

Tax Exemption as a Hidden Public Expenditure: Requirements of Budgetary Inclusion, Transparency, and Accountability in Iranian Public Financial Law



Mohammad Ghasem Tangestani

Associate Professor, Department of International Law, Faculty of Law and Political Science, Kharazmi University, Tehran, Iran
m.tangestani@khu.ac.ir

Received: 2026-06-02

Accepted: 2026-07-15



Journal of Research and Development in Financial and Tax Law
Iranian Law and Legal Research Institute

Abstract

On its face, a tax exemption constitutes an exception to the rule of taxation. Within public financial law, however, a tax exemption is not merely a forgone collection of public revenue; it may instead represent a form of hidden public expenditure that, rather than being recorded as a budget line item, is concealed within the tax system itself. Exemptions, zero rates, tax credits, base deductions, remissions, and tax preferences, although they take the outward form of a reduction or elimination of tax liability, function—in terms of their fiscal, distributive, and institutional effects—in a manner similar to public expenditure, since the state, by forgoing public revenue, thereby extends support to a particular group, activity, region, or sector. The central problem addressed by this article is whether tax exemptions under Iranian law should be regarded merely as scattered

Journal of Research and Development
in Financial and Tax Law

Iranian Law and Legal Research
Institute

Vol. 1 | No. 1 | Spring & Summer 2026

(Original Article)

www.jftl.illrc.ac.ir

DOI:
10.22034/jftl.2026.737610

statutory privileges, or whether they may instead be brought within the concept of "tax expenditures" and thereby made subject to the principles of budgetary inclusion, transparency, tax justice, institutional accountability, and effectiveness evaluation. The article's hypothesis is that explicit statutory authorization is a necessary condition for the validity of a tax exemption, but is not sufficient for its full legitimacy within public financial law. Where a tax exemption results in a reduction of public revenue and confers a benefit on particular beneficiaries, it must, beyond its statutory basis, possess a clear public purpose, an estimate of the revenue forgone, a defined duration or review requirement, an assessment of its distributive effects, and an accountable responsible institution. From this perspective, the principle of the legality of taxation must be extended to encompass a corresponding principle of the legality, transparency, and accountability of the non-collection of tax. Employing a descriptive-analytical method and a public financial law approach, the present article accordingly moves the treatment of tax exemption beyond that of a mere technical tax ruling, and reexamines it in relation to budget law, parliamentary oversight, tax justice, and the state's responsibility in the allocation of public resources.

Keywords: tax expenditures; tax exemption; budgetary transparency; fiscal accountability; tax justice



معافیت مالیاتی به مثابه هزینه عمومی پنهان: الزامات بودجه‌مندی، شفافیت و پاسخگویی در حقوق عمومی مالی ایران

دانشیار، گروه حقوق بین‌الملل، دانشکده حقوق و علوم سیاسی،
دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران

m.tangestani@khu.ac.ir

محمد قاسم تنگستانی 



تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۴/۲۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۵/۰۳/۱۲

دوفصلنامه تحقیق و توسعه در حقوق مالی و مالیاتی

پژوهشکده حقوق و قانون ایران

دوره ۱ | شماره ۱ | بهار و تابستان ۱۴۰۵

(مقاله پژوهشی)

www.jftl.illrc.ac.ir

DOI:

10.22034/jftl.2026.737610

چکیده

معافیت مالیاتی در ظاهر، استثنایی بر قاعده اخذ مالیات است. معافیت مالیاتی در حقوق عمومی مالی، صرفاً عدم وصول درآمد عمومی نیست، بلکه می‌تواند صورتی از خرج عمومی پنهان باشد که به جای درج در ردیف‌های بودجه، درون نظام مالیاتی مستتر می‌شود. معافیت، نرخ صفر، اعتبار مالیاتی، کسر از پایه، بخشودگی و ترجیح مالیاتی، هرچند در قالب کاهش یا حذف بدهی مالیاتی ظاهر می‌شوند، اما از حیث آثار مالی، توزیعی و نهادی، کارکردی مشابه هزینه عمومی دارند؛ زیرا دولت با چشم‌پوشی از منبع عمومی، گروه، فعالیت، منطقه یا بخش خاصی را حمایت می‌کند. مسئله اصلی مقاله حاضر این است که آیا معافیت‌های مالیاتی در حقوق ایران را باید صرفاً امتیازهای پراکنده قانونی دانست، یا می‌توان آن‌ها را ذیل مفهوم هزینه‌های مالیاتی، مشمول اصول بودجه‌مندی، شفافیت، عدالت مالیاتی، پاسخگویی نهادی و ارزیابی اثربخشی قرار داد. فرضیه مقاله این است که تصریح قانونی، شرط لازم اعتبار معافیت مالیاتی است، اما برای مشروعیت کامل آن در حقوق عمومی مالی کافی نیست.

معافیت مالیاتی، هنگامی که به کاهش درآمد عمومی و حمایت از ذی‌نفعان خاص می‌انجامد، باید افزون بر مبنای قانونی، دارای هدف عمومی روشن، برآورد درآمد ازدست‌رفته، مدت یا شرط بازنگری، سنجش آثار توزیعی و نهاد پاسخگو باشد. از این منظر، اصل قانونی بودن مالیات باید به اصل قانونی، شفاف و پاسخگو بودن عدم اخذ مالیات نیز توسعه یابد. براین اساس، اصل قانونی بودن مالیات باید به اصل قانونی، شفاف و پاسخگو بودن عدم اخذ مالیات نیز توسعه یابد. مقاله پیش‌رو با روش توصیفی - تحلیلی و رویکرد حقوق عمومی مالی، معافیت مالیاتی را از سطح حکم فنی مالیاتی فراتر برده و آن را در نسبت با قانون بودجه، کنترل پارلمانی، عدالت مالیاتی و مسئولیت دولت در تخصیص منابع عمومی بازخوانی می‌کند.

کلیدواژه‌ها: هزینه‌های مالیاتی؛ معافیت مالیاتی؛ شفافیت بودجه‌ای؛ پاسخگویی مالی؛ عدالت مالیاتی

مقدمه

مالیات در حقوق عمومی، یکی از بنیادی‌ترین نقاط تماس میان اقتدار عمومی، مالکیت خصوصی و عضویت شهروندان در جامعه سیاسی است. مالیات یکی از مهم‌ترین منابع تأمین مالی دولت است (صفایی و درویش‌زاده، ۱۴۰۴: ۲۵۸) و دولت از طریق مالیات، بخشی از دارایی اشخاص را به نام منفعت عمومی به قلمرو منابع عمومی منتقل می‌کند و همین ویژگی سبب شده است که حقوق مالیاتی، از آغاز، با اصولی مانند قانونی بودن مالیات، منع اخذ مال بدون مجوز قانون، برابری مؤدیان، قطعیت، قابلیت پیش‌بینی، منع تبعیض ناروا و تضمین‌های رسیدگی مالیاتی همراه باشد. با این حال، تمرکز سنتی حقوق مالیاتی بر اخذ مالیات موجب شده است که صورت دیگری از اعمال قدرت مالی دولت کمتر دیده شود. دولت گاهی اوقات با نگرفتن مالیات، درباره توزیع منابع عمومی تصمیم می‌گیرد. در چنین وضعی، معافیت، نرخ صفر، اعتبار مالیاتی، کسر از پایه، بخشودگی، تخفیف یا هر نوع ترجیح مالیاتی، سازوکاری است که از طریق آن دولت از بخشی از درآمد عمومی چشم می‌پوشد و به سود گروه، فعالیت، منطقه، بنگاه یا هدفی خاص، منبع عمومی را تخصیص می‌دهد. دولت در مقام سیاستگذار نظام مالیاتی کشور، در صورتی می‌تواند مدعی برقراری عدالت مالیاتی باشد که نظام مالیاتی مبتنی بر ویژگی-هایی همچون تناسب، برابری و فراگیری باشد. در خصوص مورد اخیر، تعیین موارد معافیت از پرداخت مالیات، لازمه اجرای عدالت مالیاتی است که برای تحقق یک هدف عمومی، مستثنی‌شدن یک خدمت یا کالا از دریافت مالیات را اقتضا کرده است (امامی، ۱۳۹۱: ۲۷-۲۶؛ رستمی، ۱۳۹۰: ۹۹).

معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی، از یک سو می‌توانند ابزار سیاست عمومی برای حمایت از تولید، سرمایه‌گذاری، مناطق کمتر توسعه‌یافته، کالاهای و خدمات اساسی یا فعالیت‌های دارای منفعت عمومی باشند؛ اما از سوی دیگر، اگر بدون برآورد مالی، مدت مشخص، هدف قابل‌سنجش و ارزیابی پسینی استمرار یابند، بخشی از ظرفیت درآمدی دولت را از فرایند آشکار بودجه خارج می‌کنند. بنابراین مسئله اصلی، نفی مطلق معافیت

مالیاتی نیست، بلکه حقوقی سازی آن است؛ یعنی تبدیل معافیت از امتیازی پراکنده و کم‌مرئی به تصمیمی عمومی، قابل سنجش و قابل پاسخگویی. واقعیت آن است که مالیات به عنوان عمومی‌ترین منبع درآمدی دولت، مبتنی بر قوانینی فرازمانی است که دارای این ظرفیت است که از طریق تصحیح و تثبیت فعالیت‌های اقتصادی، به رشد و توسعه اقتصادی کمک کند (مولایی و آقازاده، ۱۴۰۴: ۹۸). واقعیت آن است که نظام مالیاتی، نقش مهمی در جذب سرمایه‌گذار خارجی داشته و دارد (زاده نجف و همکاران، ۱۴۰۵: ۱۳۵). باید اذعان داشت که سیاست‌گذاری صحیح در مورد موارد معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی، ضرورتی برای توسعه اقتصادی محسوب می‌شود. تدوین و اجرای صحیح این سیاست‌ها، یکی از راه‌های هدایت سرمایه‌های سرگردان به سمت ایجاد ارزش افزوده اقتصادی است (شاهنوش فراهانی و رجب‌زاده، ۱۴۰۰: ۱۱۳).

