات معاف هستند عبارتند از: مستمری‌های بهزیستی، بورسیه‌ها و پرداخت‌های جبرانی؛ مانند معافیت‌ها و تسهیلات متعلق به موقوفات و اماکن متبرکه و مؤسسات خیریه و عام‌المنفعه و انجمن‌ها و هیئت‌های مذهبی مربوط به اقلیت‌های دینی و فعالیت‌های انتشاراتی و مطبوعاتی و فرهنگی و هنری موضوع ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم، معافیت مهریه و حق اختراع و اکتشاف و جوایز علمی و بورس‌های تحصیلی موضوع ماده ۱۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم.

معافیت به‌دلیل توافق‌نامه‌های بین‌المللی: برخی معافیت‌ها در نتیجه توافق‌نامه‌های بین‌المللی، قراردادها یا برخی روابط موجود اِعمال می‌شود. برای مثال کشوری که توافق‌نامه وین در زمینه روابط بین‌المللی را امضا نموده، موظف است برخی از درآمدها را از مالیات معاف نماید.

معافیت به دلیل وجوه ساختاری: برخی درآمدها صرفاً به دلایل ساختاری از مالیات معاف می‌شود. این کار بیشتر برای جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف در مالیات بر درآمد یا دیگر مصوبات مالیاتی صورت می‌گیرد. برای مثال برخی از کشورها وجوهی مثل سود سپرده بانکی را در منبع و به شکل مالیات نهایی نسبت به درآمد، مشمول کسر مالیات تکلیفی می‌کنند و

این وجوه را در درآمد سالیانه منظور نمی‌کنند به‌طوری که جلوی احتساب دوگانه گرفته شود.

معافیت به دلیل هزینه‌های اجرایی: در مواردی به دلیل اینکه هزینه‌های اجرایی وصول مالیات بیش از منافع آن است، برخی از درآمدها از پرداخت مالیات معاف می‌شوند. معافیت درآمد حاصل از کشاورزی (به‌خصوص کشاورزان خُرد) در ایران می‌تواند از این جنس باشد.

معافیت به دلیل انگیزه پیشبرد برخی فعالیت‌ها: در مواردی به دلیل ایجاد انگیزه برای پیشبرد برخی فعالیت‌هایی خاص، معافیت‌هایی وضع می‌شود. برای مثال در برخی از کشورها درآمد صندوق بازنشستگی برای ترغیب اندوخته بازنشستگی از مالیات معاف است.

معافیت‌ها به لحاظ ایجاد سهولت و رعایت اصل صرفه‌جویی در وصول مالیات‌ها: امکان وصول مالیات در برخی از فعالیت ها و دارایی ها وجود دارد، اما تشخیص آن درآمدها، تعیین و وصول مالیات بابت آن‌ها به‌آسانی میسر نیست تا حدی که ممکن است حتی هزینه‌های اداری و تشخیص و وصول از مبلغ وصولی بیشتر باشد و یا ممکن است با مطرح نمودن مالیات برای این منابع معضلات اجتماعی خاصی به‌وجود آید و یا پرداختن به این منابع کم‌اهمیت و ناچیز موجب اتلاف وقت و نقص رسیدگی نسبت به منابع و پرونده‌های بااهمیت دیگر شود. بدین لحاظ، معمولاً در این موارد معافیت و یا حداقل تسهیلات مالیاتی ویژه‌ای مقرر می‌گردد تا رعایت سهولت و صرفه‌جویی در اجرای قانون فراهم شده باشد (ترابی‌فر و تجریشی، ۱۳۹۸).

۲-۳- انواع معافیت‌های مالیاتی

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

۲-۳-۱- معافیت‌های مالیاتی موضوعی

معافیت‌های بخشی: این نوع معافیت بر بخش خاصی از اقتصاد یا فعالیت ویژه تولیدی یا خدماتی که ضرورت تقویت، حمایت و یا توسعه آن بخش‌ها براساس مطالعات و برنامه‌ریزی‌های اقتصادی و صنعتی کشور یا حتی پایین بودن بازده بخش‌های خاص که ضرورت تداوم فعالیت

آنها اجتناب‌ناپذیر می‌باشد و همچنین با انگیزه‌های شغل‌آفرینی، انتقال فناوری، ارتقای صادرات اعطا می‌گردد؛ مانند معافیت‌های بخش کشاورزی، صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات، معافیت برخی شرکت‌های تعاونی موضوع ماده (۱۲۳) قانون مالیات‌های مستقیم، کارگاه‌های فرش دستبافت، سود بانکی، سود و جوایز اوراق مشارکت و غیره.

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

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

۲-۳-۲- دامنه شمول معافیت‌های مالیاتی

معافیت کامل یا مطلق: معافیت از حیث دایره شمول ممکن است مطلق باشد که در آن قید و شرطی وجود ندارد و کل درآمد حاصل مشمول معافیت مالیاتی واقع می‌گردد. معافیت درآمد حاصل از فعالیت‌های کشاورزی موضوع ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم ازجمله معافیت‌های مطلق می‌باشد.

معافیت نسبی (تخفیف‌های مالیاتی): در این وضعیت بخشی از درآمد از شمول مالیات خارج می‌گردد؛ مانند معافیت پنجاه درصدی مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه‌یافته و معافیت هشتاد درصدی واحدهای تولیدی و معدنی در مناطق برخوردار به مدت

چهار سال.

