

بررسی لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ کل کشور (۸): درآمدهای مالیاتی



شماره مسلسل:
۲۱۲۶۵

دوره دوازدهم - سال دوم
ثبت: ۳۸۱

عنوان گزارش: بررسی لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ کل کشور (۸): درآمدهای مالیاتی

نوع گزارش: طرح / لایحه ☒ راهبردی ☐ نظارتی ☐، پیش نویس قانونی ☐

نام دفتر: مطالعات بخش عمومی (گروه بودجه)

تهیه و تدوین کنندگان: سید سروش میرهاشمی، مهدی سرمست شوشتری و محمدحسین عزیزیان

ناظران علمی: هادی ترابی فر، سیدعباس پرهیزکاری

اظهار نظر کنندگان: محمدبرزگر خسروی و امین اله پاک نژاد

صفحه آرا: سمیرا صادقی عسکری

واژه های کلیدی:

۱. لایحه بودجه

۲. مالیات اشخاص حقوقی

۳. مالیات بر ارزش افزوده



تاریخ شروع مطالعه: ۱۴۰۴/۱۰/۰۳

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۱۰/۳۰

به نام خدا

فهرست مطالب

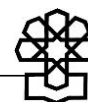
چکیده.....	۱
خلاصه مدیریتی.....	۱
۱. مقدمه.....	۴
۲. بررسی کلیات درآمدهای مالیاتی.....	۴
۳. بررسی اجزای درآمدهای مالیاتی.....	۱۷
۳-۱. مالیات‌های مستقیم.....	۱۷
۴. درآمدهای ازدست‌رفته دولت به واسطه‌ی معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی.....	۴۴
۵. پیشنهادهایی برای اصلاح نظام مالیاتی.....	۴۶
۵-۱. اعمال سیاست حداقل نرخ موثر مالیاتی.....	۴۶
۵-۲. اصلاح و هدف‌مندسازی معافیت‌های مالیاتی.....	۵۰
۵-۳. تغییر رویکرد به مالیات بر مجموع ثروت.....	۵۰
۵-۴. مالیات بر مجموع درآمد.....	۵۱
۵-۵. ادغام وظایف مالیات‌ستانی و دریافت حق بیمه.....	۵۲
۶. بررسی الزامات مالیاتی لایحه بودجه سال ۱۴۰۵.....	۵۴
۷. جمع‌بندی.....	۶۵
۸. پیوست.....	۶۸
منابع و مأخذ.....	۷۴

فهرست جدول‌ها

- جدول ۱. تغییرات درآمدهای مالیاتی (هزار میلیارد تومان - تغییر نسبت به مصوب سال گذشته)..... ۵
- جدول ۲. درآمدهای مالیاتی (هزار میلیارد تومان - تغییر نسبت به عمل کرد سال گذشته)..... ۶
- جدول ۳. پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی برای دستیابی به هدف‌گذاری برنامه‌ی هفتم پیشرفت..... ۱۳
- جدول ۴. برآورد جمع مالیات‌ها (با کسر مالیات بر واردات) متناسب با رشد سال‌های اخیر..... ۱۳
- جدول ۵. تغییر در مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ بدون لحاظ اصلاح‌های مالیاتی..... ۱۵
- جدول ۶. اجزای مالیات اشخاص حقوقی..... ۱۹
- جدول ۷. اجزای مالیات بر درآمدها..... ۲۲
- جدول ۸. اجزای مالیات بر ثروت..... ۲۸
- جدول ۹. اجزای مالیات بر کالاها و خدمات..... ۳۵
- جدول ۱۰. سهم کالا و خدمات مشمول مالیات بر ارزش‌افزوده از کل سبد کالا و خدمات مصرفی مبتنی بر سبد شاخص قیمت مصرف‌کننده مناطق شهری بانک مرکزی در سال پایه ۱۳۹۵..... ۴۱
- جدول ۱۱. بررسی آثار قیمتی افزایش نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده مطابق وزن‌های مورد استفاده در سبد شاخص قیمت مصرف‌کننده (مناطق شهری) بانک مرکزی..... ۴۲
- جدول ۱۲. اظهارنظر کارشناسی در خصوص الزامات مالیاتی سال ۱۴۰۵..... ۵۴
- جدول ۱۳. پیشنهادات الحاق به الزامات مالیاتی..... ۶۴
- جدول ۱۴. درآمدهای از دست‌رفته دولت به واسطه‌ی معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی هزار میلیارد تومان..... ۶۸
- جدول ۱۵. توضیح پایه‌های مالیاتی..... ۷۲

فهرست شکل‌ها

- شکل ۱. درآمدهای مالیاتی به قیمت‌های ثابت..... ۷
- شکل ۲. سهم مصوب مجموع درآمدهای مالیاتی..... ۹
- شکل ۳. تولید ناخالص داخلی و عمل‌کرد درآمدهای مالیاتی به قیمت‌های ثابت..... ۱۰
- شکل ۴. نسبت عمل‌کرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی..... ۱۱
- شکل ۵. تغییر سالانه‌ی نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی..... ۱۲
- شکل ۶. سهم مصوب اجزای درآمدهای مالیاتی..... ۱۶
- شکل ۷. روند سهم عمل‌کرد اجزای درآمدهای مالیاتی به قیمت‌های ثابت..... ۱۷
- شکل ۸. نسبت عمل‌کرد مالیات‌های مستقیم به تولید ناخالص داخلی..... ۱۸
- شکل ۹. نسبت عمل‌کرد مالیات اشخاص حقوقی به تولید ناخالص داخلی..... ۲۰
- شکل ۱۰. سهم مصوب اجزای مالیات اشخاص حقوقی..... ۲۱
- شکل ۱۱. روند سهم عمل‌کرد اجزای مالیات اشخاص حقوقی به قیمت‌های ثابت..... ۲۲
- شکل ۱۲. نسبت عمل‌کرد مالیات بر درآمدها به تولید ناخالص داخلی..... ۲۴
- شکل ۱۳. سهم مصوب اجزای مالیات بر درآمدها..... ۲۵
- شکل ۱۴. روند سهم عمل‌کرد اجزای مالیات بر درآمدها به قیمت‌های ثابت..... ۲۶
- شکل ۱۵. مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی..... ۲۷
- شکل ۱۶. نسبت عمل‌کرد مالیات بر ثروت به تولید ناخالص داخلی..... ۳۰
- شکل ۱۷. سهم مصوب اجزای مالیات بر ثروت..... ۳۱
- شکل ۱۸. روند سهم عمل‌کرد اجزای مالیات بر ثروت به قیمت‌های ثابت..... ۳۲
- شکل ۱۹. نسبت عمل‌کرد مالیات‌های غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی..... ۳۳
- شکل ۲۰. نسبت عمل‌کرد مالیات بر واردات به تولید ناخالص داخلی..... ۳۴
- شکل ۲۱. نسبت عمل‌کرد مالیات بر کالاها و خدمات به تولید ناخالص داخلی..... ۳۷
- شکل ۲۲. سهم مصوب اجزای مالیات بر کالاها و خدمات..... ۳۸
- شکل ۲۳. روند سهم عمل‌کرد اجزای مالیات بر کالاها و خدمات به قیمت‌های ثابت..... ۳۹
- شکل ۲۴. نمودار نرخ مالیات ارزش‌افزوده یا مالیات بر فروش در کشورهای مختلف در سال ۲۰۲۲..... ۴۰
- شکل ۲۵. نمودار رشد ماهیانه شاخص قیمت مصرف‌کننده در عربستان سعودی طی سال‌های ۲۰۱۹ تا ۲۰۲۱..... ۴۳
- شکل ۲۶. مقایسه مخارج مالیاتی از محل معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی با کل مالیات قطعی شده شرکت‌ها در سال‌های مختلف..... ۴۵
- شکل ۲۷. متوسط نسبت مالیات بر دارایی به تولید ناخالص داخلی در کشورهای سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه..... ۵۱



بررسی بخش دوم لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ کل کشور (۸): درآمدهای مالیاتی

Doi: [10.22034/mrc.report.21265](https://doi.org/10.22034/mrc.report.21265)

چکیده

در این گزارش، به بررسی الزامات مالیاتی و اعداد مالیاتی جداول لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ پرداخته می‌شود. در لایحه، مجموع درآمدهای مالیاتی و گمرکی برابر ۲۹۶۱ هزار میلیارد تومان است که نسبت به سال ۱۴۰۴، حدود ۴۲٪ افزایش یافته است. با کنار گذاشتن مالیات بر واردات، مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات ۲۷۳۰ هزار میلیارد تومان است. نسبت به سال ۱۴۰۴، این عدد ۵۰٪+ تغییر دارد.

در لایحه، چند اصلاح قانونی نسبت به سال پیش از آن اتفاق افتاده است. اعمال سقف برای معافیت‌های مالیاتی «قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها» و افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده از ۱۰٪ به ۱۲٪ مهم‌ترین اصلاح‌ها هستند. بعضی اصلاح‌ها هم از نظر درآمدی تأثیر منفی دارند. اگر تغییرات درآمدها در نتیجه اصلاح‌ها را کنار بگذاریم، نسبت به سال ۱۴۰۴، مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات تنها ۲۴٪+ رشد داشته است. این نشان می‌دهد در مقایسه با پیش‌بینی سطح اسمی اقتصاد، هسته‌ی اصلی درآمدها رشد بسیار کمی دارد.

در سمت دیگر، سهم درآمدهای مالیاتی از کل منابع عمومی ۵۷٪ و از هزینه‌های جاری ۷۴٪ است. پیش‌بینی می‌شود نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی (۵.۹٪) باشد که نسبت به سال ۱۴۰۴ اندکی کاهش یافته است و همچنان از حوالی سال‌های ۱۳۹۵ (۶.۵٪) و هدف کمی برنامه هفتم در سال ۱۴۰۵ (۷.۴٪) کمتر است. هم‌چنین براساس اسناد پشتیبان لایحه بودجه سال ۱۴۰۵، مجموع درآمدهای ازدست‌رفته دولت به واسطه‌ی معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی در سال ۱۴۰۵ برابر ۲۹۸۰ هزار میلیارد تومان برآورد شده است. در نهایت، اصلاح معافیت‌های مالیاتی، حرکت به سمت مالیات بر ثروت، تصویب مالیات بر مجموع درآمد و ادغام فرآیند وصول حق بیمه و مالیات حقوق در سال ۱۴۰۵ مهم‌ترین پیشنهاد‌های گزارش هستند.

خلاصه مدیریتی

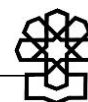
بیان/شرح مسئله

- امروز موضوع مالیات در ایران از دو منظر مهم است: نخست این‌که با فراهم‌شدن منابع بیش‌تر، دولت برای ارائه خدمات توان‌مندتر شود؛ و دوم این‌که با افزایش مالیات، کسری بودجه و اتکا به درآمدهای نفتی کاهش یابد. قانون بودجه سند اصلی

تعیین (برآورد) درآمدهای مالیاتی دولت در هر سال است که برای اهداف مالیاتی در برش سالانه باید برای آن برنامه ریزی کرد. مالیات‌ها در ایران از پنج بند کلی تشکیل شده است که می‌توان آنها را به دو دسته مالیات‌های مستقیم و مالیات‌های غیرمستقیم افراز کرد. مالیات‌های مستقیم در لوایح بودجه خود شامل سه بند مالیات اشخاص حقوقی، مالیات بر درآمدها و مالیات بر ثروت است. مالیات‌های غیرمستقیم شامل مالیات بر واردات و مالیات بر کالاها و خدمات است. در این گزارش الزامات مالیاتی و تغییرات اجزاء مالیاتی در لایحه بودجه مورد بررسی قرار گرفته است.

نقطه نظرات/یافته‌های کلیدی

- در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵، مجموع درآمدهای مالیاتی و گمرکی برابر ۲۹۶۱ هزار میلیارد تومان است که نسبت به سال ۱۴۰۴، حدود ۴۲٪ افزایش یافته است. با کنار گذاشتن مالیات بر واردات، مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات ۲۷۳۰ هزار میلیارد تومان است. نسبت به سال ۱۴۰۴، این عدد ۵۰٪ تغییر دارد.
- در لایحه، چند اصلاح قانونی نسبت به سال پیش از آن اتفاق افتاده است. اعمال سقف برای معافیت‌های مالیاتی «قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها» و افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده از ۱۰٪ به ۱۲٪ مهم‌ترین اصلاح‌ها هستند. بعضی اصلاح‌ها هم از نظر درآمدی تأثیر منفی دارند. اگر اصلاح‌ها را کنار بگذاریم، نسبت به سال ۱۴۰۴، مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات تنها ۲۴٪ رشد داشته است. این نشان می‌دهد در مقایسه با پیش‌بینی سطح اسمی اقتصاد، هسته‌ی اصلی درآمدها رشد بسیار کمی دارد. اگر این هسته را متناسب با افزایش اسمی تولید رشد بدهیم، مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات باید به ۳۱۳۷ هزار میلیارد تومان برسد.
- سهم درآمدهای مالیاتی از مجموع منابع عمومی دولت ۵۷٪ و از هزینه‌های جاری ۷۴٪ است. این واقعیت یکی از امتیازهای لایحه محسوب می‌شود.
- نسبت مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی طبق لایحه بودجه ۱۴۰۵ برابر ۵.۹٪ است. میانگین تلاش سازمان در جهت افزایش درآمدهای مالیاتی در سال‌های اخیر، سالانه ۰.۶٪ افزایش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی بوده است به طوریکه این نسبت از ۳.۸٪ در سال ۱۴۰۰ به ۶٪ در قانون بودجه سال ۱۴۰۴ رسید. در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ این شاخص نسبت به سال ۱۴۰۴ اندکی کاهش یافته است؛ و هم‌چنان از حوالی سال‌های ۱۳۹۵ (۶.۵٪) و هدف کمی برنامه هفتم در سال ۱۴۰۵ (۷.۴٪) کمتر است که این امر نقض صدر اصل ۵۲ قانون اساسی به نظر می‌رسد. جهت دستیابی به هدف کمی برنامه هفتم باید مجموع درآمدهای مالیاتی و گمرکی در سال آینده ۳۷۱۹ میلیارد تومان باشد.
- مالیات اشخاص حقوقی با ۱۱۸۳ هزار میلیارد تومان، نسبت به مصوب سال ۱۴۰۴ حدود ۴۶٪ تغییر داشته است. گفتنی است کاهش ۵ واحدی نرخ شرکت‌های تولیدی در لایحه بودجه ۱۴۰۵ وجود ندارد.
- مالیات بر درآمدها در سال آینده ۴۴۶ هزار میلیارد تومان پیش‌بینی شده که ۴۰٪ افزایش داشته است.
- مالیات مشاغل در سال پیش رو ۳۷٪ تغییر خواهد داشت و بسیار کمتر از مالیات حقوق در نظر گرفته شده است. این میزان افزایش، کمتر از میزان پیش‌بینی شده از رشد اسمی اقتصاد است. بخشی از فرارهای مالیاتی مربوط به بخش مشاغل است و این درآمد می‌تواند از طریق اجرای کامل قانون سامانه مؤدیان و پایانه‌های فروشگاهی، شناسایی درآمدها و کنترل فرارهای مالیاتی صاحبان مشاغل، به میزان بیشتری افزایش یابد.
- مالیات بر حقوق کارکنان در مجموع نزدیک به ۵۷٪ از مالیات بر درآمدها را پوشش می‌دهد. مالیات بر حقوق کارکنان



بخش عمومی ۱٪ و مالیات بر حقوق کارکنان بخش خصوصی ۶۴٪ رشد داشته است.

• مالیات بر ثروت با ۱۰۳ هزار میلیارد تومان ۹۰٪ افزایش داشته است. علت اصلی این رشد چشمگیر مربوط به افزایش قابل توجه نرخ‌های ریالی حق تمبر و اوراق بهادار بر اساس مصوبه هیات وزیران در تاریخ ۱۴۰۴/۹/۱ است. در سال ۱۴۰۵، احکام مالیات خانه‌ها و خودروهای گران‌قیمت در جدول الزامات نیامده است و در ردیف‌ها مالیات خودروهای گران‌قیمت صفر در نظر گرفته شده و مالیات خانه‌های گران‌قیمت (مربوط به وصول مالیات‌های سال‌های قبل) ۷۰۰ میلیارد تومان در نظر گرفته شده و مالیات خانه‌های خالی ۶۰٪ کاهش یافته است و ۲۰۰ میلیارد تومان در نظر گرفته شده است؛

• پیش‌بینی مالیات بر واردات با ۲۳۱ هزار میلیارد تومان نسبت به مصوب سال گذشته ۱۲٪- کاهش داشته است.

• مالیات بر کالاها و خدمات با ۹۹۷ هزار میلیارد تومان، نسبت به مصوب سال پیش ۵۷٪+ تغییر داشته است. لازم به ذکر است رشد این پایه مالیاتی، همراه با افزایش دو واحد درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده صورت گرفته و در صورتی که این افزایش کنار گذاشته شود، صرفاً ۳۰٪+ رشد نسبت به مصوب سال ۱۴۰۴ داشته است که بسیار کمتر از رشد اسمی اقتصاد است در صورتی که این پایه ارتباط بسیار زیادی با رشد اسمی اقتصاد دارد.

• در سال ۱۴۰۵، مجموع درآمدهای ازدست‌رفته دولت به واسطه‌ی معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی برابر ۲۹۸۰ هزار میلیارد تومان برآورد شده است که تقریباً معادل مجموع درآمدهای مالیاتی است. برخلاف تکلیف ماده ۲۷ قانون برنامه هفتم، دولت این فهرست را در پیوست بودجه منتشر نکرده است که این امر، نقض صدر اصل ۵۲ (مبنی بر تهیه لایحه بودجه بر اساس ترتیبات قانونی) به نظر می‌رسد.

• از بین معافیت‌ها، ۱۲۰۰ هزار میلیارد تومان درآمد ازدست‌رفته ناشی از معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده، ۴۷۷ هزار میلیارد تومان ناشی از سایر معافیت‌ها، ۲۹۸ هزار میلیارد تومان ناشی از معافیت‌های حقوق و دستمزد و ۲۰۹ هزار میلیارد تومان ناشی از معافیت فعالیت‌های تولیدی و معدنی ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم است.

پیشنهاد راهکارهای تقنین / نظارتی یا سیاستی

• مجموع درآمدهای مالیاتی بر اساس اهداف کمی برنامه هفتم، روند درآمدهای مالیاتی در سال‌های اخیر، تحولات هوشمند سازی و تنوع امکانات سازمان امور مالیاتی جهت کنترل فرار مالیاتی، تغییرات قانونی جدید (افزایش ۲ واحدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده، افزایش نرخ حق تمبر، حذف کاهش ۵ واحد درصدی شرکت‌های تولیدی، اعمال محدودیت بر برخی معافیت‌ها و کاهش معافیت پایه مالیات مشاغل) و رشد اسمی اقتصاد، باید رقم بالاتری از میزان پیشنهاد شده در لایحه باشد.

• پیشنهاد می‌شود جهت افزایش وصول درآمدهای مالیاتی در سطح استان، سازمان برنامه و بودجه با ارائه سازوکارهای انگیزشی همچون بازگشت درصدی از درآمدهای مالیاتی وصول شده مازاد بر پیش‌بینی بودجه به آن استان، موجبات این مهم را فراهم آورند.

• پیشنهاد می‌شود نسبت به اخذ مالیات بر دارایی‌ها اهتمام ورزیده شود و مالیات خانه‌های گران‌قیمت و خودرو گران‌قیمت به جدول الزامات افزوده شود و در جدول ۵ برای آن‌ها درآمدهای منطقی پیش‌بینی شود.

• گسترش سامانه‌ی مؤدیان مالیاتی و صدور صورت‌حساب‌های الکترونیکی توسط آنها می‌تواند برخی فعالیت‌های

اقتصادی را برای سازمان مالیاتی شفاف کند.

- ضروری است جهت تحقق عدالت، معافیت‌های مالیاتی اصلاح و هدفمند شوند.
- لایحه اصلاح مالیات‌های مستقیم مشهور به مالیات بر مجموع درآمد تصویب و اجرا شود تا کارایی و عدالت نظام مالیاتی ارتقا پیدا کند.
- ضروری است در سال ۱۴۰۵ بر اساس تکلیف قانون برنامه هفتم پیشرفت یکپارچه سازی وصول حق بیمه و مالیات حقوق به درستی انجام شود و دولت هرچه سریع‌تر لایحه مربوط به ادغام فرایندهای دادرسی مالیاتی و بیمه را به مجلس ارائه نماید.

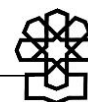
۱. مقدمه

امروز موضوع مالیات در ایران از دو منظر مهم است: نخست این که با فراهم شدن منابع بیش‌تر، دولت برای ارائه خدمات توان‌مندتر شود؛ و دوم این که با افزایش مالیات، کسری بودجه و اتکا به درآمدهای نفتی کاهش یابد. قانون بودجه سند اصلی تعیین درآمدهای مالیاتی دولت در هر سال است که برای اهداف مالیاتی در برش سالانه باید برای آن برنامه ریزی کرد. گزارش حاضر به بررسی الزامات مالیاتی در جدول الزامات لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ و ارقام مربوط به درآمدهای مالیاتی در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ می‌پردازد.

در ادامه، ابتدا وضعیت مجموع درآمدهای مالیاتی، اجزای کلی این درآمد و سهم آن از بودجه مورد بررسی قرار می‌گیرد. سپس در بخش ۳، چهار مورد از پنج بند درآمدهای مالیاتی به تفکیک اجزای آن تحلیل شده و نقاط قوت و ضعف اعداد لایحه سال پیش رو معرفی می‌شوند. بخش ۳-۱ اجزای مالیات‌های مستقیم و بخش ۳-۲ اجزای مالیات‌های غیرمستقیم از جمله آثار افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده را تحلیل می‌کنند. در بخش ۴، درآمدهای ازدست‌رفته دولت به واسطه‌ی معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی بررسی می‌شوند. در بخش ۵، پیشنهادهایی برای اصلاح نظام مالیاتی کشور ارائه خواهند شد. و در بخش ۶، بررسی الزامات مالیاتی در جدول الزامات لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ انجام خواهد شد؛ و در نهایت، مطالب جمع‌بندی شده و پیشنهادهای در خصوص بودجه ارائه می‌شود.

۲. بررسی کلیات درآمدهای مالیاتی

مالیات‌ها در ایران از پنج بند کلی تشکیل شده که در یک نگاه، می‌توان آنها را به دو دسته مالیات‌های مستقیم و مالیات‌های غیرمستقیم افراز کرد. مالیات‌های مستقیم در لوایح بودجه سنواتی خود شامل سه بند مالیات اشخاص حقوقی، مالیات بر درآمدها و مالیات بر ثروت است. در مقابل، مالیات‌های غیرمستقیم شامل مالیات بر واردات و مالیات بر کالاها و خدمات است. از این بین، سازمان امور مالیاتی کشور متوالی دریافت هر سه نوع مالیات مستقیم و همچنین مالیات بر کالاها و خدمات از بین مالیات‌های غیرمستقیم است. در سمت دیگر، گمرک جمهوری اسلامی ایران مسئولیت دریافت بند دیگر مالیات‌های غیرمستقیم یعنی مالیات بر واردات را دارد.



جدول ۱. تغییرات درآمدهای مالیاتی (هزار میلیارد تومان - تغییر نسبت به مصوب سال گذشته)

تغییر	۱۴۰۵	۱۴۰۴	
۴۲٪+	۲,۹۶۱	۲,۰۸۴	مجموع درآمدهای مالیاتی
۳۴٪+	۲,۷۹۱	۲,۰۸۴	مجموع درآمدهای مالیاتی بدون احتساب افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده
۵۰٪+	۲,۷۳۰	۱,۸۲۰	مالیات‌ها (بدون مالیات بر واردات)
۴۱٪+	۲,۵۲۰	۱,۸۱۳	مالیات‌ها (بدون مالیات بر واردات و بدون احتساب افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده)

مأخذ: یافته‌های پژوهش.

جدول ۲. درآمدهای مالیاتی (هزار میلیارد تومان - تغییر نسبت به عمل کرد سال گذشته) تغییرات مجموع درآمدهای مالیاتی را در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ در مقایسه با مصوب سال ۱۴۰۴ نشان می‌دهد. همان‌طور که مشخص است، مجموع درآمدهای مالیاتی در این سال برابر ۲۹۶۱ هزار میلیارد تومان در نظر گرفته شده است. از این رقم، ۲۷۳۰ هزار میلیارد تومان مربوط به مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور اخذ می‌شود و ۲۳۱ هزار میلیارد تومان باقی مانده مربوط به مالیات بر واردات است که توسط گمرک جمهوری اسلامی ایران دریافت می‌شود. همان‌طور که در جدول زیر قابل مشاهده است، نسبت به سال ۱۴۰۴، مجموع درآمدهای مالیاتی شامل مالیات و گمرک ۴۲٪ افزایش داشته است. باید توجه شود که در جدول الزامات بودجه لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ (ردیف ۴-۶-۱) نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۲ واحد درصد نسبت به سال ۱۴۰۴ افزایش می‌یابد. با توجه به لایحه، پیش‌بینی می‌شود افزایش ۲ واحدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده حدود ۱۷۰ همت درآمد جدید ایجاد کند و بدون نظر گرفتن این منبع جدید مجموع درآمدهای مالیاتی نسبت به سال ۱۴۰۴، حدود ۳۴٪ افزایش یافته است. همچنین تغییرات قانونی همچون حذف تخفیف ۵ واحد درصد کاهش نرخ شرکت‌های تولیدی، سقف ۲۰۰ میلیاردی بر معافیت‌های قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت، و افزایش نرخ‌های مالیات حق تمبر، به ایجاد درآمدهای مالیاتی جدید برای دولت در سال ۱۴۰۵ منجر می‌گردد. بنابراین با توجه به نرخ تورم سال جاری (و سال آینده) و افزایش ۲ واحدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده، پیش‌بینی مجموع درآمدهای مالیاتی در سال ۱۴۰۵ می‌تواند رقم بالاتری از رقم مندرج در لایحه باشد. البته بخشی از این افزایش محدود درآمدهای مالیاتی ناشی از کاهش مالیات واردات نسبت به سال ۱۴۰۴ است. مطابق لایحه مالیات واردات حدود ۱۲٪ کاهش (رشد منفی) نسبت به سال ۱۴۰۴ دارد. افزایش مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات (بدون در نظر گرفتن مالیات واردات) در لایحه بودجه ۱۴۰۵ حدود ۵۰٪ و بدون در نظر گرفتن منابع افزایش ۲ واحدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده حدود ۴۱٪ است.^۱ در ادامه گزارش، اجزای درآمدهای مالیاتی بیشتر مورد بررسی قرار خواهند گرفت.

جدول ۲. درآمدهای مالیاتی (هزار میلیارد تومان - تغییر نسبت به عمل کرد سال گذشته) اجزای کلی درآمدهای مالیاتی را در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ در مقایسه با مقادیر سال‌های پیش نشان می‌دهد.

۱. رشد اسمی برآیند رشد قیمت‌ها و رشد حقیقی است که در ادامه در مورد اجزای آن بیش‌تر صحبت خواهد شد.

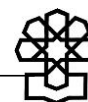
جدول ۲. درآمدهای مالیاتی (هزار میلیارد تومان - تغییر نسبت به عمل کرد سال گذشته)

۱۴۰۵		۱۴۰۴		۱۴۰۳	۱۴۰۲	۱۴۰۱	۱۴۰۰	
لايحه بدون احتساب ۲٪	لايحه	عمل کرد ۸ ماهه	مصوب	عمل کرد	عمل کرد	عمل کرد	عمل کرد	
	۱,۱۸۳	۴۸۱	۸۱۰	۵۴۳	۳۳۸	۱۹۰	۱۱۷	مالیات اشخاص حقوقی
	۴۶٪+	۸۹٪	۴۹٪+	۶۱٪+	۷۸٪+	۶۳٪+	۱۰۰٪+	
	۴۴۶	۱۷۵	۳۱۹	۲۲۶	۱۴۲	۸۵	۵۷	مالیات بر درآمدها
	۴۰٪+	۸۲٪	۴۱٪+	۵۹٪+	۶۷٪+	۴۸٪+	۵۵٪+	
	۱۰۴	۲۶	۵۵	۳۱	۲۹	۱۹	۱۴	مالیات بر ثروت
	۹۰٪+	۷۳٪	۷۶٪+	۹٪+	۴۸٪+	۳۶٪+	۳۹٪-	
	۱,۷۳۳	۶۸۲	۱,۱۸۴	۸۰۱	۵۰۹	۲۹۴	۱۸۹	مجموع مالیات‌های مستقیم
	۴۶٪+	۸۶٪	۴۸٪+	۵۷٪+	۷۳٪+	۵۶٪+	۵۹٪+	
	۲۳۱	۶۸	۲۶۴	۱۳۲	۹۰	۵۹	۲۵	مالیات بر واردات
	۱۳٪-	۳۹٪	۱۰۰٪+	۴۷٪+	۵۲٪+	۱۳۹٪+	۳۸٪+	
۸۲۷	۹۹۷	۳۵۰	۶۳۶	۴۲۹	۳۰۲	۱۷۸	۱۱۷	مالیات بر کالاها و خدمات
۳۰٪+	۵۷٪+	۸۲٪	۴۸٪+	۴۲٪+	۶۹٪+	۵۲٪+	۶۴٪+	
۱,۰۵۸	۱,۲۲۸	۴۱۸	۹۰۰	۵۶۰	۳۹۱	۲۳۷	۱۴۲	مجموع مالیات‌های غیرمستقیم
۱۸٪+	۳۶٪+	۷۰٪	۶۱٪+	۴۳٪+	۶۵٪+	۶۷٪+	۵۹٪+	
۲,۵۶۰	۲,۷۳۰	۱,۰۳۲	۱,۸۲۰	۱,۲۲۹	۸۱۱	۴۷۲	۳۰۶	مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات
۴۱٪+	۵۰٪+	۸۵٪	۴۸٪+	۵۲٪+	۷۳٪+	۵۴٪+	۶۱٪+	
۲,۷۹۱	۲,۹۶۱	۱,۱۰۰	۲,۰۸۴	۱,۳۶۱	۹۰۱	۵۳۱	۳۳۱	مجموع درآمدهای مالیاتی
۳۴٪+	۴۲٪+	۷۹٪	۵۳٪+	۵۱٪+	۶۹٪+	۶۱٪+	۵۹٪+	

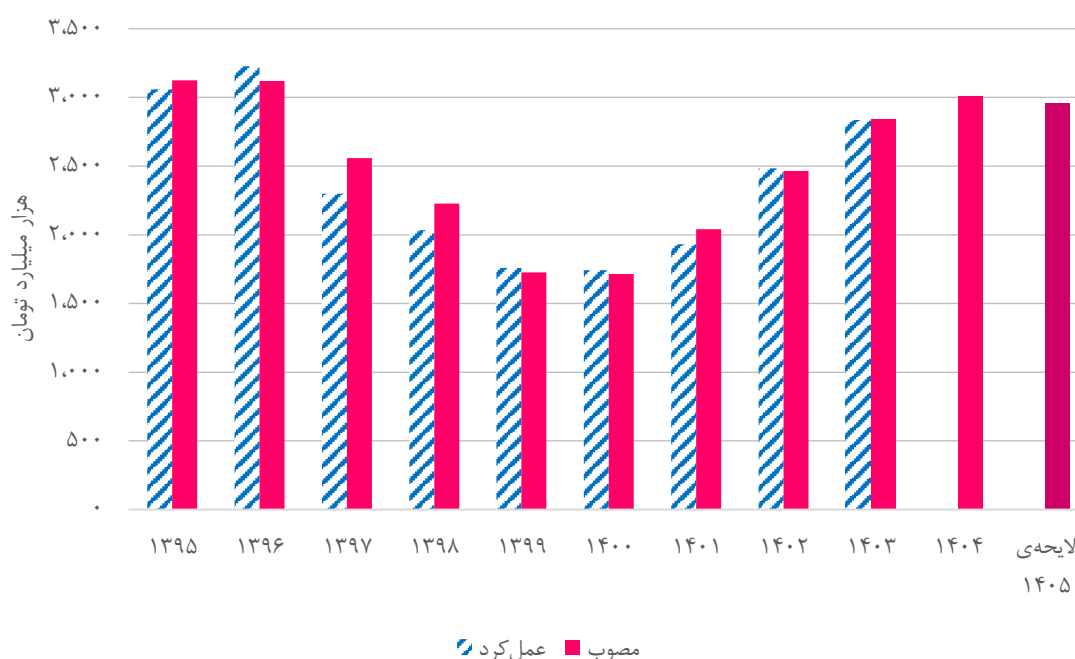
مأخذ: یافته‌های پژوهش.