تفاوت میان پرداخت مستقیم یارانه به یک بخش و معاف کردن همان بخش از مالیات، بیش از آنکه در اثر مالی نهایی باشد، در شیوه ظهور حقوقی و بودجه‌ای آن است. در شیوه نخست، حمایت دولت در سمت هزینه‌های بودجه ظاهر می‌شود و اصولاً در معرض تصویب، تخصیص، نظارت و تفریغ قرار می‌گیرد؛ اما در شیوه دوم، حمایت دولت درون نظام مالیاتی پنهان می‌ماند و ممکن است بدون همان درجه از شفافیت، رقابت بودجه‌ای و پاسخگویی نهادی استمرار یابد. از همین‌رو، معافیت مالیاتی را نباید تنها به عنوان امتیازی قانونی برای مؤدیان خاص فهم کرد؛ بلکه باید آن را به مثابه نوعی خرج عمومی پنهان تحلیل نمود که آثار آن بر درآمد عمومی، عدالت مالیاتی، رقابت اقتصادی، سیاست‌گذاری اجتماعی و اعتماد عمومی قابل انکار نیست.

در تلقی سنتی، پرسش از معافیت به وجود یا فقدان حکم قانونی محدود می‌شود؛ اما در تلقی هزینه مالیاتی، باید پرسید معافیت چه مقدار درآمد عمومی را کاهش می‌دهد، چه کسانی را منتفع می‌کند، با کدام هدف عمومی توجیه می‌شود، چه مدت استمرار دارد و کدام نهاد درباره تداوم یا حذف آن پاسخگوست (Burman & Phaup, 2012: 93-95; OECD, 2025).

ادبیات معاصر حقوق عمومی مالی و مالیه عمومی این پدیده را ذیل مفهوم هزینه‌های مالیاتی صورت‌بندی کرده است. مقصود از هزینه مالیاتی، ترتیباتی است که نسبت به یک نظام مالیاتی معیار، موجب کاهش بدهی مالیاتی برخی مؤدیان و در نتیجه کاهش درآمد بالقوه دولت می‌شود. اهمیت این مفهوم در آن است که نشان می‌دهد بسیاری از معافیت‌ها، ترجیحات و تخفیف‌های مالیاتی، در واقع ابزارهای جایگزین سیاست عمومی‌اند؛ یعنی دولت به جای آنکه حمایتی را از مسیر پرداخت مستقیم انجام دهد، همان حمایت را از طریق کاهش یا حذف بار مالیاتی اعطا می‌کند. از همین‌رو، در ادبیات صندوق بین‌المللی پول تأکید شده است که هزینه‌های مالیاتی، به دلیل شباهت کارکردی با هزینه‌های بودجه‌ای، باید شناسایی، برآورد، گزارش و ارزیابی شوند و نمی‌توان آن‌ها را صرفاً در حاشیه نظام مالیاتی رها کرد (Heady & Mansour, 2019: 1-2). سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نیز در مطالعات تطبیقی خود، گزارش‌دهی هزینه‌های مالیاتی را بخشی از الزامات شفافیت بودجه‌ای و مدیریت مالی عمومی دانسته و تجربه کشورهایی مانند فرانسه و کانادا نشان می‌دهد که این هزینه‌ها می‌توانند در کنار اسناد بودجه‌ای، به صورت منظم و قابل‌بررسی منتشر شوند.

در حقوق ایران، اهمیت این بحث از آن‌رو بیشتر است که نظام مالیاتی در کنار قواعد عمومی اخذ مالیات، با مجموعه‌ای گسترده و پراکنده از معافیت‌ها، نرخ‌های صفر، بخشودگی‌ها، ترجیحات و امتیازهای مالیاتی روبه‌روست. قانون مالیات‌های مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده، قوانین مربوط به مناطق آزاد و ویژه اقتصادی، قوانین برنامه توسعه (پیشرفت)، قوانین بودجه سنواتی و مقررات حمایتی متعدد، هر یک به‌نحوی از سازوکارهای ترجیح مالیاتی بهره گرفته‌اند. برای نمونه، ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، فهرستی از کالاها و خدمات معاف را مقرر کرده و ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم نیز سازوکارهایی از جنس نرخ صفر و مشوق مالیاتی را پیش‌بینی کرده است. شایان ذکر است مواد ۱۳۲ تا ۱۴۶ قانون فوق به موارد معاف از پرداخت مالیات پرداخته است. مسئله اما این نیست که هر معافیت، ذاتاً ناموجه یا ناسازگار با حقوق عمومی است؛ بلکه مسئله آن است که این مجموعه وسیع از ترجیحات مالیاتی تا چه اندازه در نظام

حقوقی ایران به صورت شفاف، قابل اندازه گیری، قابل مقایسه با هزینه های بودجه ای و قابل ارزیابی از حیث عدالت و اثربخشی دیده می شوند.

اهمیت حقوقی مسئله در ایران با تصویب قانون برنامه پنج ساله هفتم پیشرفت برجسته تر شده است. ماده ۲۷ این قانون، از یک سو وضع هرگونه تخفیف، ترجیح، بخشودگی، کاهش نرخ، معافیت، شمول نرخ صفر و اعطای اعتبار مالیاتی جدید را در طول برنامه، جز در موارد منتهی به افزایش یا رونق تولید و صادرات، محدود کرده و از سوی دیگر، وزارت امور اقتصادی و دارایی را مکلف کرده است فهرست همه تخفیفات، اعتبارات مالیاتی، نرخ های صفر، معافیت ها، بخشودگی ها و ترجیحات مالیاتی و گمرکی را تهیه و میزان درآمد ازدست رفته دولت را به تفکیک مستندات قانونی محاسبه کند؛ سازمان برنامه و بودجه نیز مکلف به انتشار آن در قالب پیوست بودجه سنواتی است. بنابراین، مسئله مقاله دیگر صرفاً بحثی نظری درباره شباهت معافیت و هزینه عمومی نیست، بلکه این است که چگونه می توان تکلیف مقرر در ماده ۲۷ برنامه هفتم را از گزارش دهی مالی به نظام حقوقی کنترل، ارزیابی و بازنگری معافیت های مالیاتی تبدیل کرد؟

از این منظر، مقاله حاضر در پی نفی مطلق معافیت های مالیاتی نیست. معافیت می تواند در مواردی ابزار مشروع و حتی ضروری سیاست عمومی باشد؛ از جمله برای حمایت از اقشار آسیب پذیر، کاهش فشار مالیاتی بر کالاهای و خدمات اساسی، تشویق سرمایه گذاری مولد، توسعه مناطق کمتر برخوردار، حمایت از آموزش و سلامت، یا اصلاح برخی ناکارآمدی های بازار. اما مشروعیت چنین ابزارهایی تنها به وجود حکم قانونی وابسته نیست. اگر معافیت مالیاتی در مقام ابزار سیاست عمومی عمل می کند، باید همانند سایر ابزارهای عمومی، تابع معیارهای هدفمندی، ضرورت، تناسب، شفافیت، ارزیابی و پاسخگویی باشد. دولت نمی تواند در هزینه های آشکار بودجه ای مقید به تصویب، تخصیص، حسابرسی و تفریغ باشد، اما در همان حال، از مسیر نظام مالیاتی، حمایت هایی با آثار مالی گسترده اعطا کند بی آنکه هزینه، ذی نفع، هدف، مدت، کارایی و پیامدهای توزیعی آن روشن باشد.

بر همین اساس، پرسش اصلی مقاله آن است که آیا می توان معافیت ها و ترجیحات

مالیاتی در حقوق ایران را ذیل مفهوم هزینه‌های مالیاتی بازخوانی کرد و آن‌ها را مشمول اصول بودجه‌مندی، شفافیت، پاسخگویی مالی و عدالت مالیاتی دانست؟ فرضیه مقاله آن است که معافیت مالیاتی، هنگامی که به کاهش درآمد عمومی و حمایت از ذی‌نفعان خاص منتهی می‌شود، از حیث آثار مالی و نهادی، ماهیتی نزدیک به هزینه عمومی دارد؛ بنابراین مشروعیت آن تنها با تصریح قانون‌گذار تأمین نمی‌شود، بلکه نیازمند برآورد مالی، هدف عمومی موجه، مدت معین، ارزیابی آثار توزیعی، امکان نظارت نهادی و بازبینی دوره‌ای است. در نتیجه، اصل قانونی بودن مالیات باید به‌سوی اصل قانونی، شفاف و پاسخگو بودن عدم اخذ مالیات نیز گسترش یابد. نوآوری مقاله در همین بازخوانی حقوق عمومی نهفته است. مقاله می‌کوشد معافیت مالیاتی را از سطح حکم فنی در حقوق مالیاتی جدا کند و آن را در نسبت با ساختار بودجه، صلاحیت قانون‌گذار، مسئولیت دولت، نقش نهادهای نظارتی، عدالت مالیاتی و حق جامعه بر دانستن چگونگی تخصیص منابع عمومی تحلیل نماید. نوآوری مقاله در آن است که معافیت مالیاتی را نه صرفاً از منظر کارایی اقتصادی یا سیاست مالی، بلکه از منظر اصول حقوق عمومی مالی، یعنی بودجه‌مندی، شفافیت، عدالت مالیاتی، صلاحیت قانون‌گذار، نظارت دیوان محاسبات و پاسخگویی نهادی تحلیل می‌کند.