۲-۳-۳- مدت برقراری معافیت‌های مالیاتی

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

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

۲-۳-۴- معافیت‌ها به لحاظ صراحت قانونی

معافیت‌های صریح: برخی معافیت‌ها در احکام و مقررات قانونی با قید عنوان «معاف» یا «معافیت» آورده می‌شود، به‌طور مثال مواد (۱۳۲) تا (۱۴) فصل اول (معافیت‌ها) باب چهارم قانون مالیات‌های مستقیم با عنوان معافیت نام برده شده است که آن‌ها را می‌توان معافیت‌های صریح نامید.

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

۲-۴- تأثیر معافیت‌های مالیاتی بر توسعه منطقه‌ای

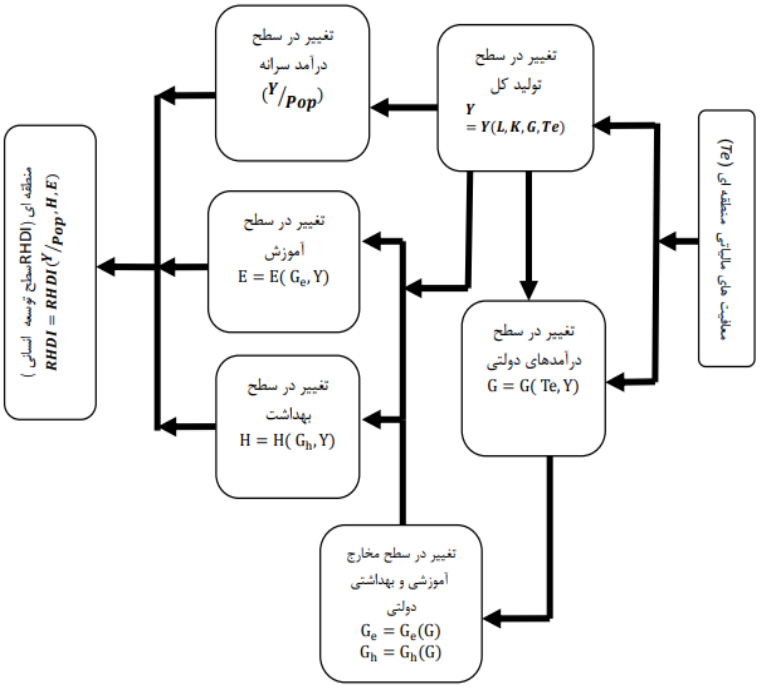
معافیت‌های مالیاتی از طرق مختلفی سطح توسعه را در کل اقتصاد و نیز در سطح مناطق تحت تأثیر قرار می‌دهد. همان‌طور که در مبحث قبل گفته شد معافیت مالیاتی در سطح خُرد و کلان می‌تواند بر میزان تولید و نرخ رشد اقتصادی اثرگذار باشد. این امر به‌نوبه خود کاهش قیمت‌ها در مناطق را باعث می‌شود. افزایش تولید همچنین باعث افزایش درآمد منطقه و در نتیجه

درآمد خانوارها می‌گردد. با افزایش سطح درآمد، خانوارها سهم بیشتری از درآمد خود را به آموزش و بهداشت اختصاص خواهند داد که این منجر به بالا رفتن سطح توسعه انسانی منطقه خواهد شد. بر این مبنا به‌طور خلاصه معافیت‌های مالیاتی تحت چنین شرایطی می‌تواند باعث رشد تولید سرانه، ارتقای بهداشت و سطح آموزش و درنهایت ارتقای شاخص توسعه انسانی در مناطق گردد. همچنین اگر معافیت‌ها، باعث افزایش فزاینده تولید شود، منابع مالیاتی جدید دولت، ممکن است به میزانی بیش از مقدار قبل از معافیت‌ها، افزایش یابد و دولت توان بیشتری خواهد داشت که از منابع جدید، در زمینه آموزش و بهداشت سرمایه‌گذاری کند و این سرمایه‌گذاری بر سطح توسعه مناطق مؤثر خواهد بود. بر این اساس معافیت‌های مالیاتی به‌طور کلی از دو مسیر اصلی بر سطح توسعه مناطق تأثیر می‌گذارد:

اثرگذاری از طریق تغییر در مقدار تولید (نرخ رشد، ارزش افزوده یا ...): با فرض تأثیر معافیت‌های مالیاتی بر افزایش تولید در سطح منطقه، نخست: درآمد سرانه که اولین فاکتور در شاخص توسعه انسانی است افزایش می‌یابد، دوم اینکه: به جهت افزایش سطح درآمد اهالی، هزینه‌های مردم منطقه در بهداشت و آموزش که فاکتورهای دوم و سوم در شاخص توسعه انسانی است افزایش می‌یابد. سوم اینکه: افزایش تولید، حتی با وجود کاهش نرخ متوسط مالیات می‌تواند منجر به افزایش درآمدهای دولت محلی گردد؛ درصورتی‌که افزایش در پایه مالیاتی بیشتر از کاهش در نرخ مذکور باشد، افزایش درآمدهای دولتی می‌تواند موجب ارتقای خدمات بهداشتی و درمانی در منطقه شده، به بهبود شاخص سرمایه انسانی در منطقه کمك نماید.

اثرگذاری از طریق کاهش درآمدهای دولتی: درصورتی‌که در نتیجه معافیت‌های مالیاتی (کاهش نرخ متوسط مالیات) در منطقه، مقدار افزایش در تولید به میزانی نباشد که درآمد دولتی ازدست‌رفته در نتیجه معافیت‌ها جبران گردد، این معافیت‌ها موجب کاهش درآمدهای دولتی و در نتیجه کاهش خدمات بهداشتی و آموزشی در سطح منطقه می‌گردد. در این شرایط اثر معکوس معافیت‌های مالیاتی بر شاخص توسعه انسانی در منطقه نمایان می‌شود.