یادداشت: در سطر پایینی هر ردیف، تغییر نسبت به عمل کرد سال گذشته محاسبه شده؛ به جز در ستون عمل کرد ۸ ماهه‌ی ۱۴۰۴ که درصد تحقق نسبت به ۱۲/۸ مصوب همان سال و همچنین لایحه‌ی ۱۴۰۵ که تغییر نسبت به مصوب ۱۴۰۴ گزارش شده است. در دو سال ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳، دو پایه‌ی «درآمد حاصل از وصول مالیات عمل کرد شرکت‌های صادرکننده‌ی مواد خام و نیمه‌خام» و «درآمد حاصل از صادرات مواد و محصولات معدنی و صنایع معدنی فلزی و غیرفلزی و محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی (موضوع بند «پ» ماده (۹۹) قانون برنامه‌ی هفتم پیشرفت)» از دسته‌ی مالیات بر کالاها و خدمات به دسته‌ی مالیات اشخاص حقوقی منتقل شده است.

تغییرات قابل توجه سطح عمومی قیمت‌ها در کشور ما باعث می‌شود مقایسه مقادیر ریالی متغیرها در طی زمان نتواند منعکس‌کننده ارزش‌های حقیقی آنها در زمان خود باشد. برای رفع این مشکل، یک سال پایه انتخاب شده و مقادیر ریالی در همه سال‌ها با استفاده از شاخص قیمت به آن سال تبدیل می‌شوند. در این گزارش، به این منظور از شاخص



قیمت تعدیل‌کننده تولید ناخالص داخلی^۱ - که سالانه توسط مرکز آمار ایران محاسبه می‌شود - استفاده شده است. البته، مرکز آمار این شاخص را صریحاً گزارش نمی‌کند؛ بلکه می‌توان آن را از تقسیم تولید ناخالص داخلی به قیمت‌های جاری به تولید ناخالص داخلی به قیمت‌های ثابت به‌دست‌آورد. با این روش، درآمدهای مالیاتی را به قیمت‌های ثابت ۱۴۰۴ در لایحه بودجه ۱۴۰۴ و همچنین در ۱۰ سال گذشته نشان می‌دهد. همان‌طور که دیده می‌شود، اولاً مقادیر تصویب‌شده و دریافت‌شده مالیات در سال‌های گذشته نسبتاً به‌هم نزدیک بوده است؛ ثانیاً مجموع درآمدهای مالیاتی در ۵ سال اخیر رشد مناسبی داشته است ولی مجموع درآمدهای مالیاتی پیشنهادی در لایحه ۱۴۰۵ نسبت به سال ۱۴۰۴ (بافرض تحقق کامل درآمدهای مالیاتی) اندکی کاهش یافته است.



شکل ۱. درآمدهای مالیاتی به قیمت‌های ثابت

مأخذ: یافته‌های پژوهش.

یادداشت: قیمت‌ها با استفاده از شاخص ضمنی تولید به قیمت‌های سال ۱۴۰۵ برگردانده شده است.

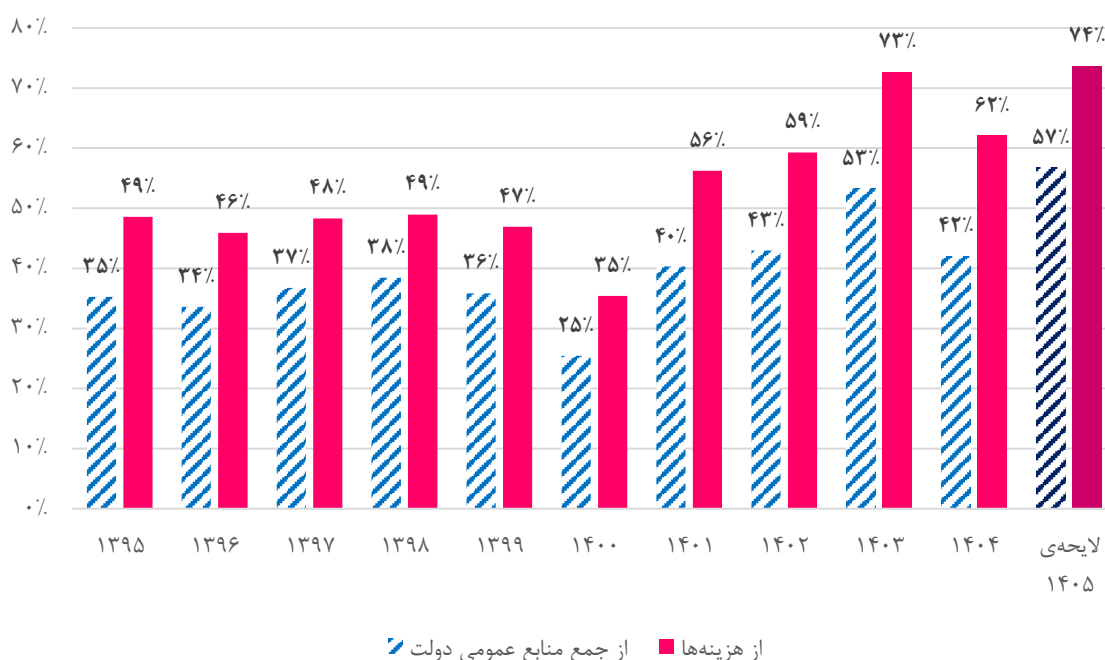
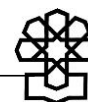
یک جنبه مهم دیگر مالیات سهم آن از بودجه است. در همین رابطه، بند ۴ سیاست‌های کلی برنامه هفتم پیشرفت ابلاغ‌شده توسط مقام معظم رهبری به الزام وجود درآمدهای پایدار مالیاتی برای تأمین بودجه دولت اشاره می‌کند: «ایجاد تحول در نظام مالیاتی با رویکرد تبدیل مالیات به منبع اصلی تأمین بودجه جاری دولت، ایجاد پایه‌های مالیاتی جدید، جلوگیری از فرار مالیاتی و تقویت نقش هدایت و تنظیم‌گری مالیات در اقتصاد با تأکید بر رونق تولید و عدالت مالیاتی».

در قانون بودجه، منابع عمومی دولت شامل سه بخش درآمدها، واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای و واگذاری دارایی‌های

مالی است. درآمدهای مالیاتی خود جزئی از بخش درآمدها محسوب می‌شود. بنابراین، یک شاخص سهم درآمدهای مالیاتی از کل منابع عمومی دولت است. در سمت دیگر، جمع مصارف عمومی دولت نیز متناظراً شامل سه بخش هزینه‌ها، تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و تملک دارایی‌های مالی است. با یک نگاه، دولت می‌تواند از طریق فروش نفت، طرح‌های زیرساختی را تأمین مالی کند یا برای پرداخت بدهی‌های موقت، اوراق مشارکت منتشر کند. این یعنی مصارف غیرهزینه‌ای دولت در هر سال می‌تواند از منبعی جز مالیات پوشش داده شود؛ اما به هر حال، هزینه‌های جاری دولت که معمولاً باثبات‌ترند، باید با درآمدهای پایدارتر یا همان مالیات تأمین شوند. در نتیجه، یک شاخص مناسب‌تر سهم درآمدهای مالیاتی از هزینه‌های جاری است. وجود یک شکاف دائمی بین درآمدهای مالیاتی و هزینه‌های جاری دولت می‌تواند به تورم بینجامد؛ پس قانون‌های بودجه باید طوری تنظیم شوند که این فاصله رو به کاهش باشد. در ماده ۲۶ مصوبه برنامه هفتم پیشرفت نیز سهم ۸۰ درصدی مالیات از اعتبارات هزینه‌ای به‌عنوان یک هدف کمی به وزارت امور اقتصادی و دارایی تکلیف شده‌است.

این دو شاخص را در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ و قانون‌های بودجه سال‌های پیش از آن نشان می‌دهد. ستون آبی رنگ مربوط به نسبت مالیات به اعتبارات هزینه‌ای و ستون قرمز مربوط به نسبت مالیات از جمع منابع است. همان‌طور که در شکل زیر مشخص است، سهم مالیات‌ها از جمع منابع عمومی دولت برابر ۵۷٪ است که نسبت به سال ۱۴۰۴ که این رقم ۴۲٪ بود رشد مناسبی داشته است؛ و به صورت کیفی، می‌توان گفت افزایش سهم درآمدهای مالیاتی در قانون بودجه مثبت ارزیابی می‌شود. البته یکی از عوامل آن رشد کمتر سایر منابع عمومی دولت از جمله فروش نفت و اوراق مالی است. با این حال، نیاز است تا این روند صعودی ادامه یابد.

همچنین با توجه به اعداد ثبت‌شده در لایحه، سهم درآمدهای مالیاتی از هزینه‌ها برای سال ۱۴۰۵ برابر ۷۴٪ پیش‌بینی شده است؛ یعنی، مالیات‌ها حدود سه چهارم از هزینه‌های (جاری) دولت را پوشش می‌دهند. در مقایسه با چندین سال گذشته، این نسبت بالاترین مقدار را پس از قانون بودجه‌ی سال ۱۴۰۳ دارد. البته یکی از عوامل آن رشد محدود هزینه‌ها و حقوق‌ها در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ نسبت به سال ۱۴۰۴ است. لازم است همچنان این روند مثبت ادامه یابد تا در سال‌های بعد، فاصله ۶ واحد درصدی تا هدف‌گذاری قانون برنامه پوشش داده شود.

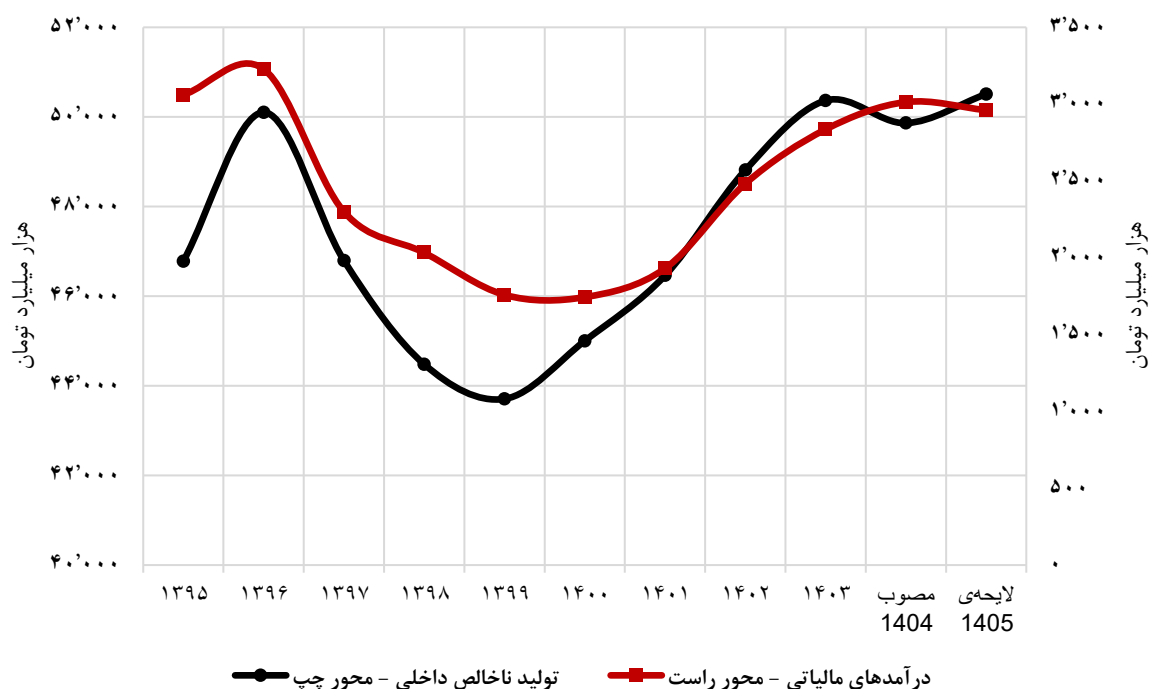


شکل ۲. سهم مصوب مجموع درآمدهای مالیاتی

مأخذ: همان.

هرچند با بررسی درآمدهای مالیاتی به قیمت‌های ثابت خطای ناشی از تغییرات ارزش پول خنثی می‌شود، اما این شاخص همچنان نسبت به تغییرات تولید اقتصادی اثرپذیر است. انتظار می‌رود خدمات عمومی و در پی آن درآمدهای مالیاتی همواره سهم نسبتاً ثابتی از تولید کل را تشکیل دهند. بنابراین درآمدهای مالیاتی نیز باید متناسب با تغییر اندازه اقتصاد تنظیم شوند.

مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی رشد اقتصادی کشور را در سال‌های ۱۴۰۴ و ۱۴۰۵ برآورد کرده است [۲]. با این فرض، تولید ناخالص داخلی را در سال‌های گذشته در کنار عملکرد درآمدهای مالیاتی در آن سال‌ها به همراه پیش‌بینی سال ۱۴۰۴ و اعداد لایحه ۱۴۰۵ به قیمت‌های ثابت همین سال نشان می‌دهد. از سال ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۶ با افزایش تولید ناخالص داخلی، درآمدهای مالیاتی هم افزایش داشته‌اند. با آن‌که تولید پس از این زمان به مدت دو سال کاهش یافت، اما کاهش درآمدهای مالیاتی هم خیلی شدیدتر بود و هم تا چهار سال ادامه داشت. بنابراین، مالیات بیشتر از تولید افت کرده و این به معنی کاهش رفاه از محل خدمات دولت در جامعه است. از سال ۱۴۰۰ به بعد، تولید و مالیات تقریباً به تناسب رشد کرده‌اند و در سال ۱۴۰۴ (با فرض تحقق کامل درآمدهای مالیاتی) برای نخستین بار، سطح درآمدهای مالیاتی از سال‌های نزدیک به ۱۳۹۶ پیشی خواهد گرفت. اما بر اساس ارقام پیش‌بینی شده در لایحه بودجه ۱۴۰۵، سطح درآمدهای مالیاتی اندکی تنزل پیدا خواهد کرد.



شکل ۳. تولید ناخالص داخلی و عمل کرد درآمدهای مالیاتی به قیمت‌های ثابت

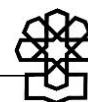
مأخذ: همان.

یادداشت: تولید ناخالص داخلی از مرکز آمار ایران گرفته و برای سال‌های ۱۴۰۴ و ۱۴۰۵، توسط مرکز پژوهش‌های مجلس برآورد شده است. قیمت‌ها با استفاده از شاخص ضمنی تولید به قیمت‌های سال ۱۴۰۵ برگردانده شده است.

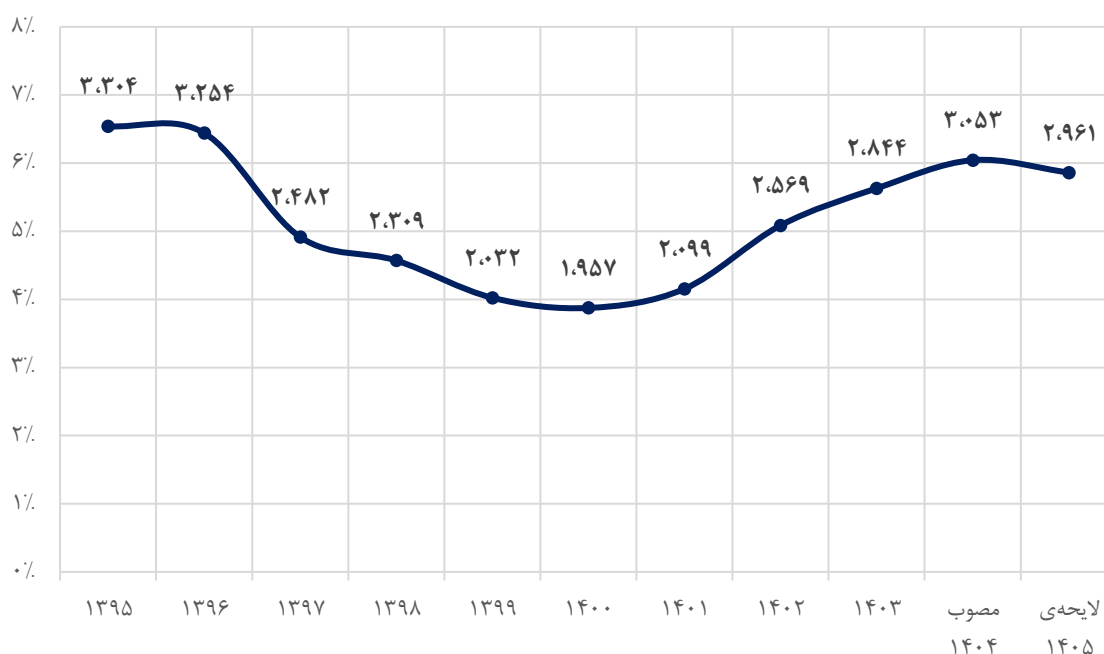
برای درک بهتر تغییرات نسبت مالیات به تولید در کشور، می‌توان دو روند رسم‌شده در شکل ۳ را به هم تقسیم کرد. بنابراین با توجه به توضیحات ارائه‌شده، مناسب‌ترین شاخص نه میزان درآمدهای مالیاتی به قیمت‌های ثابت، بلکه «نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی» خواهد بود. در این حالت، نه تغییر در سطح قیمت‌ها و نه تنوع در اندازه اقتصاد چه در طی زمان و چه در مقایسه با کشورهای دیگر، نمی‌تواند موجب نارسایی شاخص شود. با همین توجیه، در ادامه گزارش برای بررسی کلیات و اجزای درآمدهای مالیاتی در کنار قیمت‌های ثابت از این شاخص هم استفاده خواهد شد. همچنین ماده‌ی (۲۶) قانون برنامه‌ی هفتم پیشرفت به دولت تکلیف می‌کند که در پایان برنامه، نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی باید به ۱۰٪ افزایش پیدا کند. در این ماده، درآمدهای مالیاتی شامل سهم شهرداری‌ها و مشارکت تأمین اجتماعی نمی‌شود.

نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی را به تولید ناخالص داخلی^۱ در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ در کنار ۱۰ سال گذشته نشان می‌دهد. مجدد تأکید می‌شود که با توجه به تغییرات سالانه سطح قیمت (تورم) و اندازه حقیقی اقتصاد (رشد اقتصادی)، برای ارزیابی درآمدهای مالیاتی باید از شاخصی استفاده شود که نسبت به این دو تغییر خنثی باشد. به همین منظور، درآمدهای مالیاتی در هر سال به تولید اسمی در آن سال تقسیم شده و به صورت درصدی گزارش می‌شود. اعداد روی شکل در هر سال به این معنی هستند که اگر بنا بود نسبت مالیات به تولید کل در آن سال، در

۱. در ادبیات اقتصادی، از این شاخص با عنوان T/GDP یاد می‌شود.



سال ۱۴۰۵ هم برقرار باشد، در این سال چه مقدار مالیات باید توسط دولت دریافت می‌شد. بنابراین در هر سال، هر عدد به صورت ضرب «نسبت مالیات به تولید آن سال» در «تولید سال ۱۴۰۵» محاسبه شده است. برای مثال، دولت در سال ۱۳۹۵ به اندازه ۶.۵٪ از مجموع ارزش افزوده اقتصاد مالیات گرفته است. با در نظر داشتن تولید اسمی سال ۱۴۰۵، این میزان برابر ۳۳۰۴ هزار میلیارد تومان خواهد بود؛ در حالی که مطابق لایحه بودجه، برای سال ۱۴۰۵ مقدار ۲۹۶۱ هزار میلیارد تومان مقرر شده است. البته با توجه به تغییرات قیمتی ناشی از حذف ارز ترجیحی در زمستان سال جاری، انتظار می‌رود رشد اسمی اقتصاد در سال آتی اندکی افزایش یابد. در نتیجه این افزایش، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی برآورد شده به مقدار اندکی کاهش یافته و همچنین اعداد ذکر شده بر روی نمودار، افزایش اندکی را تجربه خواهند کرد.



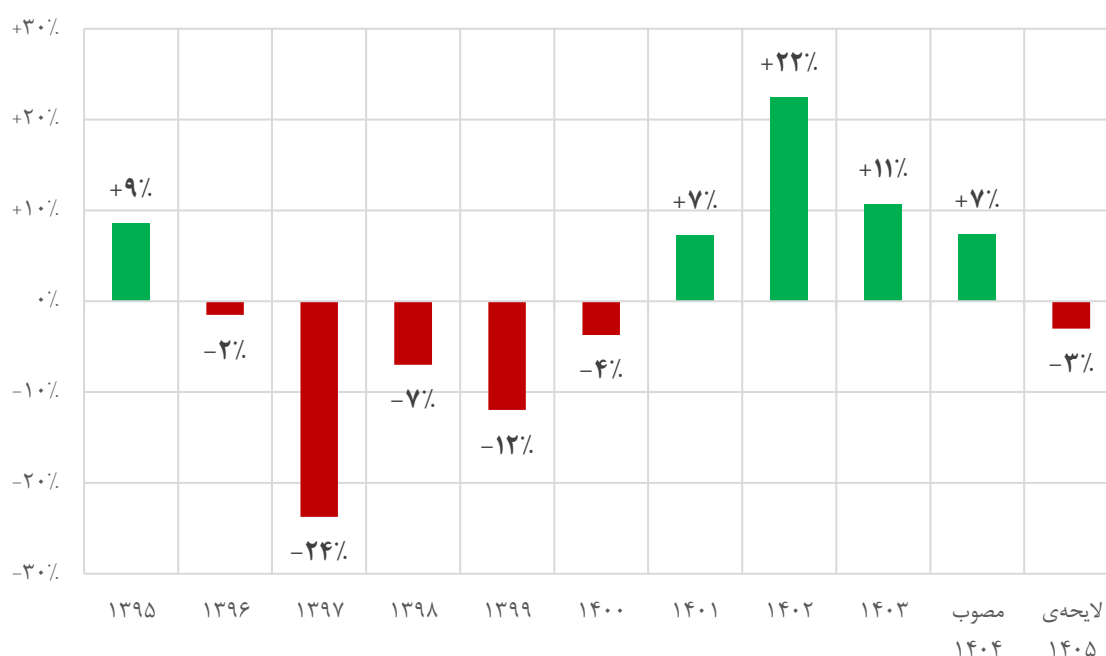
شکل ۴. نسبت عمل کرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی

مأخذ: همان.

یادداشت: در هر سال، عدد روی شکل برابر «نسبت عمل کرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب در «پیش‌بینی تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۵» به هزار میلیارد تومان است. البته با توجه به تغییرات قیمتی ناشی از حذف ارز ترجیحی، انتظار می‌رود نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی برآورد شده به مقدار اندکی کاهش یابد.

همان‌طور که در نمودار فوق مشخص است، نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۵ (مطابق لایحه) برابر ۵.۹٪ است. بر اساس لایحه بودجه ۱۴۰۵، رشد مستمر این نسبت در ۴ سال گذشته متوقف می‌شود و حتی اندکی کاهش می‌یابد. این نسبت در سال ۱۴۰۰ برابر ۳.۸٪ بوده است و در صورت تحقق کامل درآمدهای مالیاتی در سال ۱۴۰۴ این نسبت ۶٪ خواهد بود. با این حال، در مقایسه با سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۶، این نسبت همچنان کوچک‌تر است. البته باید توجه داشت نسبت به سال ۱۴۰۴ با در نظر گرفتن تغییرات قانونی منجر به افزایش درآمد از جمله درآمد ناشی از افزایش دو واحدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده است که حدود ۱۷۰ همت برآورد شده است.

همچنین به موجب مصوبه هیأت وزیران در تاریخ ۱۴۰۴/۹/۱ نرخ‌های مالیات حق تمبر تقریباً ۷۵ برابر شده است و بر همین اساس مالیات حق تمبر در لایحه بودجه ۱۴۰۵، حدود ۴۰ همت برآورد شده است در حالی که در سال ۱۴۰۴ حدود ۷ همت برآورد شده بود. همچنین در ردیف ۴-۱ جدول الزامات لایحه بودجه برای معافیت‌های سال ۱۴۰۴ قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها سقف ۲۰۰ میلیارد تومانی وضع شده است که اثر درآمدی این تغییر در درآمدهای سال ۱۴۰۵ نمایان خواهد شد. بنابراین مجموع این تغییرات بیش از ۲۰۰ همت درآمد مالیاتی جدید ایجاد می‌کند که باید در مقایسه با درآمدهای مالیاتی سال گذشته فارغ از میزان تورم و رشد اقتصادی لحاظ نمود. بیان دیگر این تغییرات در نمودار زیر گویاست. نمودار زیر تغییر نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی هر سال نسبت به سال قبل را نشان می‌دهد. مجموع درآمدهای مالیاتی و گمرکی در ۴ سال گذشته رشد مطلوبی داشته‌اند و تغییرات سالانه این شاخص در این بازه همواره مثبت بوده است. با این حال، بر اساس لایحه بودجه سال ۱۴۰۵، رشد مستمر تغییر سالانه‌ی نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ۴ سال گذشته متوقف می‌شود و حتی اندکی کاهش می‌یابد و ۳٪ نسبت به سال گذشته کاهش می‌یابد.

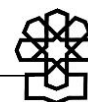


شکل ۵. تغییر سالانه‌ی نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی

مأخذ: همان.

ماده‌ی (۲۶) قانون برنامه‌ی هفتم پیشرفت به دولت تکلیف می‌کند که در پایان برنامه، نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی باید به ۱۰٪ افزایش پیدا کند. جدول زیر نشان می‌دهد برای دستیابی به این هدف، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در بازه‌ی سال‌های ۱۴۰۵ تا ۱۴۰۷ باید چه عددی باشد. در این جدول، نسبت سال ۱۴۰۷ برابر ۱۰٪ قرار داده شده است و برای سال‌های قبل از آن نسبت‌ها با درون‌یابی به دست آمده و اندازه‌ی گام‌ها در هر سال برابر فرض شده است.

همان‌طور که در جدول زیر مشخص است، برای رسیدن به هدف‌گذاری برنامه، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی



در سال ۱۴۰۵ باید برابر ۷.۴٪ تنظیم شود؛ در حالی که با توجه به مقدار ثبت شده در لایحه‌ی بودجه، این نسبت برابر ۵.۹٪ است. ارقام مندرج در سطر دوم جدول نشان می‌دهد که با توجه به برآورد تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۵، درآمدهای مالیاتی مورد نیاز برای ایجاد این نسبت برابر ۳۷۱۹ هزار میلیارد تومان است. این رقم ۷۵۸ هزار میلیارد تومان بیش‌تر از درآمدهای مالیاتی لایحه سال ۱۴۰۵ است. در این شاخص، منظور از مجموع درآمدهای مالیاتی، مجموع مالیات‌های مستقیم، مالیات بر کالاها و خدمات و مالیات بر واردات است.

جدول ۳. پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی برای دستیابی به هدف‌گذاری برنامه‌ی هفتم پیشرفت

سال	۱۴۰۴	۱۴۰۵	۱۴۰۶	۱۴۰۷
نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی	۶.۰٪	۷.۴٪	۸.۷٪	۱۰.۰٪
درآمدهای مالیاتی با فرض تولید ناخالص داخلی ۱۴۰۵ (هزار میلیارد تومان)	□	۳,۷۱۹	۴,۳۸۵	۵,۰۵۱

مأخذ: همان.

یادداشت: برای پیش‌بینی تغییرات لازم در درآمدهای مالیاتی، گام‌های هم‌اندازه فرض شده است. از درآمدهای مالیاتی، منظور جمع مالیات‌های مستقیم، مالیات بر کالاها و خدمات و مالیات بر واردات است.

جدول ۴ نشان می‌دهد که از سال ۱۴۰۱ تا ۱۴۰۴، نسبت جمع مالیات‌ها به تولید ناخالص داخلی از ۳.۶٪ به ۵.۳٪ افزایش پیدا کرده است. در این بازه، این نسبت سالانه به ترتیب ۰.۷، ۰.۸ و ۰.۲ واحد درصد بیش‌تر شده است. بنابراین، به طور متوسط، این شاخص در هر سال ۰.۶ واحد درصد افزایش داشته است. در جدول زیر فرض شده است که سازمان مالیاتی در سال ۱۴۰۵ نیز تلاش را در سطح سال‌های قبل ادامه می‌دهد. این سناریو احتمالاً واقع‌بینانه‌ترین حالت است. با فرض ادامه روند تلاش در سال‌های اخیر، درآمدهای مالیاتی (منهای مالیات واردات) باید ۲۹۵۶ هزار میلیارد تومان باشد که اگر مقدار مالیات بر واردات (مطابق لایحه) و برآورد تغییرات قانونی جدید (افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده و افزایش مالیات حق تمیر مطابق لایحه) به آن اضافه شود، مجموع درآمدهای مالیاتی در سال ۱۴۰۵ باید حداقل ۳۳۸۷ هزار میلیارد تومان باشد.

جدول ۴. برآورد جمع مالیات‌ها (با کسر مالیات بر واردات) متناسب با رشد سال‌های اخیر

سال	۱۴۰۱	۱۴۰۲	۱۴۰۳	۱۴۰۴	۱۴۰۵
تولید ناخالص داخلی (هزار میلیارد تومان)	۱۲,۷۸۹	۱۷,۷۰۶	۲۴,۱۷۲	۳۴,۴۸۳	۵۰,۵۱۱
جمع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات (هزار میلیارد تومان)	۴۵۴	۷۴۹	۱,۲۲۲	۱,۸۲۰	۲,۹۵۶
نسبت جمع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات به تولید ناخالص داخلی	۳.۶٪	۴.۲٪	۵.۱٪	۵.۳٪	۵.۹٪
تغییر در نسبت جمع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات به تولید ناخالص داخلی (واحد درصد)		+۰.۷	+۰.۸	+۰.۲	+۰.۶

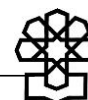
مأخذ: همان

یادداشت: در این سناریو، فرض می‌شود که همین روند در سال ۱۴۰۵ هم ادامه داشته باشد. یعنی، در سال ۱۴۰۵، تلاش مالیاتی – افزایش نسبت مالیات‌ها به تولید ناخالص داخلی – برابر متوسط تلاش در سه سال اخیر باشد. با این فرض، در سال ۱۴۰۵، نسبت جمع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات به تولید ناخالص داخلی به ۵.۹٪ خواهد رسید. با این فرض، درآمدهای این مالیات (منهای مالیات واردات) باید ۲۹۵۶ هزار میلیارد تومان باشد.

تا این‌جا، دیدیم در سال ۱۴۰۴، مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاهای و خدمات ۱۸۲۰ میلیارد تومان بود که برای لایحه سال پیش رو، این عدد ۲۷۳۰ هزار میلیارد تومان تنظیم شده است. همان‌طور که گفته شد، این معادل ۵۰٪+ تغییر است. با این حال، در سال ۱۴۰۵، نسبت به سال پیش، چند/اصلاح قانونی وجود دارد که بر بعضی پایه‌های درآمدی تأثیرگذار است. دسته‌ای از این اصلاح‌ها در جهت /فزایش درآمدها و دسته‌ای در جهت کاهش آن است. در مجموع، به‌نظر می‌رسد تأثیر اصلاح‌های افزاینده غالب است. به عبارت دیگر، تغییر ۵۰٪+ درصدی درآمدها هم دربرگیرنده رشد طبیعی درآمدها - متناسب با رشد اسمی تولید ناخالص داخلی نسبت به سال گذشته - است و هم رشد به‌دست‌آمده از اصلاح‌های قانونی.