۱. مفهوم‌شناسی

نقطه عزیمت بحث حاضر، تفکیک میان دو تلقی از معافیت مالیاتی است. تلقی نخست، معافیت را استثنایی بر قاعده مالیات‌ستانی می‌داند؛ تلقی دوم، آن را صورتی از تخصیص منبع عمومی از مسیر عدم وصول درآمد تلقی می‌کند. در تلقی نخست، قانون‌گذار ابتدا قلمرو شمول مالیات را تعریف می‌کند و سپس بنا به ملاحظات مثلی حمایت اجتماعی، توسعه منطقه‌ای، تشویق سرمایه‌گذاری، ملاحظات فرهنگی یا سیاست‌های بخشی، برخی اشخاص، فعالیت‌ها، کالاها، خدمات یا درآمدها را از شمول قاعده عمومی خارج می‌سازد. این فهم، از حیث تکنیک حقوق مالیاتی، ضروری و اجتناب‌ناپذیر است؛ معافیت مالیاتی فقط رابطه دولت و مؤدی معاف‌شده را تنظیم نمی‌کند، بلکه هم‌زمان بر درآمد عمومی، بار مالی سایر مؤدیان، ظرفیت بودجه‌ای دولت و

الگوی توزیع منافع عمومی اثر می‌گذارد.

از این منظر، معافیت مالیاتی را نمی‌توان صرفاً حذف تکلیف مالیاتی دانست. هر معافیت، در سطح آثار مالی، نوعی تصمیم درباره منبع عمومی است. دولت با اعطای معافیت، از درآمدی صرف‌نظر می‌کند که می‌توانست وارد خزانه عمومی شود و در فرایند بودجه برای اهداف عمومی تخصیص یابد. بنابراین، میان پرداخت مستقیم یارانه به یک فعالیت و معاف کردن همان فعالیت از مالیات، از حیث نتیجه مالی، قرابت جدی وجود دارد؛ تفاوت اصلی در شیوه ظهور حقوقی آن‌هاست. در فرض نخست، حمایت دولت در سمت هزینه‌های بودجه آشکار می‌شود؛ در فرض دوم، همان حمایت در سمت درآمدها پنهان می‌ماند. ادبیات صندوق بین‌المللی پول هزینه‌های مالیاتی را ابزارهایی می‌داند که دولت‌ها از طریق آن‌ها حمایت عمومی را نه از طریق کاهش، حذف یا تعدیل بدهی مالیاتی اعطا می‌کنند (Heady & Mansour, 2019: 1-2).

در ادبیات کلاسیک هزینه‌های مالیاتی، ایده اصلی آن است که بخشی از سیاست عمومی ممکن است از مسیر کاستن از بدهی مالیاتی اعمال شود؛ از همین رو، تحلیل حقوقی معافیت‌ها باید میان طراحی عادی نظام مالیاتی و ترجیح مالیاتی قابل گزارش تفکیک کند (Surrey & McDaniel, 1985: 3-6).

در این تلقی، پرسش اصلی فقط این نیست که آیا معافیت مبنای قانونی دارد یا نه؛ بلکه پرسش این است که این معافیت چه مقدار از درآمد عمومی را کاهش می‌دهد، کدام گروه را منتفع می‌کند، چه هدف عمومی را دنبال می‌نماید، آیا نسبت میان ابزار و هدف در آن قابل دفاع است، آیا از پرداخت مستقیم بودجه‌ای شفاف‌تر یا کارآمدتر است و آیا استمرار آن به ارزیابی دوره‌ای، گزارش‌دهی و پاسخگویی نهادی مشروط شده است یا خیر. بدین ترتیب، معافیت از یک استثنای مالیاتی به یک تصمیم عمومی درباره تخصیص منابع تبدیل می‌شود.

بودجه صرفاً سند محاسباتی درآمد و هزینه نیست، بلکه شکل حقوقی انتخاب‌های عمومی دولت است. بودجه نشان می‌دهد دولت چه چیزی را اولویت می‌دهد، از چه بخشی حمایت می‌کند، کدام نیاز را مقدم می‌دارد و چگونه منابع محدود عمومی را میان مطالبات

رقیب توزیع می‌کند. اگر هزینه‌های آشکار بودجه‌ای باید از مسیر تصویب، تخصیص، اجرا، حسابرسی و تفریغ عبور کنند، هزینه‌های مالیاتی نیز نمی‌توانند به صرف پنهان شدن در متن قوانین مالیاتی یا احکام پراکنده حمایتی، بیرون از منطق پاسخگویی مالی باقی بمانند.

در این میان، مفهوم نظام مالیاتی معیار^۱ نقشی تعیین‌کننده دارد. هزینه مالیاتی فقط در نسبت با یک قاعده عمومی قابل شناسایی است. تا زمانی که معلوم نباشد قاعده عادی مالیات چیست، پایه معیار چگونه تعریف می‌شود، نرخ عمومی کدام است و چه عناصری جزء ساختار طبیعی نظام مالیاتی به شمار می‌آیند، نمی‌توان با دقت گفت کدام حکم مالیاتی امتیاز، ترجیح یا هزینه است. همین امر سبب می‌شود که تعیین هزینه‌های مالیاتی، کاری صرفاً حسابداری نباشد؛ بلکه مستلزم داوری حقوقی، نهادی و سیاستی درباره ساختار عادی نظام مالیاتی است. براین اساس، تعریف و گزارش هزینه مالیاتی بدون تعیین نظام معیار، از حیث تحلیلی و اجرایی ناپایدار خواهد بود. دشواری اصلی در شناسایی هزینه مالیاتی آن است که هر نظام حقوقی ابتدا باید روشن کند قاعده عادی مالیات چیست و کدام حکم از آن قاعده فاصله می‌گیرد؛ بدون چنین معیاری، فهرست معافیت‌ها به‌تنهایی نمی‌تواند هزینه مالیاتی را به‌درستی نشان دهد (Altshuler & Dietz, 2011: 459-463; Department of Finance Canada, 2025).

باوجوداین، دشواری تعریف نباید بهانه‌ای برای ترک شناسایی و گزارش‌دهی باشد. برعکس، همین دشواری نشان می‌دهد که معافیت‌های مالیاتی نیازمند چارچوب حقوقی روشن‌ترند. اگر قانون‌گذار بدون تعیین معیار، بدون برآورد مالی، بدون مدت مشخص و بدون ارزیابی اثربخشی، پی‌درپی معافیت ایجاد کند، نظام مالیاتی به شبکه‌ای از استثنای‌های انباشته تبدیل می‌شود؛ شبکه‌ای که در آن به‌تدریج مرز میان قاعده و امتیاز، عدالت و ترجیح، سیاست عمومی و رانت قانونی، روشن نمی‌ماند. چنین وضعی فقط درآمد عمومی را کاهش نمی‌دهد، بلکه انسجام قانون مالیاتی، برابری مؤدیان، قابلیت پیش‌بینی

¹ Benchmark Tax System

نظام مالی، اعتماد عمومی و امکان کنترل دموکراتیک تخصیص منابع را نیز فرسوده می‌سازد.

در حقوق ایران، از یک سو، اصول مالی قانون اساسی، به‌ویژه اصول مربوط به بودجه، تمرکز درآمدها در خزانه، نظارت دیوان محاسبات و منع تحمیل بار مالی بدون تعیین منبع، بر این ایده استوارند که منابع عمومی باید در زنجیره‌ای قابل‌ردیابی از تصویب، وصول، تخصیص، هزینه، حسابرسی و پاسخگویی قرار گیرند. از سوی دیگر، قوانین مالیاتی و حمایتی ایران مشتمل بر مجموعه‌ای گسترده از معافیت‌ها، نرخ‌های صفر، بخشودگی‌ها، ترجیحات و امتیازهای مالیاتی‌اند که برخی در قوانین دائمی و برخی در قوانین موقت، بودجه‌ای یا برنامه‌ای پیش‌بینی شده‌اند.

۲. معافیت مالیاتی و مسئله بودجه‌مندی

بودجه‌مندی در حقوق عمومی مالی به این معناست که دخل و خرج عمومی باید در قالب فرایندی منظم، علنی، قابل تصویب، قابل نظارت، قابل حسابرسی و قابل‌ارزیابی ظاهر شود. در بودجه آشکار می‌شود که دولت چه نیازی را ضروری‌تر می‌داند، از کدام گروه حمایت می‌کند، چه هزینه‌ای را بر جامعه تحمیل می‌نماید، چه منبعی را به کدام هدف اختصاص می‌دهد و چگونه میان امکانات محدود و مطالبات متکثر تعادل برقرار می‌سازد. هزینه مالیاتی دقیقاً از آن جهت مسئله‌ساز می‌شود که این منطق را دور می‌زند یا دست‌کم کم‌رنگ می‌کند. هزینه بودجه‌ای، معمولاً در ردیف اعتبار ظاهر می‌شود و در معرض بحث، تصویب، تخصیص، اجرا، حسابرسی و تفریغ قرار می‌گیرد؛ اما هزینه مالیاتی ممکن است در قالب یک حکم قانونی، سال‌ها بدون بازگشت جدی به فرایند سالانه بودجه استمرار یابد. بدین ترتیب، معافیت مالیاتی می‌تواند به نوعی بودجه دائمی پنهان تبدیل شود که در ظاهر خرج نیست، اما درآمد عمومی را کاهش می‌دهد؛ در ظاهر پرداخت نمی‌شود، اما حمایت مالی ایجاد می‌کند؛ در ظاهر در بودجه هزینه‌ای ندارد، اما ظرفیت مالی دولت را محدود می‌سازد. از این منظر، پیوست هزینه‌های مالیاتی نباید صرفاً فهرست احکام معافیت باشد، بلکه باید مبنای قانونی، هدف سیاستی، نوع ابزار، برآورد درآمد ازدست‌رفته، ذی‌نفعان، مدت اعتبار و شاخص ارزیابی هر معافیت را نیز نشان دهد.