نمودار (۱): فرایند تأثیر معافیت‌های مالیاتی منطقه‌ای بر شاخص‌های توسعه منطقه‌ای



منبع: عبدالملکی و شیردلیان، ۱۳۹۲

۲-۵- چالش سیاست‌های مالیاتی پیش‌روی کشورهای درحال‌توسعه

تلاش کشورهای درحال‌توسعه برای ادغام در اقتصاد جهانی نیازمند دستیابی به سطوح درآمد مالیاتی بالاتر می‌باشد که به‌طور متوسط در کشورهای صنعتی دو برابر این کشورهاست. کشورهای درحال‌توسعه باید وابستگی خود را به مالیات بر تجارت خارجی (تعرفه‌ها) بدون ایجاد آثار سوء اقتصادی به‌ویژه به‌واسطه افزایش مالیات بر درآمد اشخاص، کاهش دهند. برای تحقق چنین اهدافی و فائق آمدن بر چالش‌های پیش رو، سیاست‌گذاران باید ترجیحات سیاستی خود را مشخص نموده و اصلاحات لازم را به انجام برسانند. اداره مالیاتی نیز باید جهت همراهی با تغییرات سیاستی مذکور تقویت شود. زوال موانع تجاری و قابلیت تحرک بالاتر سرمایه و تدوین سیاست مالیاتی دقیق، چالش‌های مهم کشورهای درحال‌توسعه محسوب می‌شوند. جایگزینی مالیات‌های داخلی با مالیات بر تجارت خارجی (تعرفه‌ها) با افزایش نگرانی در مورد انحراف سود به سمت سرمایه‌گذاران خارجی همراه خواهد بود که

به‌واسطه سوءاستفاده از قوانین مالیاتی و نیز عدم آموزش کافی ممیزین مالیاتی در بسیاری از کشورهای درحال‌توسعه رخ داده و در حال حاضر غیرقابل اجتناب است؛ بنابراین تلاش همه کشورها در جهت حذف این‌گونه ناکارآمدی‌ها بسیار ضروری به‌نظر می‌رسد.

رقابت مالیاتی یکی دیگر از چالش‌های سیاستی در جهان است که تحرک آزاد سرمایه را تجربه می‌نماید. کارآمدی مشوق‌های مالیاتی به‌طور قابل توجهی زیر سؤال است. سیستم مالیاتی که مملو از چنین مشوق‌هایی باشد به‌ناچار زمینه‌های رانت‌خواری را فراهم خواهد نمود. برای آنکه بازارها مسیر مناسب خود را بازیابند، کشورهای درحال‌توسعه باید از اتکای به مشوق‌های مالیاتی کم اثر، به‌عنوان وسیله اصلی ترقی سرمایه‌گذاری خودداری نمایند. رصد وضعیت وصول مالیات در کشورهای درحال‌توسعه نشان می‌دهد که مالیات بر درآمد اشخاص در این کشورها سهم اندکی را به خود اختصاص می‌دهد. فارغ از ملاحظات ساختاری، سیاسی و اجرایی، سهولت سرمایه‌گذاری درآمد کسب شده توسط اشخاص در خارج از کشور، سهم مهمی در این مسئله دارد. وضع مالیات بر این درآمد، چالش بزرگ کشورهای درحال‌توسعه است. این جریان به‌ویژه در تعدادی از کشورهای آمریکای لاتین که به‌منظور تشویق ماندن سرمایه‌های مالی در کشور، مالیات بر درآمد مالی را متوقف نموده‌اند، دردسرساز شده است (فلاح سوقه و عاشوری بلسکله، ۱۳۹۴).

۳- پیشینه پژوهش

مظلوم (۱۳۸۵) در پژوهشی با عنوان معافیت‌های مالیاتی در قوانین کشور، به بررسی مفاهیم و سه بخش از معافیت‌های مالیاتی موضوعی در قوانین و مقررات می‌پردازد و نتیجه می‌گیرد که معافیت‌های مالیاتی به‌عنوان یک ابزار حمایتی در کنار سایر سیاست‌های حمایتی دولت در نظام اقتصادی کشور دارای نقشی مؤثر است.

پورحسن و توتونچی (۱۳۹۰) در گزارشی با عنوان معافیت‌های مالیاتی و سهم آن‌ها از کل درآمدهای مالیاتی با استفاده از دو روش، معافیت‌های مالیاتی رایج در کشور محاسبه شده است. در روش اول با استفاده از تولید ناخالص داخلی، مالیات بالقوه به‌دست آمده و از کسر مالیات وصولی از مالیات بالقوه، معافیت‌های مالیاتی محاسبه شده است. در محاسبه معافیت مالیاتی به این روش کل رقم معافیت مالیاتی، شامل فرار مالیاتی نیز است که از رقم معافیت کسر می‌شود. در روش دوم میزان معافیت بخش کشاورزی و اشخاص حقوقی مورد محاسبه قرار گرفته است.

محقق و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر معافیت‌های مالیاتی بر رشد و توسعه مناطق آزاد تجاری، کلیه شرکت‌ها و غرفه‌های واقع در منطقه آزاد تجاری چابهار را مورد بررسی قرار می‌دهند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین معافیت‌های مالیاتی و متغیرهای رشد و توسعه مناطق آزاد تجاری، ورود شرکت‌ها و سطح اشتغال رابطه مثبت معناداری وجود دارد.