با این توصیف، برای بررسی دقیق‌تر، می‌توانیم درآمدهای به‌دست‌آمده از اصلاح‌های قانونی را کنار بگذاریم تا ببینیم هسته‌ی اصلی درآمدها چقدر تغییر داشته است. این محاسبه در جدول ۵ انجام شده است. همان‌طور که گفته شد، بعضی تغییرها افزاینده و بعضی کاهنده هستند. اصلاح‌های زیر تغییرهایی هستند که درآمدها را افزایش می‌دهند:

- «قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها» معافیت‌هایی را برای بعضی شرکت‌ها در نظر گرفته است. لایحه سال ۱۴۰۵ سقف این معافیت‌ها را برای هر شرکت ۲۰۰ میلیارد تومان تعیین کرده است.
- همان‌طور که پیش‌تر گفته شد، در لایحه پیش‌بینی شده است که نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده ۲ واحد درصد افزایش پیدا کند و از ۱۰٪ به ۱۲٪ برسد. این هم یکی از تغییرهای قانونی دیگر است.
- در چند سال گذشته، نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی ۵ واحد درصد کاهش پیدا می‌کرد که این تغییر در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ اعمال نشده است.
- در سال‌های گذشته، مالیات بر ارزش‌افزوده فروش داخلی گاز طبیعی به عنوان منابع هدف‌مندسازی یارانه‌ها لحاظ می‌شد و به دست سازمان امور مالیاتی کشور نمی‌رسید. با این حال، در لایحه ۱۴۰۵، این درآمد به عنوان منبع هدف‌مندسازی لحاظ نشده است. بنابراین، به‌عنوان منابع بودجه لحاظ می‌شود.
- در نهایت، در قانون برنامه هفتم پیشرفت تأکید شده است که نصاب‌های حق تمبر باید با تورم تعدیل شوند. این حکم هم باعث افزایش درآمدها خواهد شد.
- در کنار این‌ها، دو اصلاح هم باعث کاهش درآمدها می‌شوند:
- در قانون بودجه سال ۱۴۰۴، استرداد مالیات و عوارض کالاهای موضوع ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده محدود شده بود؛ اما در لایحه ۱۴۰۵، این پیشنهاد مطرح نشده است.
- در نهایت، برخلاف چند سال گذشته، مالیات بر خودروهای گران‌قیمت از بودجه کنار گذاشته شده است.
- در جدول ۵، درآمد هر کدام از این اصلاح‌ها برآورد شده است. به‌نظر می‌رسد در مجموع، این تغییرها باعث افزایش خالص درآمدها به اندازه ۴۸۰ هزار میلیارد تومان می‌شود.



جدول ۵. تغییر در مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵

بدون لحاظ اصلاح‌های مالیاتی (هزار میلیارد تومان)

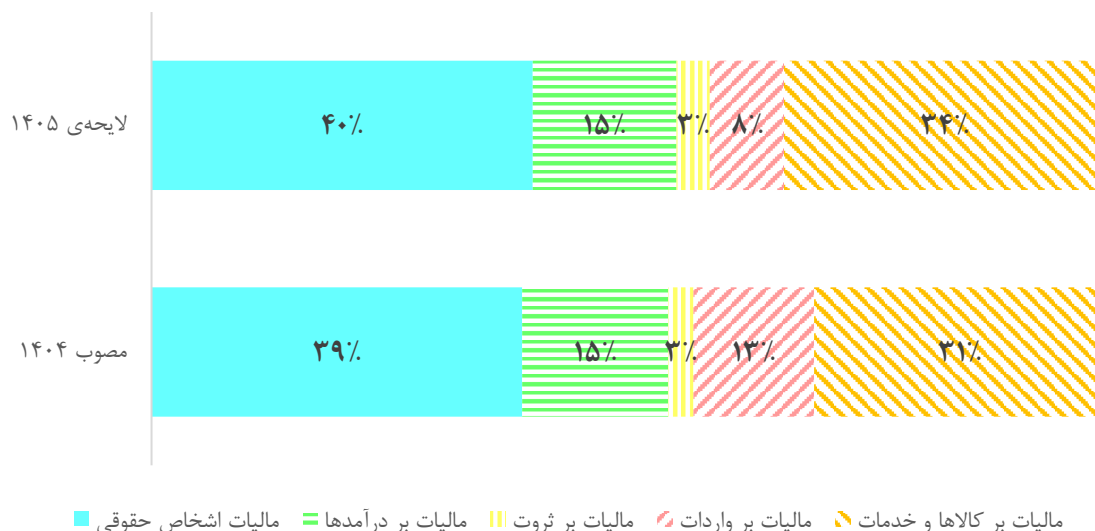
عنوان اصلاح نسبت به سال ۱۴۰۴	توضیح بند اشاره شده در عنوان اصلاح	درآمد حاصل از اصلاح	خالص درآمدهای حاصل از اصلاح	مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات
رديف‌های افزاينده درآمد	«قانون الزامات و احکام مورد نیاز قوانین بودجه‌های سنواتی»، ماده (۱)، جزء «۳»	سقف معافیت و اعتبار مالیاتی برای شرکت‌های مشمول «قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها»	+۲۰۰	۲,۷۳۰
	«قانون الزامات و احکام مورد نیاز قوانین بودجه‌های سنواتی»، ماده (۱)، جزء «۶»	افزایش ۲ واحد درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده	+۱۷۰	
	نیود حکم «قانون بودجه سال ۱۴۰۴ کل کشور»، تبصره (۱)، بند «ک»	کاهش ۵ واحد درصدی نرخ مالیات شرکت‌های تولیدی	+۶۰	
	اصلاح «لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ کل کشور»، جدول «۱۴»، ردیف «۲»، نسبت به «قانون بودجه سال ۱۴۰۴ کل کشور»، همین جدول و همین ردیف	لحاظ مالیات بر ارزش افزوده گاز طبیعی به عنوان منابع بودجه، به جای منابع هدفمندسازی یارانه‌ها	+۵۳	
	«قانون برنامه هفتم پیشرفت جمهوری اسلامی ایران»، ماده (۲۷)، بند «ج»	تعدیل نصاب‌های حق تمبر با تورم	+۳۱	
	نیود حکم «قانون بودجه سال ۱۴۰۴ کل کشور»، تبصره (۱)، بند «ژ»	محدودسازی استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده کالاهای موضوع «قانون مالیات بر ارزش افزوده»، ماده (۲۶)، بند «الف»	-۳۰	
رديف‌های کاهنده درآمد	نیود حکم «قانون بودجه سال ۱۴۰۴ کل کشور»، تبصره (۱)، بند «ت»	مالیات بر خودروهای گران قیمت	-۴	۲,۲۵۰
مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات به جز درآمدهای حاصل از اصلاح در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ کل کشور				
مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات در قانون بودجه سال ۱۴۰۴			۱,۸۲۰	
تغییر در مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات بدون لحاظ اصلاح‌های مالیاتی			+۲۴٪	

مأخذ: همان.

اگر این عدد را از درآمدهای مالیاتی کنار بگذاریم، مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات به ۲۲۵۰ هزار میلیارد تومان می‌رسد. نسبت به سال گذشته، این معادل ۲۴٪ تغییر است. به عبارت دیگر، هسته‌ی اصلی درآمدها تنها ۲۴٪ رشد داشته است. با این حساب، روشن است که درآمدهای مالیاتی رشد واقعی بسیار کم‌تری نسبت به تغییر اسمی تولید خواهند داشت. در مقابل، مطلوب این است که هسته‌ی درآمدها به اندازه رشد تولید افزایش پیدا کند و بعد، درآمد به دست آمده از اصلاح‌ها اضافه شود. با این روش، مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات باید ۳۱۳۷ هزار میلیارد تومان تنظیم شود.

دو شکل بعدی مالیات پیشنهادی در لایحه را به تفکیک اجزای کلی آن بررسی می‌کنند. شکل ۶ این مقادیر را با قانون

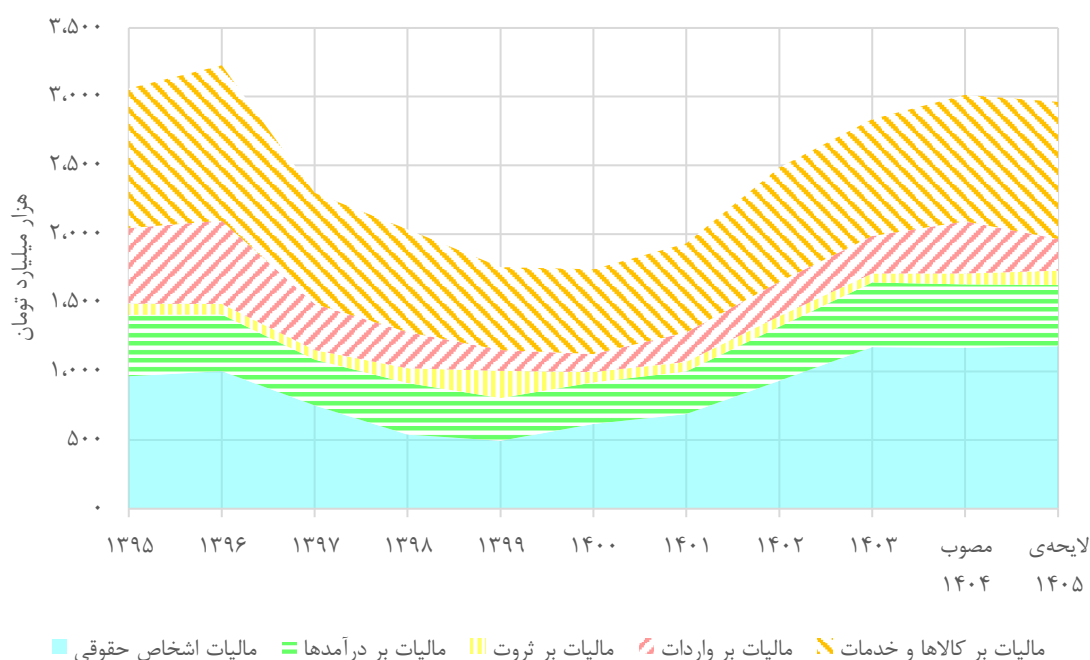
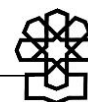
بودجه سال ۱۴۰۴ مقایسه می‌کند. همان‌طور که مشخص است، در سال ۱۴۰۴، بزرگ‌ترین جزء با سهم ۳۹ درصدی مربوط به مالیات اشخاص حقوقی بوده است؛ در لایحه سال ۱۴۰۵ نیز همچنان مالیات اشخاص حقوقی با ۴۰٪ بیش‌ترین سهم را دارد. برای سال پیش‌رو، از سهم مالیات بر کالاها و خدمات ۵ واحد درصد کاهش یافته و به جای آن، ۱ واحد درصد به مالیات اشخاص حقوقی و ۳ واحد درصد به مالیات بر کالا و خدمات منتقل شده است.



شکل ۶. سهم مصوب اجزای درآمدهای مالیاتی

مأخذ: همان.

در شکل ۷، ترکیب اجزای کلی لایحه ۱۴۰۵ با عملکرد درآمدهای مالیاتی ۱۰ سال گذشته به قیمت‌های ثابت ۱۴۰۵ مقایسه شده است. در مقایسه لایحه ۱۴۰۵ با سال‌های گذشته، مالیات بر درآمدها، مالیات اشخاص حقوقی و مالیات بر ثروت تقریباً ثابت مانده؛ اما مالیات بر واردات کاهش و مالیات بر کالاها و خدمات افزایش یافته است. البته در مجموع روند سال‌های اخیر مالیات اشخاص حقوقی و مالیات بر کالاها و خدمات صعودی بوده است.



شکل ۷. روند سهم عمل کرد اجزای درآمدهای مالیاتی به قیمت‌های ثابت

مأخذ: همان.

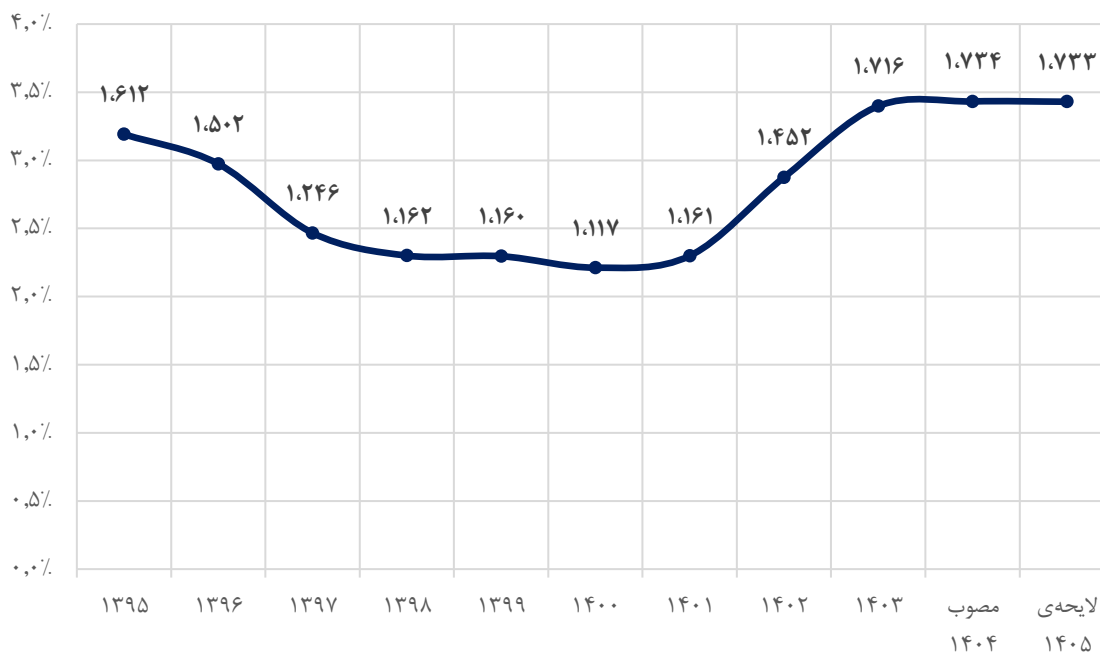
یادداشت: قیمت‌ها با استفاده از شاخص ضمنی تولید به قیمت‌های سال ۱۴۰۵ برگردانده شده است. در دو سال ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳، دو پایه‌ی «درآمد حاصل از وصول مالیات عمل کرد شرکت‌های صادرکننده‌ی مواد خام و نیمه‌خام» و «درآمد حاصل از صادرات مواد و محصولات معدنی و صنایع معدنی فلزی و غیرفلزی و محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی (موضوع بند «پ» ماده (۹۹) قانون برنامه‌ی هفتم پیش‌رفت)» از دسته‌ی مالیات بر کالاهای و خدمات به دسته‌ی مالیات اشخاص حقوقی منتقل شده است.

۳. بررسی اجزای درآمدهای مالیاتی

در این بخش، ابتدا اجزای مالیات‌های مستقیم و بعد اجزای مالیات‌های غیرمستقیم مورد بررسی قرار می‌گیرند.

۳-۱. مالیات‌های مستقیم

همان‌طور که گفته شد، مالیات‌های مستقیم شامل سه جزء کلی مالیات اشخاص حقوقی، مالیات بر درآمدها و مالیات بر ثروت است. شکل ۸ روند عملکرد مالیات‌های مستقیم را در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ و ۱۰ سال گذشته نشان می‌دهد. همان‌طور که مشخص است، میزان دریافتی دولت از محل مالیات‌های مستقیم از کل تولید ناخالص داخلی از سال ۱۳۹۵ تقریباً به مدت ۶ سال کاهش داشته است. پس از آن، در سال‌های ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳، درآمدهای این دسته افزایش یافته و در نهایت، در سال ۱۴۰۳، به مقادیر نزدیک به اوج این روند در پیش از سال ۱۳۹۶ برگشته است و در سال‌های ۱۴۰۴ و لایحه ۱۴۰۵ تقریباً روند ثابتی دیده می‌شود. در ادامه، هر کدام از سه بند مالیات‌های مستقیم با اجزای آن مورد بررسی قرار می‌گیرند.



شکل ۸. نسبت عمل کرد مالیات‌های مستقیم به تولید ناخالص داخلی

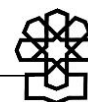
مأخذ: همان.

یادداشت: در هر سال، عدد روی شکل برابر «نسبت عمل کرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب در «پیش‌بینی تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۵» به هزار میلیارد تومان است. لازم به ذکر است با توجه به تغییرات قیمتی ناشی از حذف ارز ترجیحی در زمستان سال جاری، انتظار می‌رود رشد اسمی اقتصاد در سال آتی اندکی افزایش یابد. در نتیجه این افزایش، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی برآورد شده در سال ۱۴۰۵ به مقدار اندکی کاهش می‌یابد و همچنین اعداد ذکر شده بر روی نمودار، افزایش اندکی را تجربه خواهند کرد.

۱-۳. مالیات اشخاص حقوقی

جدول ۶ اجزای مالیات بر اشخاص حقوقی را در لایحه بودجه ۱۴۰۵ و سال‌های پیش از آن نشان می‌دهد. مالیات علی‌الحساب اشخاص حقوقی دولتی^۱ در حدود ۵۰٪+ رشد داشته که اندکی بیشتر از رشد اسمی اقتصاد است. در خصوص مالیات عملکرد اشخاص حقوقی دولتی نیز شاهد رشد ۳۶ درصدی نسبت به مصوب ۱۴۰۴ هستیم که با توجه به تورم برآوردی برای سال جاری و تورم سال گذشته، شاهد کاهش اندکی مقدار حقیقی این سرفصل هستیم. مالیات نهادهای انقلاب اسلامی نسبت به مصوب سال گذشته تنها ۱۶٪+ افزایش داشته که با توجه به وصول پایین این مالیات تا این زمان از سال، تغییر مناسبی ارزیابی می‌شود. به جز این، تغییرات مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی با ۵۱٪ اندکی فراتر از رشد اسمی اقتصاد بوده است.

۱. بر اساس ماده‌ی (۴) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، همه‌ی شرکت‌های دولتی موضوع ماده‌ی (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری و بانک‌ها که در بودجه‌ی کشور برای آن‌ها سود ویژه پیش‌بینی می‌شود، موظف به واریز مالیات علی‌الحساب و سود سهام علی‌الحساب بودجه‌ی مصوب به صورت یک‌دوازدهم در هر ماه هستند.



جدول ۶. اجزای مالیات اشخاص حقوقی (هزار میلیارد تومان - تغییر نسبت به عمل کرد سال گذشته)

۱۴۰۵	۱۴۰۴		۱۴۰۳	۱۴۰۲	۱۴۰۱	۱۴۰۰	
لايحه	عمل کرد ۸ ماهه	مصوب	عمل کرد	عمل کرد	عمل کرد	عمل کرد	
۵۶.۱	۲۹.۱	۳۷.۴	۲۲.۹	۱۱.۹	۱۱.۷	۶.۹	مالیات علی الحساب اشخاص حقوقی دولتی
+۵۰٪	۱۱۷٪	+۶۴٪	+۹۳٪	+۳٪	+۶۹٪	+۲۳٪	
۷۷.۸	۳۲.۸	۵۷.۰	۶۲.۵	۲۵.۲	۱۰.۴	۶.۱	مالیات عمل کرد شرکت های دولتی
+۳۶٪	۸۶٪	-۹٪	+۱۴۸٪	+۱۴۲٪	+۷۰٪	+۸۳٪	
۳.۵	۰.۵	۳.۰	۵.۸	۱.۸	۰.۶	۱.۴	مالیات بنگاه های اقتصادی نهادها و بنیادهای انقلاب اسلامی
+۱۶٪	۲۷٪	-۴۸٪	+۲۲۴٪	+۲۱۴٪	-۵۸٪	+۱۴۸٪	
۱,۰۲۱.۸	۴۱۴.۶	۶۷۵.۰	۴۶۱.۲	۲۹۸.۵	۱۶۶.۰	۱۰۱.۹	مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی
+۵۱٪	۹۲٪	+۴۶٪	+۵۵٪	+۸۰٪	+۶۳٪	+۱۱۰٪	
۰.۷	۰.۰	۰.۵	۰.۰	۰.۰	۰.۰	۰.۰	مالیات حاصل از درآمد اتاق های پای پای از سود نگهداری وجه اشخاص
+۳۰٪	۰٪						
۰.۷	۰.۳	۰.۶	۰.۵	۰.۲	۰.۲	۰.۱	مالیات شرکت ها و مؤسسات وابسته به آستان قدس رضوی
+۱۸٪	۸۰٪	+۲۹٪	+۹۷٪	+۵۵٪	+۹۰٪	+۸۲٪	
۲.۸	۱.۲	۱.۳	۰.۸	۰.۵	۰.۸	۰.۹	درآمد حاصل از مالیات پرداختی آستان قدس رضوی، بنگاه های اقتصادی زیرمجموعه ی نیروهای مسلح و ستاد اجرایی فرمان امام (ره)
+۱۱۸٪	۱۴۰٪	+۵۶٪	+۷۵٪	-۴۲٪	-۶٪	+۴۹٪	
۲۰.۰	۲.۲	۳۵.۰	۱۰.۶	۰.۰	۰.۰	۰.۰	مالیات بر درآمد حاصل از فعالیت های تولیدی و معدنی واحدهای صنعتی و معدنی مبتنی بر پروانه ی بهره برداری و یا قرارداد استخراج اخذ شده در خارج از دوران برنامه ی پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی
-۴۳٪	۹٪	+۲۳۰٪					
۱,۱۸۳.۴	۴۸۰.۷	۸۰۹.۹	۵۶۴.۳	۳۳۸.۰	۱۸۹.۶	۱۱۷.۲	مالیات اشخاص حقوقی
+۴۶٪	۸۹٪	+۴۴٪	+۶۷٪	+۷۸٪	+۶۳٪	+۱۰۰٪	

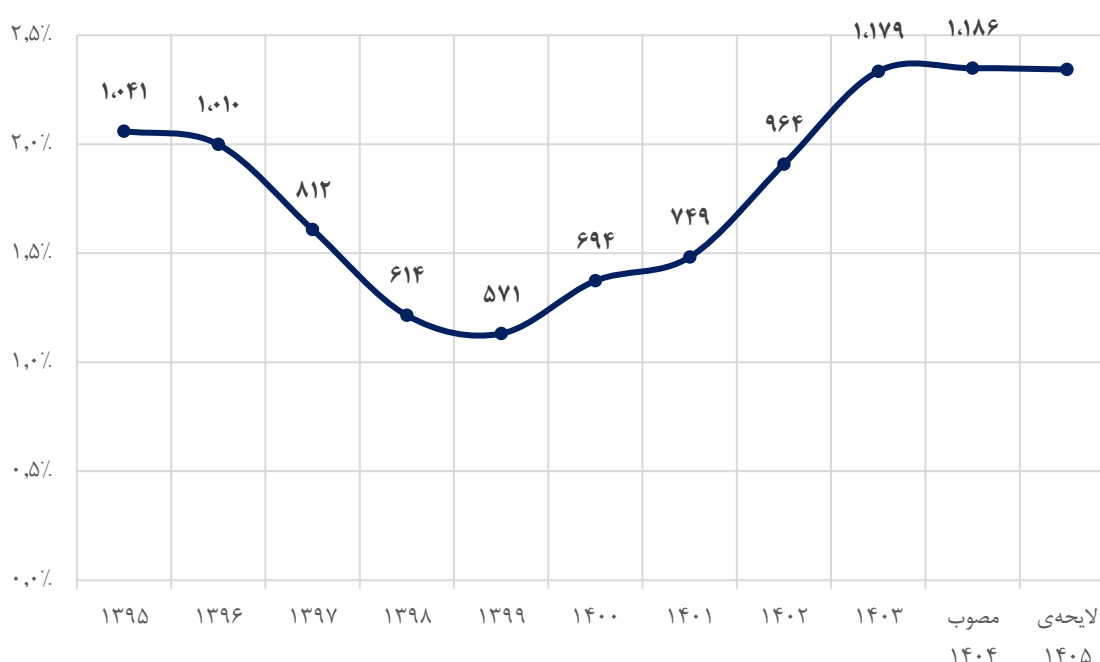
مأخذ: همان.

یادداشت: در سطر پایینی هر ردیف، تغییر نسبت به عمل کرد سال گذشته محاسبه شده؛ به جز در ستون عمل کرد ۸ ماهه ی ۱۴۰۴ که درصد تحقق نسبت به ۱۲/۸ مصوب همان سال و همچنین لایحه ی ۱۴۰۵ که تغییر نسبت به مصوب ۱۴۰۴ گزارش شده است. برای سال های ۱۴۰۲ تا ۱۴۰۴، درآمد حاصل از صادرات مواد و محصولات معدنی و صنایع معدنی فلزی و غیرفلزی و محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی (موضوع بند «پ» ماده (۹۹) قانون برنامه ی هفتم پیشرفت، برای سال های ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳، درآمد حاصل از وصول مالیات عمل کرد شرکت های صادرکننده ی مواد خام و نیمه خام، برای سال ۱۴۰۲، درآمدهای حاصل از تسویه ی بدهی های مالیاتی بانک های ادغامی در بانک سپه و شرکت های منحل ی تعاونی اعتباری ثامن (جمعی - خرجی) و برای سال ۱۴۰۴، اوراق تسویه ی خزانه و اوراق اسلامی (موضوع تبصره (۴) ماده (۴) قانون مالیات بر ارزش افزوده و جزء «۱» بند «پ» ماده (۴۶) قانون برنامه ی هفتم پیشرفت) به عنوان مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی لحاظ شده است.

همچنین، ۲۰ هزار میلیارد تومان از درآمد مالیات اشخاص حقوقی مربوط به بند (ج) ماده (۱۲۷) مصوبه برنامه هفتم پیشرفت است. این بند بیان می کند: «معافیت بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران صرفاً برای فعالیت های تولیدی و معدنی واحدهای تولیدی و معدنی که پروانه بهره برداری یا قرارداد استخراج آنها طی دوره اجرای قانون مذکور صادر شده باشد، جاری است». در قانون بودجه سال ۱۴۰۳ و ۱۴۰۴، برای این پایه به ترتیب ۵۰ و ۳۵ هزار میلیارد تومان پیش بینی شده بود. از این ارقام، در سال ۱۴۰۳ تنها ۱۰.۵ هزار میلیارد تومان از آن محقق شد (تحقق نزدیک ۲۰ درصدی). وضعیت تحقق این پایه مالیاتی در سال ۱۴۰۴ نیز فاصله قابل توجهی با مقدار مصوب داشته و در ۸ ماهه

نخست سال جاری، صرفاً ۲.۲ هزار میلیارد تومان وصولی داشته است (نسبت عملکرد به مصوب هشت دوازدهم برابر ۹٪). به همین دلیل به نظر می‌رسد بخشی از تحقق این درآمد مجدداً به سال آینده موکول شده است.

شکل ۱۰ نشان‌دهنده نسبت مالیات عملکرد اشخاص حقوقی به تولید ناخالص داخلی است. در این مورد نیز همان روند مشترک سال‌های گذشته به چشم می‌خورد؛ به این ترتیب که درآمدهای مالیاتی از سال ۱۳۹۶ شروع به کاهش کرده و دوباره، از سال ۱۳۹۹ تا ۱۴۰۴ افزایش داشته است. در لایحه‌ی سال پیش رو، درآمدهای این پایه اندکی بیشتر از ابتدای بازه، یعنی سال ۱۳۹۵ شده است. در نتیجه، می‌توان گفت با این روند، کاهش مشاهده‌شده در روند این مالیات جبران شده است. همچنین همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، شاهد ثابت ماندن مقدار حقیقی درآمدهای این پایه مالیاتی نسبت به مقدار مصوب در سال ۱۴۰۴ هستیم.

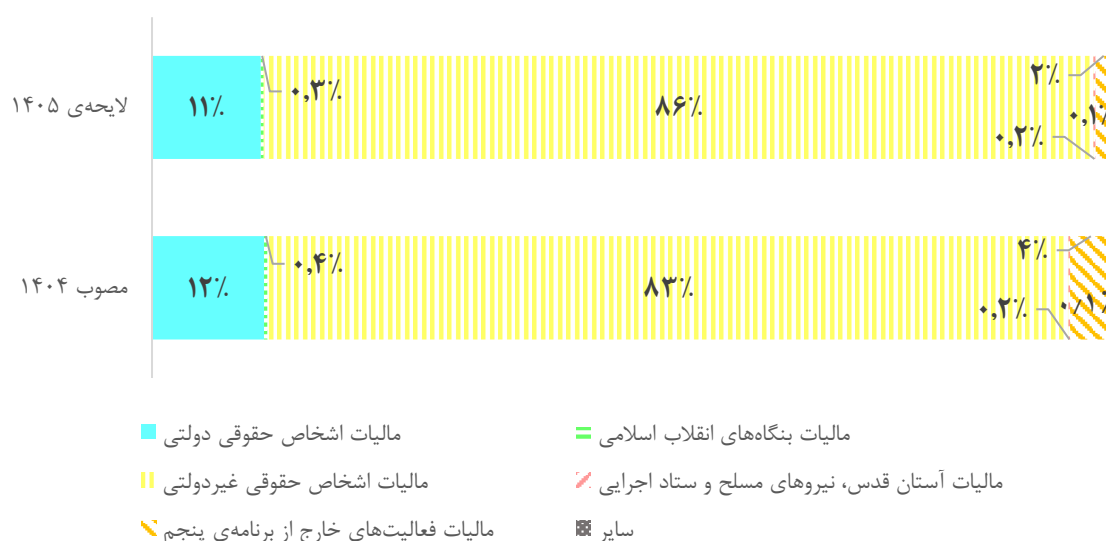
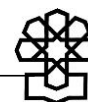


شکل ۹. نسبت عمل کرد مالیات اشخاص حقوقی به تولید ناخالص داخلی

مأخذ: همان.

یادداشت: در هر سال، عدد روی شکل برابر «نسبت عمل کرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب در «پیش‌بینی تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۵» به هزار میلیارد تومان است. لازم به ذکر است با توجه به تغییرات قیمتی ناشی از حذف ارز ترجیحی در زمستان سال جاری، انتظار می‌رود رشد اسمی اقتصاد در سال آتی اندکی افزایش یابد. در نتیجه این افزایش، اعداد ذکر شده بر روی نمودار، افزایش اندکی را تجربه خواهند کرد.

شکل ۱۰ سهم مصوب اجزای مالیات اشخاص حقوقی را نشان می‌دهد. مجموع سهم اشخاص حقوقی دولتی و حاکمیتی نسبت به سال پیش اندکی کاهش داشته است. همچنین پیش‌بینی وصول ۳۵ هزار میلیارد تومانی مربوط به مالیات بر درآمد حاصل از فعالیت‌های تولیدی و معدنی در خارج از دوران برنامه پنجم نیز امسال نزدیک به ۲٪ مالیات اشخاص حقوقی را شامل می‌شود. در سال گذشته، این پایه ۴٪ از درآمدهای مالیات اشخاص حقوقی بود. در مجموع، می‌توان گفت ترکیب اجزای مالیات اشخاص حقوقی در لایحه مشابه قانون سال گذشته است.

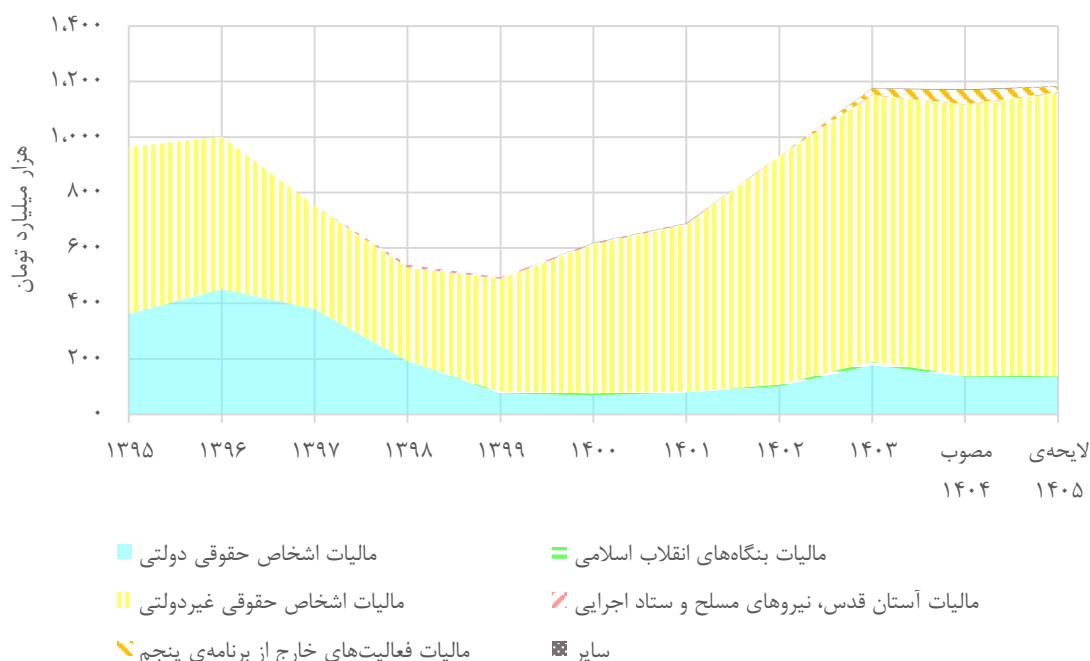


شکل ۱۰. سهم مصوب اجزای مالیات اشخاص حقوقی

مأخذ: همان.