همین ویژگی سبب شده است که در ادبیات تطبیقی، گزارش‌دهی هزینه‌های مالیاتی بخشی از شفافیت بودجه‌ای تلقی شود. شفافیت بودجه‌ای مستلزم گزارش جامع، به‌موقع، قابل اعتماد و قابل فهم درباره درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌های عمومی است. گزارش‌دهی این هزینه‌ها برای فهم آثار مالی و سیاستی معافیت‌ها و ترجیحات مالیاتی ضروری است (OECD, ۲۰۱۰). در سطح اتحادیه اروپا نیز دولت‌های عضو را مکلف کرده است اطلاعات تفصیلی درباره اثر هزینه‌های مالیاتی بر درآمدها منتشر کنند.

در اینجا باید میان تصویب قانونی معافیت و بودجه‌مند شدن معافیت تفکیک کرد. ممکن است معافیتی در قانون مالیات‌های مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده، قانون بودجه یا قوانین خاص پیش‌بینی شده باشد و از حیث اصل قانونی بودن مالیات، واجد مبنا باشد؛ اما همچنان از حیث بودجه‌مندی نارسا بماند. این نارسایی زمانی رخ می‌دهد که هزینه سالانه معافیت برآورد نمی‌شود، ذی نفعان واقعی آن مشخص نیستند، آثار توزیعی آن سنجیده نمی‌شود، استمرار آن به ارزیابی دوره‌ای مشروط نیست و نهاد پاسخگو درباره اثربخشی آن تعیین نشده است. در این وضعیت، قانون‌گذار فقط به معافیت اجازه داده، اما آن را وارد نظام پاسخگویی مالی نکرده است. هزینه‌های مالیاتی از آن جهت خطرناک‌تر از برخی هزینه‌های مستقیم‌اند که غالباً آسان‌تر ایجاد می‌شوند، دیرتر دیده می‌شوند و کمتر از هزینه‌های بودجه‌ای در معرض بازبینی منظم قرار می‌گیرند.

اهمیت این تفکیک در حقوق ایران از آن جهت است که اصل قانونی بودن، اگر به سطح مجوز صوری فروکاسته شود، نمی‌تواند از منابع عمومی در برابر فرسایش تدریجی حمایت کند. ممکن است هر معافیت، به‌تنهایی، هدفی قابل دفاع داشته باشد؛ اما انباشت معافیت‌های متعدد، بی‌مدت، پراکنده و فاقد ارزیابی، به کاهش ظرفیت درآمدی دولت، افزایش وابستگی بودجه به منابع ناپایدار، انتقال بار مالی به مؤدیان غیر معاف و تضعیف عدالت مالیاتی منتهی شود.

بنابراین، بودجه‌مند کردن معافیت مالیاتی سه کارکرد اصلی دارد. نخست، درآمد ازدست‌رفته را از وضعیت پنهان خارج و قابل مشاهده می‌کند؛ دوم، امکان مقایسه معافیت با هزینه مستقیم بودجه‌ای را فراهم می‌سازد؛ سوم، مسئولیت نهاد پیشنهاددهنده، نهاد

مجری و نهاد ناظر را روشن می کند (Burman & Phaup, 2012: 93-95, 116-123).

۳. تجربه تطبیقی

تجربه تطبیقی زمانی برای حقوق ایران مفید است که نشان دهد هر نظام حقوقی با کدام ابزار، معافیت مالیاتی را از امتیاز قانونی خاموش به تصمیم عمومی قابل سنجش تبدیل کرده است. از این منظر، چهار الگو اهمیت دارد؛ الگوی تعریف قانونی و درج در بودجه در ایالات متحده؛ الگوی گزارش سالانه و روش شناسی تفصیلی در کانادا؛ الگوی پیوست رسمی لایحه مالی در فرانسه؛ و الگوی شاخص گذاری شفافیت و ارزیابی در سطح جهانی. وجه مشترک این الگوها آن است که معافیت مالیاتی را در چرخه بودجه، گزارش دهی، ارزیابی و پاسخگویی قرار می دهند.

در سال های اخیر، کشورهای در حال توسعه از مشوق های مالیاتی به عنوان ابزاری برای توسعه مناطق محروم و کمتر توسعه یافته استفاده کرده اند (موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۹۶: ۳۴). همچنین باید به سیاست گذاری از طریق معافیت مالیاتی در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی اشاره کرد که با اهداف کلان تر و به منظور توسعه مبادلات بازرگانی کشور و تقویت صادرات و واردات صورت می پذیرد (پتفت و رستمی، ۱۳۹۷: ۱۷۵-۱۷۴). شایان ذکر است چنین مناطقی به عنوان بخشی از سیاست های درهای باز محسوب می شوند که در اقتصاد بین الملل، به عنوان ابزار پذیرفته شده جهانی، اغلب برای افزایش رشد اقتصادی و متوازن سازی توسعه محلی مورد استفاده قرار می گیرد (عسکری و جعفری، ۱۳۹۵: ۴۵).

در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری اقتصادی، هزینه های مالیاتی از مدت ها پیش به عنوان یکی از نقاط حساس سیاست مالی شناخته شده اند. گزارش سازمان فوق نشان می دهد که تقریباً همه دولت های عضو، از طریق مقرراتی مانند معافیت، نرخ ترجیحی، اعتبار مالیاتی یا کسر از پایه، به گروه ها یا فعالیت های خاص اجازه می دهند مالیات کمتری بپردازند؛ اما همین ابزارها، به دلیل گسترش و پیچیدگی، می توانند به برنامه های عمومی ناکارآمد تبدیل شوند (OECD, ۲۰۱۰: ۱۲-۱۴). در این الگو، معافیت هنگامی مشروعیت نهاده می یابد که بتوان آن را در کنار سایر هزینه های عمومی سنجید

و درباره بقای آن تصمیم عقلانی گرفت.

اتحادیه اروپا گام مهم‌تری برداشته و گزارش‌دهی هزینه‌های مالیاتی را به بخشی از الزامات چارچوب‌های بودجه‌ای دولت‌های عضو تبدیل کرده است. در اصلاحات جدیدتر چارچوب مالی اتحادیه، به‌ویژه پس از دستورالعمل ۲۰۲۴/۱۲۶۵/EU، مسئله پایداری میان مدت و بلندمدت مالی عمومی و پیوند آن با کیفیت گزارش‌دهی بودجه‌ای نیز برجسته‌تر شده است. بنابراین، تجربه اتحادیه اروپا نشان می‌دهد که کنترل هزینه‌های مالیاتی، بخشی از انضباط مالی و حکمرانی بودجه‌ای است.

فرانسه از نمونه‌های قابل توجه در این زمینه است. در حقوق بودجه‌ای فرانسه، هزینه‌های مالیاتی ذیل گزارش خاصی^۱ به‌عنوان ضمیمه لایحه مالی سالانه منتشر می‌شوند. این ضمیمه، معافیت‌ها و ترجیحات مالیاتی را معرفی می‌کند و می‌کوشد اثر آن‌ها بر درآمدهای عمومی را نشان دهد. برآوردهای مربوط به فرانسه نشان می‌دهد که در سال ۲۰۲۳، هزینه بودجه‌ای این ترجیحات حدود ۲/۹ درصد تولید ناخالص داخلی و ۶/۸ درصد کل دریافت‌های اجباری بوده است؛ رقمی که نشان می‌دهد معافیت‌های مالیاتی می‌توانند از حیث وزن مالی، با برخی برنامه‌های آشکار بودجه‌ای رقابت کنند. حتی در نظامی با سنت قوی حقوق بودجه‌ای مثل فرانسه، هزینه‌های مالیاتی همچنان نقطه گریز هزینه عمومی‌اند و نیازمند گزارش سالانه، طبقه‌بندی و ارزیابی مستمرند (République française, 2025).

کانادا نمونه دیگری است که از حیث نظم گزارش‌دهی اهمیت دارد. وزارت دارایی کانادا گزارش‌های سالانه مالیاتی منتشر می‌کند. این گزارش‌ها صرفاً فهرست معافیت‌ها نیستند، بلکه هزینه مالی، روش برآورد، مفاهیم پایه و در مواردی ارزیابی برخی اقدامات مالیاتی را نیز ارائه می‌کنند. کانادا نخستین گزارش هزینه‌های مالیاتی فدرال را در سال ۱۹۷۹ منتشر کرده و از سال ۱۹۹۴، برآوردهای مربوط به مالیات‌پردآمد اشخاص، شرکت‌ها و مالیات بر کالاها و خدمات را به‌طور منظم گزارش کرده است.

¹ Voies et moyens, Tome II

یکی از آموزه‌های مهم تجربه تطبیقی، ضرورت پیوند دادن هزینه‌های مالیاتی با ارزیابی پیشینی و پسینی است. ارزیابی پیشینی می‌پرسد آیا اعطای معافیت، پیش از تصویب، از حیث هدف، ضرورت، هزینه و آثار توزیعی قابل دفاع است یا خیر. ارزیابی پسینی می‌پرسد آیا معافیت پس از اجرا واقعاً به هدف اعلام شده رسیده است یا نه. برای مثال، اگر معافیتی با هدف توسعه منطقه‌ای تصویب شده باشد، باید نشان داد آیا واقعاً به سرمایه‌گذاری پایدار، اشتغال، افزایش تولید یا کاهش نابرابری منطقه‌ای انجامیده است یا فقط به انتقال منبع عمومی به گروه‌های خاص منجر شده است. ادبیات جدید توصیه می‌کند حتی اگر در شرایط اضطراری امکان ارزیابی پیشینی وجود نداشته باشد، معافیت باید موقت باشد و استمرار آن به ارزیابی بعدی وابسته شود (Redonda et al., 2023 : 15-16).