مهاجری (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان تأثیر اعطای معافیت‌های مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده بر نابرابری و توزیع درآمد، با تأکید بر ضرورت اصلاح قانون مالیات بر ارزش افزوده پیشنهاد می‌نماید که ضمن محدودتر نمودن دامنه معافیت‌های مالیاتی که عملاً تأثیر چندانی بر کاهش نابرابری‌های درآمدی ندارد، چهارچوب منطقی برای اعطای معافیت‌ها طراحی شود. مروری بر تئوری‌های طراحی نظام بهینه مالیات بر ارزش‌افـزوده و تجربیات کشورهای موفق مجری نظام مالیات بر ارزش‌افزوده حاکی از آن است که اعطای معافیت‌ها در خصوص کالاها و خدماتی با آثار خارجی مثبت قابل ملاحظه (مانند خدمات آموزشی و خدمات حوزه سلامت)، کالاها و خدماتی که هزینه‌های تمکین و اجرایی بالایی به نظام مالیاتی کشور و مؤدیان وارد می‌کند (نظیر محصولات کشاورزی) و برخی کالاها و خدماتی که سهم بالایی در سبد هزینه دهک‌های درآمدی پایین (مانند نان) دارد، از توجیه نظری و عملی برخوردارند. لذا توصیه می‌نماید که با مدنظر قرار دادن اصول فوق‌الذکر، بازنگری اساسی در فهرست معافیت‌های مالیاتی صورت گیرد.

ایزدخواستی و شیرکوند (۱۳۹۹) در پایان‌نامه‌ای به بررسی تأثیر معافیت‌های مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ (قانون مالیات‌های مستقیم) بر تعداد و ارزش افزوده واحدهای صنعتی ایجاد شده در مناطق محروم و کمتر توسعه‌یافته پرداختند. معادله رفتاری مورد استفاده در این تحقیق بر اساس نظریه رشد درون‌زای بارو بوده است که با استفاده از روش داده‌های ترکیبی برای دوره زمانی ۱۳۹۵-۱۳۸۵ برآورد شده است. نتایج نشان می‌دهد که عامل معافیت‌های مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ بر تعداد و ارزش افزوده واحدهای صنعتی ایجاد شده در مناطق محروم و کمتر توسعه‌یافته اثرگذار نبوده است.

زارعی و ابتهاج (۱۳۹۶) در مقاله‌ای به بررسی نقش معافیت مالیاتی در توسعه کسب‌وکار، اشتغال‌زایی مولد، توسعه صادرات کالاهای تولیدی و افزایش سطح ارزش افزوده اقتصادی مناطق آزاد پرداختند. جامعه آماری تحقیق شامل کارکنان و کارشناسان سازمان منطقه آزاد

تجاری اروند می‌باشد. به‌منظور گردآوری اطلاعات، پرسشنامه‌ای با ۲۷ سؤال طراحی گردید. جهت بررسی روایی، پرسشنامه در اختیار کارشناسان و متخصصان قرار گرفت. پایایی پرسشنامه نیز با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شد که برابر ۰/۷۴ بود. جهت تجزیه‌وتحلیل استنباطی شامل آزمون کلوموگروف ـ اسمیرنوف و آزمون تی یک جمله‌ای استفاده گردید. بر اساس نتایج این تحقیق مشخص گردید که معافیت‌های مالیاتی بر تمام شاخص‌های مورد بررسی در این تحقیق یعنی توسعه کسب‌وکار، اشتغال‌زایی مولد، توسعه صادرات کالاهای تولیدی و افزایش سطح ارزش افزوده اقتصادی مؤثر می‌باشد.

عرب‌احمدی و همکاران (۱۳۹۷)، در پایان‌نامه‌ای به بررسی معافیت‌های مالیاتی در توسعه بخش‌های اقتصادی صنعت مورد مطالعه اداره کل امور مالیاتی شهرستان سمنان در بازه زمانی د ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۴ پرداختند. در این تحقیق ۱۲ شرکت فعال بخش صنعت در استان سمنان که در طی ۴ سال اخیر دارای کمترین نوسان بوده‌اند و توانسته‌اند در این عرصه با وجود تمام محدودیت‌ها رقابت کنند، انتخاب شدند و آمار و اطلاعات آنها در کنار سایر داده‌های مورد نیاز از بخش صنعت و بانک مرکزی جمع‌آوری گردید. نتایج تحقیق نشان داد معافیت‌های مالیاتی با رشد صنعت، سهم ارزش افزوده در کل صنعت و بهره‌وری کل عوامل تولید ارتباط مثبت و معناداری دارد.

استین کالکتمنز و همکاران[1] (۲۰۲۰)، در مقاله‌ای به بررسی نقش اثرات استفاده شرکت‌ها از معافیت‌های مالیاتی تحقیق و توسعه پرداختند. شواهد نظرسنجی نشان می‌دهد که شرکت‌ها از اقدامات پشتیبانی تحقیق و توسعه که به‌تازگی معرفی شده‌اند، به دلیل پیچیدگی چشم‌انداز حمایت عمومی، ناآگاه هستند. در نتیجه، پذیرش به‌کندی و ناقص انجام می‌شود. آنها فرض می‌کنند که یک سازوکار اصلی مقابله‌ای شامل شرکت‌هایی است که برای اطلاع از نتیجه تصمیم خود به رفتار همتایان خود اعتماد می‌کنند. آنها این فرضیه را با تجزیه‌وتحلیل اولین استفاده شرکت‌ها از یک طرح معافیت مالیاتی تحقیق و توسعه که اخیراً در بلژیک ارائه شده است، آزمایش می‌کنند. آنها با بهره‌گیری از عدم مقاومت در شبکه‌های شرکت‌ها و همچنین تغییر در اندازه گروه‌های همتا، اثرات همتا درون‌زا را در گروه‌های همتا مبتنی بر مکان شناسایی می‌کنند. نتایج نشان می‌دهد که تصمیمات شرکت‌ها برای استفاده از معافیت‌های مالیاتی تحقیق و توسعه تحت تأثیر انتخاب همتایان خود قرار می‌گیرد. یافته‌ها

1. Stijn Kelchtermans & et al.

حاکی از آن است که می‌توان با در نظر گرفتن ساختار شبکه‌های شرکت در ابلاغ اقدامات پشتیبانی جدید، کارایی سیاست تحقیق و توسعه را بهبود بخشید.