یادداشت: برای سال ۱۴۰۴، درآمد حاصل از صادرات مواد و محصولات معدنی و صنایع معدنی فلزی و غیرفلزی و محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی (موضوع بند «پ» ماده (۹۹) قانون برنامه‌ی هفتم پیش‌رفت) و اوراق تسویه‌ی خزانه و اوراق اسلامی (موضوع تبصره (۴) ماده (۴) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده و جزء «۱» بند «پ» ماده (۴۶) قانون برنامه‌ی هفتم پیش‌رفت) به‌عنوان مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی لحاظ شده است. مالیات اشخاص حقوقی دولتی شامل مالیات علی‌الحساب یک‌دوازدهم و مالیات عمل‌کرد قطعی آن‌ها است.

در نهایت، شکل ۱۱ سهم عملکرد اجزای مالیات اشخاص حقوقی را در ۱۰ سال گذشته به قیمت‌های ثابت نشان می‌دهد. در این شکل، روند کاهشی مالیات اشخاص حقوقی از حوالی سال ۱۳۹۵ و در ادامه روند افزایش مالیات اشخاص حقوقی غیر دولتی از سال ۱۳۹۹ به بعد قابل توجه است.



شکل ۱۱. روند سهم عمل کرد اجزای مالیات اشخاص حقوقی به قیمت‌های ثابت

مأخذ: همان.

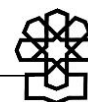
یادداشت: قیمت‌ها با استفاده از شاخص ضمنی تولید به قیمت‌های سال ۱۴۰۵ برگردانده شده است. برای سال‌های ۱۴۰۲ تا ۱۴۰۴، درآمد حاصل از صادرات مواد و محصولات معدنی و صنایع معدنی فلزی و غیرفلزی و محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی (موضوع بند «پ» ماده (۹۹) قانون برنامه‌ی هفتم پیش‌رفت)، برای سال‌های ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳، درآمد حاصل از وصول مالیات عمل کرد شرکت‌های صادرکننده‌ی مواد خام و نیمه‌خام، برای سال ۱۴۰۲، درآمدهای حاصل از تسویه‌ی بدهی‌های مالیاتی بانک‌های ادغامی در بانک سپه و شرکت‌های منحل‌ی تعاونی اعتباری ثامن (جمعی - خرجی) و برای سال ۱۴۰۴، اوراق تسویه‌ی خزانه و اوراق اسلامی (موضوع تبصره (۴) ماده (۴) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده و جزء «۱» بند «پ» ماده (۴۶) قانون برنامه‌ی هفتم پیش‌رفت) به‌عنوان مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی لحاظ شده است. مالیات اشخاص حقوقی دولتی شامل مالیات علی‌الحساب یک‌دوازدهم و مالیات عمل کرد قطعی آن‌ها است.

۲-۱-۳. مالیات بر درآمدها

بند دوم از مالیات‌های مستقیم مربوط به مالیات بر درآمدها است. بخش عمده این مالیات مربوط به درآمدهای حقوق‌گیران یا صاحبان مشاغل است. جدول ۷ اجزای مالیات بر درآمدها را در لایحه ۱۴۰۵ و سال‌های گذشته نشان می‌دهد.

جدول ۷. اجزای مالیات بر درآمدها (هزار میلیارد تومان - تغییر نسبت به عمل کرد سال گذشته)

۱۴۰۵	۱۴۰۴		۱۴۰۳	۱۴۰۲	۱۴۰۱	۱۴۰۰	
لایحه	عمل کرد ۸ ماهه	مصبوب	عمل کرد	عمل کرد	عمل کرد	عمل کرد	
۶۵.۷	۳۱.۰	۶۵.۰	۴۴.۱	۳۱.۹	۲۳.۶	۲۰.۳	مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی
+۱٪	۷۲٪	+۴۷٪	+۳۸٪	+۳۶٪	+۱۶٪	+۵۹٪	
۱۸۹.۱	۷۱.۴	۱۱۵.۰	۹۲.۱	۴۹.۸	۲۹.۵	۱۶.۸	مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی
+۶۴٪	۹۳٪	+۲۵٪	+۸۵٪	+۶۹٪	+۷۶٪	+۵۱٪	
۱۶۸.۲	۶۰.۶	۱۲۲.۵	۷۷.۸	۵۱.۶	۲۶.۹	۱۷.۱	مالیات مشاغل
+۳۷٪	۷۴٪	+۵۷٪	+۵۱٪	+۹۲٪	+۵۸٪	+۶۳٪	
۲۱.۷	۱۰.۱	۱۶.۰	۱۱.۰	۸.۲	۴.۹	۲.۵	مالیات مستغلات



۱۴۰۵	۱۴۰۴		۱۴۰۳	۱۴۰۲	۱۴۰۱	۱۴۰۰	
لایحه	عمل کرد ۸ ماهه	مصوب	عمل کرد	عمل کرد	عمل کرد	عمل کرد	
+۳۶٪	۹۴٪	+۴۵٪	+۳۴٪	+۶۹٪	+۹۶٪	+۱۵٪	
۱.۰	۲.۰	۰.۶	۰.۸	۰.۸	۰.۳	۰.۸	مالیات‌های متفرقه‌ی درآمد
+۶۷٪	۴۹۴٪	-۲۷٪	+۸٪	+۱۵۶٪	-۶۱٪	+۷۷٪	
۴۴۵.۸	۱۷۵.۱	۳۱۹.۱	۲۲۶.۰	۱۴۲.۴	۸۵.۲	۵۷.۴	مالیات بر درآمدها
+۴۰٪	۸۲٪	+۴۱٪	+۵۹٪	+۶۷٪	+۴۸٪	+۵۵٪	

مأخذ: همان.

یادداشت: در سطر پایینی هر ردیف، تغییر نسبت به عمل کرد سال گذشته محاسبه شده؛ به جز در ستون عمل کرد ۸ ماهه‌ی ۱۴۰۴ که درصد تحقق نسبت به ۱۲/۸ مصوب همان سال و همچنین لایحه‌ی ۱۴۰۵ که تغییر نسبت به مصوب ۱۴۰۴ گزارش شده است. برای سال‌های ۱۴۰۲ تا ۱۴۰۴، معافیت مالیاتی (جمع‌ی خرجی) ۱ و برای سال ۱۴۰۲، درآمد حاصل از رسیدگی پرونده‌های مالیاتی مراکز درمانی مربوط به عمل کرد سال‌های ۱۳۹۸، ۱۳۹۹، ۱۴۰۰ به‌عنوان مالیات‌های متفرقه بر درآمد لحاظ شده است.

همان‌طور که پیداست، اولاً مالیات بر حقوق کارکنان بخش عمومی نسبت به مصوب سال گذشته ۱٪ افزایش یافته است. که علت این افزایش اندک، ممکن است افزایش ۲۰ درصدی حقوق کارکنان دولت در کنار افزایش ۶۷ درصدی معافیت مالیاتی حقوق باشد، علاوه بر این در سال آینده همان‌طور که در شکل ۱۶ مشاهده می‌شود، پلکان نرخ ۱۰٪ وسیع‌تر از سال گذشته در نظر گرفته شده و حجم بیشتری از حقوق‌بگیران مشمول پلکان نرخ ۱۰٪ می‌شوند. ، لازم به ذکر است سال گذشته نیز معافیت پایه ۱۰۰٪ افزایش یافت و حقوق کارکنان دولت حدود ۲۵٪ رشد داشت ولی این ردیف در بودجه سال ۱۴۰۴، حدود ۴۷٪ افزایش یافت. مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی ۶۴٪ افزایش داشته است. در ۸ ماهه ابتدای سال ۱۴۰۴، عملکرد این دو پایه به ترتیب ۷۲٪ و ۹۳٪ از میزان مصوب بوده است. البته باید توجه داشت که به دلیل فرآیندهای اجرایی، در ماه‌های انتهایی سال، درآمدهای این دو پایه بیش از ماه‌های گذشته هم وصول می‌شوند.

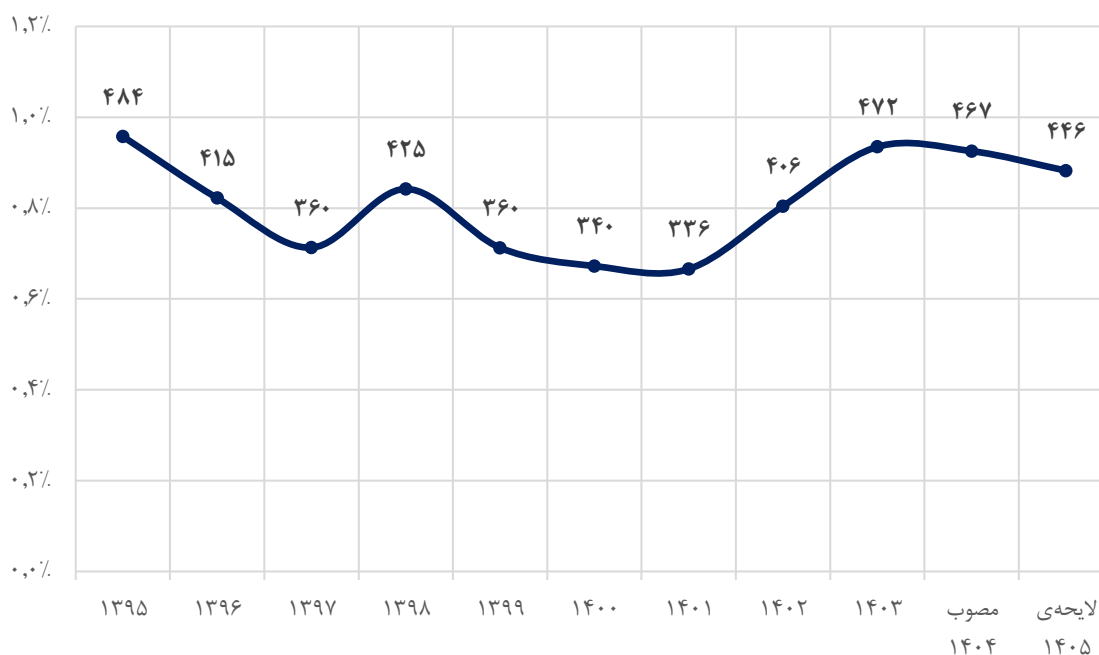
در نوبت بعد، می‌توان به درآمدهای پیش‌بینی‌شده از محل مالیات مشاغل توجه کرد. نسبت به مصوب سال گذشته، این درآمدها ۳۷٪ افزایش داشته‌اند. این مقدار کمتر از میزان پیش‌بینی‌شده از رشد اسمی اقتصاد است. بخشی از فرارهای مالیاتی مربوط به بخش مشاغل است و این درآمد می‌تواند از محل کاهش فرارهای مالیاتی صاحبان مشاغل افزایش یابد. در ۸ ماهه سال ۱۴۰۴، مجموع درآمدهای حاصل از مالیات حقوق ۱۰۲ هزار میلیارد تومان بوده؛ در حالی که این عدد برای مالیات مشاغل ۶۰ هزار میلیارد تومان بوده است. این مقایسه نشان‌دهنده گستره گریزها و اجتناب‌های مالیاتی در زمینه مالیات مشاغل است. بنابراین با بهره‌گیری از راهکارهای مناسب، می‌توان این پایه درآمدی را به میزان بیشتری در سال ۱۴۰۵ افزایش داد. همچنین باید توجه نمود که مطابق لایحه بودجه سال ۱۴۰۵، معافیت پایه مشاغل ۲۰۰ میلیون تومان در سال کمتر از معافیت پایه مالیات حقوق در نظر گرفته شده است. این امر می‌تواند باعث افزایش مالیات‌های این بخش بیش از رشد اسمی اقتصاد شود.

سازمان امور مالیاتی با استفاده از ابزارهای مختلف می‌تواند از فرارهای مالیاتی جلوگیری کند. یکی از این ابزارها اجرای قانون سامانه مؤدیان و پایانه‌های فروشگاهی از ابتدای دی ماه ۱۴۰۲ و عدم اعتبار فاکتورهای کاغذی از ابتدای دی ماه ۱۴۰۴ است. با این ابزار، تراکنش‌های کسب و کارها به‌وسیله صورت‌حساب‌های الکترونیکی رصد شده و با مبادلات بانکی آنها منطبق می‌شود. مرکز پژوهش‌های مجلس پیش از این در گزارشی به موضوع این قانون پرداخته است [4]. علاوه بر این‌ها، سازمان

مالیاتی هرساله با شناسایی مؤدیان بالقوه می‌تواند درآمدهای مالیاتی را افزایش دهد. با توجه به این موارد، وصول مالیات مشاغل بیش از میزان پیش‌بینی شده دور از دسترس نیست.

هم‌چنین در مورد جزء مالیات مستغلات با ۳۶٪ افزایش نسبت به مصوب سال پیش، می‌توان گفت تعدیل درآمد این جزء هم کمتر از رشد اسمی اقتصاد است.

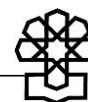
شکل ۱۲ نسبت مالیات بر درآمدها را به تولید ناخالص داخلی در لایحه و عملکرد سال‌های گذشته نشان می‌دهد. همان‌طور که مشخص است، روند کلی این نسبت از سال ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۱ کاهشی بوده؛ و در سال‌های ۱۴۰۱ تا ۱۴۰۳ افزایشی بوده است. اما در سال ۱۴۰۴ و لایحه ۱۴۰۵ مجدداً اندکی کاهش در روند این پایه مشاهده می‌شود. ظرفیت مالیاتی این بخش بالاتر از میزان فعلی است و می‌توان با افزایش تلاش مالیاتی، الزام به ثبت صورتحساب الکترونیک، افزایش شفافیت مالی فرارهای مالیاتی در بخش مشاغل و درآمد مستغلات (درآمد اجاره) را افزایش داد. می‌توان گفت مهم‌ترین و بزرگترین جزء نظام مالیاتی در بیشتر کشورهای جهان، مالیات بر درآمدهای اشخاص حقیقی^۱ است. امید می‌رود با تصویب قانون مالیات بر مجموع درآمد که به‌شکل لایحه در اختیار مجلس قرار داده شده است، این پایه مالیاتی سامان بیشتری یافته و نقش مالیات بر درآمدها در نظام مالیاتی پررنگ‌تر شود.



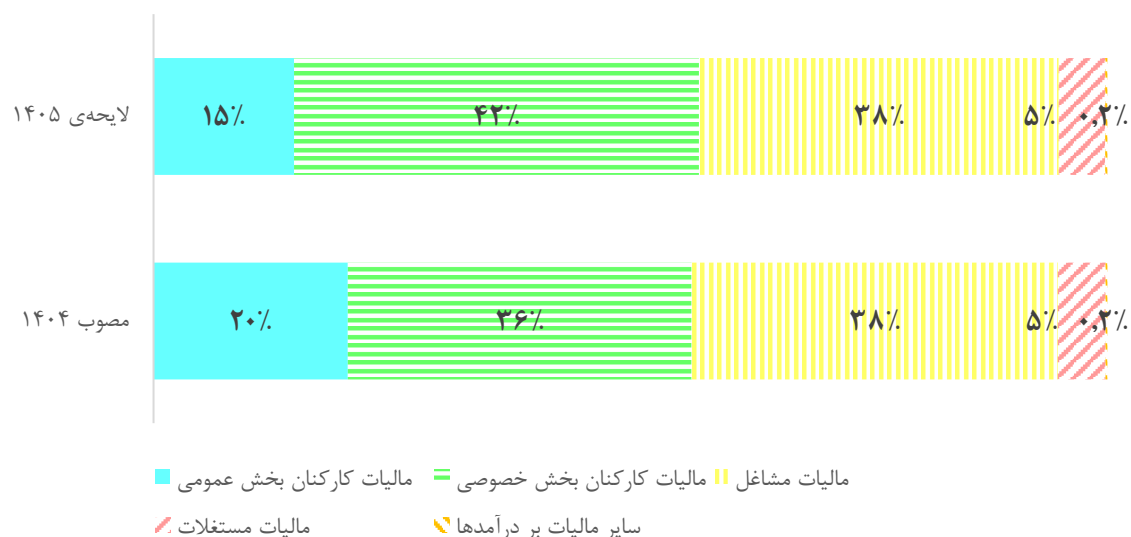
شکل ۱۲. نسبت عمل کرد مالیات بر درآمدها به تولید ناخالص داخلی

مأخذ: همان.

یادداشت: در هر سال، عدد روی شکل برابر «نسبت عمل کرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب در «پیش‌بینی تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۵» به هزار میلیارد تومان است. لازم به ذکر است با توجه به تغییرات قیمتی ناشی از حذف ارز ترجیحی، انتظار می‌رود رشد اسمی اقتصاد در سال آتی اندکی افزایش یابد. در نتیجه این افزایش، اعداد ذکر شده بر روی نمودار، افزایش اندکی را تجربه خواهند کرد.



شکل ۱۳ سهم هر کدام از اجزای مالیات بر درآمدها را در لایحه ۱۴۰۵ با قانون بودجه ۱۴۰۴ مقایسه می‌کند. سهم مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی از ۳۶٪ به ۴۲٪ رسیده است و مالیات مشاغل ثابت مانده است. سهم مالیات کارکنان بخش عمومی به علت افزایش اندک حقوق‌ها در لایحه بودجه، نسبت به سال ۱۴۰۴ کاهش یافته است. منظور از مالیات مستغلات مالیات بر درآمد اجاره و مالیات بر درآمد ساخت و فروش ساختمان است. در حال حاضر، سهم این جزء از مجموع مالیات بر درآمد حدود ۵٪ است. از سال ۱۴۰۲، ثبت کدهای رهگیری در معاملات اجاره اجباری شده است. علاوه بر این، وزارت راه و شهرسازی با ایجاد سامانه «خودنویس» (سامانه معاملات املاک و مستغلات) شرایط را برای ثبت قراردادهای اجاره فراهم کرده است. سازمان امور مالیاتی می‌تواند با دسترسی به اطلاعات قراردادهای از این منابع، مؤدیان بیشتری را شناسایی کرده و سهم مالیات مستغلات را از مالیات بر درآمد افزایش دهد.

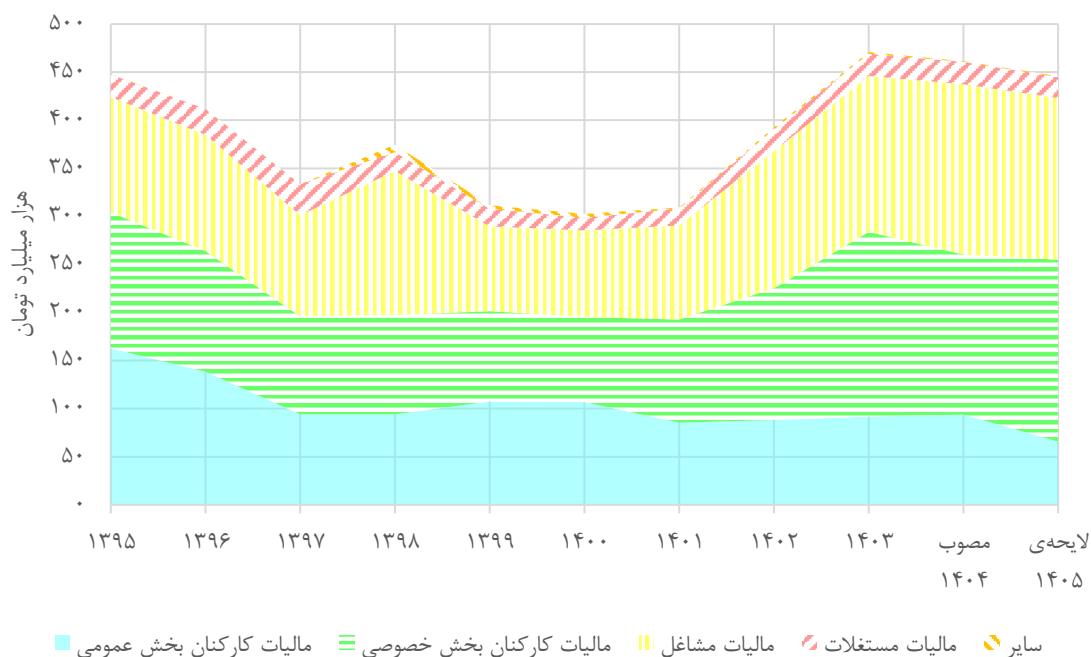


شکل ۱۳. سهم مصوب اجزای مالیات بر درآمدها

مأخذ: همان.

یادداشت: برای سال ۱۴۰۴، معافیت مالیاتی (جمعی خرجی) ۱ به عنوان مالیات‌های متفرقه بر درآمد لحاظ شده است.

شکل ۱۴ عملکرد اجزای مالیات بر درآمدها را در سال‌های قبل به قیمت‌های ثابت ۱۴۰۴ نشان می‌دهد. در بازه سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱ سهم مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی و مالیات مشاغل در طی زمان نسبتاً ثابت مانده است؛ اما از سال ۱۴۰۲ به بعد، هر دو این مقادیر افزایش داشته‌اند. این تغییر یک اصلاح مناسب محسوب می‌شود؛ چون همان‌طور که اشاره شد، افزایش سهم کلی مالیات بر درآمدها از درآمدهای مالیاتی گامی در راستای بهبود ساختار مالیاتی کشور است.

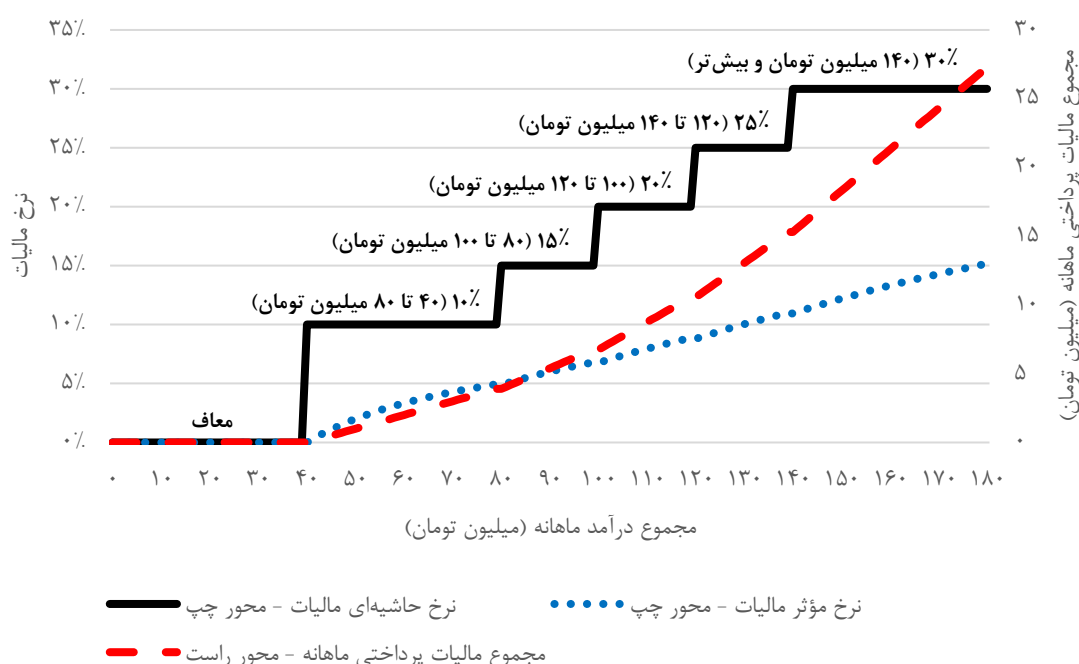
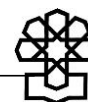


شکل ۱۴. روند سهم عمل کرد اجزای مالیات بر درآمدها به قیمت‌های ثابت

مأخذ: همان.

یادداشت: قیمت‌ها با استفاده از شاخص ضمنی تولید به قیمت‌های سال ۱۴۰۵ برگردانده شده است. برای سال‌های ۱۴۰۲ تا ۱۴۰۴، معافیت مالیاتی (جمع‌ی خرجی) ۱ و برای سال ۱۴۰۲، درآمد حاصل از رسیدگی پرونده‌های مالیاتی مراکز درمانی مربوط به عمل کرد سال‌های ۱۳۹۸، ۱۳۹۹، ۱۴۰۰ به‌عنوان مالیات‌های متفرقه بر درآمد لحاظ شده است.

اما در خصوص مالیات بر درآمد حقوق، با توجه به اجرای مالیات بر مجموع درآمد حقوق بجای اخذ مالیات جداگانه از کسانی که در چند جا شاغل بودند، و همچنین اجرای سیستمی محاسبه مالیات حقوق، و مشمول شدن برخی اقلام حقوق همچون مزایای رفاهی انگیزشی در دو سال اخیر، روند مالیات حقوق بخش خصوصی صعودی بوده است (شکل ۱۴). در ردیف ۱-۱ جدول الزامات لایحه بودجه ۱۴۰۵ معافیت پایه مالیات حقوق به میزان ۴۸۰ میلیون تومان در سال یا ۴۰ میلیون تومان در ماه تعیین شده است که حدود ۶۷٪ نسبت به سال ۱۴۰۴ افزایش داشته است. در سال ۱۴۰۴ میزان این معافیت ۲۸۸ میلیون تومان بود و نسبت به سال ۱۴۰۳، حدود ۱۰۰٪ افزایش یافته بود. باید توجه نمود باتوجه به اینکه معافیت پایه حقوق در سایر شاخص‌های مالیاتی همچون نصاب تبصره ماده (۱۰۰) ق.م.م در خصوص رسیدگی به مشاغل کوچک و آستانه‌های قانون تسهیل تکالیف مودیان در اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مودیان و برخی شاخص‌های دیگر اثرگذار است، باید در افزایش آن دقت نمود. در خصوص مصادیق مشمول مالیات حقوق باید توجه داشت در سال ۱۴۰۴، «حق السعی (به استثنای مزد، حقوق و پاداش) و اضافه کار، رفاهی و انگیزشی، بهره وری، فوق العاده حق التدریس، حق تحقیق، حق پژوهش و حق کشیک» مشمول مالیات به نرخ ده درصد (۱۰٪) شدند، اما در سال ۱۴۰۵ مطابق لایحه تمامی این موارد همچون سایر اقلام حقوق با نرخ‌های پلکانی و تصاعدی مشمول مالیات حقوق خواهند شد. همچنین درآمد اختصاصی سازمان امور مالیاتی موضوع ماده (۲۱۷) ق.م.م مشمول مالیات حقوق شده است. در نمودار زیر (شکل ۱۵) نرخ‌های قانونی و نرخ مؤثر مالیات حقوق به نمایش گذاشته شده است. نرخ‌های قانونی مالیات بر مجموع درآمد حقوق همچون سال گذشته از ۱۰٪ تا ۳۰٪ تعیین شده است.



شکل ۱۵. مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی

مأخذ: همان.

۳-۱-۳. مالیات بر ثروت

آخرین بند از مالیات‌های مستقیم مالیات بر ثروت است. جدول ۸ اجزای این مالیات را در لایحه ۱۴۰۵ و سال‌های گذشته نشان می‌دهد. مقدار پیشنهادی مالیات بر ثروت نسبت به مصوب سال گذشته ۹۰٪+ افزایش داشته که بیشتر از رشد اسمی اقتصاد است. علت اصلی این رشد چشمگیر به پایه حق تمبر و اوراق بهادار مربوط است. به موجب بند (چ) ماده (۲۷) قانون برنامه هفتم پیشرفت^۱، باید نصاب‌های ریالی مالیات حق تمبر با شاخص قیمت مصرف‌کننده تعدیل شود. ماده ۱۷۵ ق.م.م نیز اجازه تعدیل نصاب‌های مالیاتی را متناسب با تورم به دولت داده است. بر همین اساس دولت در تاریخ ۱۴۰۴/۹/۱ (تصویب‌نامه شماره ۱۴۵۳۸۴/ت/۵۶۴۶۰۲) تصویب نمود نرخ‌های ریالی حق تمبر موضوع مواد ۴۰، ۴۰ مکرر و ۴۱ ق.م.م افزایش قابل توجهی داشتند و برخی ارقام آن ۷۵ برابر شده است. بنابراین اصلاح دولت در لایحه پیشبینی کرده است درآمدهای این ردیف ۴۷۱٪ افزایش یابد و درآمدهای آن از ۳ همت در سال ۱۴۰۴ به ۴۰ همت در لایحه بودجه ۱۴۰۵ افزایش یابد.

سایر اجزای مالیات بر ثروت نسبت به مصوب ۱۴۰۴ افزایش شدیدی نداشته‌اند؛ و حتی مالیات بر واحدهای مسکونی خالی ۶۰٪ کاهش داشته است.

۱. بند (چ) ماده (۲۷) قانون برنامه هفتم پیشرفت : در طول سالهای برنامه، ارقام ریالی موضوع مواد (۴۰)، (۴۱) و (۴۱ مکرر) قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌های آنها بر اساس شاخص قیمت مصرف‌کننده تعدیل و اعمال می‌شود.

جدول ۸. اجزای مالیات بر ثروت (هزار میلیارد تومان - تغییر نسبت به عمل کرد سال گذشته)

۱۴۰۵	۱۴۰۴		۱۴۰۳	۱۴۰۲	۱۴۰۱	۱۴۰۰	
لایحه	عمل کرد ۸ ماهه	مصوب	عمل کرد	عمل کرد	عمل کرد	عمل کرد	
۶.۶	۲.۵	۵.۰	۳.۴	۲.۹	۲.۳	۱.۷	مالیات بر ارث
+۳۲٪	۷۵٪	+۴۸٪	+۱۵٪	+۳۰٪	+۳۸٪	+۷۷٪	
۰.۲	۰.۱	۰.۲	۰.۱	۰.۱	۰.۱	۰.۰	مالیات‌های اتفاقی
+۳۲٪	۵۰٪	+۶۰٪	+۹۳٪	-۱۴٪	+۱۶۰٪	+۰٪	
۸.۷	۳.۹	۶.۶	۵.۰	۳.۸	۲.۷	۱.۷	مالیات نقل و انتقال سرقفلی
+۳۲٪	۹۰٪	+۳۲٪	+۳۱٪	+۴۰٪	+۶۳٪	-۷٪	
۳۰.۸	۶.۵	۱۸.۴	۷.۶	۹.۹	۶.۲	۶.۲	مالیات نقل و انتقال سهام
+۶۸٪	۵۳٪	+۱۴۳٪	-۲۴٪	+۶۰٪	-۱٪	-۶۴٪	
۱۶.۳	۷.۷	۱۲.۰	۹.۲	۷.۰	۵.۳	۳.۱	مالیات نقل و انتقالات املاک
+۳۶٪	۹۶٪	+۳۱٪	+۳۱٪	+۳۳٪	+۷۱٪	+۶۱٪	
۴۰.۰	۳.۴	۷.۰	۲.۸	۳.۱	۲.۲	۱.۵	حق تمير و اوراق بهادار
+۴۷۱٪	۷۳٪	+۱۵۲٪	-۹٪	+۳۷٪	+۴۸٪	-۵٪	
۰.۷	۰.۲	۰.۵	۰.۳	۰.۱	۰.۰	۰.۰	مالیات بر واحدهای مسکونی گران قیمت
+۴۰٪	۶۸٪	+۵۷٪	+۲۱۱٪	+۲۸۲٪	+۱۹۴۶۷٪	+۴۵۷٪	
۰.۲	۰.۰	۰.۵	۰.۰	۰.۰	۰.۰	۰.۰	مالیات بر واحدهای خالی از سکنه
-۶۰٪	۲٪	+۲۹۷۲٪	+۲۰۰٪	+۱۹۳٪			
۰.۰	۱.۸	۴.۵	۲.۸	۱.۷	۰.۵	۰.۰	مالیات بر خودروهای گران قیمت
-۱۰۰٪	۶۱٪	+۶۱٪	+۶۱٪	+۲۳۶٪	+۲۳۴۸٪	+۷۷۶۴۵٪	
۱۰۳.۵	۲۶.۲	۵۴.۶	۳۱.۱	۲۸.۶	۱۹.۳	۱۴.۲	مالیات بر ثروت
+۹۰٪	۷۲٪	+۷۶٪	+۹٪	+۴۸٪	+۳۶٪	-۳۹٪	

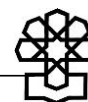
مأخذ: همان.

یادداشت: در سطر پایینی هر ردیف، تغییر نسبت به عمل کرد سال گذشته محاسبه شده؛ به جز در ستون عمل کرد ۸ ماهه‌ی ۱۴۰۴ که درصد تحقق نسبت به ۱۲/۸ مصوب همان سال و همچنین لایحه‌ی ۱۴۰۵ که تغییر نسبت به مصوب ۱۴۰۴ گزارش شده است.