نظام حقوقی مطلوب در زمینه معافیت‌های مالیاتی باید از سه سطح عبور کند. سطح نخست، شناسایی و فهرست‌برداری است؛ یعنی دولت باید بداند چه معافیت‌هایی وجود دارد و مبنای قانونی هر کدام چیست. سطح دوم، برآورد و گزارش‌دهی است؛ یعنی باید روشن شود هر معافیت چه مقدار درآمد عمومی را کاهش می‌دهد و این کاهش درآمد چگونه با اهداف سیاستی توجیه می‌شود. سطح سوم، ارزیابی و پاسخگویی است؛ یعنی معافیت نباید صرفاً به دلیل تصویب اولیه استمرار یابد، بلکه باید در معرض سنجش اثربخشی، عدالت توزیعی، کارایی و ضرورت تداوم قرار گیرد.

هیچ معافیتی نباید بیرون از زبان بودجه، شفافیت و پاسخگویی باقی بماند. اگر معافیت مالیاتی واقعاً ابزار حمایت اجتماعی، توسعه منطقه‌ای یا تشویق سرمایه‌گذاری است، باید هزینه، ذی‌نفع، هدف، مدت، شاخص ارزیابی و نهاد پاسخگوی آن معلوم باشد. در غیر این صورت، معافیت به تدریج از ابزار سیاست عمومی به سازوکار تخصیص پنهان منابع تبدیل می‌شود.

۴. وضعیت نظام حقوقی ایران

حقوق ایران از حیث مبنای صوری معافیت مالیاتی با خلأ جدی مواجه نیست. اصل پنجاه و یکم قانون اساسی، هم وضع مالیات و هم موارد معافیت، بخشودگی و تخفیف مالیاتی را منوط به قانون کرده است. بنابراین، در سطح نخست، نظام حقوقی ایران اصل

قانونی بودن عدم اخذ مالیات را شناسایی می‌کند. اما آیا قانونی بودن معافیت، برای مشروعیت حقوق عمومی آن کافی است؟ پاسخ، منفی است؛ زیرا قانون اساسی ایران فقط اصل قانونی بودن مالیات را مقرر نکرده، بلکه در اصول پنجاه و دوم، پنجاه و سوم، پنجاه و پنجم و هفتاد و پنجم، منطق گسترده‌تری از بودجه‌مندی، تمرکز دریافت‌ها، پرداخت در حدود اعتبارات مصوب، حسابرسی دیوان محاسبات و لزوم تعیین طریق جبران کاهش درآمد عمومی را نیز پیش‌بینی کرده است. این مجموعه اصول، نشان می‌دهد که معافیت مالیاتی باید در نسبت با کاهش درآمد عمومی، تراز بودجه، نظارت مالی و پاسخگویی نهادی نیز ارزیابی گردد.

در قوانین عادی، معافیت‌ها و ترجیحات مالیاتی ایران در قالبی پراکنده و چندلایه ظاهر شده‌اند. قانون مالیات‌های مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده، قوانین برنامه توسعه (پیشرفت)، قوانین بودجه سنواتی، قوانین مناطق آزاد و ویژه اقتصادی، مقررات حمایت از تولید، دانش‌بنیان‌ها، فعالیتهای فرهنگی، کشاورزی، سلامت، گردشگری و صادرات، هر یک به‌نحوی از معافیت، نرخ صفر، تخفیف، بخشودگی یا مشوق مالیاتی استفاده کرده‌اند. ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم نمونه روشن این وضعیت است؛ زیرا درآمد ابرازی برخی واحدهای تولیدی، معدنی، بیمارستانی، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری را برای دوره‌های زمانی معین با نرخ صفر مشمول مالیات می‌کند و برای مناطق کمتر توسعه‌یافته یا شهرک‌های صنعتی و مناطق ویژه نیز امتیازهای زمانی و حمایتی بیشتری پیش‌بینی می‌نماید. در همین ماده، نرخ صفر به معنای الزام مؤدی به تسلیم اظهارنامه، دفاتر و اسناد، رسیدگی سازمان امور مالیاتی و سپس محاسبه مالیات با نرخ صفر است.

در خصوص حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان، برای نمونه، باید اذعان داشت که معافیت درآمدی به صورت محدود و فقط در خصوص درآمدهای دانشی همچون فروش درآمد حق ثبت اختراع انجام می‌شود و عمده حمایت‌ها به صورت هزینه‌ای است (نریمانی، صاحب‌کار خراسانی و سحری، ۱۴۰۱: ۶۷).

ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز طیفی از کالاها و خدمات معاف را مقرر کرده

است؛ از برخی اقلام کشاورزی و نهاده‌ها تا کتاب، روزنامه، مجله، دارایی‌های غیرمنقول، برخی اقلام دفاعی و موارد دیگر. کثرت آرای دیوان عدالت اداری و اختلافات تفسیری پیرامون مصادیق معافیت‌های ماده ۹ نشان می‌دهد که مسئله معافیت‌ها فقط مسئله وجود حکم قانونی نیست، بلکه به کیفیت قانون‌گذاری، شفافیت مصادیق، قابلیت اجرای اداری و مرزگذاری دقیق میان قاعده و استثنا نیز مربوط می‌شود. هرچه فهرست معافیت‌ها گسترده‌تر و تفسیرپذیرتر باشد، هزینه اداری، منازعات تفسیری، امکان رفتار نابرابر و دشواری برآورد هزینه مالیاتی افزایش می‌یابد.

از منظر حقوق عمومی مالی، ضعف اصلی در این نیست که معافیت‌ها غیرقانونی‌اند؛ بلکه در این است که بسیاری از آن‌ها هنوز به مثابه هزینه مالیاتی دیده نمی‌شوند. هنگامی که قانون‌گذار، فعالیت‌های را از مالیات معاف می‌کند یا آن را مشمول نرخ صفر قرار می‌دهد، در واقع از درآمدی عمومی صرف‌نظر می‌کند. این صرف‌نظرکردن، اگرچه در ظاهر در سمت درآمدها رخ می‌دهد، از حیث اثر مالی می‌تواند مشابه هزینه بودجه‌ای باشد. باین‌حال، در ساختار بودجه‌ای ایران، معافیت‌ها غالباً به همان دقتی که هزینه‌های مستقیم در ردیف‌های بودجه‌ای دیده می‌شوند، برآورد، مقایسه و ارزیابی نمی‌شوند.

قوانین بودجه، هر سال بخشی از قواعد مالیاتی را اصلاح، تحدید، توسعه یا موقتاً تنظیم می‌کنند. این وضعیت نشان می‌دهد که بودجه سالانه در ایران گاه به محل مداخله در قواعد مالیاتی نیز تبدیل می‌شود. از حیث حقوق عمومی، چنین مداخلاتی زمانی قابل دفاع‌اند که نسبت آن‌ها با قوانین دائمی، آثار درآمدی، عدالت مالیاتی و پایداری منابع عمومی روشن باشد؛ در غیر این صورت، قواعد مالیاتی در معرض نوعی ناپایداری سالانه قرار می‌گیرند.

رویه دیوان عدالت اداری نیز نشان می‌دهد که معافیت‌های مالیاتی، به‌ویژه در مرز میان قانون دائمی، مقرر اجرائی و حکم بودجه‌ای، منشأ تعارض‌های جدی می‌شوند. در رأی شماره ۲۵۰۳ مورخ ۱۴۰۱/۱۰/۱۰ هیأت عمومی دیوان، دیوان بخشی از مصوبه هیأت وزیران را که متضمن تسری معافیت‌های ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم به برخی واحدهای صنعتی و تولیدی مستقر در شهرک صنعتی اشتهارد بود، خلاف قانون و خارج

از حدود اختیار تشخیص داد. اهمیت این رأی در آن است که نشان می‌دهد حتی سیاست حمایتی تولید نیز نمی‌تواند از مسیر مقرر اجرایی، دامنه معافیت قانونی را فراتر از حدود مقرر توسعه دهد. به بیان دیگر، معافیت مالیاتی از منظر دیوان، امتیازی قابل توسعه اداری نیست؛ بلکه به دلیل اثر مستقیم بر درآمد عمومی و برابری مالیاتی، باید در حدود دقیق قانون باقی بماند.

نمونه دیگر، اختلافات مربوط به اثر قوانین بودجه بر مشوق‌های مالیاتی دائمی، به‌ویژه در زمینه صادرات مواد خام و نیمه‌خام است. در پرونده‌های مرتبط با بخشنامه‌های سازمان امور مالیاتی درباره عدم اعمال برخی معافیت‌ها و نرخ صفر، بحث اصلی این بوده است که آیا احکام بودجه سنواتی می‌توانند مشوق‌های مقرر در قوانین دائمی مانند ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم را محدود یا بی‌اثر کنند یا خیر. محتوای این اختلاف نشان می‌دهد که نظام مالیاتی ایران با مسئله‌ای ساختاری روبه‌روست: از یک سو، دولت و قانون‌گذار برای مدیریت درآمدها در قوانین بودجه به محدودسازی برخی معافیت‌ها گرایش دارند؛ از سوی دیگر، مؤدیان و سرمایه‌گذاران بر ثبات، اعتماد مشروع و استمرار مشوق‌های قانونی تکیه می‌کنند. این تعارض، اگر در چارچوبی شفاف برای ارزیابی و بازنگری هزینه‌های مالیاتی مدیریت نشود، هم به ناطمینانی حقوقی برای مؤدیان می‌انجامد و هم توان دولت برای اصلاح معافیت‌های ناکارآمد را کاهش می‌دهد.