اگر و همکاران[2] (۲۰۱۴)، در تحقیق پیامدهای معافیت مالیاتی در انگلستان، به بررسی نقش معافیت‌های مالیاتی در جذب شرکت‌های چندملیتی پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند که دولت در سال ۲۰۰۹ با معاف کردن درآمدهای خارجی شرکت‌ها از مالیات توانست در رشد شرکت‌ها و جذب شرکت‌های چندملیتی نقش بسزایی را ایفا کند.

۴- روش‌شناسی پژوهش

مبنا و اساس پژوهش فعلی بهره‌گیری از آمار رسمی و اطلاعات منتشره در قالب اسناد و مدارک سازمان‌ها و نهادهایی مانند سازمان برنامه و بودجه و سازمان امور مالیاتی می‌باشد، لذا روش‌شناسی انجام پژوهش پیش‌رو به‌صورت «پژوهش اسنادی» می‌باشد. منابع مورد استفاده در این روش پژوهش، عبارتند از:

کتب؛ شامل دو دسته فرهنگ لغت‌ها، دانش‌نامه‌ها، اطلس‌ها و همچنین کتب تخصصی در یک رشته علمی مورد مطالعه؛

ژورنال‌ها و نشریات ادواری؛ شامل روزنامه‌ها و سایر مجله‌های عمومی و تخصصی؛

اسناد؛ شامل سالنامه‌های آماری است که توسط سازمان‌های ذی‌صلاح مثل بانک مرکزی، مرکز آمار وزارت اقتصاد، سازمان برنامه و بودجه، دیوان محاسبات و ... منتشر می‌شوند.

۵- فهرست معافیت‌های مالیاتی مندرج در قوانین و مقررات رسمی

جداول شماره (۱) و (۲)، فهرست معافیت‌های مالیاتی مصوب در قوانین و مقررات شامل قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده را نمایش می‌دهد.

2. Egger & et al.

جدول (۱): فهرست معافیت‌های مالیاتی مصوب در قانون مالیات‌های مستقیم

ردیف	ماده	موضوع معافیت
۱	تبصره ۹ ماده ۳۵ قانون مالیات‌های مستقیم	وزارتخانه‌ها و ... مکلفند مالیات موضوع درآمد املاک از مازادالاجاره را کسر و به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به موجر تسلیم نمایند.
۲	ماده ۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم	منظور وجوهی در قوانین بودجه سنواتی تحت عنوان تشویق صادرات و پرداخت به‌صورت کمک سود تسهیلات پرداختی به صادرکنندگان
۳	ماده ۲۱ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت اموالی که جزء ماترک متوفی باشد و بلاعوض در اختیار وزارتخانه‌ها و یا مؤسسات دولتی و یا شهرداری‌ها و ... واگذار شود.
۴	ماده ۲۵ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت وراث طبقات اول و دوم نسبت به اموال شهدای انقلاب اسلامی
۵	ماده ۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم	شخص حقیقی که هیچ‌گونه درآمدی (به‌جز حقوق بازنشستگی و وظیفه و جوایز و سود ناشی از سپرده‌های بانکی) ندارد تا میزان معافیت موضوع ماده (۸۴) درآمد مشمول مالیات ماهانه مستغلات مالیات معاف می‌باشد.
۶	ماده ۶۷ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت از مالیات املاک در زمان اقاله یا فسخ تا ۶ ماه بعد از معامله
۷	ماده ۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت از مالیات نقل و انتقال املاکی که در اجرای ماده ۳۴ قانون قبت مصوب ۱۳۲۰ به دولت تملیک می‌شود.
۸	ماده ۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت از مالیات نقل و انتقال واحدهای مسکونی ارزان و متوسط قیمت ظرف ده سال از تاریخ تصویب این قانون مطابق ضوابط و ...
۹	ماده ۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت از مالیات نقل و انتقال املاک که جهت عمران و آبادی و راه‌سازی و ... به دولت یا شهرداری‌ها یا ... منتقل می‌شود.
۱۰	ماده واحده ۷۰ قانون مالیات‌های مستقیم	تفسیر قانونی ماده ۷۰ مبنی بر فعالیت سرقفلی در زمان انتقال جهت عمران و آبادانی و راه‌سازی و ... به دولت یا شهرداری‌ها
۱۱	ماده ۷۱ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت مالیاتی اعیان احداثی توسط خریداری زمین‌هایی که از طریق اسناد عادی معامله می‌شود.
۱۲	ماده ۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم	اگر نقل و انتقال ماده ۵۲ به نرخ ماده ۵۹ و ۷۷ باشد وجه دیگری بابت مالیات بر درآمد مزبور مطالبه نمی‌شود.
۱۳	ماده ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، صیادی، پرورش ماهی، طیور و زنبور عسل، احیا مراتع و جنگل‌ها، باغات و اشجار