مالیات نقل و انتقال سهام نسبت به مصوب سال قبل ۶۸٪ افزایش داشته که از رشد اسمی اقتصاد بیشتر است و به این معنی است که چشم‌انداز دولت نسبت به روند صعودی بورس در سال آینده مثبت است و امیدوار است روند صعودی و تعداد معاملات بازار سرمایه صعودی باشد. تحقق این مالیات در سال جدید به کارکرد بازار سرمایه بستگی دارد که خود تا حدی متأثر از سیاست‌های دولت در زمینه بورس خواهد بود. بنابراین اگر این بازار در سال ۱۴۰۵ پررونق باشد، می‌توان انتظار تحقق این میزان رشد را داشت.

مالیات نقل و انتقالات املاک با افزایش ۳۶٪ نسبت به مصوب سال گذشته دارای تغییرات کم‌تری نسبت به رشد اقتصاد است؛ که تا حدودی طبیعی است زیرا بازار املاک رونق زیادی ندارد.

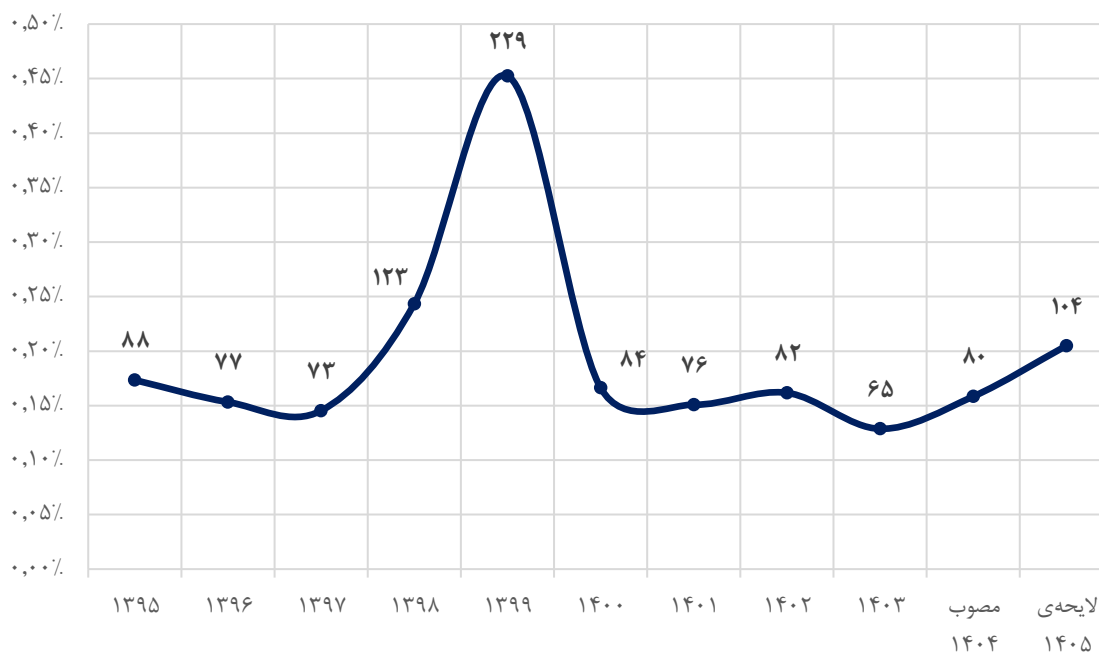
هم‌چنین، مالیات بر واحدهای مسکونی گران قیمت با ۴۰٪ افزایش نسبت به مقدار مصوب سال گذشته به ۷۰۰ میلیارد تومان رسیده است. با این حال، محاسبات پژوهش نشان می‌دهد در صورتی که بستر دریافت این مالیات فراهم باشد، درآمد مالیات واحدهای مسکونی تا ارقام بالاتری ظرفیت تحقق دارد. البته علی‌رغم اینکه حکم آن در قانون بودجه ۱۴۰۴ وجود داشته است، در جدول الزامات لایحه بودجه ۱۴۰۵، حکم آن نیامده است ولی برای وصول آن در جدول



۵ لایحه بودجه ردیف در نظر گرفته شده است برای وصول بدهی مالیاتی مربوط به سال‌های قبل قرار داده شده است. در سال گذشته، مقدار تصویب‌شده مالیات خودروهای گران‌قیمت ۴۵۰۰ میلیارد تومان بود که در ۸ ماه ابتدای سال، ۶۱٪ تحقق داشته است. ولی این ردیف در سال آینده صفر در نظر گرفته شده است علی‌رغم اینکه حکم آن در قانون بودجه ۱۴۰۴ وجود داشته است، در جدول الزامات لایحه بودجه ۱۴۰۵، حکم آن نیامده است. لازم است هردو این مالیات‌ها در جدول الزامات با نصاب معافیت درج شوند و در ردیف مربوطه هم درآمد وصولی برای آن‌ها در نظر گرفته شود زیرا این مالیات‌ها به توازن اجتماعی و عدالت بیشتر در جامعه کمک خواهند کرد.

مقدار مصوب مالیات بر واحدهای مسکونی خالی از سکنه در سال ۱۴۰۴ برابر ۵۰۰ میلیارد تومان بوده که بسیار ناچیز محقق شده است و درصد تحقق ۲٪ بوده است. در سال ۱۴۰۵، این پایه ۶۰ درصد کاهش یافته و مقدار این پایه ۲۰۰ میلیارد تومان قرار داده شده است؛ البته باید توجه داشت که تحقق و وصول این مالیات در ۸ ماهه ابتدای سال بسیار ناچیز و اندک بوده است. طبق ماده ۵۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، سازمان مالیاتی موظف است با استناد به سامانه ملی/املاک و/سكان کشور واحدهای خالی را شناسایی و با توجه به ارزش جاری واحدهای مشابه از آن مالیات دریافت کند. هم‌چنان، اصلی‌ترین مشکل برای دریافت این مالیات هم شناسایی واحدهای خالی است. بنابراین، مقدمه دریافت این بند مالیاتی تکمیل اطلاعات سامانه نام‌برده است. البته مالیات دریافتی در هر سال مربوط به واحدهای خالی در سال پیش از آن است؛ در نتیجه حتی با ارتقای کارکرد سامانه در سال پیش رو، بهره‌برداری از ظرفیت آن به سال ۱۴۰۶ موکول خواهد شد.

نسبت مالیات بر ثروت به تولید ناخالص داخلی را در لایحه و عملکرد سال‌های پیش نشان می‌دهد. به جز در سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ که مبادله‌ها در بازار سرمایه جهش داشته و درآمد قابل‌توجهی از طریق مالیات نقل و انتقال سهام وصول شد، این نسبت در دهه‌ی گذشته روند تقریباً ثابتی داشته است. البته در سال ۱۴۰۴ و لایحه ۱۴۰۵ این روند افزایشی است. همان‌طور که تشریح شد عمده این افزایش به دلیل تعدیل و به روزرسانی نصاب‌های ریالی مالیات حق تمبیر است. مالیات‌های ثروت به تحقق عدالت در جامعه کمک می‌کنند و معمولاً اثرات سوء ی بر کارایی اقتصادی ندارند. ظرفیت بالقوه مالیات‌های ثروت بیشتر از میزان وصولی است و می‌توان بخشی از درآمدهای دولت را از این طریق پوشش داد.

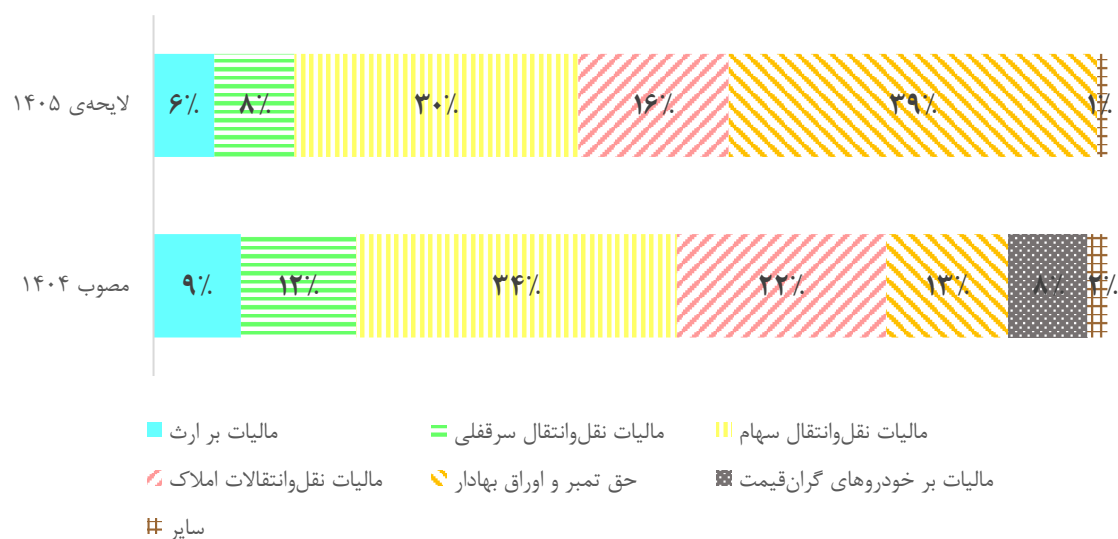
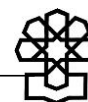


شکل ۱۶. نسبت عمل کرد مالیات بر ثروت به تولید ناخالص داخلی

مأخذ: همان.

یادداشت: در هر سال، عدد روی شکل برابر «نسبت عمل کرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب در «پیش‌بینی تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۵» به هزار میلیارد تومان است. لازم به ذکر است با توجه به تغییرات قیمتی ناشی از حذف ارز ترجیحی در زمستان سال جاری، انتظار می‌رود رشد اسمی اقتصاد در سال آتی اندکی افزایش یابد. در نتیجه این افزایش، اعداد ذکر شده بر روی نمودار، افزایش اندکی را تجربه خواهند کرد.

مالیات بر ثروت را به تفکیک اجزای آن در لایحه با قانون سال ۱۴۰۴ مقایسه می‌کند که گویای تغییرات بسیاری است. عمده این تغییرات به دلیل افزایش چشمگیر مالیات حق تمیر است که از ۱۳٪ به ۳۹٪ افزایش یافته است. مالیات خودرو گران قیمت که در سال ۱۴۰۴ سهم ۸ درصدی داشت به طور کامل از بودجه ۱۴۰۵ حذف شده است. سهم مالیات‌های ارث، نقل انتقال سرقفلی و نقل و انتقال سهام نیز هر کدام ۳ یا ۴٪ کاهش یافته است. سهم مالیات نقل و انتقال املاک نیز ۶٪ کاهش یافته است. با توجه به تعداد واحدهای مسکونی گران قیمت و خالی در کشور، درآمد حاصل از این پایه می‌تواند بسیار بیشتر از مقادیر فعلی باشد که البته نیازمند جدی‌شدن جایگاه این مالیات در جامعه است.



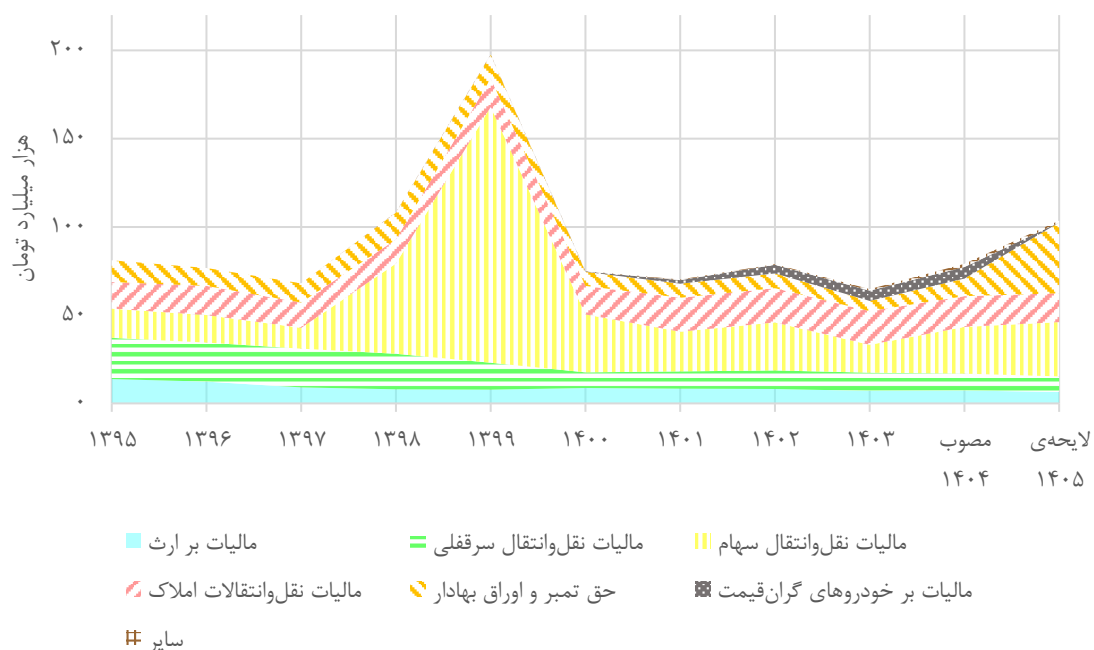
شکل ۱۷. سهم مصوب اجزای مالیات بر ثروت

مأخذ: همان.

به این موضوع می‌پردازد که هر یک از اجزای مالیات بر ثروت در سال‌های گذشته دچار چه تغییراتی بوده‌اند. فارغ از سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ که اشاره شد، درآمدهای حاصل از مالیات بر نقل و انتقال سهام رو به افزایش بوده و در مقابل، مالیات نقل و انتقال سرقفلی^۱ کاهش یافته است. مالیات حق تمیر نیز بنا به دلایلی که قبلاً توضیح داده شد در سال ۱۴۰۴ و ۱۴۰۵ افزایش چشم‌گیر داشته است. هر سه پایه مالیات بر واحدهای مسکونی گران قیمت، مالیات بر خودروی گران قیمت و مالیات بر واحدهای مسکونی خالی از سکنه در سال‌های اخیر اضافه شده‌اند که می‌توانند حتی به اجزای اصلی مالیات بر ثروت تبدیل شوند ولی متأسفانه در لایحه بودجه ۱۴۰۵ به این سه پایه بی توجهی شده است و مقدار صفر یا بسیار اندک برای آن‌ها در نظر گرفته شده است. مالیات بر دارایی^۲ که عمدتاً شامل مالیات بر واحدهای مسکونی و املاک تجاری است، در بسیاری از کشورهای جهان یک منبع مهم تأمین مالی دولت و به خصوص شهرداری‌های محلی به شمار می‌رود که در کشور ما هم می‌تواند کارکرد مشابهی داشته باشد.

۱. بنا به تبصره‌ی ۲ ماده‌ی ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم، حق واگذاری محل یا همان سرقفلی عبارت است از: «حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل.»

2. Property Tax (PT)



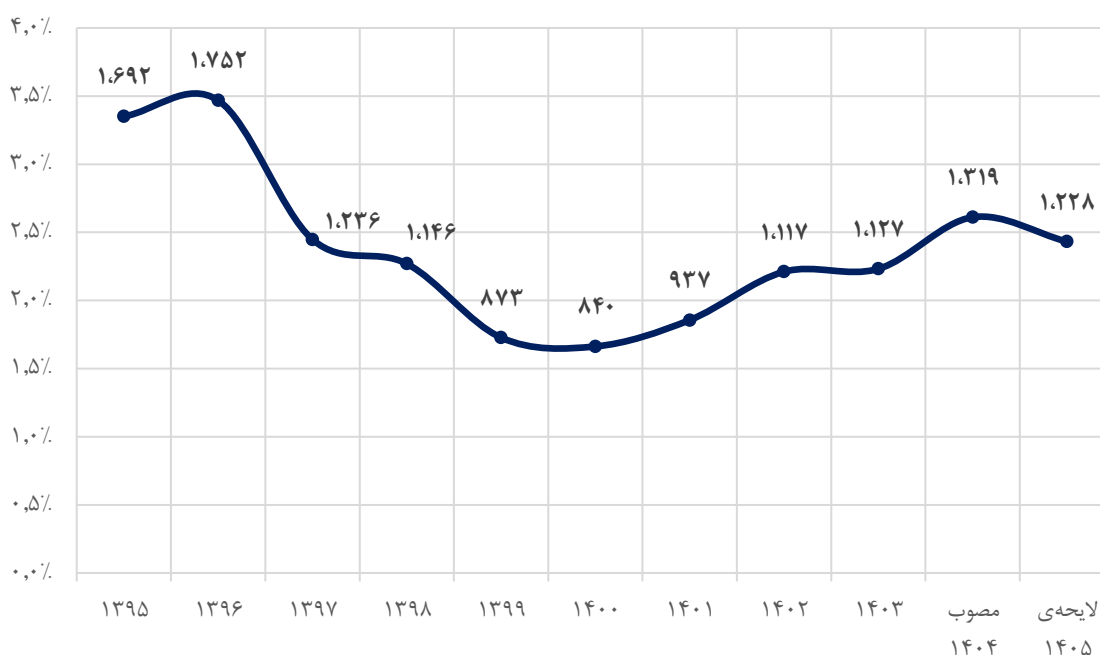
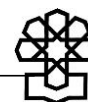
شکل ۱۸. روند سهم عمل کرد اجزای مالیات بر ثروت به قیمت‌های ثابت

مأخذ: همان.

یادداشت: قیمت‌ها با استفاده از شاخص ضمنی تولید به قیمت‌های سال ۱۴۰۵ برگردانده شده است.

۳-۱-۴. مالیات‌های غیرمستقیم

در این بخش، مالیات‌های غیرمستقیم شامل مالیات بر واردات و مالیات بر کالاها و خدمات مورد بررسی قرار می‌گیرند. نسبت عملکرد مالیات‌های غیرمستقیم به تولید ناخالص در شکل ۱۹ قابل مشاهده است. روند این شکل مشابه مالیات‌های مستقیم است. این یعنی پس از سال ۱۳۹۶، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی کاهش یافته؛ هرچند که از سال ۱۴۰۰ به بعد دائماً صعودی بوده است. ولی در لایحه سال ۱۴۰۵، مجدداً شاهد روند نزولی هستیم.



شکل ۱۹. نسبت عمل کرد مالیات‌های غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی

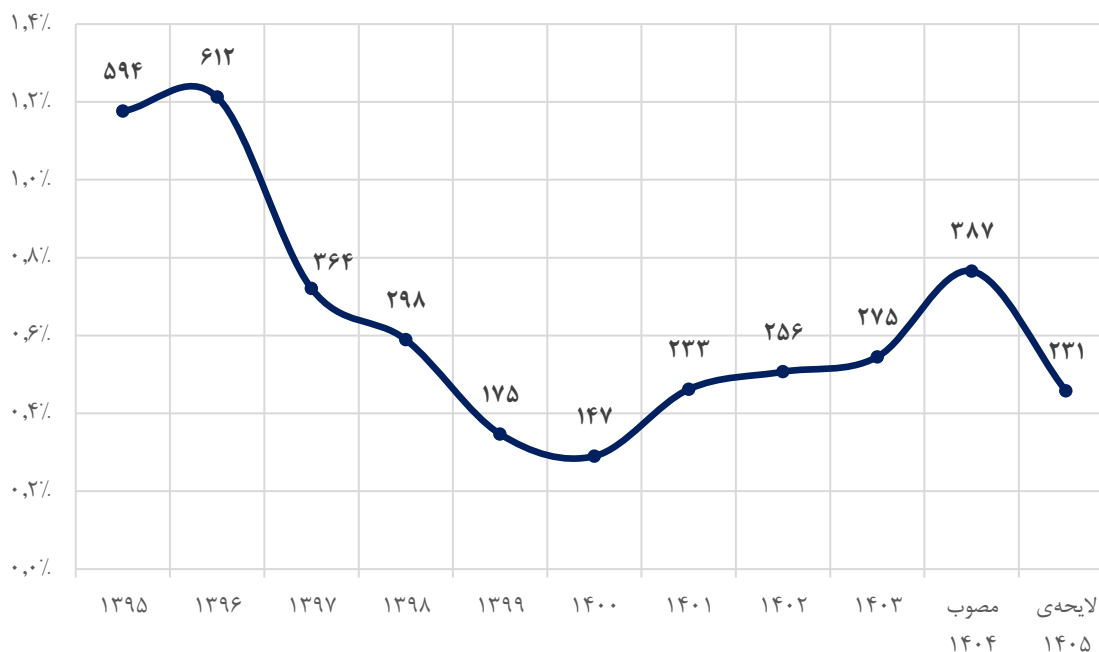
مأخذ: همان.

یادداشت: در هر سال، عدد روی شکل برابر «نسبت عمل کرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب در «پیش‌بینی تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۵» به هزار میلیارد تومان است.

۳-۱-۵. مالیات بر واردات

از آن‌جا که مالیات بر واردات و درآمدهای گمرکی بخشی از تمرکز اصلی این گزارش نیست، تنها در مورد کلیات آن بحث شده و به جزئیات پرداخته نمی‌شود. مقدار مصوب این مالیات در سال ۱۴۰۴ برابر ۲۶۴ هزار میلیارد تومان بود که در ۸ ماه ابتدایی سال جاری، تنها ۲۶٪ آن یعنی ۶۸ هزار میلیارد تومان توسط سازمان گمرک دریافت شده‌است. عمده این کاهش را می‌توان ناشی از عدم واردات خودرو دانست به صورتی که عملکرد حقوق ورودی خودرو، صرفاً ۷ درصد از هشت دوازدهم مصوب بوده‌است. البته عملکرد حقوق ورودی سایر کالاها نیز اختلاف زیادی با مقدار مصوب آن دارد. در لایحه سال ۱۴۰۵، مجموع درآمدهای گمرکی برابر ۲۳۱ هزار میلیارد تومان در نظر گرفته شده است که نسبت به مصوب سال پیش، کاهش یافته است و با توجه به رشد اسمی اقتصاد، می‌توان گفت به صورت قابل توجهی کمتر از رقم مصوب سال ۱۴۰۴ است. البته با در نظر گرفته پیش‌بینی عملکرد درآمدهای گمرکی در سال جاری (به خصوص با توجه به عملکرد اندک حقوق ورودی خودرو)، این نسبت بهبود می‌یابد.

نسبت مالیات بر واردات به تولید ناخالص داخلی در لایحه و عملکرد سال‌های گذشته در شکل ۲۰ قابل مشاهده‌است. مسیر نزول درآمدهای این مالیات در سال‌های ۱۳۹۶ به بعد از دیگر اجزای مالیاتی شدیدتر است. این موضوع به دلیل محدودیت‌های ارزی در این سال‌ها و به دنبال آن، کاهش واردات و اتکای بیشتر مصرف به محصولات داخلی بوده است. با توجه به این شکل، مقدار پیش‌بینی شده مالیات بر واردات در لایحه سال ۱۴۰۵ نزدیک ۴۵٪ مقدار متناظر سال ۱۳۹۶ است.



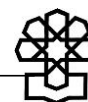
شکل ۲۰. نسبت عمل کرد مالیات بر واردات به تولید ناخالص داخلی

مأخذ: همان.

یادداشت: در هر سال، عدد روی شکل برابر «نسبت عمل کرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب در «پیش‌بینی تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۵» به هزار میلیارد تومان است.

۳-۱-۶. مالیات بر کالاها و خدمات

جزء مهم‌تر مالیات‌های غیرمستقیم مالیات بر کالاها و خدمات است. درآمدهای حاصل از این بند تقریباً هم‌اندازه مالیات اشخاص حقوقی است. جدول ۹ اجزای این مالیات را در لایحه و سال‌های قبل نشان می‌دهد. نسبت به مصوب سال گذشته، این مالیات در مجموع ۵۷٪ رشد داشته که از رشد اسمی اقتصاد بزرگ‌تر است. عملکرد ۸ ماهه این پایه مالیاتی نیز از تحقق ۸۲٪ از هشت دوازدهم مصوب حکایت دارد. لازم به ذکر است رشد این پایه مالیاتی، همراه با افزایش دو واحد درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده صورت گرفته است و در صورتی که این افزایش کنار گذاشته شود، سایر اقلام صرفاً ۳۰٪ رشد نسبت به مصوب سال ۱۴۰۴ داشته‌اند که بسیار کمتر از رشد اسمی اقتصاد است. به نظر می‌رسد پیش‌بینی دولت، عدم تحقق کامل درآمدهای در نظر گرفته شده برای این پایه مالیاتی در قانون بودجه سال ۱۴۰۴ است.



جدول ۹. اجزای مالیات بر کالاها و خدمات (هزار میلیارد تومان - تغییر نسبت به عمل کرد سال گذشته)

۱۴۰۵	۱۴۰۴		۱۴۰۳	۱۴۰۲	۱۴۰۱	۱۴۰۰	
لايحه	عمل کرد ۸ ماهه	مصوب	عمل کرد	عمل کرد	عمل کرد	عمل کرد	
۲۵.۲	۱۷.۷	۸.۰	۲۰.۱	۴.۷	۴.۱	۵.۲	مالیات بر فروش فرآورده های نفتی
+۲۱۵٪	۳۳۲٪	-۶۰٪	+۳۲۵٪	+۱۷٪	-۲۲٪	-۱۳٪	
۰.۱	۰.۰	۰.۱	۰.۰	۰.۱	۰.۰	۰.۰	دو درصد مالیات سایر کالاها
۰٪	۰٪	+۱۵٪	-۴۳٪	+۱۴۲٪	+۱۰۸٪	+۱۲۵٪	
۴.۶	۱.۹	۳.۵	۲.۴	۲.۲	۲.۰	۱.۲	عوارض خروج مسافر از مرزهای کشور
+۳۲٪	۸۳٪	+۴۴٪	+۱۲٪	+۶٪	+۷۰٪	+۸۱۲٪	
۱۸.۰	۸.۵	۱۲.۰	۸.۲	۵.۷	۳.۲	۱.۳	مالیات بر فروش سیگار
+۵۰٪	۱۰۶٪	+۴۷٪	+۴۴٪	+۷۷٪	+۱۴۶٪	+۴۵٪	
۴۲.۰	۱۹.۳	۳۱.۰	۲۱.۸	۱۴.۹	۹.۱	۱.۶	مالیات بر نقل و انتقالات اتومبیل
+۳۵٪	۹۳٪	+۴۲٪	+۴۶٪	+۶۳٪	+۴۷۳٪	-۲۲٪	
۲۶.۵	۱۱.۲	۲۰.۷	۱۳.۶	۱۲.۶	۶.۵	۲.۳	مالیات شماره گذاری خودرو
+۲۸٪	۸۱٪	+۵۲٪	+۸٪	+۹۳٪	+۱۸۳٪	+۲۱۰٪	
۴۵۴.۴	۱۸۳.۰	۳۵۸.۹	۲۶۱.۸	۲۰۹.۸	۱۲۱.۵	۸۲.۹	مالیات بر ارزش افزوده
+۲۷٪	۷۶٪	+۳۷٪	+۲۵٪	+۷۳٪	+۴۷٪	+۵۳٪	
۱۱۳.۶	۵۶.۳	۸۹.۷	۶۷.۳	۴۴.۴	۲۹.۲	۱۶.۷	مالیات سلامت
+۲۷٪	۹۴٪	+۳۳٪	+۵۲٪	+۵۲٪	+۷۴٪	+۱۳۷٪	
۱۳.۶	۴.۹	۱۰.۸	۶.۶	۳.۸	۲.۵	۱.۰	۲۷/۰ واحد درصد از ۴ واحد درصد عوارض بر ارزش افزوده
+۲۷٪	۶۸٪	+۶۴٪	+۷۱٪	+۵۳٪	+۱۵۱٪	+۶۷٪	شهرداری ها برای وزارتخانه های ورزش و جوانان و آموزش و پرورش
۱۴.۵	۵.۴	۱۱.۰	۵.۰	۳.۲	۰.۰	۴.۸	مالیات بر مصرف سیگار
+۳۳٪	۷۳٪	+۱۱۸٪	+۵۹٪		-۱۰۰٪		
۱.۳	۱.۳	۱.۰	۰.۹	۰.۴	۰.۰	۰.۰	درآمد حاصل از عوارض ارزش افزوده دریافتی از شرکت های فن آور مستقر در پارک علم و فناوری
+۳۰٪	۱۹۶٪	+۱۵٪	+۱۱۲٪	+۱۳۰۹٪			
۱۱۳.۶	۴۰.۵	۸۹.۷	۰.۰	۰.۰	۰.۰	۰.۰	یک واحد درصد مالیات بر ارزش افزوده سهم متناسب سازی حقوق بازنشستگان
+۲۷٪	۶۸٪						
۱۷۰.۰	۰.۰	۰.۰	۰.۰	۰.۰	۰.۰	۰.۰	دو واحد درصد مالیات بر ارزش افزوده سهم کالا برگ الکترونیکی
۹۹۷.۳	۳۵۰.۰	۶۳۶.۴	۴۰۷.۷	۳۰۱.۷	۱۷۸.۳	۱۱۷.۱	مالیات بر کالاها و خدمات
+۵۷٪	۸۲٪	+۵۶٪	+۳۵٪	+۶۹٪	+۵۲٪	+۶۴٪	

مأخذ: همان.

یادداشت: در سطر پایینی هر ردیف، تغییر نسبت به عمل کرد سال گذشته محاسبه شده؛ به جز در ستون عمل کرد ۸ ماهه ی ۱۴۰۴ که درصد تحقق نسبت به ۱۲/۸ مصوب همان سال و همچنین لایحه ی ۱۴۰۵ که تغییر نسبت به مصوب ۱۴۰۴ گزارش شده است. برای سال های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲، درآمد حاصل از رسیدگی قطعی پرونده های مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده (موضوع بند «ب» تبصره (۶) قانون بودجه ی سال ۱۴۰۱) به عنوان مالیات بر ارزش افزوده لحاظ شده است.

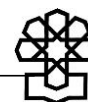
در رأس اجزای مالیات بر کالاها و خدمات، مالیات بر ارزش افزوده قرار دارد. در ۸ ماهه‌ی سال ۱۴۰۴، درآمد حاصل از این جزء ۱۸۳ هزار میلیارد تومان بود که این مقدار معادل ۷۶٪ از مصوب بودجه آن سال است. علاوه بر ردیفی که با عنوان مالیات بر ارزش افزوده در جدول دیده می‌شود، پنج ردیف دیگر را هم می‌توان با این مالیات مرتبط دانست. بنابراین، همه این ردیف‌ها^۱ را می‌توان به عنوان درآمدهای این بند شمرد. با احتساب این ردیف‌ها، شامل یک واحد درصد مالیات سلامت و مجموعاً سه واحد درصد افزایش نرخ، در سال ۱۴۰۵، مالیات ارزش افزوده ۸۶۶ هزار میلیارد تومان در نظر گرفته شده است.

در واقع، در سال ۱۴۰۴، درآمد هر واحد درصد از نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۸۹.۷ هزار میلیارد تومان تعیین شده است که در سال پیش رو، این عدد به ۱۱۳.۶ هزار میلیارد تومان افزایش می‌یابد. این افزایش یک تغییر ۲۷٪ درصدی را نشان می‌دهد که از رشد اسمی اقتصاد کوچک‌تر است؛ هرچند انتظار می‌رود درآمدهای این پایه متناسب با این شاخص جابه‌جا شوند. در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵، ۱۷۰ هزار میلیارد تومان به منظور کالابری، از محل افزایش ۲ واحد درصدی مالیات بر ارزش افزوده پیش‌بینی شده است. از جایی که مالیات بر ارزش افزوده در پایان هر فصل جمع‌آوری می‌شود، افزایش نرخ این پایه مالیاتی منجر به افزایش درآمد وصول شده از محل ارزش افزوده در پایان فصل‌های بهار، تابستان و پاییز خواهد شد. درآمد حاصل از افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده در فصل زمستان سال ۱۴۰۵، در ابتدای سال ۱۴۰۶ وصول خواهد شد و جزو درآمدهای سال ۱۴۰۵ نخواهد بود. به همین دلیل علی‌رغم آنکه برآورد درآمد ناشی از هر واحد درصد نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۱۱۳.۶ هزار میلیارد تومان است، برای افزایش ۲ واحد درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۱۷۰ هزار میلیارد تومان (۷۵ درصد رقم کل) در نظر گرفته شده است.