در کنار این احکام پراکنده، ماده ۲۷ قانون برنامه هفتم پیشرفت نقطه عطف مهمی در حقوق ایران است. این ماده، از زبان قانون برنامه، هم ایجاد معافیت و ترجیح جدید را محدود کرده و هم دولت را به شناسایی و محاسبه درآمد ازدست‌رفته ناشی از حمایت‌های مالیاتی و گمرکی مکلف ساخته است. با این حال، این حکم هنوز به تنهایی نظام حقوقی کامل هزینه‌های مالیاتی را ایجاد نمی‌کند؛ زیرا درباره روش برآورد، معیار تفکیک معافیت ساختاری از ترجیح مالیاتی، ضمانت اجرای عدم گزارش، نحوه ارزیابی اثربخشی و تکلیف نهادهای نظارتی به رسیدگی پسینی، نیازمند تکمیل تقنینی و نهادی است.

باری، معافیت مالیاتی می‌تواند ابزار مشروع سیاست عمومی باشد؛ اما مشروعیت آن در حقوق عمومی مالی، تنها به قانون‌گذاری اولیه وابسته نیست. معافیت باید هدف داشته

باشد، هزینه‌اش معلوم باشد، مدت آن مشخص باشد، ذی نفعان آن قابل شناسایی باشند، اثر توزیعی آن سنجیده شود و استمرار آن به ارزیابی وابسته گردد. بدون این الزامات، معافیت از ابزار سیاست عمومی به مجرای خاموش تخصیص منابع تبدیل می‌شود.

۵. آسیب‌شناسی حقوقی و نهادی هزینه‌های مالیاتی در ایران

بررسی وضعیت حقوق ایران نشان می‌دهد که مشکل اصلی معافیت‌های مالیاتی، فقدان مبنای قانونی نیست؛ زیرا اصل پنجاه و یکم قانون اساسی، معافیت، بخشودگی و تخفیف مالیاتی را همانند وضع مالیات، منوط به قانون کرده است. مسئله عمیق‌تر آن است که نظام حقوقی ایران هنوز میان قانونی بودن معافیت و پاسخگو بودن هزینه مالیاتی تفکیک کافی برقرار نکرده است. معافیت ممکن است در قانون پیش‌بینی شده باشد، اما از حیث آثار مالی، توزیعی، بودجه‌ای و نهادی، همچنان در وضعیت کم‌شفاف باقی بماند. اصول پنجاه و دوم، پنجاه و سوم، پنجاه و پنجم و هفتاد و پنجم قانون اساسی، منطق مالی دولت را بر بودجه‌مندی، تمرکز دریافت‌ها، پرداخت در حدود اعتبارات مصوب، نظارت دیوان محاسبات و منع کاهش درآمد بدون تعیین طریق جبران استوار کرده‌اند؛ بنابراین هر تصمیمی که ظرفیت درآمدی دولت را کاهش دهد، باید در همین زنجیره حقوق عمومی مالی قابل مشاهده و ارزیابی باشد. از این رو، آسیب‌شناسی حاضر ناظر به بی‌اعتباری قانونی معافیت‌ها نیست، بلکه ناظر به فقدان سازوکارهای حقوقی کافی برای مشاهده، سنجش، ارزیابی و پاسخگو کردن هزینه‌های مالیاتی است.

نخستین آسیب، پنهان‌بودگی بودجه‌ای است. معافیت مالیاتی، برخلاف هزینه مستقیم، معمولاً در ردیف‌های هزینه‌ای بودجه ظاهر نمی‌شود و از همین رو، در رقابت آشکار میان اولویت‌های عمومی قرار نمی‌گیرد. در حالی که یک یارانه مستقیم باید در بودجه دیده شود، تصویب شود، تخصیص یابد و نهایتاً در معرض تفریغ و حسابرسی قرار گیرد، معافیت مالیاتی ممکن است سال‌ها در قانون مالیاتی یا قانون بخشی باقی بماند، بی‌آنکه هر سال هزینه واقعی آن سنجیده شود. دولت باید بداند و اعلام کند که حمایت مالی از مسیر نظام مالیاتی چه میزان از درآمد عمومی را کاهش داده و چگونه با سایر هزینه‌های عمومی قابل مقایسه است.

دومین آسیب، فقدان نظام معیار روشن است. هزینه مالیاتی فقط زمانی قابل شناسایی است که معلوم باشد قاعده عادی مالیات چیست و کدام حکم از آن قاعده فاصله می گیرد. اگر نظام مالیاتی معیار به درستی تعریف نشود، مرز میان طراحی عادی مالیات و امتیاز مالیاتی مبهم می ماند. برای نمونه، در ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم، از سازوکار نرخ صفر برای برخی فعالیت های تولیدی، معدنی، گردشگری و مناطق کمتر توسعه یافته استفاده می کند؛ در ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز فهرست گسترده ای از کالاها و خدمات معاف را پیش بینی کرده است. این احکام ممکن است در مواردی هدف عمومی قابل دفاع داشته باشند، اما از منظر هزینه مالیاتی، تنها زمانی قابل ارزیابی اند که مشخص شود نسبت آن ها با قاعده عمومی مالیات، پایه معیار، ذی نفعان واقعی و درآمد از دست رفته چیست.

سومین آسیب، پراکندگی منابع قانونی معافیت ها است. معافیت ها در ایران در یک نظام منسجم و قابل رصد متمرکز نشده اند، بلکه در قانون مالیات های مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده، قوانین بودجه، قوانین برنامه، قوانین مناطق آزاد و ویژه اقتصادی و مقررات حمایتی متعدد پخش شده اند. نتیجه این پراکندگی آن است که نه قانون گذار هنگام تصویب معافیت جدید، تصویر دقیقی از بار مالی انباشته معافیت های پیشین دارد، نه نهاد ناظر می تواند به آسانی اثر کلی آن ها را بر منابع عمومی بسنجد.

چهارمین آسیب، بی مدتی و استمرار خودکار معافیت ها است. بسیاری از ترجیحات مالیاتی با هدفی خاص و در شرایطی معین تصویب می شوند، اما استمرار آن ها الزاماً به تحقق همان هدف وابسته نیست. معافیتی که برای حمایت از تولید، توسعه منطقه ای، کاهش فشار بر مصرف کننده یا تشویق سرمایه گذاری وضع شده است، باید پس از دوره ای مشخص از حیث اثربخشی ارزیابی شود. در غیر این صورت، حکم حمایتی به امتیازی پایدار تبدیل می شود و به تدریج پیوند خود را با هدف اولیه از دست می دهد.

پنجمین آسیب، پیوند میان آثار توزیعی و ابهام در پاسخگویی نهادی است. معافیت مالیاتی در ظاهر بار را از دوش گروهی خاص برمی دارد، اما در عمل ممکن است این بار را به مؤدیان غیر معاف، مصرف کنندگان، نسل های آینده یا بودجه خدمات عمومی منتقل

کند. از سوی دیگر، معافیت معمولاً محصول تصمیم یک نهاد واحد نیست: وزارتخانه بخشی پیشنهاد می‌دهد، دولت لایحه می‌آورد، مجلس تصویب می‌کند، سازمان امور مالیاتی اجرا می‌کند، سازمان برنامه و بودجه با کاهش منابع مواجه می‌شود و دیوان محاسبات در مرحله نظارت وارد می‌شود. اگر مسئولیت نهادی روشن نباشد، منافع سیاسی و حمایتی معافیت توزیع می‌شود، اما هزینه مالی و ناکارآمدی احتمالی آن مسئول مشخصی ندارد.

ششمین آسیب، کاهش کیفیت قانون‌گذاری مالیاتی است. هرچه معافیت‌ها بیشتر، پراکنده‌تر و مبهم‌تر باشند، قانون مالیاتی پیچیده‌تر می‌شود و هزینه تبعیت، اختلافات تفسیری و امکان رفتار اداری نابرابر افزایش می‌یابد. در این وضعیت، قانون مالیاتی به جای آنکه قاعده‌ای عمومی، روشن و قابل پیش‌بینی باشد، به شبکه‌ای از استثنایا تبدیل می‌شود. این امر برای سرمایه‌گذار نیز الزاماً مطلوب نیست؛ زیرا مشوق مبهم و بی‌ثبات، اعتماد حقوقی ایجاد نمی‌کند.

بنابراین، معافیت مالیاتی زمانی در حقوق عمومی مالی ایران قابل دفاع است که دست‌کم پنج شرط را احراز کند. نخست، هدف عمومی روشن داشته باشد؛ دوم، هزینه مالی آن پیش از تصویب و در طول اجرا برآورد شود؛ سوم، مدت و شرط بازنگری آن مشخص باشد؛ چهارم، آثار توزیعی و عدالت مالیاتی آن سنجیده شود؛ و پنجم، نهاد پاسخگو درباره تداوم، اصلاح یا حذف آن معلوم باشد. بدون این شروط، معافیت از ابزار سیاست عمومی به مجرای پنهان تخصیص منابع تبدیل می‌شود؛ مجرای که نه به‌درستی در بودجه دیده می‌شود، نه در تفریغ بودجه به طور کامل ارزیابی می‌گردد، و نه در برابر مؤدیان غیرمعاف و جامعه پاسخگوست.