ردیف	ماده	موضوع معافیت
۱۴	ماده ۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم	تا میزان مقرر در بودجه سالانه کلیه حقوق‌بگیران اعم از دولتی و غیردولتی از یک یا چند منبع از پرداخت مالیات معاف می‌باشند.
۱۵	ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت از پرداخت مالیات حقوق‌بگیران که شامل رؤسا و اعضای مأموریت‌های سیاسی خارجی در ایران و ... حقوق بازنشستگی و وظیفه و مستمری و ... هزینه‌های سفر فوق‌العاده مسافرت و ...
۱۶	ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت مسکن واگذاری در محل و ... وجوه دریافتی از بیمه، عیدی یا پاداش میزان معافیت موضوع ماده (۸۴) هزینه معالجه، حقوق پرسنل نیروهای مسلح و جانبازان انقلاب
۱۷	ماده ۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم	۵۰ درصد مالیات کارکنان شاغل در نقاط کمتر توسعه‌یافته
۱۸	ماده ۱۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت مالیات بر درآمد مشاغل تا میزان معادل معافیت موضوع ماده (۸۴)
۱۹	ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم	خرید لوازم و تجهیزات از خارج در مورد پیمانکاران خارجی که کارفرما وزارتخانه‌ها یا شرکت‌های دولتی یا شهرداری‌ها باشند مشمول مالیات نمی‌باشد.
۲۰	تبصره ۵- ماده ۱۰۹ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت مالیاتی مؤسسات بیمه خارجی که با قبول بیمه اتکایی از مؤسسات بیمه ایرانی تحصیل درآمد می‌کنند، درصورتی‌که مؤسسات بیمه ایرانی در کشور متبوع مؤسسه بیمه‌گر اتکایی دارای فعالیت بیمه باشند و از پرداخت مالیات بر معاملات اتکایی معاف باشند.
۲۱	ماده ۱۲۵ قانون مالیات‌های مستقیم	انتقالاتی که مشمول مالیات ارث می‌باشد، مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی نخواهد بود.
۲۲	ماده ۱۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت‌های بخش مالیات اتفاقی که شامل کمک‌های نقدی و غیرنقدی سازمان‌های خیریه و ... به اشخاص حقیقی و کمک‌های مالی به خسارت‌دیدگان جنگ و ... و جوایز دولت برای تشویق صادرات و تولید و خرید محصولات کشاورزی پرداخت می‌نماید، می‌باشد.
۲۳	ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم	فعالیت‌های واحدهای تولیدی و معدنی غیردولتی به نرخ صفر به مدت ۵ سال
۲۴	تبصره (ز) ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم	نرخ صفر برای مالیات متعلق هر سال کلیه تأسیسات ایران‌گردی و جهانگردی دارای پروانه به مدت ۵ سال و در مناطق کمتر توسعه‌یافته برای ۱۰ سال

ردیف	ماده	موضوع معافیت
۲۵	بند ۲ ـ ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم	درآمد حمل‌ونقل بخش غیردولتی به نرخ صفر
۲۶	تبصره ۳ ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم ماده ۸ قانون توسعه صنعت ایران‌گردی و جهانگردی	معافیت کلیه تأسیسات ایران‌گردی و جهانگردی دارای پروانه بهره‌برداری از فرهنگ و ارشاد اسلامی از پرداخت ۵۰ درصد مالیات متعلق هرساله
۲۷	ماده ۱۳۳ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت صددرصد شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های آن‌ها
۲۸	ماده ۱۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت درآمد مدارس غیرانتفاعی، دانشگاه‌ها، مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی و مراکز نگهداری معلولین و باشگاه‌های دارای مجوز از تربیت بدنی
۲۹	ماده ۱۳۶ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت از پرداخت مالیات وجوه دریافتی بابت بیمه عمر که از طرق مؤسسات بیمه طی قرارداد عاید ذی‌نفع می‌شود.
۳۰	ماده ۱۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم	هزینه‌های درمانی پرداختی جهت بستگان همچنین حق بیمه عمر پرداختی هر شخص حقیقی قابل کسر از درآمد مشمول مالیات می‌باشد.
۳۱	ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت پنجاه درصدی سود ابرازی شرکت‌های تعاونی و خصوصی از مالیات متعلق موضوع ماده ۱۰۵ این قانون، به شرطی که برای توسعه و بازسازی و نوسازی یا تکمیل واحدهای موجود صنعتی مصرف کرده باشند.
۳۲	ماده ۱۳۹ قانون مالیات‌های مستقیم	موقوفات، نـذورات، کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مراکز مذهبی و غیرمذهبی مندرج در ماده ۱۳۹
۳۳	ماده ۱۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت صددرصد درآمد حاصل از صادرات کالاهای صنعتی و محصولات بخش کشاورزی و صنایع تبدیلی و تکمیلی آن و صادرات مواد خام و ۵۰ درصد از درآمد حاصل از صادرات سایر کالاها با هدف افزایش صادرات کالاهای غیرنفتی
۳۴	بند ب ماده ۱۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت صددرصد درآمد حاصل از صادرات کالاهای مختلف که به‌صورت ترانزیت به ایران وارد شده و بدون تغیر صادر می‌شوند.
۳۵	ماده ۱۴۲ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت درآمد کارگاه‌های فرش دستباف و صنایع دستی