همان‌طور که پیش‌تر گفته شد، سازمان امور مالیاتی در سال‌های پیش رو ابزارهای کارآمدتری برای دریافت مالیات در اختیار دارد. گسترش سامانه‌ی مؤدیان مالیاتی و صدور صورت‌حساب‌های الکترونیکی توسط آنها می‌تواند بخش‌های وسیعی از زنجیره‌های ارزش افزوده را برای سازمان مالیاتی شفاف کند. طبق گزارش‌های سازمان امور مالیاتی، گسترش سامانه مؤدیان و صدور صورت حساب‌های الکترونیکی منجر به افزایش قابل توجه مالیات ابرازی مؤدیان شده است. علاوه بر این، از شروع اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷، فرخوان‌های هشت‌گانه‌ای برای مؤدیان صادر شده تا در هر مرحله کسب‌وکارهای بیش‌تری به جمع مشمولین این مالیات اضافه شوند. طبق ماده ۴ قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و اصلاحات آن در قانون بودجه سال ۱۴۰۴، سازمان امور مالیاتی موظف است تا پایان سال جاری تمام مؤدیانی را که تا به حال برای پرداخت مالیات ارزش افزوده شناسایی نشده‌اند، فراخوانی کند. بر این اساس، سازمان امور مالیاتی می‌تواند بیش از پیش از ظرفیت

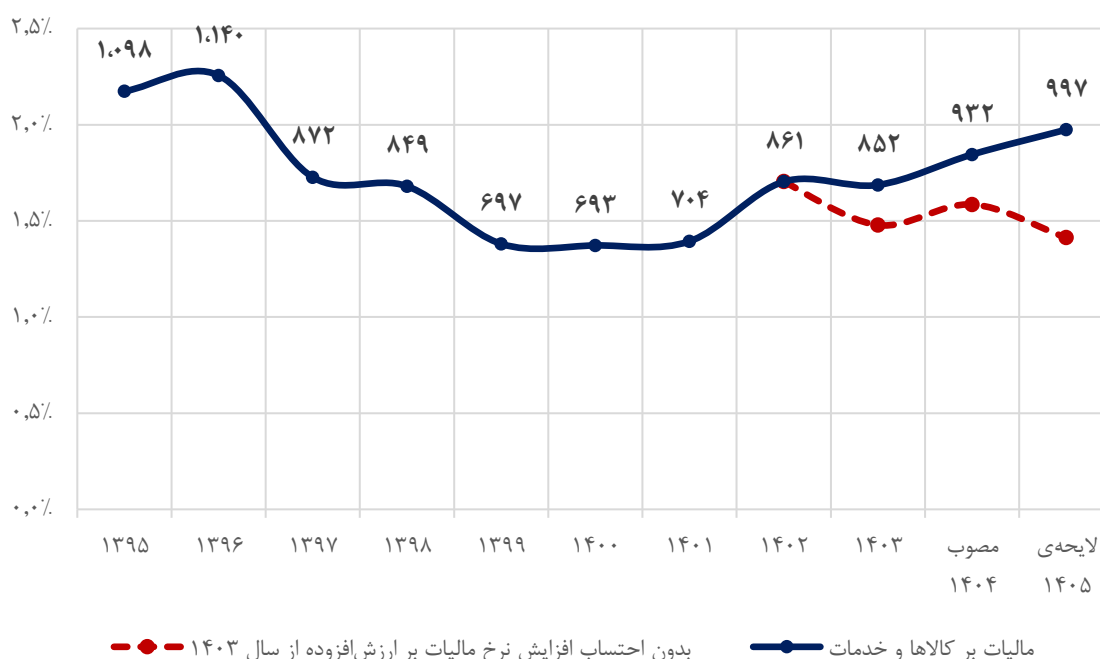
۱. ردیف‌های ادغام‌شده عبارت‌اند از:

- مالیات بر ارزش افزوده
- مالیات سلامت (موضوع ماده‌ی (۴۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰)
- ۰.۲۷ واحد درصد از ۴ واحد درصد عوارض بر ارزش افزوده‌ی شهرداری‌ها برای وزارتخانه‌های ورزش و جوانان و آموزش و پرورش (موضوع بند (ث) ماده‌ی (۷۸) ق.ب.ه.پ و بند (گ) تبصره‌ی (۱))
- درآمد حاصل از عوارض ارزش افزوده‌ی دریافتی از شرکت‌های فن‌آور مستقر در پارک علم و فناوری (موضوع تبصره‌ی (۷) بند (ب) ماده‌ی (۳۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده)
- یک واحد درصد مالیات بر ارزش افزوده سهم متناسب‌سازی حقوق بازنشستگان (موضوع بند (خ) تبصره‌ی (۱))
- دو واحد درصد مالیات بر ارزش افزوده سهم کالابری الکترونیکی



مالیات بر ارزش افزوده استفاده کند.

نسبت به مصوب سال گذشته، مالیات بر فروش سیگار ۵۰٪+ تغییر داشته است (افزایش از ۱۲ هزار میلیارد تومان در سال ۱۴۰۴ به ۱۸ هزار میلیارد تومان در سال ۱۴۰۵). در سال ۱۴۰۴، مقدار مصوب مالیات بر مصرف سیگار نیز برابر ۱۱ هزار میلیارد تومان بوده که در ۸ ماه نخست سال، از این مقدار تنها ۵۰۴ هزار میلیارد تومان محقق شده است. روند نسبت مالیات بر کالاها و خدمات به تولید ناخالص داخلی برای لایحه و سالهای گذشته در شکل ۲۲ رسم شده است. سیر کلی مشابه شکل‌های قبلی است؛ یعنی پس از صعودی که این نسبت تا سال ۱۳۹۶ داشته، یک مرحله دچار کاهش شده و از سال‌های ۱۳۹۹ تا ۱۴۰۱ تقریباً به میزان ثابتی از تولید رسیده است. سپس در سال ۱۴۰۲ در مقایسه با سال پیش از آن، درآمد مالیات بر کالاها و خدمات نسبت به تولید ۲۳٪+ رشد داشته است. روند افزایش نسبت مالیات بر کالا و خدمات به تولید ناخالص داخلی پس از سال ۱۴۰۳، روند خود را در ارقام مصوب ۱۴۰۴ و لایحه ۱۴۰۵ حفظ کرده است. و در لایحه ۱۴۰۵، نسبت این مالیات به تولید ناخالص داخلی تقریباً به ۲٪+ رسیده است. البته همان‌طور که در نمودار قابل مشاهده است، افزایش مالیات بر کالا و خدمات در سال‌های ۱۴۰۳ به بعد، بیشتر ناشی از افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده بوده است؛ در صورتی که از این افزایش نرخ صرف نظر شود، نسبت وصولی‌های این پایه مالیاتی به تولید ناخالص داخلی، مشابه و اندکی بیشتر از سال‌های ۱۳۹۹ تا ۱۴۰۱ می‌شود.

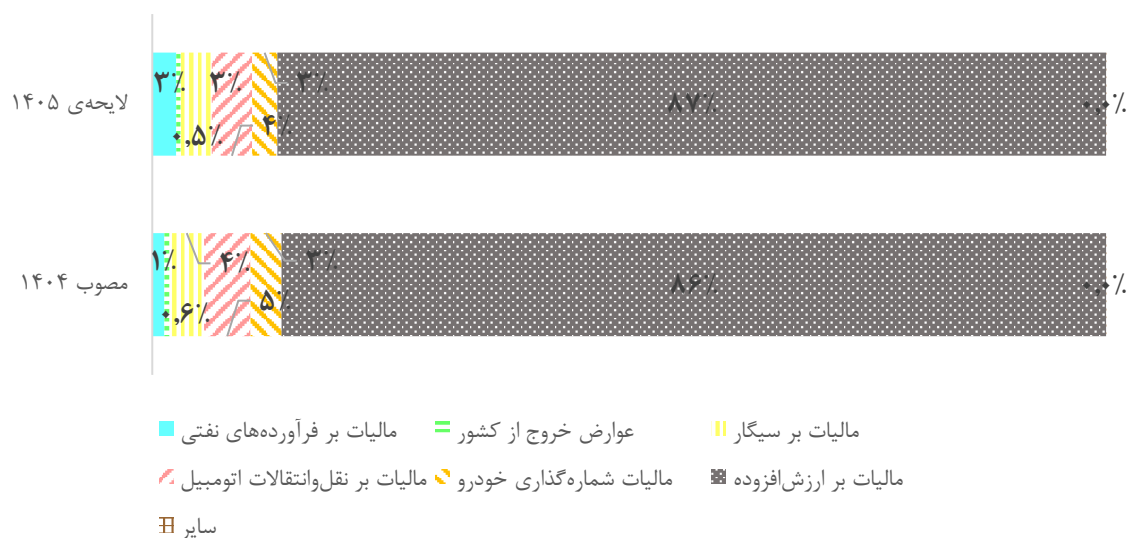


شکل ۲۱. نسبت عمل کرد مالیات بر کالاها و خدمات به تولید ناخالص داخلی

مأخذ: همان.

یادداشت: در هر سال، عدد روی شکل برابر «نسبت عمل کرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب در «پیش‌بینی تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۵» به هزار میلیارد تومان است. مقصود از «بدون احتساب افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده از ۱۴۰۳»، بدون در نظر گرفتن افزایش ناشی از یک واحد درصد برای همسان‌سازی حقوق بازنشستگان و همچنین افزایش ۲ واحد درصد در لایحه بودجه ۱۴۰۵ به منظور کالابرگ است. لازم به ذکر است با توجه به تغییرات قیمتی ناشی از حذف ارز ترجیحی، انتظار می‌رود رشد اسمی اقتصاد در سال آتی اندکی افزایش یابد. در نتیجه این افزایش، اعداد ذکر شده بر روی نمودار، افزایش اندکی را تجربه خواهند کرد.

شکل ۲۲ سهم اجزای مالیات بر کالاها و خدمات را در قانون بودجه سال ۱۴۰۴ و لایحه ۱۴۰۵ نشان می‌دهد. همان‌طور که بیان شد، بخش عمده‌ای از این مالیات مربوط به جزء مالیات بر ارزش‌افزوده بوده است که در لایحه امسال، سهم آن به ۸۷٪ می‌رسد. پس از آن، مالیات‌های بر نقل و انتقالات اتومبیل، شماره‌گذاری خودرو و سیگار در رده‌های بعدی هستند. توجه شود که در این شکل و همچنین شکل بعدی، انواع مالیات مربوط به ارزش‌افزوده با یک‌دیگر ادغام و مالیات‌های بر مصرف و فروش سیگار نیز با هم ادغام شده‌اند. در کل، می‌توان گفت ترکیب کلی مالیات‌ها در این دو سال مشابه است.

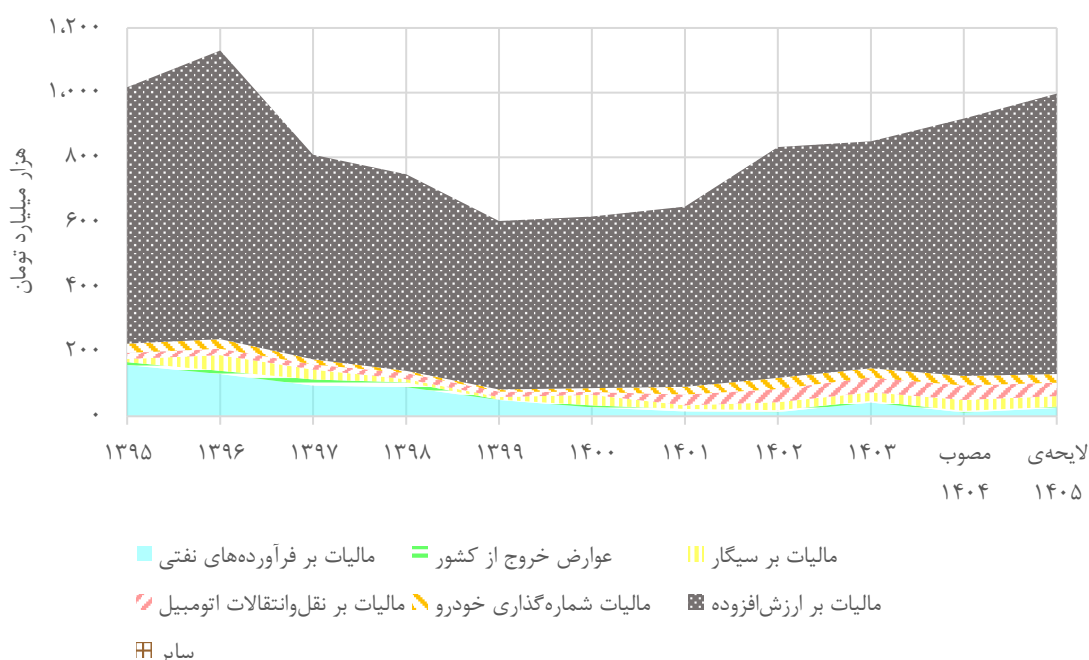
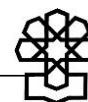


شکل ۲۲. سهم مصوب اجزای مالیات بر کالاها و خدمات

مأخذ: همان.

یادداشت: مالیات بر سیگار شامل مالیات بر فروش سیگار و مصرف آن است. از مالیات بر ارزش‌افزوده، منظور جمع ردیف‌های مالیات بر ارزش‌افزوده، مالیات سلامت، ۲۷/۰ واحد درصد از ۴ واحد درصد عوارض بر ارزش‌افزوده شهرداری‌ها برای وزارتخانه‌های ورزش و جوانان و آموزش و پرورش، درآمد حاصل از عوارض ارزش‌افزوده دریافتی از شرکت‌های فن‌آور مستقر در پارک علم و فناوری، یک واحد درصد مالیات بر ارزش‌افزوده سهم متناسب‌سازی حقوق بازنشستگان و دو واحد درصد مالیات بر ارزش‌افزوده سهم کالا برگ الکترونیکی است.

در آخر، شکل ۲۳ تغییر ترکیب اجزای مالیات بر کالاها و خدمات را در طی ۱۰ سال گذشته در کنار لایحه به قیمت‌های ثابت نشان می‌دهد. همان‌طور که دیده می‌شود، درآمدهای حاصل از مالیات بر فروش فرآورده‌های نفتی از سال ۱۳۹۶ به‌طور پیوسته کاهش یافته است. سوخت‌های فسیلی مانند بنزین و نفت‌گاز بخش عمده فرآورده‌های نفتی را تشکیل می‌دهند. در کشور ما، قیمت این فرآورده‌ها معمولاً در بازه‌های چندساله تثبیت می‌شوند؛ در حالی که شاخص‌های متوسط قیمت مستمراً افزایش می‌یابند. در نتیجه، فروش ریالی فرآورده‌های نفتی و متعاقباً مالیات حاصل از آن به قیمت‌های ثابت کاهش می‌یابد. پس کاهش درآمدهای این محل را می‌توان به قیمت‌گذاری کالاهای نام‌برده نسبت داد. علاوه بر این، مالیات بر ارزش‌افزوده نیز پس از سال ۱۳۹۶ کاهش یافته که پس از صعود در سال ۱۴۰۲، با تصویب افزایش ۱ واحد درصدی در سال ۱۴۰۳ بیش از پیش جبران شد. همچنین به قیمت‌های ثابت، مالیات بر سیگار و مالیات‌های مربوط به خودرو در سال‌های اخیر به‌صورت جزئی افزایش داشته‌اند.



شکل ۲۳. روند سهم عمل کرد اجزای مالیات بر کالاها و خدمات به قیمت‌های ثابت

مأخذ: همان.

یادداشت: قیمت‌ها با استفاده از شاخص ضمنی تولید به قیمت‌های سال ۱۴۰۵ برگردانده شده است. برای سال‌های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲، درآمد حاصل از رسیدگی قطعی پرونده‌های مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده (موضوع بند «ب» تبصره (۶) قانون بودجه‌ی سال ۱۴۰۱) به‌عنوان مالیات بر ارزش افزوده لحاظ شده است. مالیات بر سیگار شامل مالیات بر فروش سیگار و مصرف آن است. از مالیات بر ارزش افزوده، منظور جمع ردیف‌های مالیات بر ارزش افزوده، مالیات سلامت، ۲۷/۰ واحد درصد از ۴ واحد درصد عوارض بر ارزش افزوده شهرداری‌ها برای وزارتخانه‌های ورزش و جوانان و آموزش و پرورش، درآمد حاصل از عوارض ارزش افزوده دریافتی از شرکت‌های فن‌آور مستقر در پارک علم و فناوری، یک واحد درصد مالیات بر ارزش افزوده سهم متناسب‌سازی حقوق بازنشستگان و دو واحد درصد مالیات بر ارزش افزوده سهم کالابرگ الکترونیکی است.

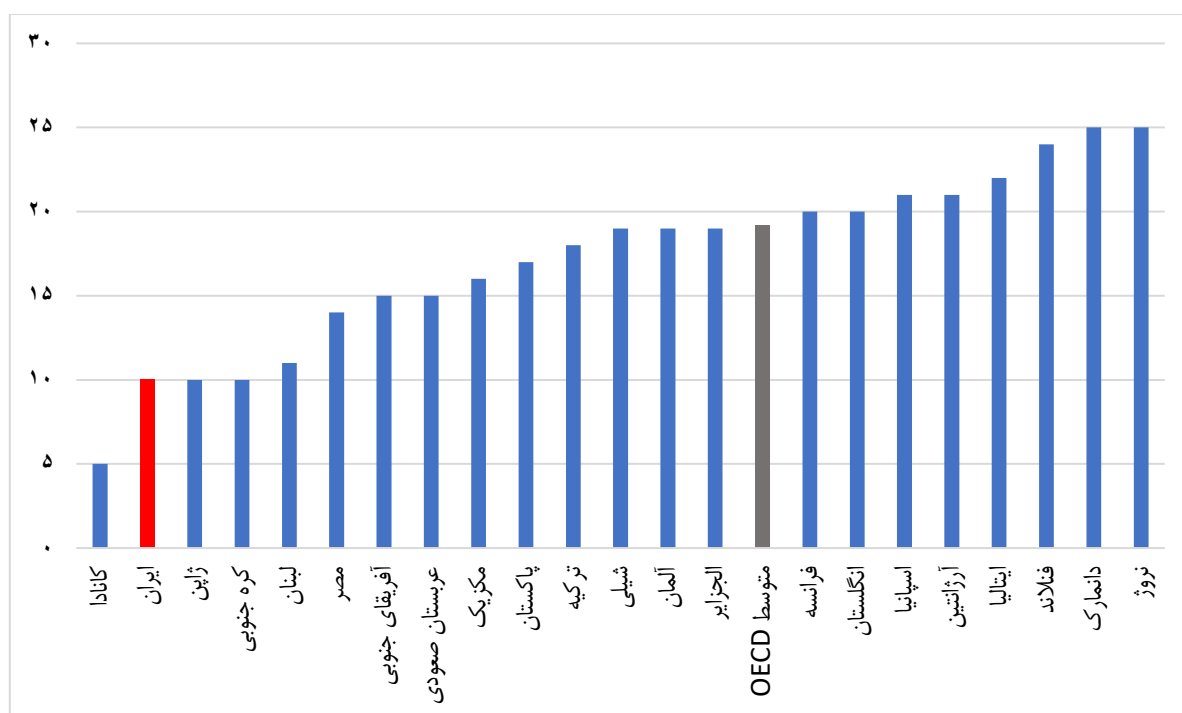
۳-۱-۷. ارزیابی آثار افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده

یکی از چالش‌های پیشروی سیاست‌گذاران، انتخاب راهکارهای مناسب و قابل حصول در بازه زمانی مشخص جهت تأمین مالی غیرتورمی با حداقل تبعات منفی اقتصادی-اجتماعی است. بر همین اساس در [قانون برنامه هفتم پیشرفت](#)، بر افزایش چشمگیر سهم درآمدهای مالیاتی در بودجه تأکید شده است. برای تحقق هدف مذکور، دولت ناگزیر به اصلاحات گسترده در نظام مالیاتی است. گزینه‌های مختلفی نظیر کاهش فرار مالیاتی و افزایش پایه‌ها یا نرخ‌های مالیاتی مطرح هستند. در این میان، مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یک پایه مالیاتی گسترده و کارآمد، مورد توجه ویژه قرار دارد. مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات غیرمستقیم بر مصرف چندمرحله‌ای است که در طول زنجیره تولید و توزیع اخذ می‌شود، اما بار نهایی آن بر مصرف‌کننده نهایی وارد می‌شود. در ادامه برخی از نکات حائز اهمیت در خصوص این پایه مالیاتی بیان می‌شود.

الف- اهمیت مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان منبع درآمد پایدار: مالیات بر ارزش افزوده به‌دلیل ساختار چندمرحله‌ای با امکان اعتبار مالیاتی، از کارآمدترین انواع مالیات‌ها برای تأمین منابع دولت محسوب می‌شود. مطالعات

نظری اقتصاد مؤید آن است که مالیات‌های مبتنی بر مصرف (نظیر مالیات ارزش افزوده) نسبت به مالیات بر درآمد ناشی از سرمایه، کمتر موجب اختلال در کارایی اقتصاد می‌شود و می‌تواند بدون لطمه جدی به رشد اقتصادی، درآمد دولت را افزایش دهد.

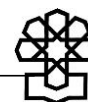
ب- **روند جهانی و جایگاه ایران:** تجربه جهانی نشان می‌دهد اکثر کشورها به مالیات بر ارزش افزوده روی آورده‌اند. براساس گزارش سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، تعداد کشورهایی که این نظام مالیاتی را اجرا کرده‌اند، از ۵۰ کشور در سال ۱۹۹۰ به بیش از ۱۷۵ کشور در سال ۲۰۲۴ رسیده است. متوسط نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای عضو OECD حدود ۱۹ درصد است و در بسیاری از اقتصادهای در حال توسعه نیز نرخ‌های نسبتاً بالا (۱۵ درصد و بیشتر) اعمال می‌شود. کشورهای همسایه ایران نیز عمدتاً نرخ‌های نزدیک یا بیش از ۱۵ درصد دارند این در حالی است که نرخ مالیات بر ارزش افزوده در ایران تاکنون در سقف ۱۰ درصد متوقف مانده و از این منظر ایران در مقایسه با متوسط جهانی و منطقه‌ای در سطح پایین‌تری قرار دارد.



شکل ۲۴. نمودار نرخ مالیات ارزش افزوده یا مالیات بر فروش در کشورهای مختلف در سال ۲۰۲۲ [۶] و [۷]

پیامد این نرخ پایین و برخی کاستی‌های اجرایی، سهم نسبتاً اندک درآمدهای حاصل از مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران نسبت به سایر کشورهاست. به‌طوری‌که نسبت درآمد مالیات بر ارزش افزوده به تولید ناخالص داخلی در ایران حدود ۲.۶ درصد برآورد می‌شود که در مقایسه با کشورهایی نظیر ترکیه (۵ درصد)، نروژ (۶.۵ درصد)، دانمارک (۹.۲ درصد) و متوسط کشورهای OECD (۷ درصد) فاصله معناداری دارد.

پ- **تأثیر بر معیشت اقشار و عدالت مالیاتی:** یکی از دغدغه‌های افزایش مالیات‌های غیرمستقیم، فشار بر هزینه‌های



اقتشار کم درآمد است. با این حال ترکیب مصرف خانوارهای ایرانی و قوانین موجود، از شدت این اثر می‌کاهد. طبق بررسی‌ها، بخش قابل توجهی (حدود ۷۱ درصد براساس سبد مصرفی شهروندان) از کالاها و خدمات مصرفی خانوارهای کشور معاف از مالیات بر ارزش افزوده هستند. به‌ویژه کالاها و خدمات ضروری همچون اقلام خوراکی پایه، دارو و خدمات سلامت، آموزش و... مشمول این پایه مالیاتی نیستند یا نرخ صفر دارند.

جدول ۱۰. سهم کالا و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده از کل سبد کالا و خدمات مصرفی مبتنی بر سبد شاخص قیمت مصرف‌کننده مناطق شهری بانک مرکزی در سال پایه ۱۳۹۵

نرخ مالیات بر ارزش افزوده	سهم از سبد CPI بانک مرکزی
معاف از مالیات	٪۷۱.۲
مشمول به نرخ ۱۰ درصد	٪۲۴.۶
سایر ^۱	٪۴.۲
مجموع	٪ ۱۰۰

مأخذ: یافته‌های پژوهش بر اساس سبد شاخص قیمت مصرف‌کننده بانک مرکزی

به‌علاوه، قانونگذار در اصلاحیه قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب سال ۱۴۰۰) دولت را مکلف کرده است از محل منابع حاصل از این پایه مالیاتی و برای جبران مالیات دریافتی از اقتشار کم درآمد، حمایت‌های نقدی از آنها را افزایش دهد. اجرای کامل این حکم قانونی می‌تواند اثر تنزلی مالیات بر ارزش افزوده را تا حد زیادی خنثی کند و مانع کاهش قدرت خرید دهک‌های ضعیف در پی اجرای سیاست افزایش نرخ شود.

ت- بررسی پیامدهای تورمی: با توجه به وجود اصطکاک قیمتی و ناکامل بودن بازارها، انتظار می‌رود افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده به‌طور مستقیم به افزایش یک مرحله‌ای قیمت‌ها در برخی کالاها و خدمات مشمول مالیات منجر شود که می‌تواند تورم کوتاه‌مدت را افزایش دهد. با توجه به نرخ ۱۰ درصدی مالیات بر ارزش افزوده در حال حاضر، حداکثر میزان افزایش قیمت‌ها، ناشی از افزایش یک واحد درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده، نزدیک ۱ واحد درصد برآورد می‌شود. در صورتی که معافیت‌های مالیاتی در نظر گرفته شده برای این پایه مالیاتی نیز لحاظ شود، میزان افزایش قیمت به حدود ۰.۲ واحد درصد کاهش می‌یابد. این اعداد برای سناریو افزایش ۲ واحد درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده (افزایش از ۱۰ درصد به ۱۲ درصد) به ترتیب معادل ۱.۸ درصد و ۰.۵ درصد برآورد می‌شود.

شایان ذکر است آثار غیرمستقیم ناشی از مالیات بر ارزش افزوده نیز در این تحلیل در نظر گرفته نشده است. برای مثال اگر در تولید محصولی معاف از مالیات، از نهاده مشمول مالیات بر ارزش افزوده استفاده شده باشد، این مالیات بسته به میزان کشش تقاضا می‌تواند به افزایش قیمت محصول نهایی منجر شود که در این تحلیل در نظر گرفته نشده است. با فرض آنکه قیمت نزدیک نیمی از سبد کالا و خدمات معاف از مالیات، به واسطه آثار غیرمستقیم نیز افزایش یابد، افزایش قیمت‌ها کماکان کمتر از ۱ درصد برآورد می‌شود. اعداد بیان شده به‌صورت متوسط هستند و آثار این سیاست برای خانوارهای مختلف، با توجه به سهم کالا و خدمات معاف از سبد مصرفی آنها می‌تواند متفاوت باشد. هرچه سهم کالا و خدمات معاف از مالیات در سبد خانوار بیشتر باشد، آثار مقطعی قیمتی مشاهده شده توسط خانوار کمتر خواهد

۱. مشتمل بر کالا و خدماتی که مشمول مالیات بر کالای خاص می‌شوند مانند گاز طبیعی، سیگار، نوشابه و کالاهای آسیب‌رسان به سلامت و ...

بود. دیگر نکته حائز اهمیت، اثر انتظارات تورمی است. اعداد بیان شده بدون در نظر گرفتن انتظارات تورمی است. وجود انتظارات می‌تواند به کاهش یا افزایش ارقام بیان شده در کوتاه‌مدت منجر شود. البته شایان ذکر است آثار انتظاراتی بیان شده بدون پشتوانه حقیقی در اقتصاد نمی‌توانند در بلندمدت نیز پایدار باشند.

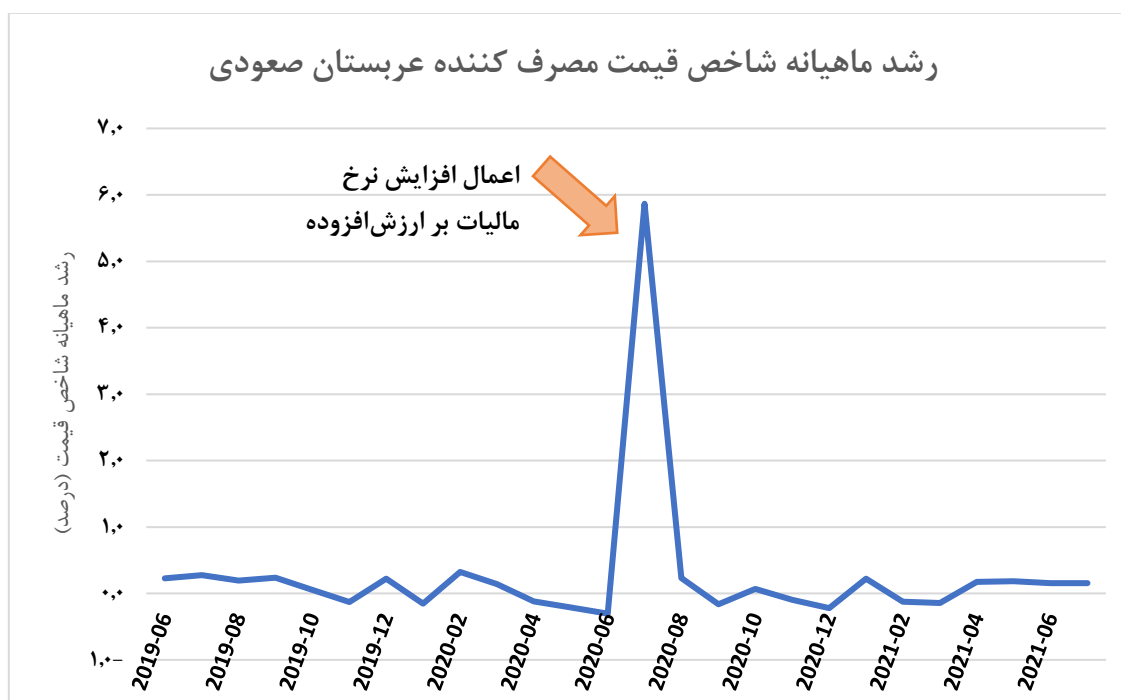
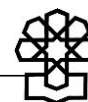
جدول ۱۱. بررسی آثار قیمتی افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده مطابق وزن‌های مورد استفاده در سبد

شاخص قیمت مصرف‌کننده (مناطق شهری) بانک مرکزی

سناریو پایه	سناریو افزایش ۲ واحد درصدی نرخ	
نرخ مالیات بر ارزش افزوده	۱۰ درصد	۱۲ درصد
قیمت بازار کالای مشمول (قیمت پایه = ۱ واحد)	۱.۱	۱.۱۲
درصد افزایش «قیمت بازار» کالای مشمول مالیات نسبت به سناریو پایه		۱.۸٪
سهم کالای مشمول از کل سبد کالا و خدمات	۲۴.۶٪	
شاخص قیمت بازار کلیه کالا و خدمات	۱.۰۲۴۶	۱.۰۲۹۵
درصد افزایش «قیمت بازار» کلیه کالا و خدمات نسبت به سناریو پایه		۰.۵٪

مأخذ: یافته‌های پژوهش براساس داده‌های بانک مرکزی

تجربه کشورهایی مانند عربستان نیز نشان داد جهش نرخ مالیات مصرف، صرفاً تورم مقطعی را بالا برده است. عربستان اجرای مالیات بر ارزش افزوده را از ۱ ژانویه ۲۰۱۸ با نرخ اولیه ۵ درصد آغاز کرد؛ سپس این نرخ را از ۱ ژوئیه ۲۰۲۰ به ۱۵ درصد افزایش داد. جهش از ۵ درصد به ۱۵ درصد در اواسط سال ۲۰۲۰، یکی از بزرگ‌ترین جهش‌ها در نرخ مالیات بر ارزش افزوده در یک اقتصاد بزرگ بود. دلیل این افزایش نرخ کاهش درآمدهای نفتی و تأثیر اقتصادی کرونا بیان شده است. تجربه افزایش ۳ برابری نرخ مالیات بر ارزش افزوده در عربستان نشان می‌دهد آثار این سیاست بر تورم کالا و خدمات یک اثر پایدار نبوده و صرفاً شاهد افزایش سطح قیمت‌ها در لحظه اعمال سیاست هستیم. این در حالی است که عواید ناشی از افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده، پایدار بوده و می‌تواند در بلندمدت موجب کاهش کسری بودجه و کاهش تورم شود درحالی‌که اثر آن بر سطح قیمت‌ها، به‌صورت یک متغیر مرتبط اعمال می‌شود. به‌طور خلاصه می‌توان گفت تجربه عربستان نشان می‌دهد افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده موجب افزایش سطح قیمت‌ها می‌شود ولی یک تورم پایدار را به دنبال نخواهد داشت.