۶. الگوی پیشنهادی برای نظام حقوقی ایران

الگوی پیشنهادی این مقاله بر ماده ۲۷ قانون برنامه هفتم استوار است، اما آن را کافی نمی‌داند. ماده ۲۷ دو گام مهم برداشته است. نخست، محدودسازی ایجاد معافیت و ترجیح مالیاتی جدید؛ دوم، الزام دولت به تهیه فهرست حمایت‌های مالیاتی و گمرکی و محاسبه درآمد از دست‌رفته ناشی از آن‌ها. با این حال، برای تبدیل این حکم به نظام حقوقی

کامل، سه حلقه دیگر لازم است؛ تعریف قانونی هزینه مالیاتی، ارزیابی پیشینی پیش از تصویب معافیت جدید و ارزیابی پسینی برای استمرار یا حذف معافیت‌های موجود. راه حل حقوقی در برابر معافیت‌های مالیاتی، حذف مطلق آن‌ها نیست؛ زیرا هیچ نظام مالیاتی عاقلانه‌ای نمی‌تواند نسبت به حمایت از تولید، مناطق کمتر توسعه‌یافته، کالاهای اساسی، آموزش، سلامت، پژوهش، محیط‌زیست یا فعالیت‌های دارای منفعت عمومی بی‌اعتنا باشد. مسئله اصلی آن است که معافیت، تا زمانی که در قالب استثنای مالیاتی باقی بماند، از منطق حقوق عمومی مالی می‌گریزد؛ اما هنگامی که به مثابه هزینه مالیاتی فهمیده شود، باید مانند هر تصمیم عمومی درباره منابع عمومی، موضوع قانون‌مندی، بودجه‌مندی، شفافیت، ارزیابی و پاسخگویی قرار گیرد. بنابراین، اصلاح مطلوب در حقوق ایران حقوقی‌سازی معافیت است؛ یعنی تبدیل آن از امتیازی پراکنده و کم‌رئی به تصمیمی قابل‌سنجش، قابل دفاع و قابل بازنگری.

نخستین گام، شناسایی و گزارش سالانه هزینه‌های مالیاتی در کنار بودجه است. قانون بودجه، اگر فقط درآمدهای وصول‌شده و هزینه‌های پرداخت‌شده را نشان دهد، تصویر کاملی از سیاست مالی دولت ارائه نمی‌کند؛ زیرا بخشی از سیاست مالی نه در قالب پرداخت، بلکه در قالب چشم‌پوشی از دریافت اعمال می‌شود. بنابراین لازم است دولت، همراه با لایحه بودجه، پیوست هزینه‌های مالیاتی ارائه کند که در آن مبنای قانونی هر معافیت، نوع ابزار، هدف اعلامی، دستگاه پیشنهاددهنده، گروه‌های منتفع، برآورد درآمد ازدست‌رفته و مدت اعتبار آن مشخص باشد.

گام دوم، تعریف نظام مالیاتی معیار است. بدون معیار، هیچ گزارش هزینه مالیاتی دقیق نخواهد بود؛ زیرا معلوم نمی‌شود کدام حکم، جزء طراحی عادی نظام مالیاتی است و کدام حکم، امتیاز یا ترجیح مالیاتی به شمار می‌رود. برای نمونه، نرخ صفر ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم یا معافیت‌های ماده ۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده، تنها زمانی به‌درستی ارزیابی می‌شوند که نسبت آن‌ها با قاعده عمومی مالیات، پایه مالیاتی، نرخ عادی و هدف سیاستی روشن شود. در غیر این صورت، قانون مالیاتی به مجموعه‌ای از قواعد و استثنایا تبدیل می‌شود که در آن مرز میان عدالت مالیاتی و حمایت ترجیحی

آشکار نیست.

گام سوم، الزام به ارزیابی پیشینی پیش از تصویب معافیت جدید است. هر معافیت باید پیش از ورود به قانون، از چند پرسش عبور کند. هدف آن چیست؟ چرا ابزار مالیاتی به جای هزینه مستقیم انتخاب شده است؟ برآورد کاهش درآمد عمومی چقدر است؟ ذی‌نفعان واقعی چه کسانی‌اند؟ اثر آن بر مؤدیان غیرمعاف و عدالت مالیاتی چیست؟ آیا ابزار جایگزین کم‌هزینه‌تر یا شفاف‌تری وجود دارد؟ به‌ویژه در ایران که قوانین برنامه، قوانین بودجه و قوانین بخشی به طور مکرر حامل معافیت‌ها و اعتبارات مالیاتی‌اند، چنین ارزیابی پیشینی می‌تواند مانع از انباشت ترجیحات مالیاتی بدون برآورد واقعی شود. نمونه‌های جدید آیین‌نامه‌های اجرایی برنامه هفتم نیز نشان می‌دهد که ابزارهایی مانند اعتبار مالیاتی در حوزه‌های مختلف سیاست عمومی رو به گسترش‌اند و دقیقاً به همین دلیل باید در چارچوب گزارش و ارزیابی مالی قرار گیرند.

گام چهارم، مدت‌گذاری و پیش‌بینی شرط بازنگری است. معافیت مالیاتی نباید به‌صورت قاعده‌ای ابدی تصویب شود. اگر هدف معافیت حمایت از تولید، توسعه منطقه‌ای، اشتغال، سرمایه‌گذاری یا کاهش فشار بر مصرف‌کننده است، باید مدت آن، شاخص ارزیابی و زمان بازنگری روشن باشد. شرط انقضا در اینجا نقش اساسی دارد؛ زیرا قانون‌گذار را ناگزیر می‌کند پس از دوره‌ای معین، دوباره درباره استمرار معافیت تصمیم بگیرد. در غیر این صورت، معافیت‌هایی که برای شرایط خاص وضع شده‌اند، ممکن است حتی پس از زوال علت اولیه نیز باقی بمانند و به رانت قانونی تبدیل شوند. ادبیات جدید هزینه‌های مالیاتی نیز تأکید می‌کند که مشکل اصلی بسیاری از معافیت‌ها، نه صرف وجود آن‌ها، بلکه استمرار بی‌ارزیابی و فقدان پاسخگویی درباره اثربخشی آن‌هاست.

گام پنجم، اتصال هزینه‌های مالیاتی به تفریغ بودجه و نظارت دیوان محاسبات است. اگر معافیت مالیاتی از حیث اثر مالی شبیه هزینه عمومی است، نباید از نظارت پسینی خارج بماند. دیوان محاسبات می‌تواند در گزارش تفریغ، نه‌تنها هزینه‌های پرداخت‌شده، بلکه درآمدهای ازدست‌رفته ناشی از معافیت‌ها و نرخ‌های صفر را نیز بررسی کند. این امر به معنای مداخله دیوان در صلاحیت قانون‌گذار نیست، بلکه به معنای ارزیابی آثار مالی

تصمیمات قانونی است. همان گونه که هزینه های بودجه ای از حیث مصرف در محل مقرر، انحراف از قانون و تحقق هدف بررسی می شوند، هزینه های مالیاتی نیز باید از حیث میزان درآمد از دست رفته، انطباق اجرا با قانون، آثار توزیعی و نسبت با هدف مصوب ارزیابی شوند. گام ششم، تعیین مسئولیت نهادی است. یکی از ضعف های اصلی معافیت های مالیاتی آن است که میان چند نهاد پراکنده می شوند. وزارتخانه مربوطه پیشنهاد می دهد، دولت لایحه می آورد، مجلس تصویب می کند، سازمان امور مالیاتی اجرا می کند، سازمان برنامه و بودجه با کاهش منابع مواجه می شود و دیوان محاسبات در مرحله نظارت وارد می شود. برای رفع این پراکندگی، باید مسئولیت سیاستی و مالی هر معافیت روشن باشد. پیشنهاد می شود هر معافیت دارای دستگاه مسئول سیاستی و دستگاه مسئول گزارش مالی باشد. دستگاه سیاستی باید نشان دهد معافیت به هدف خود رسیده است یا خیر؛ سازمان امور مالیاتی و وزارت اقتصاد نیز باید هزینه مالی آن را برآورد و منتشر کنند.

گام هفتم، پیوند دادن معافیت ها با عدالت مالیاتی است. هر معافیت، حتی اگر به نام حمایت عمومی تصویب شود، می تواند اثر توزیعی نابرابر داشته باشد. برخی معافیت ها ممکن است در ظاهر به نفع تولید یا مصرف کننده باشند، اما در عمل سود اصلی آن ها به گروه هایی برسد که قدرت سازمان یافته تر، اطلاعات بیشتر یا امکان استفاده حقوقی و حسابداری بهتر دارند. بنابراین، گزارش هزینه مالیاتی باید فقط عدد مالی نباشد؛ بلکه باید تا حد امکان نشان دهد چه گروه هایی از معافیت استفاده کرده اند و چه نسبتی میان منفعت اعطاشده و هدف عمومی وجود دارد.

نتیجه عملی این الگو آن است که ماده ۲۷ برنامه هفتم نباید فقط به تکلیف دولت برای انتشار فهرست معافیت ها فروکاسته شود. این ماده می تواند مبنای گذار حقوق ایران از شناسایی پراکنده معافیت ها به حکمرانی حقوقی هزینه های مالیاتی باشد؛ به شرط آنکه گزارش دهی، برآورد، ارزیابی، بازنگری و پاسخگویی نهادی در کنار هم دیده شوند.

نتیجه گیری

نوشتار حاضر، معافیت مالیاتی را از سطح یک حکم فنی در حقوق مالیاتی به سطح تصمیم عمومی درباره منابع عمومی منتقل می کند. از این منظر، مسئله فقط این نیست که قانون گذار معافیت را پیش بینی کرده یا نه؛ مسئله آن است که عدم اخذ مالیات، همانند اخذ و هزینه کرد مالیات، باید در زنجیره شفافیت، بودجه بندی، ارزیابی و پاسخگویی قرار گیرد.