ردیف	ماده	موضوع معافیت
۳۶	ماده ۱۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت معادل ۱۰ درصد مالیات شرکت‌هایی که در بورس پذیرفته شده‌اند.
۳۷	تبصره ۱ ماده ۱۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم	از نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام در بورس صرفاً مالیات مقطوعی به میزان نیم درصد ارزش فروش وصول می‌شود.
۳۸	ماده ۱۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت مالیاتی جهزیه و جوایز علمی و بورس‌های تحصیلی و درآمد حق اختراع و درآمدهای ناشی از فعالیت‌های پژوهشی و ...
۳۹	ماده ۱۴۵ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت مالیاتی سود یا جوایز متعلق به سپرده‌های مختلف اشخاص نزد بانک‌های ایرانی وجوایز اوراق قرضه دولتی اسناد خزانه
۴۰	تبصره ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم	- معافیت‌های مدت‌دار در طول مدت نافذ هستند - معافیت مالیاتی سود متعلق به قبوض اقساطی اصلاحات ارضی
۴۱	ماده ۱۶۵ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت مؤدیانی که خسارات ناشی از سیل، زلزله و ... دیده‌اند.
۴۲	تبصره ماده ۱۶۵ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت مالیات مؤدیان مالیاتی مناطق جنگ‌زده غرب و جنوب کشور طبق فهرست مصوبات هیئت‌وزیران
۴۳	ماده ۱۶۸ قانون مالیات‌های مستقیم	در مورد جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف طبق قراردادهای منعقده با دولت‌های خارجی و همچنین وجوه پرداختی یا تخصیصی جهت تعمیر، تجهیز، احداث و یا تکمیل مدارس و ...
۴۴	ماده ۱۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت کمک‌های بلاعوض به حساب‌های تعیین‌شده توسط دولت و همچنین وجوه پرداختی یا تخصیصی جهت تعمیر، تجهیز، احداث و یا تکمیل مدارس
۴۵	ماده ۲۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم	معافیت مالیاتی پاداش وصولی پرداختی به کسانی که در امور وصول فعالیت داشته‌اند.
۴۶	قانون بازسازی صنایع	معافیت پنج‌ساله کارخانه‌های واقع در شعاع ۱۲۰ کیلومتری تهران و حوزه استحفاضی شهرهای بزرگ (مشهد، تبریز، اراک، شیراز و اصفهان) در صورت انتقال به شهرک‌های صنعتی.

منبع: قانون مالیات های مستقیم جمهوری اسلامی ایران

جدول (۲): فهرست معافیت‌های مالیاتی مصوب در قانون مالیات بر ارزش افزوده

ردیف	ماده	موضوع معافیت
۱	ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده	تعیین کالاها (۱۷ سرفصل کالایی) و خدمات (۱۷ سرفصل خدمتی) معاف از عوارض و مالیات بر ارزش افزوده
۲	ماده ۱۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده	تعیین مواردی که از پرداخت مالیات و عوارض معاف هستند و مالیات و عوارض خرید نهاده‌های آنها مسترد می‌شود
۳	ماده ۱۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده	استرداد مالیات و عوارض گردشگران خارجی
۴	جزء ۱ بند ب تبصره ۴ ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده	معافیت اصل طلا، جواهر و پلاتین به‌کار رفته در مصنوعات ساخته‌شده از فلزات
۵	تبصره ۵ ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده	معافیت از پرداخت عوارض سبز در صورت اعلام و تأیید سازمان حفاظت محیط زیست

منبع: قانون مالیات بر ارزش افزوده جمهوری اسلامی ایران

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادهای سیاستی

نظام مالیاتی باید منجر به افزایش درآمد دولت و کاهش استقراض برای تأمین مخارج گردد و از سوی دیگر کارگزاران اقتصادی را برای فعالیت بی‌انگیزه ننماید (آذربایجانی و همکاران ۱۳۹۰). معافیت مالیاتی به معنای خروج قانونی برخی از منابع درآمدی و سرمایه‌ای از شمول پرداخت موقت و غیردائمی مالیات که عمدتاً روشی در جهت اِعمال سیاست‌های حمایتی دولت برای دستیابی به برخی اهداف است؛ اما معافیت مالیاتی در کشورهای مختلف یک روش ارفاقی ـ تشویقی برای سوق دادن منابع مالی به سمت سرمایه‌گذاری‌ها و کمک به توسعه اقتصادی برای برخی فعالیت‌های مدنظر دولت است. دولت‌ها با استفاده از معافیت مالیاتی سعی می‌کنند نقدینگی جامعه را به سمت طرح‌های عام‌المنفعه، کم‌بازده جهت‌دهی نمایند. کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی که یکی از راهبردهای ایجاد توسعه و رشد اقتصادی پایدار محسوب می‌شود که مستلزم انجام برخی اصلاحات در ساختار غیرکارآمد نظام مالیاتی کنونی است. وجود پایه‌های مالیاتی محدود و فهرست بلندبالای معافیت‌های مالیاتی در کشور ضمن اینکه عدالت مالیاتی را خدشه‌دار می‌کند باعث شده است در عمل نظام مالیاتی کشور یکی از کارکردهای اصلی خود یعنی بازتوزیع درآمد را به‌درستی انجام ندهد. در ایران معافیت‌های مالیاتی زیادی وجود دارد که ازجمله آن‌ها می‌توان به درآمدهای فعالان اقتصادی مناطق

آزاد تجاری ـ صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی، سود سپرده‌های بانکی، صادرات برخی از مواد خام، فعالیت‌های انتشاراتی و مطبوعاتی، مدارس غیرانتفاعی و فعالیت‌های فرهنگی و هنری اشاره کرد. ویژگی مشترک قریب به اتفاق معافیت‌های اعطایی در قانون مالیات‌ها در ایران این است که عموماً غیرهدفمند، غیرمشروط و دائمی هستند. درحالی‌که معافیت مالیاتی لازم است در چهارچوب مبانی نظری و تجربی، تصویب و اجرایی شود. مؤثرترین استراتژی جهت ترقی پایدار سرمایه‌گذاری، فراهم نمودن چهارچوب قانونی و مقرراتی سیستم مالیاتی شفاف و باثبات است که در آن معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی مشخص و کارآمد باشند. سه ویژگی معافیت‌های مالیاتی کارآمد عبارتند از هدفمند بودن، مشروط بودن و غیردائمی بودن (جعفرقلی زاده و ایزدبخش، ۱۳۹۵).