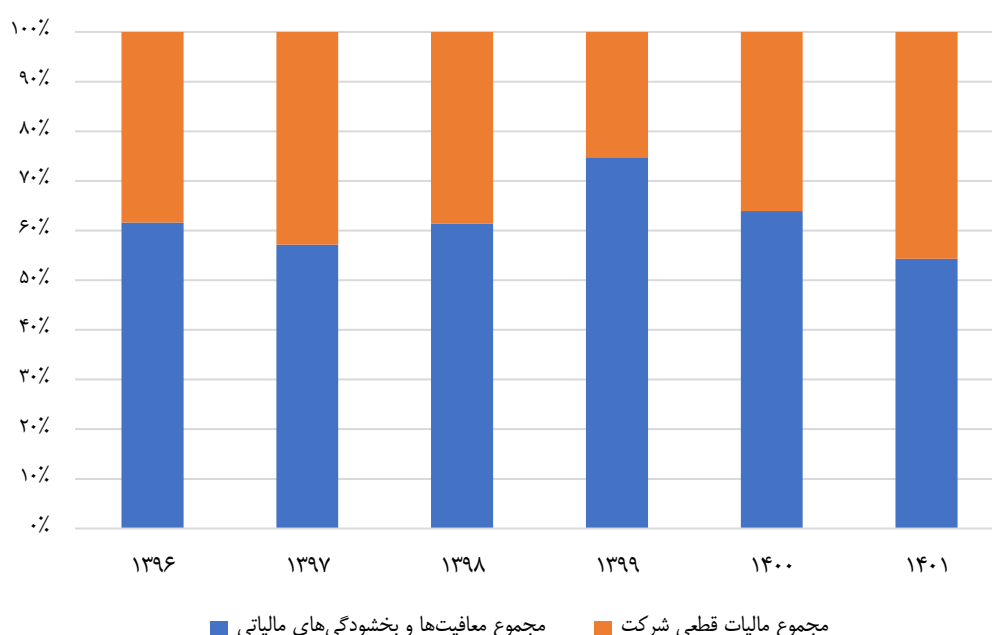
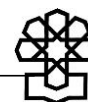
شکل ۲۵. نمودار رشد ماهیانه شاخص قیمت مصرف کننده در عربستان سعودی طی سال‌های ۲۰۱۹ تا ۲۰۲۱[۸]

ث- ظرفیت‌های اجرایی و زیرساختی: اجرای موفق سیاست افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده مستلزم برخورداری از زیرساخت‌های مناسب اجرایی در نظام مالیاتی است. خوشبختانه طی سال‌های اخیر با راه‌اندازی سامانه‌های هوشمند مالیاتی نظیر سامانه مؤدیان و پایانه‌های فروشگاهی، امکان رصد و ثبت شفاف معاملات فراهم شده است. در صورت پیاده‌سازی کامل، این بستر الکترونیک موجب می‌شود مالیات بر ارزش افزوده پرداختی توسط تولیدکنندگان و توزیع‌کنندگان به سهولت استرداد شود و وقفه‌ای در سرمایه در گردش بنگاه‌ها ایجاد نشود. به این ترتیب افزایش نرخ مالیات، در صورت اجرای دقیق قانون سامانه مؤدیان و پایانه‌های فروشگاهی که زیرساخت آن فراهم شده است فشار مالی مضاعفی بر کسب‌وکارهای شفاف تحمیل نخواهد کرد و صرفاً مصرف‌کننده نهایی متحمل پرداخت درصد بیشتری خواهد شد. علاوه بر این، داده‌های سامانه‌های یاد شده به سازمان امور مالیاتی امکان می‌دهد که از فرار مالیاتی جلوگیری کرده و تمامی فعالان مشمول را تحت پوشش قرار دهد. بنابراین براساس قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان مقدمات قانونی و زیرساخت اجرایی لازم برای اخذ کارای مالیات با نرخ بالاتر تا حد بالایی فراهم شده است و می‌توان با اطمینان از تحقق بخش عمده درآمد پیش‌بینی شده سخن گفت.

۴. درآمدهای از دست‌رفته دولت به واسطه‌ی معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی

مطابق بند (ب) ماده (۲۷) قانون برنامه هفتم، وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است به‌منظور شفافیت حمایت‌های مالیاتی، به‌صورت سالانه فهرست تمامی تخفیفات، اعتبار مالیاتی، نرخ صفر، معافیت یا بخشودگی و ترجیحات مالیاتی و گمرکی را تهیه و میزان درآمد از دست‌رفته دولت ناشی از موارد مذکور را با توجه به استنادات قانونی مربوط به تفکیک محاسبه نماید. سازمان برنامه و بودجه نیز مکلف به انتشار آن در قالب پیوست بودجه سنواتی است. متأسفانه برخلاف قانون برنامه هفتم همچون قانون بودجه سال ۱۴۰۴، در متن ماده واحده و جداول کلان لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ نیز، این فهرست وجود ندارد و در «اسناد پشتیبان لایحه بودجه سال ۱۴۰۵» این فهرست قرار دارد. فهرست درآمدهای از دست‌رفته دولت ناشی از معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی در پیوست این گزارش قابل مشاهده است. ضروری بود این فهرست مطابق تکلیف قانون در پیوست بودجه منتشر می‌شد. این عدم انتشار به مثابه استتکاف از اجرای قانون توسط سازمان برنامه و بودجه است. امید است نقص‌های آن برطرف شود و این گزارش‌دهی در سنوات آینده با دقت و جزئیات بیشتری صورت پذیرد.

برای سال ۱۴۰۵، برآورد مجموع درآمد از دست‌رفته دولت ناشی از انواع معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و تخفیفات مالیاتی ۲۹۸۰ هزار میلیارد تومان است. این در حالی است که در لایحه بودجه ۱۴۰۵، میزان پیش‌بینی شده برای مجموع درآمدهای مالیاتی ۲۹۶۱ هزار میلیارد تومان است. به عبارت دیگر، دولت تقریباً معادل مالیاتی که دریافت می‌کند، معافیت مالیاتی اعطا کرده است. بررسی‌های مرکز پژوهش‌های مجلس مبتنی بر اظهارنامه‌های اشخاص حقوقی نشان می‌دهد این وضعیت در سال‌های قبل نیز تقریباً به همین روال بوده و میزان درآمد از دست‌رفته دولت بیش از درآمدهای مالیاتی بوده است. هر ساله، بخش قابل توجهی از درآمد مالیاتی بالقوه دولت به دلیل معافیت و مخارج‌های مالیاتی محقق نمی‌شود. به مقایسه مالیات شرکت‌ها در کنار مخارج مالیاتی شرکت‌ها در طی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ می‌پردازد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، درآمد از دست‌رفته دولت از محل معافیت‌ها و بخشودگی‌ها به طور متوسط معادل ۱.۷ برابر کل مالیات قطعی شرکت‌ها است.



شکل ۲۶. مقایسه مخارج مالیاتی از محل معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی با کل مالیات قطعی شده شرکت‌ها در سال‌های مختلف

مأخذ: یافته‌های پژوهش مبتنی بر اظهارنامه‌های مالیات بر عملکرد اشخاص حقوقی و مالیات قطعی شده آن

بزرگ‌ترین ارقام این جدول عبارت هستند از ۱۲۰۰ هزار میلیارد تومان درآمد از دست‌رفته ناشی از معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده، ۴۷۷ هزار میلیارد تومان ناشی از سایر معافیت‌ها، ۲۹۸ هزار میلیارد تومان ناشی از معافیت‌های حقوق و دستمزد و ۲۰۹ هزار میلیارد تومان ناشی از معافیت فعالیت‌های تولیدی و معدنی ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم. بزرگ بودن رقم «سایر معافیت‌ها» ناشی از عدم دقت کافی در محاسبه و ثبت جزئیات معافیت‌ها دارد. انتظار می‌رود دستگاه‌های متولی از جمله سازمان امور مالیاتی، وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان برنامه و بودجه، معافیت‌های مالیاتی را با جزئیات بیشتری ثبت و محاسبه کنند.

معافیت‌های مالیاتی در ایران بسیار گسترده و بلندمدت هستند. علل و توجیهات معافیت‌های مالیاتی در ایران متنوع است ولی با اغماض، می‌توان به دو دسته کلی «حمایت از اقشار کم درآمد» و «مشوق‌های تولیدی و اقتصادی» تقسیم نمود. به عنوان مثال معافیت پایه مالیات حقوق یا معافیت کالای اساسی از مالیات بر ارزش افزوده از جنس حمایت از فقرا است؛ و معافیت‌های مناطق آزاد و معافیت‌های سنوات آغاز فعالیت تولیدی (ماده ۱۳۲ ق.م.م) بیشتر جنبه مشوق فعالیت‌های اقتصادی خاص دارند. نکته قابل توجه این است که اگرچه برخی از معافیت‌ها و تخفیفات مالیاتی ضروری و اجتناب ناپذیر است ولی تعداد بسیاری از معافیت‌های مالیاتی غیرضروری هستند. این معافیت‌های اضافی نه تنها اثربخشی در توسعه اقتصادی یا حمایت از اقشار کم درآمد ندارند، بلکه آسیب‌هایی نیز در پی دارند. این آسیب‌ها به اختصار عبارت‌اند از: نقض برابری افقی و عمودی، افزایش پیچیدگی و عدم کارآمدی نظام مالیاتی، تنزل سطح تمکین، کاهش سطح شفافیت، کاهش درآمد عمومی دولت و اختلال کارایی در اقتصاد.

با توجه به تجربه کشور در چند دهه اخیر، ضروری است رویکرد سیاست‌گذاران نسبت به اعطای معافیت تغییر کند و بسیاری از معافیت‌های مالیاتی مورد بازنگری قرار گرفته و حذف یا بازطراحی شوند. طبق اصول اقتصادی مشوق‌های مالیاتی باید محدود، موقت، مشروط، ضابطه‌مند و متناسب با خروجی و اثربخشی باشند. در غیر این صورت به محلی برای سوءاستفاده و فرار مالیاتی بدون عایدی اقتصادی برای کشور تبدیل می‌شوند. معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی نهایتاً منجر به کاهش مالیات پرداختی توسط مودی و در نتیجه، کاهش درآمدهای مالیاتی دولت می‌شود. به نوعی می‌توان گفت هر معافیت مالیاتی معادل پرداخت یارانه به فعالیت اقتصادی مربوطه است. به همین جهت به درآمد از دست رفته دولت از محل معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی، مخارج مالیاتی گفته می‌شود.

۵. پیشنهادهایی برای اصلاح نظام مالیاتی

در این بخش، چهار پیشنهاد در راستای اصلاح نظام مالیاتی و افزایش درآمدهای حاصل از آن ارائه می‌شود.

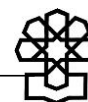
۱-۵. اعمال سیاست حداقل نرخ موثر مالیاتی

یکی از شاخص‌هایی که برای بررسی مالیات پرداختی شرکت مورد استفاده قرار می‌گیرد، نرخ موثر مالیات بر درآمد شرکت است. با تقسیم مالیات شرکت بر «سود شرکت قبل از کسر مالیات»، نرخ موثر مالیات شرکت بدست می‌آید. از جایی که تمامی درآمدهای شرکت (اعم از معاف یا غیر معاف) در «سود شرکت قبل از کسر مالیات» لحاظ می‌شوند، می‌توان گفت در صورت عدم فرار مالیاتی، فاصله این شاخص از نرخ قانونی مالیات بر درآمد بیان‌گر اثر جمعیتی معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و مشوق‌های مالیاتی است. هرچه نرخ موثر مالیاتی شرکت‌ها از ۲۵ درصد کمتر باشد، بیان‌گر استفاده بیشتر شرکت از مشوق‌های مالیاتی است. پیش‌تر مرکز پژوهش‌های مجلس در گزارش به شماره مسلسل ۲۰۶۸۰ مبتنی بر اطلاعات بی‌نام تمامی شرکت‌هایی که اظهارنامه برای سازمان امور مالیاتی ارسال کرده‌اند (بیش از ۳۰۰ هزار شرکت در سال) به بررسی نرخ موثر مالیاتی اشخاص حقوقی در ایران پرداخته است.

به طور کلی ۲ ویژگی محوری را می‌توان به نرخ موثر مالیات در ایران نسبت داد: اول، فاصله زیاد متوسط نرخ موثر مالیاتی با نرخ قانونی (۷۴ درصد در سال ۱۴۰۰ در مقابل ۲۵ درصد) و دوم، تفاوت زیاد نرخ موثر مالیاتی میان شرکت‌های مختلف.

ویژگی اول، موجب کاهش قابل توجه درآمدهای مالیاتی دولت می‌شود. که در بخش پیشین به آن پرداخته شد. فاصله زیاد نرخ موثر مالیاتی با نرخ قانونی و در نتیجه آن، مخارج مالیاتی قابل توجه، دولت را از بخش قابل توجهی از درآمدهای پایدار بالقوه محروم کرده و آنرا به سمت اتکال بیشتر به سایر منابع درآمدی (نظیر فروش کالای سرمایه‌ای مانند نفت و یا انتشار اوراق) سوق داده است. این امر با ناپایدار کردن درآمدهای دولت، نهایتاً اثر خود را در کسری بودجه و شکل‌گیری تورم نشان می‌دهد.

ویژگی دوم نرخ موثر مالیاتی در کشور، تفاوت زیاد نرخ موثر مالیاتی میان شرکت‌های مختلف است. وجود گسترده شرکت‌های دارای معافیت کامل در کنار شرکت‌های بدون معافیت مالیاتی، این امکان را به شرکت‌های مشمول مالیات می‌دهد تا با انتقال سود خود به شرکت‌های معاف از مالیات، از پرداخت مالیات اجتناب کنند. در طی این انتقال، نهایتاً



شاهد تعدادی شرکت زیان‌ده یا با سوددهی کم که مشمول مالیات هستند، در کنار شرکت‌های پرسود ولی معاف از مالیات خواهیم بود. علاوه بر این، الگوی غیریکنواخت نرخ موثر مالیاتی، آثار اقتصادی منفی متعددی را می‌تواند برای اقتصاد کشور داشته باشد. مقالات مهم حوزه اقتصاد بخش عمومی نشان می‌دهند نظام مالیات کارا (که موجب اختلال در تصمیم فعالان اقتصادی نمی‌شود) می‌بایست دارای نرخ موثر یکنواخت باشد ([۹] و [۱۰]). تفاوت در نرخ موثر مالیاتی می‌تواند منجر به تمرکز بیش‌از حد در یک صنعت شود چراکه شرکت‌ها به منظور اجتناب مالیاتی، به سمت صنایع دارای معافیت سوق پیدا می‌کنند [۱۱]. این امر ضمن آنکه به دلیل بازتوزیع غیربهبینه می‌تواند منجر به کاهش بهره‌وری شود، به دلیل استفاده بیشتر شرکت‌ها از معافیت‌ها، کاهش درآمدهای مالیاتی را نیز در پیش دارد. نهایتاً لازم به ذکر است گستردگی زیاد نرخ موثر مالیاتی شرکت‌ها، نشان از پیچیدگی قواعد مالیاتی دارد. در نتیجه شرکت‌هایی که توانایی مالی بیشتره داشته و مشاوران مالیاتی بهتری را می‌توانند به کار گیرند، بیشتر از سایرین می‌توانند با استفاده از اجتناب مالیاتی، مالیات پرداختی خود را کاهش دهند.

لازم به ذکر است آسیب‌های بیان شده، به فرض کارا بودن معافیت‌های فعلی است. در صورتی که معافیت‌ها نتوانند به اهداف در نظر گرفته شده برای آنها (نظیر افزایش سرمایه‌گذاری یا اشتغال) دست یابند، عملاً شاهد هدر رفت منابع دولت هستیم. وجود معافیت‌های غیرهدفمند، موجب می‌شود شرکت‌های معاف از مالیات، لزوماً در ازای تحقق سرمایه‌گذاری، ارتقای تکنولوژی و یا گسترش اشتغال تشویق نشوند. بنابراین ضمن آنکه مخارج مالیاتی قابل توجهی به بودجه دولت تحمیل می‌شود، لزوماً فعال اقتصادی که مستحق تشویق است، معافیتی را دریافت نخواهد کرد. برای این منظور لازم است در گزارش‌های مجزایی، کارایی و موفقیت معافیت‌های مختلف در دستیابی به اهداف در نظر گرفته شده برای آنها مورد بررسی قرار گیرد.

۱-۵. سوابق قانونی اعمال محدودیت بر معافیت‌های مالیاتی در ایران

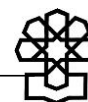
اولین گام به منظور محدود سازی معافیت‌های مالیاتی اشخاص حقوقی در کشور را می‌توان بند (س) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۳ دانست. فلسفه این بند، حد گذاری بر استفاده اشخاص حقیقی و حقوقی از معافیت‌های مالیاتی است؛ به نحوی که صرفاً اشخاص حقوقی تا میزان ۵۰۰ میلیارد تومان و اشخاص حقیقی تا میزان ۵۰ میلیارد تومان از درآمدها می‌توانستند از معافیت‌های گوناگون استفاده کنند. برخی معافیت‌ها از جمله معافیت‌های مدت‌دار همچون مناطق آزاد و معافیت فعالیت‌های تولیدی، معدنی، بیمارستانی و گردشگری و همچنین معافیت خیریه‌ها و آستان‌ها (ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم) و مشوق‌های مندرج در قانون جهش تولید دانش‌بنیان از این حکم مستثنا شده بودند. این بند دارای ایراداتی نظیر اعمال سقف معافیت برای صندوق‌های سرمایه‌گذاری و ابهام در خصوص نحوه اعمال سقف محدودیت بود^۱ و نهایتاً در تابستان سال ۱۴۰۳ اصلاح شد. در طی این اصلاحات، دایره موارد مستثنی در این بند افزایش یافت به صورتی که می‌توان گفت مهم‌ترین معافیت‌های مالیاتی کشور، نهایتاً از شمول این بند، خارج شدند. مشابه این بند پس از برخی تغییرات، در قانون بودجه سال ۱۴۰۴ نیز به تصویب رسید.

۱. متن اولیه از جهت اینکه سقف معافیت بر روی مأخذ (درآمد مشمول مالیات) اعمال می‌شود و یا خود مالیات متعلق شخص، دارای ابهام بود.

بند (الف) تبصره (۱) قانون بودجه سال ۱۴۰۴
مجموع معافیت‌ها، نرخ صفر مالیاتی، کاهش نرخ مالیاتی و سایر مشوق‌های مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی از محل مجموع درآمدهای حاصل شده برای عملکرد سال ۱۴۰۴ کلیه مؤدیان به استثنای معافیت‌های دارای سقف زمانی مشخص و ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی و موارد مندرج در مواد (۲)، (۱۳۹)، (۱۴۱)، (۱۴۳)، (۱۴۳ مکرر)، (۱۴۵) و (۲۸۰) قانون مذکور و معافیت‌های موضوع قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید به‌منظور تسهیل اجرای سیاست‌های کلی اصل چهل و چهارم (۴۴) قانون اساسی مصوب ۱۳۸۸/۹/۲۵ با اصلاحات و الحاقات بعدی، قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها مصوب ۱۴۰۲/۱۲/۲۲ و قانون جهش تولید دانش‌بنیان مصوب ۱۴۰۱/۲/۱۱ برای اشخاص حقوقی تا مبلغ هفت هزار میلیارد (۷۰۰۰،۰۰۰،۰۰۰،۰۰۰) ریال و اشخاص حقیقی تا مبلغ هفتصد میلیارد (۷۰۰،۰۰۰،۰۰۰،۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات (سود خالص) قابل اعمال است.
...

اصلی‌ترین معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی از شمول این بند مستثنی شده‌اند. در ادامه به برخی از معافیت‌های مستثنی شده اشاره می‌شود:

- معافیت فعالیت‌های تولیدی، معدنی، بیمارستانی و گردشگری موضوع [ماده \(۱۳۲\) قانون مالیات‌های مستقیم](#) با توجه به زمان‌دار بودن آنها
 - معافیت شرکت‌های فعال در مناطق آزاد تجاری و صنعتی با توجه به زمان‌دار بودن آنها
 - معافیت سود سپرده بانکی به موجب مستثنی شدن [ماده \(۱۴۵\) قانون مالیات مستقیم](#)
 - معافیت فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری و ... به موجب مستثنی شدن [ماده \(۸۱\) قانون مالیات مستقیم](#)
 - معافیت سود تقسیم نشده شرکت در صورت انتقال به حساب سرمایه به موجب مستثنی شدن معافیت‌های قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها
 - معافیت صادرات کالا و خدمات به موجب مستثنی شدن [ماده \(۱۴۱\) قانون مالیات‌های مستقیم](#)
- با توجه به استثنایها و سقف‌های تعیین‌شده، عملاً شرکت‌های بزرگ مشمول این سقف معافیت نمی‌شوند و شرکت‌های بسیار محدودی باقی می‌مانند که این بند بر مالیات پرداختی آنها مؤثر است. در نتیجه، این بند به هدف تعیین‌شده‌ی خود نخواهد رسید و عملاً در فضای اقتصادی کشور ما بی‌تأثیر است. لازم به ذکر است استثنایهای گسترده این بند، تنها مشکل آن نیست و در صورت کاهش موارد استثنا شده، شاهد اعمال محدودیت بیشتر بر شرکت‌های بزرگ در بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی خواهیم بود. با توجه به آنکه در این بند مقدار ریالی برای سقف معافیت‌های مالیاتی تعیین شده‌است، عملاً هرچه شرکت بزرگ‌تر باشد محدودیت معافیت بیشتری را به موجب این بند تجربه خواهد کرد. در بلند مدت، این امر موجب ترغیب شرکت‌ها به سمت شکسته شدن به شرکت‌های کوچک‌تر و در نتیجه کاهش صرفه مقیاس می‌شود. صرف آنکه شرکت (الف) بزرگ‌تر از شرکت (ب) است، دلیل موجهی برای مالیات ستانی بیشتر از شرکت (الف) نیست و لازم است مشوق‌های مالیاتی با توجه به عملکرد شرکت‌ها در مواردی نظیر سرمایه‌گذاری تعیین شوند و نه اندازه آنها. در کنار موارد بیان شده، بهتر است قانون‌گذاری در خصوص محدودیت معافیت‌های مالیاتی، در قوانین دائمی و یا برنامه‌های پنج‌ساله پیشرفت صورت پذیرد تا به فعالان اقتصادی، قدرت پیش‌بینی پذیری بدهد. در کنار آن، هنگام اعمال این قوانین می‌بایست به معافیت‌هایی که در گذشته به صورت زمان‌دار داده شده است، توجه شود. لغو



یکباره معافیت‌های زمان‌دار موجب کاهش پیش‌بینی پذیری در اقتصاد شده و می‌تواند در آینده، منجر به بی‌اعتمادی فعالان اقتصادی به مشوق‌های مالیاتی شود.

به نظر می‌رسد هدف قانون‌گذار، جلوگیری از معافیت‌های گسترده و افزایش درآمدهای دولت بوده‌است ولی در عمل به دلیل معافیت‌های مستثنی شده، شرکت‌های بسیار محدودی باقی می‌مانند که این بند بر مالیات پرداختی آن‌ها مؤثر است و در نتیجه این بند به هدف تعیین‌شده‌ی خود نمی‌رسد. همچنین در صورت کاهش موارد استثنا، همچنان مشکلات دیگری مانند کاهش انگیزه افزایش مقیاس شرکت‌ها باقی است.

۲-۱-۵. سیاست حداقل نرخ موثر

استفاده از حداقل نرخ موثر مالیاتی به منظور تعیین حداکثر میزان بهره‌مندی از معافیت‌های مالیاتی، می‌تواند ضمن عدم جریمه شرکت‌های بزرگ مقیاس، به جلوگیری از شکل‌گیری شرکت‌های با معافیت کامل کمک کند. سیاست تعیین حداقل نرخ موثر مالیاتی، منجر به محدودیت شرکت‌ها در بهره‌مندی از معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی خواهد شد ولی این محدودیت، حساس به اندازه شرکت نیست و به واسطه آن، شرکت‌های بزرگ‌تر، جریمه بیشتری را در مقایسه با سایر شرکت‌ها دریافت نخواهند کرد. لازم به ذکر است اتخاذ چنین سیاستی بهتر است بدون لحاظ کردن دامنه گسترده‌ای از موارد مستثنی صورت گیرد تا بتواند به اهداف خود دست‌یابد. برای مثال معافیت صندوق‌های سرمایه‌گذاری و معافیت پرداخت‌های مردم به خیریه‌ها از جمله مواردی است که باید از اعمال حداقل نرخ موثر مالیاتی مستثنی شوند.

لازم به ذکر است اعمال سیاست حداقل نرخ موثر مالیاتی دارای تجارب جهانی بوده و هم‌اکنون این سیاست توسط کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در خصوص شرکت‌های بزرگ چندملیتی^۱ اجرا می‌شود. سیاست حداقل نرخ مالیات جهانی^۲، با هدف اطمینان از اینکه این شرکت‌ها در هر کشور یا منطقه قضایی که فعالیت می‌کنند، با حداقل نرخ مالیاتی مواجه هستند، معرفی شده است. به موجب این سیاست، از ابتدای سال ۲۰۲۴، نرخ موثر مالیاتی شرکت‌های بین‌المللی می‌بایست در هر منطقه‌ای که فعالیت می‌کنند، حداقل معادل ۱۵ درصد باشد و کشورها ملزم هستند با اخذ مالیات بیشتر، نرخ موثر مالیاتی شرکت‌هایی که کمتر از ۱۵ درصد است را افزایش دهند. این سیاست موجب کاهش انگیزه شرکت‌ها برای انتقال سود به حوزه‌های کم‌مالیات می‌شود و می‌تواند از اجتناب مالیاتی شرکت‌ها از این طریق، جلوگیری می‌کند. [۱۲] و [۱۳]. همچنین از سال ۲۰۲۲ در کشور آمریکا نیز سیاست حداقل نرخ موثر ۱۵ درصدی برای تمامی شرکت‌های بزرگ وضع شده‌است [۱۴].

1. multinational enterprise groups (MNE)

2. Global Minimum Tax (GMT)

۲-۵. اصلاح و هدف‌مندسازی معافیت‌های مالیاتی

بر اساس مبانی نظری و تجربه‌های سایر کشورها، حمایت از فعالیت‌های گوناگون به‌ندرت از راه اعطای معافیت مالیاتی می‌گذرد. یکی از مهم‌ترین دلایل این موضوع این است که وجود چنین معافیت‌های غیرهدفمند می‌تواند موجب بروز پدیده خزش معافیت‌های مالیاتی (تلاش گروه‌های مختلف برای معاف‌شدن) و کاهش شفافیت در آنها شود؛ همان مسئله‌ای که حالا هم به‌واسطه دامنه گسترده معافیت‌ها در قوانین مالیاتی کشور قابل ردیابی است. در واقع از یک‌طرف، فعالیت‌های مختلف اقتصادی با استناد به معافیت سایر فعالیت‌ها به‌دنبال معاف‌شدن از پرداخت مالیات هستند. از طرف دیگر، جریان وجوه در فعالیت‌های گوناگون غیرشفاف و نامعلوم است.

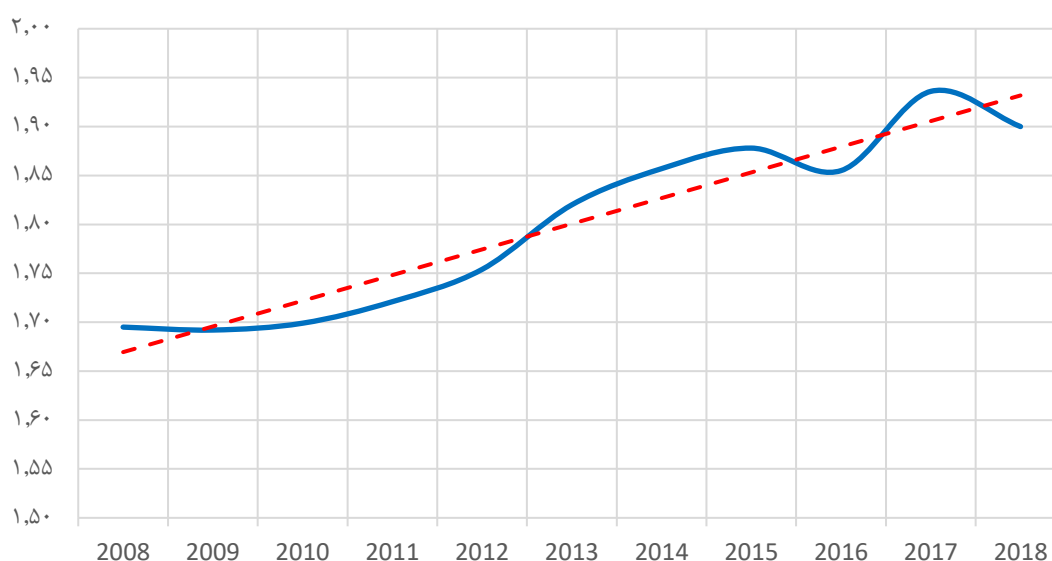
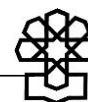
در این رابطه، در ردیف ۳-۱ لایحه، برای مجموع معافیت‌ها، کاهش نرخ‌های مالیاتی و ... سقف ۶۰۰ میلیارد تومانی برای درآمد اشخاص حقوقی و ۶۰ میلیارد تومانی برای اشخاص حقیقی قرار داده شده است. این پیشنهاد لایحه بودجه مشابه بند (الف) تبصره (۱) بخش اول قانون بودجه سال ۱۴۰۴ است. البته، نکته‌ی مهم در مورد این بند مستثنی‌شدن بخش عمده‌ی معافیت‌های مالیاتی است؛ مانند معافیت‌های مدت‌دار، معافیت‌های کشاورزی (ماده ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم)، معافیت‌های صادراتی (ماده ۱۴۱)، معافیت‌های بورسی (ماده ۱۴۳) و ... که با توجه به آن‌ها، می‌توان گفت این بند تأثیر چندانی بر کاهش درآمدهای مالیاتی از دست‌رفته ندارد. در نتیجه، بهتر است در مورد سقف‌های تعیین‌شده یا معافیت‌های کنار گذاشته‌شده تجدیدنظر شود.

همان‌طور که اشاره شد، نکته مهم دیگر در اعطای معافیت‌های مالیاتی لحاظ کردن این معافیت‌ها به‌عنوان هزینه است. وقتی قانون‌گذار به یک فعالیت معافیت مالیاتی می‌دهد، در حقیقت به مقداری که این فعالیت باید مشمول پرداخت مالیات می‌شد، به بودجه دولت هزینه وارد می‌کند. به‌نوعی، می‌توان گفت هر معافیت مالیاتی معادل پرداخت یارانه به فعالیت اقتصادی مشمول معافیت است. بنابراین، نیاز است تا معافیت‌های فعلی با این نگاه مورد بررسی قرار گرفته، کارایی و اثربخشی هر یک بررسی‌شده و در صورت لزوم در اصل اعطای آن معافیت یا شیوه و میزان آن تجدیدنظر صورت گیرد تا کارایی اقتصادی بیشینه شود. در بخش قبل، فهرست این هزینه‌ها برای سال ۱۴۰۵ ارائه و بررسی مختصری در مورد آن انجام شد.

۳-۵. تغییر رویکرد به مالیات بر مجموع ثروت

مالیات بر ثروت و دارایی از پایه‌های مالیاتی رایج در دنیاست. مالیات بر دارایی مالیاتی است که بر دارایی‌های ناشی از مالکیت بخش خصوصی اعمال می‌شود. دارایی‌هایی مانند زمین، ساختمان، ماشین‌آلات و دیگر دارایی‌های حقیقی مانند خودرو، قایق، اموال بنگاه‌ها و... را مشمول این مالیات هستند. مالیات بر ثروت در بیشتر کشورهای جنوب اروپا، کشورهای اسکاندیناوی و کشورهای آسیایی وجود دارد.

نشان می‌دهد در سال‌های اخیر، متوسط نسبت مالیات بر دارایی به تولید ناخالص داخلی در کشورهایی با سابقه بیشتر در مالیات‌ستانی افزایش داشته است. در واقع، کشورها برای کاهش فاصله طبقاتی و پوشش فراتر درآمدهای مالیاتی در حال حرکت به سمت این پایه مالیاتی هستند.



شکل ۲۷. متوسط نسبت مالیات بر دارایی به تولید ناخالص داخلی در کشورهای سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (٪) [۱۵]

به جای مالیات بر دارایی‌های جداگانه، مالیات بر مجموع ثروت می‌تواند به شناسایی دقیق‌تر دارایی‌های در اختیار هر فرد و مالیات‌ستانی عادلانه‌تر منجر شود؛ هرچند در بعضی کشورها به جز مالیات بر ثروت، مالیات بر دارایی‌های دیگر هم به صورت مضاعف دریافت می‌شود. این الگوی مالیاتی در کشورهایی چون کانادا، فرانسه، لوکزامبورگ، اسپانیا، نروژ و سوئیس اجرا شده است.