در حقوق ایران، اصل پنجاه و یکم قانون اساسی مبنای قانونی معافیت، بخشودگی و تخفیف مالیاتی را تضمین می کند؛ اما اصول مالی قانون اساسی و ماده ۲۷ قانون برنامه هفتم، تحلیل را یک گام جلوتر می برند. معافیت مالیاتی باید از حیث درآمد ازدست رفته، مبنای قانونی، ذی نفع، هدف سیاستی، آثار توزیعی و نسبت آن با عدالت مالیاتی قابل مشاهده باشد. گزارش های رسمی درباره لایحه بودجه ۱۴۰۴ نیز نشان می دهد که حجم درآمد ازدست رفته ناشی از معافیت ها و تخفیفات مالیاتی به اندازه ای است که نمی توان آن را مسئله ای حاشیه ای در نظام بودجه دانست.

براین اساس، مشروعیت حقوق عمومی معافیت مالیاتی در ایران باید بر پنج شرط هدف عمومی روشن، برآورد مالی، مدت یا شرط بازنگری، سنجش آثار توزیعی و تعیین نهاد پاسخگو استوار شود. فقدان هر یک از این عناصر، معافیت را از ابزار سیاست عمومی به امتیازی کم مرئی و خود تداوم بخش تبدیل می کند؛ امتیازی که می تواند بار مالی را به مؤدیان غیرمعاف منتقل کند، ظرفیت درآمدی دولت را کاهش دهد و بخشی از سیاست مالی کشور را از رقابت و نظارت بودجه ای خارج سازد.

اصلاح مطلوب، حذف مطلق معافیت های مالیاتی نیست؛ بلکه حقوقی سازی آنهاست. دولت باید همراه لایحه بودجه، پیوست هزینه های مالیاتی ارائه کند؛ نظام مالیاتی معیار را تعریف نماید؛ هر معافیت جدید را به ارزیابی پیشینی مشروط سازد؛ استمرار معافیت های موجود را به ارزیابی پسینی وابسته کند؛ و امکان نظارت مجلس و دیوان محاسبات بر آثار مالی و کارایی معافیت ها را فراهم آورد. بدین ترتیب، اصل قانونی بودن مالیات به اصل قانونی، شفاف و پاسخگو بودن عدم اخذ مالیات نیز توسعه می یابد.

فهرست منابع

۱. امامی، محمد (۱۳۹۱). حقوق مالیه عمومی، تهران: نشر میزان، چاپ چهارم.
۲. پتفت، آرین و رستمی، ولی (۱۳۹۷). تحلیل حقوقی نظام مالیاتی مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران، پژوهش حقوق عمومی، ۲۰ (۶۰): ۱۵۷-۱۸۱.
۳. رستمی، ولی (۱۳۹۰). مالیه عمومی، تهران: نشر میزان، چاپ اول.
۴. زاده نجف، محمدرضا، علی پور، محمدرضا، میرزاده کوهشاهی، نادر و رستمی، ولی. (۱۴۰۵). شفافیت مالیاتی در مقابله با برنامه ریزی مالیاتی تهاجمی شرکت های چند ملیتی؛ مطالعه تطبیقی اتحادیه اروپایی و ایران. فصلنامه تحقیق و توسعه در حقوق تطبیقی، ۹ (۳۰)، ۱۳۰-۱۶۰.
۵. شاهنوش فراهانی، محمدصابر و رجبزاده، محمدرضا (۱۴۰۰). آسیب شناسی معافیت ها و مشوق های مالیاتی جمهوری اسلامی ایران با رویکرد حمایت از تولید، اقتصاد دفاع و توسعه پایدار، ۶ (۲۲): ۱۳۲-۱۱۱.
۶. صفایی، سید حسین و درویش زاده، محمدجواد. (۱۴۰۴). تحلیل فقهی و حقوقی مشروعیت مالیات ستانی از خسارت تاخیر تادیه با تاکید بر نقد درآمدنگاری خسارت. دوفصلنامه تحقیق و توسعه در حقوق عمومی، ۲ (۳)، ۲۵۴-۲۸۸.
۷. عسکری، علی و جعفری، تینا (۱۳۹۵). ارزیابی آثار اعطای معافیت مالیاتی در مناطق آزاد تجاری ایران (مطالعه موردی منطقه آزاد قشم، کیش و چابهار)، فصلنامه اقتصاد مالی، ۱۰ (۳۷)، ۷۰-۴۳.
۸. موسوی جهرمی، یگانه و همکاران (۱۳۹۶). بررسی مشوق های هدفمند توسعه منطقه ای با رویکرد DID، مطالعه موردی: معافیت های مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم، پژوهش های رشد و توسعه پایدار، ۷ (۲۸): ۵۰-۳۳.
۹. مولایی، آیت و آقازاده، آیدین (۱۴۰۴). مطالعه تطبیقی اشخاص معاف از مالیات بر ارث در قوانین مالیاتی ایران و انگلستان، حقوق عمومی تطبیقی، ۲ (۲): ۱۱۴-۹۶.
۱۰. نریمانی، میثم، صاحبکار خراسانی، سیدمحمد و سحری، حمیدرضا (۱۴۰۱). ارزیابی تاریخی معافیت های مالیاتی شرکت های دانش بنیان و واحدهای فناور در ایران، مدیریت نوآوری، ۱۱ (۲)، ۷۲-۴۹.

References

1. Altshuler, R., & Robert D. (2011). Reconsidering Tax Expenditure Estimation. *National Tax Journal*, 64(2), 459-490
2. Askari, A., & Jafari, T. (۲۰۱۶). Evaluating the effects of granting tax exemptions in Iran's free trade zones (A case study of Qeshm, Kish, and Chabahar Free Zones). *Quarterly Journal of Financial Economics*, ۱۰(۳۷), ۴۳-۷۰. (In Persian)
3. Burman, L. E., and Marvin P. (2012). Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget Reform. *Tax Policy and the Economy*, 26(1), 93-124.
4. Council of the European Union. (2011). *Council Directive 2011/ 85/ EU of 8 November 2011 on requirements for budgetary frameworks of the Member States. Official Journal of the European Union*.
5. Council of the European Union. (2024). *Council Directive (EU) 2024/ 1265 of 29 April 2024 amending Directive 2011/ 85/ EU on requirements for budgetary frameworks of the Member States. Official Journal of the European Union*.
6. Department of Finance Canada. (2025). *Report on Federal Tax Expenditures: Concepts, Estimates and Evaluations 2025*. Government of Canada.
7. Emami, M. (2012). *Public Finance Law*, Tehran: Mizan Publishing, 4th edition. (In Persian)
8. *Global Tax Expenditures Transparency Index*. (2025). Global Tax Expenditures Transparency Index: 2025 Update. Council on Economic Policies / German Institute of Development and Sustainability.
9. Heady, C., & Mansour, M. (2019). *Tax Expenditure Reporting and Its Use in Fiscal Management: A Guide for Developing Economies*. International Monetary Fund.
10. Mousavi Jahromi, Y. , Razavi, M. R. , Khodadad Kashi, F. & Eizadi, S. H. (2017). Study of Regional Development Targeted Incentives Using DID Approach, Case Study: Tax Exemptions Article 132 of Direct Tax Act. *Economic Growth and Development Research*, 7(28), 33-50. (In Persian)
11. Mulaee, A., & Aghazadeh, A. (2025). A Comparative Study of Persons Exempt from Inheritance Tax in Iranian and English Tax Laws. *Journal of Comparative Public Law*, 2(2), 96-114. (In Persian)
12. Narimani, M , Sahebkar Khorasani, S M and sahari, H . (2022). Historical assessment of tax exemptions for knowledge-based companies and technology units in Iran. *Innovation Management Journal*, 11(2), 49-72. (In Persian)
13. OECD. (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*. OECD Publishing.

14. OECD. (2025). *Quality Budget Institutions: Developments in OECD Countries*. OECD Publishing.
15. Petoft, A., & Rostami, V. (2018). Consideration and analysis of the Special Economic Zone financial condition in the Islamic Republic of Iran legal system. *Public Law Research*, 20(60), 157-181. (In Persian)
16. Redonda, A., Millán-Narotzky, L., von Haldenwang, C., Berg, S., & Aliu, F. (2023). *Tax Expenditure Evaluation: A Practical Guide*. Economic Commission for Latin America and the Caribbean / Council on Economic Policies.
17. République française. (2025). *Projet de loi de finances pour 2025: Évaluation des voies et moyens, Tome II: Dépenses fiscales*.
18. Safaii, S. H. & Darvishzadeh, M. (2025). Juristic and Legal Assessment of Taxation on Delay Damages: A Critical Review of Income-Based Reasoning. *Research and Development in Public Law*, 2(3), 254-288. (In Persian)
19. Shahnoush Foroushani, M. S. and Rajabzadeh, M. (2022). A Pathology of the Present Tax Exemptions and Incentives in the Iranian Economy with a view towards Supporting Production, *Defense Economics and Sustainable Development*, 6(22), 111-132. (In Persian)
20. Surrey, Stanley S., & Paul R. McDaniel. (1985). *Tax Expenditures*. Cambridge, MA : Harvard University Press.
21. Tax Expenditures Lab. (2025). *Tax Expenditure Effectiveness: Tax Expenditures Lab Flagship Report 2025*. German Institute of Development and Sustainability / Council on Economic Policies.
22. Zadehnajaf, M., Alipour, M., Mirzadeh Koohshahi, N. & Rostami, V. (2026). Tax Transparency in Combating Aggressive Tax Planning by Multinational Corporations; A Comparative Study of the European Union and Iran, *Journal of Research and Development in Comparative Law*, 9(30), 130-160. (In Persian)