حجم بالا و موارد متعدد معافیت‌های مالیاتی در اقتصاد کشور از یک‌سو و ناکارآمدی فعالیت‌های اقتصادی در بخش‌های مختلف ازجمله کشاورزی از سوی دیگر، سبب به وجود آمدن برخی از چالش‌ها در اقتصاد شده است که ازجمله 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 تمدید معافیت‌های مالیاتی اشاره کرد. در ادامه پیشنهادهایی در زمینه ساماندهی معافیت‌های مالیاتی ارائه خواهد شد.

معافیت‌های مالیاتی باید در یک قانون تحت عنوان سند جامع معافیت‌های مالیاتی و عوارض، تجمیع و مصوب گردند. مواد قانونی در خصوص معافیت‌های مالیاتی باید صریح، شفاف و ساده باشند تا اِعمال سلیقه توسط کارکنان مالیاتی به حداقل برسد.

سیاست‌های معافیت مالیاتی باید به‌گونه‌ای باشد که به‌تدریج و در طی مدت‌زمان مشخص، درصد مالیات کاهش یابد و به صفر برسد.

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

حتی‌الامکان سعی شود معافیت‌های مالیاتی به‌صورت اعتبار مالیاتی و تا نرخ صفر تعیین شوند.

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

تعارض منافع

تعارض منافع وجود ندارد.

حمایت مالی

از حمایت مالی استفاده نشده است.

References

Abdolmaleki, H., & Shirdelian, S. (2014). An Analysis of Tax Exemptions Impact on Regional Economic Efficiency (Case Study of Tax Exemptions Subject of the Article 132, Direct Tax Act in the Deprived Areas). *Journal of Tax Research*, 21 (20), 169-198. URL: http://taxjournal.ir/article-1-232-fa.html.

Arab Ahmadi, H., Hamtian, H., & Ameri, M. (2018). Investigating Tax Exemptions in the Development of Industrial Economic Sectors (Case study: Semnan City Tax Affairs Department). The Third International Conference on Industrial Management.(In Persian)

Egger, P., Merlo, V., Ruf, M., & Wamser, G. (2014). Consequences of the New UK Tax Exemption System: Evidence from Microlevel Data. *The economic journal*, 125(589), 1764-1789.

Falah Soughe, A., & Ashouri Beleskele, I. (2015). The Effects of Tax Incentives and Exemptions. The First International Accounting and Management Conference in the Third Millennium, Rasht. https://civilica.com/doc/455824. (In Persian)

Izadkhasti, H., Arabmazar,A., & Shirkavand, N. (2021). Investigating the Effect of Tax Exemptions Subject to Article 132 (BC) of the Law on Direct Taxes on the Number and Value Added of Industrial Units Established in Exempt Areas in Iran. *Journal of Economics & Modelling.* 12(2), 1-30. DOI: 10.29252/jem.2021.223741.1656. (In Persian)

Jafar Qolizadeh, J., & Izadbakhsh, M. (2016). Tax Incentives and Exemptions, with an Emphasis on Free Trade Zones and Special Economic Zones. The Second International Conference on Management, Accounting and Economics, Tehran, https://civilica.com/doc/611025. (In Persian)

Azarbayjani, K,. Moradpour, M., & Najafi, Z. (2011). Examining the Effect of Tax Policies on Income Inequality and Economic Growth . *Journal of Development strategy*,7(2-26). (In Persian)

Mazloum, Gh. (2006). Tax Exemptions in the Laws of the Country. *Journal of Economic (Bimonthly Review of Economic Issues and Policies)*, 6(53), 87-94. (In Persian)

Mohajeri, P. (2019). The Effect of Granting Tax Exemptions in the Tax System on Value-Added on Inequality and Income Distribution. Office of Public Finance

Studies and Management Development (Public Finance Group), Parliamentary Research Center, NO.17167. (In Persian)

Pourhasan Amiri, M., Tutunchi Maleki, S. (2011). Tax Exemptions and their Share of Total Tax Revenues, Office of Economic Studies. Research Center of Islamic Parliament, No.10986. (In Persian)

Mohaghegh, P., Jami, M., & Moodi, M. (2021). Investigating the Impact of Tax Exemptions on the Growth and Development of Free Trade Zones (Case study: Chabahar Free Trade Zone), *Scientific Journal of Modern Research Approaches in Management and Accounting*, 5(17), 49-63.(In Persian)

Sadeghi Sayah, M., & Jamshidi, H. (2015). Determining the Impact of Tax Exemption in Article 132 of the Direct Taxes Law on Attracting Private Investment in the Industrial Sector (Industrial Parks). Iran's Financial and Tax Policies Conference. (In Persian)

Kelchtermans, S., Neicu, D., & Teirlinck, P. (2020). The Role of Peer Effects in Firms' Usage of R&D Tax Exemptions. *Journal of Business Research*, 108, 74-91.

Turabifar, H., & Tajrishi, S. (2019). Review of Countries' Experiences in the Field of Tax Exemptions (1. About Tax Exemption on Income from Artistic Activities). Office of Public Finance Studies and Management Development, Office of Education and Culture Studies, Research Center of Islamic Parliament, No.16796. (In Persian)

Zarei, Q., & Ebtehaj, A. (2017). The Role of Tax Exemption in Business Development, Productive Employment Creation, Export Development of Manufactured Goods, and Increasing the Level of Economic Added Value of Free Zones. The Third National Conference on Applied Research in Management Sciences, Economics and Accounting in Iran, Qom. https://civilica.com/doc/773638 (In Persian)