۴-۵. مالیات بر مجموع درآمد

استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد یکی از راهکارهایی است که می‌تواند نقشی محوری در تحول مالیاتی کشور و افزایش منابع درآمد پایدار بودجه ایفا کند. مالیات بر مجموع درآمد عبارت است از «روی‌کردی در مالیات‌ستانی از درآمد اشخاص حقیقی که در آن همه منابع درآمدی فرد به صورت یک پارچه تحت ضوابط یکسان جمع شده و در انتهای سال پس از کسر معافیت پایه، اعتبار و هزینه‌های قابل قبول، مشمول مالیات شود. در مالیات بر مجموع درآمد، بسیاری از معافیت‌های فعلی حذف یا محدود می‌شوند. در عوض، اعتبار یا هزینه قابل قبول به گونه‌ای است که نیازهای دهک‌های پایین تأمین شود و فشاری متوجه آنها نباشد». در نظام مالیاتی ایران برخلاف نظام‌های مالیاتی استاندارد، بار مالیاتی بیشتر متوجه شرکت‌های تولیدی است؛ درحالی‌که با استقرار مالیات بر مجموع درآمد، می‌توان بار مالیاتی شرکت‌ها را کاهش داد و آن را متوجه اشخاص حقیقی پردرآمد یا مشغول در فعالیت‌های غیرمولد کرد.

مالیات بر مجموع درآمد نسبت به مالیات‌های مجزای فعلی عادلانه‌تر است؛ چرا که با همه گروه‌های درآمدی برخورد مالیاتی یکسان و بدون تبعیض صورت می‌گیرد. همین‌طور به دلیل امکان کسر هزینه‌های زندگی از درآمد و دریافت مالیات تصاعدی از دهک‌های پردرآمد، به نفع فقرا و طبقات پایین جامعه نیز هست. در نتیجه، این مالیات می‌تواند

عدالت اجتماعی و بازتوزیع در جامعه را تقویت و ضریب جینی را کاهش دهد. از طرفی، اگر مالیات بر مجموع درآمد در کنار هدف‌مندسازی معافیت‌های مالیاتی اجرا شود، می‌تواند موجب افزایش کارایی اقتصادی و کاهش اجتناب مالیاتی شود. علاوه بر این، اگر مالیات بر مجموع درآمد با باز طراحی مالیات بر اشخاص حقوقی و کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها هم‌زمان باشد، موجب تقویت تولید و سرمایه‌گذاری مولد در کشور خواهد شد.

بنابراین در راستای افزایش منابع درآمدی بودجه عمومی، عادلانه‌سازی نظام مالیاتی، بهبود بازتوزیع، گسترش شفافیت مالی، شناسایی دقیق‌تر درآمدها، جلوگیری از فرار مالیاتی و هدایت پس‌اندازهای خرد از فعالیت‌های غیرمولد به مولد، مالیات بر مجموع درآمد باید با پایه گسترده، معافیت‌های محدود و نرخ منصفانه تصویب و اجرا شود. در این راستا، بررسی، تکمیل و تصویب لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم که امروز در مرحله بررسی مجلس شورای اسلامی قرار دارد می‌تواند گام مهمی در دستیابی به کارکردهای اشاره‌شده داشته باشد.

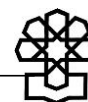
۵-۵. ادغام وظایف مالیات‌ستانی و دریافت حق بیمه

ادغام وظایف مالیات‌ستانی و دریافت حق بیمه از شرکت‌ها و مشاغل می‌تواند ضمن افزایش درآمدهای دولت، موجب بهبود فضای کسب و کار شود. تجربه بسیاری از کشورها نشان می‌دهد حق بیمه پرداختی به‌عنوان نوعی مالیات محسوب شده و دولت‌ها متولی وصول آن هستند. در سال ۲۰۱۹ از میان ۵۹ کشور بررسی‌شده، در ۲۴ کشور (۴۱٪) وظیفه دریافت حق بیمه بر عهده اداره امور مالیاتی بوده است. در ادامه، چند دلیل برای انجام این ادغام بررسی می‌شود:

۱. جلوگیری از تعارض اطلاعات بیمه و مالیات: آحاد اقتصادی به‌منظور فعالیت در کشور، ملزم به ارائه اطلاعات گوناگون به دستگاه‌ها و نهادهای مختلف هستند. نبود سامانه یک‌پارچه اطلاعاتی امکان اظهار اطلاعات متعارض را برای افراد فراهم می‌آورد. از مصادیق تعارض اطلاعات افراد در سامانه‌های کشور می‌توان به اطلاعات بیمه‌ای و مالیاتی افراد اشاره کرد. شرکت‌ها و مشاغل در مواجهه با سازمان امور مالیاتی انگیزه دارند هزینه نیرو کار خود را بیش‌اظهاری کنند تا هزینه قابل قبول بیش‌تری به آنها تعلق گرفته و در نتیجه، مشمول مالیات بر عملکرد کم‌تری شوند. این در حالی است که در مواجهه با سازمان تأمین اجتماعی، اشخاص انگیزه کم‌اظهاری هزینه نیروی کار خود را دارند تا از این طریق حق بیمه کم‌تری را به سازمان پرداخت کنند. در صورت یکپارچه‌سازی اطلاعات بیمه‌ای و مالیاتی، می‌توان از فرارهای قابل‌توجهی در حق بیمه و مالیات جلوگیری کرد. ادغام این دو وظیفه و محو ساختن آن به یک دستگاه ضمن کاهش هزینه کسب اطلاعات برای دولت، موجب کاهش تکالیف اشخاص حقوقی و در نتیجه بهبود محیط کسب و کار می‌شود.

۲. جلوگیری از مراجعه و حسابرسی مضاعف کسب و کار: ادغام وظایف مالیات‌ستانی و دریافت حق بیمه موجب جلوگیری از مراجعه و حسابرسی مضاعف کسب و کار می‌شود. این ادغام ضمن کاهش هزینه اجرایی، موجب تسهیل فضای کسب و کار هم خواهد شد. کسب و کارها به‌جای صرف وقت با دو دستگاه اجرایی و طی فرآیندهای حسابرسی متفاوت، با یک دستگاه و یک فرآیند حسابرسی سروکار خواهند داشت.

۳. نقش هم‌زمان سازمان تأمین اجتماعی به‌عنوان ذی‌نفع دریافت منابع و مجری: نقش هم‌زمان سازمان تأمین اجتماعی در دریافت و استفاده از منابع حاصل‌شده موجب تعارض منافع ساختاری برای این سازمان خواهد شد. سازمان تأمین اجتماعی به‌عنوان بزرگ‌ترین صندوق بازنشستگی کشور تعهدات مالی بسیاری بر عهده دارد. با توجه به ناترازی



صندوق‌های بازنشستگی، این سازمان ممکن است به‌منظور افزایش درآمدهای خود فشار بیش‌تری به کسب‌وکارها وارد کند. اگرچه ممکن است در کوتاه‌مدت این موضوع به افزایش منابع بینجامد، ولی در بلندمدت با تضعیف محیط کسب‌وکار، می‌تواند منجر به رکود و کاهش منابع سازمان شود.

۴. تسهیل نحوه محاسبه و دریافت حق بیمه قرارداد مقاطعه: یکی از مهم‌ترین چالش‌ها بین کسب‌وکارها با سازمان تأمین اجتماعی، شیوه محاسبه و دریافت حق بیمه براساس ضریبی از مبلغ قرارداد مقاطعه است. سازمان تأمین اجتماعی این مبلغ را با استناد به مواد ۴۱ و ۳۸ قانون تأمین اجتماعی مصوب سال ۱۳۵۴ مطالبه می‌کند. در حقیقت، قانون‌گذار سال ۱۳۵۴ به دلیل احتمال بالای فرار بیمه‌ای در آن زمان و کمک به حفظ حقوق کارگران با توجه به نبود سازوکارهای لازم برای سنجش اطلاعات فهرست ارسال‌شده، اقدام به تنظیم این مواد قانونی کرده که از گذشته تا امروز، همواره چالشی‌ترین مواد قانون تأمین اجتماعی در قبال کسب‌وکارها محسوب شده‌است. امروزه با توجه به ایجاد و توسعه پایگاه‌های داده‌ای در بین دستگاه‌های مختلف و امکان اتصال و همگام‌سازی این داده‌ها، می‌توان با کمک سنجش اطلاعات، به‌طرف اطمینان از فهرست افراد و حقوق و دستمزد اظهارشده توسط کارفرما حرکت کرد و با تکیه بر آن، تدریجاً زمینه حذف روش پرچالش محاسبه و دریافت حق بیمه بر اساس ضریب قرارداد مقاطعه فراهم شود. یکی از بهترین پایگاه‌های داده‌ای، اطلاعاتی است که از طریق فهرست حقوق و دستمزد افراد توسط سازمان امور مالیاتی کشور به‌دست می‌آید.

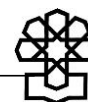
علاوه بر موارد مطرح‌شده، رابطه صندوق‌های بازنشستگی با کسب‌وکارها مشکلات دیگری را هم مانند صدور بخش‌نامه‌های متعدد، عدم قانونگذاری صریح، قائم‌به‌شخص بودن دریافت حق بیمه، طراحی نامناسب مراحل دادرسی و ... در برمی‌گیرد. با توجه به امکانات و تجربه سازمان امور مالیاتی در شناسایی و مالیات‌ستانی از مشاغل و شرکت‌ها، واگذاری وظایف دریافت حق بیمه به این سازمان می‌تواند در کنار موارد بیان‌شده، منجر به تسهیل فرآیند دریافت حق بیمه شود. مرتبط با این موضوع، در بند (ت) ماده (۲۷) قانون برنامه هفتم پیشرفت، وزارت امور اقتصاد و دارایی مکلف شده تا زیرساخت ادغام فرایندهای دادرسی مالیاتی و بیمه را فراهم کند.^۱ ولی متأسفانه این مهم در سال اول برنامه (۱۴۰۳-۱۴۰۴) اجرایی نشد و ضروری است در سال ۱۴۰۵ یکپارچه سازی وصول بیمه و مالیات حقوق به درستی انجام شود و دولت هرچه سریع‌تر لایحه مربوط به ادغام فرایندهای دادرسی مالیاتی و بیمه به مجلس ارائه نماید.

۱. در اجرای بند (۴) سیاست‌های کلی برنامه پنج‌ساله هفتم مبنی بر رونق تولید و عدالت مالیاتی، وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است با همکاری وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی تا پایان سال اول برنامه تمهیدات قانونی انتزاع فرایندهای دادرسی مالیاتی از سازمان امور مالیاتی کشور و دادرسی بیمه از وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی و ایجاد مراکز دادرسی مستقل مالیاتی و بیمه را فراهم نماید.

۶. بررسی الزامات مالیاتی لایحه بودجه سال ۱۴۰۵

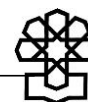
جدول ۱۲. اظهارنظر کارشناسی در خصوص الزامات مالیاتی سال ۱۴۰۵

ردیف	الزامات وصول منابع مالیاتی	مقدار (نصاب)	اظهار نظر کارشناسی	پیشنهاد جایگزین
۱-۱	سقف معافیت مالیات بر درآمد سالانه موضوع ماده (۸۴) قانون مالیاتهای مستقیم	۴۸۰ میلیون تومان	معافیت پایه مالیات حقوق: به میزان ۴۸۰ میلیون تومان در سال یا ۴۰ میلیون تومان در ماه تعیین شده است که حدود ۶۷٪ نسبت به سال گذشته افزایش داشته است.	موافق
۱-۲	نرخ مالیات بر مجموع درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی از قبیل حقوق و مزایا، مقرری یا مزد، حق شغل، حق شاغل، حق الزحمه، حق مشاوره، حق حضور در جلسات، پاداش و کارانه، حق السعی، اضافه کار، رفاهی و انگیزشی، بهره وری، هرگونه پرداخت پرسنلی از محل ماده ۲۱۷ قانون مالیاتهای مستقیم، فوق العاده حق التدریس، حق تحقیق، حق پژوهش و حق کشیک		در این ردیف مصادیق مشمول مالیات حقوق آمده است. البته الزامات اجرایی مالیات حقوق که در قانون بودجه ۱۴۰۴ نیز آمده است، لازم بود در متن این الزام آورده شود. این الزامات اجرایی در دو سال اخیر فرآیند مالیات حقوق را مبتنی بر محاسبه سیستمی توسط سازمان امور مالیاتی تغییر داده بود؛ که این اقدام وظایف مؤدیان (کارفرمایان و حسابداران) را تسهیل می نمود. همچنین دقت محاسبات افزایش یافته و تاحدودی مانع از فرار مالیاتی می شد. پلکان نرخ مالیات بر حقوق نیز همچون سنوات گذشته از ۱۰٪ تا ۳۰٪ تعیین شده است.	موافق به شرط اصلاح: نرخ مالیات بر مجموع درآمد حقوق کارکنان دولتی و غیردولتی که تحت عناوینی از قبیل حقوق و مزایا، مقرری یا مزد، حق شغل، حق شاغل، حق الزحمه، حق مشاوره، حق حضور در جلسات، پاداش، رفاهی و انگیزشی، بهره وری، هرگونه پرداخت پرسنلی از محل ماده ۲۱۷ قانون مالیاتهای مستقیم، حق التدریس، حق تحقیق، حق پژوهش و حق کشیک و کارانه اعم از مستمر یا غیرمستمر که به صورت نقدی و غیرنقدی، از یک یا چند منبع، در بخش دولتی و یا غیر دولتی تحصیل می نمایند، چه از کارفرمای اصلی و یا غیراصلی (موضوع تبصره (۱) ماده (۸) قانون مالیات های مستقیم) باشد، با رعایت الزامات اجرای مالیات بر مجموع درآمد حقوق مندرج در بند (الف) تبصره (۱) قانون بودجه سال (۱۴۰۴)
۱-۲-۱	پلکان ۱- مازاد بر ۴,۸۰۰ میلیون ریال تا ۹,۶۰۰ میلیون ریال	۱۰٪	پلکان نرخ مالیات بر حقوق همچون سنوات گذشته از ۱۰٪ تا ۳۰٪ تعیین شده است و نسبتا مناسب و عادلانه است.	موافق
۱-۲-۲	پلکان ۲- مازاد بر ۹,۶۰۰ میلیون ریال تا ۱۲,۰۰۰ میلیون ریال	۱۵٪		
۱-۲-۳	پلکان ۳- مازاد بر ۱۲,۰۰۰ میلیون	۲۰٪		



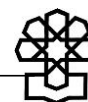
ردیف	الزامات وصول منابع مالیاتی	مقدار (نصاب)	اظهار نظر کارشناسی	پیشنهاد جایگزین
	ریال تا ۱۴,۴۰۰ میلیون ریال			
۱-۲-۴	پلکان ۴- مازاد بر ۱۴,۴۰۰ میلیون ریال تا ۱۶,۸۰۰ میلیون ریال	٪۲۵		
۱-۲-۵	پلکان ۵- مازاد بر ۱۶,۸۰۰ میلیون ریال	٪۳۰		
۱-۳	مجموع معافیتها، نرخ صفر مالیاتی، کاهش نرخ مالیاتی و سایر مشوقهای مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی از محل مجموع درآمدهای حاصلشده برای عملکرد سال ۱۴۰۵ کلیه مؤدیان بهاستثنای معافیتهای دارای سقف زمانی مشخص و ماده (۸۱) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ با اصلاحات و الحاقات بعدی و موارد مندرج در مواد (۲)، (۱۳۹)، (۱۴۱)، (۱۴۳)، (۱۴۳) مکرر، (۱۴۵) و (۲۸۰) قانون مذکور و معافیتهای موضوع قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید بهمنظور تسهیل اجرای سیاستهای کلی اصل چهل و چهارم (۴۴) قانون اساسی مصوب ۱۳۸۸/۰۹/۲۵ با اصلاحات و الحاقات بعدی، و قانون جهش تولید دانش بنیان مصوب ۱۴۰۲/۰۲/۱۱	برای اشخاص حقیقی: ۶۰ میلیارد تومان برای اشخاص حقوقی: ۶۰۰ میلیارد تومان	سقف برخی معافیتها: یکی از مشکلات جدی نظام مالیاتی کشور، وجود معافیتهای مالیاتی گسترده است که اثربخشی آنها در رونق تولید محل بحث است. در مواردی نیز این معافیتها به صورت ناعادلانه‌ای باعث کاهش نرخ موثر برخی شرکتها و کاهش درآمدهای دولت شده است. به عنوان نمونه، بررسی پنج شرکت پردرآمد کشور در سال ۱۴۰۰ نشان می‌دهد که نرخ موثر آنها معادل ۵، ۶، ۸ و ۹ درصد است. بنابراین، با توجه به بار مالیاتی این معافیتها، معافیتهای اشخاص حقوقی لازم است مورد بازبینی مجدد قرار گیرند. هدف این بند تعیین سقف بر استفاده اشخاص از معافیتهای مالیاتی است؛ البته برخی معافیتها از جمله معافیتهای مدتدار همچون مناطق آزاد، مناطق غیربرخوردار از اشتغال، مناطق کمتر توسعه‌یافته و همچنین معافیت خیریه‌ها و آستان‌ها (ماده ۱۳۹ قانون مالیاتهای مستقیم) و مشوقهای مندرج در قانون جهش تولید دانش بنیان از این حکم مستثنا شده‌اند. اصل این حکم رویکرد مثبتی در کنترل استفاده از معافیتهای مالیاتی، رفع تبعیض و افزایش درآمدهای مالیاتی به نفع کل جامعه دارد؛ اما دارای چالش‌ها و ایراداتی نیز هست. با این که با این بند موافقت می‌شود، اما یک نکته‌ی مهم این است که با توجه به استثنائات و سقف‌های تعیین‌شده، در واقع شرکت‌های بسیار محدودی باقی می‌مانند که این بند بر مالیات پرداختی آنها مؤثر است. در نتیجه، این بند به هدف تعیین‌شده‌ی خود نمی‌رسد و عملاً در فضای اقتصادی کشور ما بی‌تأثیر است. برای رفع این مشکل، از چند رویکرد می‌توان استفاده کرد. کاهش معافیتهای مستثنی‌شده، کاهش سقف درآمدهای و همچنین استفاده از یک کف حداقلی برای نرخ موثر می‌تواند اصلاحات جایگزین باشند. مورد پیشنهادی آخر در تجربه‌های جهانی هم دیده می‌شود. به همین منظور پیشنهاد می‌شود سقف معافیتهای مالیاتی اشخاص حقوقی به صورت حداقل نرخ موثر بازنویسی شود و موارد استثنا شده در آن کاهش	موافق با اصلاحات: حداقل نرخ موثر مالیات (نسبت مالیات به مجموع سود معاف از مالیات و سود مشمول مالیات) پس از اعمال کلیه معافیتها، نرخ صفر مالیاتی، کاهش نرخ مالیاتی و سایر مشوقهای مالیاتی برای عملکرد سال ۱۴۰۵ اشخاص حقوقی (به استثنای درآمدهای برخوردار از مزایای مذکور که دارای سقف زمانی مشخص می‌باشند و بازه زمانی آنها قبل از لازم‌الاجرا شدن این قانون شروع شده است، سرمایه-گذاری‌های انجام شده موضوع بند (ث) ماده (۱۳۲) قانون مالیاتهای مستقیم تا پایان سال ۱۴۰۴ و همچنین درآمدهای موضوع ماده (۸۱)، تبصره (۴) ماده (۱۰۵)، ماده (۱۳۹)، تبصره‌های (۱) و (۲) ماده (۱۴۳)، ماده (۱۴۳) مکرر، بندهای (۳) و (۵) ماده (۱۴۵) و ماده (۲۸۰)، قانون مالیاتهای مستقیم و نیز ماده (۳۶) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور): به میزان پرداخت در سال ۱۴۰۵ به صورت علی‌الحساب مطابق ماده (۱۶۳) قانون مالیاتهای مستقیم: ۷ درصد

ردیف	الزامات وصول منابع مالیاتی	مقدار (نصاب)	اظهار نظر کارشناسی	پیشنهاد جایگزین
			یابد.	به میزان پرداخت در سال ۱۴۰۶ و سال‌های بعد: ۱۲ درصد
۱-۴	سقف معافیت مالیاتی و اعتبار مالیاتی اشخاص حقوقی مشمول قانون تامین مالی تولید و زیرساختها مصوب قانون تأمین مالی تولید و زیرساختها مصوب 22/02/1403 برای عملکرد سال ۱۴۰۴	۲۰۰ میلیارد تومان	سقف معافیت‌های قانون تامین مالی: چنین حکمی صراحتاً در قانون الزامات بودجه و در بودجه‌های سنواتی گذشته نبوده است. همچنین این حکم به نوعی عطف به ما سبق می‌کند و برخلاف اغلب الزامات بودجه که ناظر به عملکرد سال ۱۴۰۵ هستند، این حکم ناظر به عملکرد سال ۱۴۰۴ است (مگر اینکه به گونه‌ای اصلاح شود که دامنه آن برای شرکت‌هایی که مجامع آن‌ها هنوز برگزار نشده اعمال گردد). این الزام به گذشته هم از نظر حقوقی چالش برانگیز است هم از منظر کسب و کاری موجب نااطمینانی و عدم امکان برنامه‌ریزی فعالان اقتصادی می‌شود. اساساً چنین کاری نقض هدف اصلی قانون یعنی استفاده از معافیت به عنوان تشویق فعالان اقتصادی به انجام کار خاصی است. فعالان اقتصادی بر اساس اعلام حاکمیت آن کار خاص را انجام داده‌اند تا از مزایای مالیاتی بهره‌مند گردند ولی یکباره در پایان سال با سقف معافیت مواجه می‌شوند. همچنین متن این حکم مقداری ابهام دارد (از نظر نگارشی نیز واجد ایراداتی است و برخی عبارات تکرار شده است) زیرا در قانون تامین مالی تولید و زیرساختها معافیت‌های مختلفی آمده است و مشخص نیست کدام یک هدف است. برخی از آن‌ها مربوط به مالیات بر ارزش افزوده هستند و سقف‌گذاری بر آن‌ها چالش‌های اجرایی و اقتصادی ایجاد خواهد کرد. معافیت‌های این قانون شامل موارد زیر است: ماده ۱۴: مربوط به معافیت افزایش سرمایه از محل سود سال جاری و معافیت‌های نقل و انتقالات (بیشتر ناظر به انتقال به صندوق‌ها و طرح پروژه‌ها) است. معافیت‌های این ماده بار مالی بسیار زیادی برای دولت دارد و عملاً موجب شده است بسیاری از بانک‌ها و شرکت‌های بزرگ مالیات بسیار اندکی بپردازند. ماده ۱۵: مربوط به افزایش سرمایه از طریق صرف سهام با سلب حق تقدم است. ماده ۲۱: مربوط به معافیت ارزش افزوده اوراق سپرده کالایی و اوراق بهادار از جمله صندوق طرح	موافق با اصلاحات: سقف معافیت مالیاتی و اعتبار مالیاتی اشخاص حقوقی مشمول بند (ث) ماده (۱۴) قانون تامین مالی تولید و زیرساختها مصوب ۱۴۰۳/۰۲/۲۲، که مجامع آن‌ها در خصوص عدم تقسیم سود در سال ۱۴۰۵ تشکیل شود.



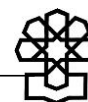
ردیف	الزامات وصول منابع مالیاتی	مقدار (نصاب)	اظهار نظر کارشناسی	پیشنهاد جایگزین
			(پروژه) و گواهی صرفه جویی انرژی و برخی نقل و انتقالات است. و ماده ۴۱: مربوط به استفاده شرکت‌های در بخش‌های دولتی یا عمومی غیردولتی در اجرای طرح‌های تولیدی و زیربنایی از مزایای معافیت ۱۳۸ مکرر ق.م.م است. بر همین اساس پیشنهاد می‌شود این سقف معافیت به تنها یک بند از مواد این قانون محدود شود و ملاحظات حقوقی و کسب و کار نیز در آن لحاظ گردد.	
۱-۵-۱	حداکثر میزان فروش کالا و خدمات مشاغل مشمول معافیت تبصره ماده (۱۰۰) قانون مالیات‌های مستقیم	۷۲ میلیارد تومان	سقف رسیدگی برآوردی مشاغل کوچک: مطابق تبصره ماده (۱۰۰) ق.م.م، سازمان امور مالیاتی می‌تواند مؤدیان پایین‌تر از حدنصاب تعیین‌شده را از انجام بخشی از تکالیف از قبیل نگهداری اسناد و مدارک و ارائه اظهارنامه مالیاتی معاف کند و مالیات مؤدیان مذکور را به‌صورت مقطوع تعیین و وصول نماید. بنابراین، این حکم با کاهش تکالیف مؤدیان خرد، موجب تسهیل فرآیند مالیات‌ستانی برای آنها می‌شود. ۲. طبق این حکم، سازمان امور مالیاتی می‌تواند مالیات مشاغلی که میزان فروش کالا و خدمات آنها، کمتر از ۷۲ میلیارد تومان (۱۵۰) برابر معافیت مالیات حقوق) بوده‌است را به‌صورت مقطوع تعیین و وصول نماید.	
۱-۵-۲	حداکثر میزان معافیت درآمد مشمول مالیات سالانه مستغلات اشخاص فاقد درآمد موضوع ماده (۵۷) و حداکثر میزان معافیت درآمد مشمول مالیات سالانه مالیات پردرآمد مشاغل موضوع ماده (۱۰۱) قانون مالیات‌های مستقیم	۲۸۰ میلیون تومان	معافیت پایه درآمد مشاغل و اجاره افراد بدون درآمد و بازنشسته: در حالیکه معافیت مالیات حقوق ۴۸۰ میلیون تومان تعیین شده و ۶۷٪ افزایش یافته است؛ معافیت سالانه مالیات بر مشاغل موضوع ماده (۱۰۱)، ۲۸۰ میلیون تومان تعیین و حدود ۴۰٪ رشد یافته‌است و فاصله میان معافیت سالانه مشاغل و حقوق‌بگیران نسبت به بودجه ۱۴۰۴ افزایش یافته‌است. تمایز میان دریافت‌کنندگان حقوق و دستمزد و صاحبان مشاغل موجب بی‌عدالتی مالیاتی میان این اقشار می‌شود و عملاً با فرض درآمد یکسان بین مشاغل و حقوق‌بگیران، آن دسته از صاحبان مشاغل که شفاف عمل کرده و فرار مالیاتی ندارند،	موافق

ردیف	الزامات وصول منابع مالیاتی	مقدار (نصاب)	اظهار نظر کارشناسی	پیشنهاد جایگزین
			ملزم به پرداخت مالیات بیشتری نسبت به حقوق بگیران خواهند شد. لازم به ذکر است مبنای محاسبه مالیات مقطوع مشاغل توسط سازمان امور مالیاتی، ضرایب این سازمان برای تخمین سود مشاغل بر اساس میزان فروش آن‌ها است. بر اساس بررسی‌های صورت گرفته، بسیاری از این ضرایب با مقادیر واقعی فاصله داشته و موجب کم‌برآوردی در محاسبه سود مشاغل می‌شود. به همین دلیل تا زمان اجرای کامل سامانه مؤدیان و دقیق‌تر شدن ضرایب مذکور، پیشنهاد می‌شود معافیت سالانه مشاغل اندکی کمتر از معافیت حقوق و دستمزد تعیین شود. با ثبت کامل معاملات در سامانه مؤدیان و افزایش اشراف سازمان امور مالیاتی به اطلاعات عملکرد اقتصادی مشاغل و جلوگیری از فرار مالیاتی آنها، لازم است معافیت مالیاتی موضوع این حکم متناسب با معافیت حقوق و دستمزد تعیین شود.	
۱-۵-۳	سقف درآمد سالانه مشمول اشخاص موضوع بند «ل» ماده (۱۳۹) قانون مالیاتهای مستقیم با احتساب مازاد حسب مورد به نرخ قانون یاد شده	۹۶۰ میلیون تومان	سقف معافیت فعالیت‌های هنری: سقف معافیت بند (ل) ماده (۱۳۹) قانون مالیات‌های مستقیم مربوط به فعالیت‌های هنری و فرهنگی و درآمدهای هنرمندان همچون سال‌های گذشته معادل ۲ برابر معافیت پایه مالیات حقوق تعیین شده است که از جهت عدالت اقدامی مناسب است.	موافق
۱-۶-۲	حداقل افزایش درآمد ابرازی عملکرد ۱۴۰۴ نسبت به درآمد ابرازی عملکرد ۱۴۰۳ برای برخورداری از مشوقها مطابق تبصره (۷) ماده (۱۰۵) و تبصره ماده (۱۳۱) قانون مالیاتهای مستقیم	۴۵٪	به منظور حمایت از رشد اشخاص حقوقی و مشاغل و تشویق آنها به ابراز صحیح درآمدهای مالیاتی، طبق تبصره (۷) ماده (۱۰۵) و تبصره ماده (۱۳۱) قانون مالیاتهای مستقیم به ازای هر ۱۰ واحد درصد افزایش درآمدهای ابراز مشمول مالیات این اشخاص نسبت به درآمد ابراز سال گذشته، یک واحد درصد (حداکثر تا ۵ واحد درصد) از نرخ مالیات آنها کسر می‌شود. با توجه به شرایط تورمی کشور در سال‌های اخیر، صرف تداوم فعالیت اشخاص منجر به افزایش اسمی درآمدهای آنها و در نتیجه امکان بهره‌مندی همه از این معافیت می‌شود. بنابراین و به منظور تخصیص این معافیت به اشخاصی که واقعاً فعالیت	موافق این ردیف به ردیف‌های ذیل ۵-۱ مربوط به نصاب‌های قانون مالیاتهای مستقیم جایجا شود.



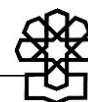
ردیف	الزامات وصول منابع مالیاتی	مقدار (نصاب)	اظهار نظر کارشناسی	پیشنهاد جایگزین
			خود را توسعه داده‌اند و نه عموم اشخاص، لازم است نصاب تعیین شده در تبصره ۷ ماده (۱۰۵) و تبصره ماده (۱۳۱) قانون مالیات‌های مستقیم به مقداری نزدیک به تورم سالانه کشور تغییر یابد. برای حل مشکل بیان شده در این ردیف نصاب تبصره (۷) ماده (۱۰۵) و تبصره ماده (۱۳۱) به ده درصد (۱۰٪) مازاد بر ۴۵٪ تغییر یافته است. البته این نصاب مربوط به قانون مالیات‌های مستقیم است ولی به اشتباه در جدول الزامات ذیل نصاب‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده آورده شده است که باید جای آن تغییر کند.	
۱-۶-۳	میزان افزایش نرخ واحد بر مالیات بر ارزش افزوده کالاهای موضوع ماده (۷) و بند (ب) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده برای مصارف هزینه متناسب سازی حقوق بازنشستگان	۱٪	این حکم در خصوص افزایش یک واحد درصدی مالیات بر ارزش افزوده است که درآمد حاصل از آن صرف متناسب سازی حقوق برخی از بازنشستگان می شود که در قانون بودجه سال ۱۴۰۴ نیز به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. در ادامه در بخش اول به افزایش یک واحد درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده و اثرات آن پرداخته می شود و در بخش های دیگر به مصارف و تغییرات آن نسبت به حکم سال ۱۴۰۴ پرداخته می شود و در بخش پایانی توضیحاتی پیرامون اصلاح این حکم بیان می شود: ۱) افزایش یک واحد درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده و اثرات آن: بررسی کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده نشان از آن دارد که نرخ مالیات بر ارزش افزوده در ایران از بسیاری از کشورهای همسایه نیز کمتر بوده و همچنین اختلاف معناداری با متوسط کشورهای سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه^۱ (۱۹.۲ درصد) دارد. با توجه به ثابت بودن نرخ مالیات بر ارزش افزوده از سال ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۲، یکی از پیشنهادها برای جبران کسری بودجه دولت و افزایش درآمدهای مالیاتی افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده است. پیش بینی می شود در سال ۱۴۰۵، هر واحد درصد افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده موجب افزایش حدود ۱۱۳ هزار میلیارد تومانی درآمدهای مالیاتی شود. اهمیت این	

ردیف	الزامات وصول منابع مالیاتی	مقدار (نصاب)	اظهار نظر کارشناسی	پیشنهاد جایگزین
			پیشنهاد از آنجاست که زیرساخت‌های اجرایی آن در کشور فراهم گشته و در مقایسه با سایر روش‌های تأمین مالی کسری بودجه دولت، کمترین آثار اختلالی را در نظام اقتصادی کشور خواهد داشت. با اجرای مالیات بر ارزش افزوده از طریق سامانه مؤدیان و تخصیص به موقع اعتبار مالیاتی آن، تولید کنندگان می‌توانند مالیات بر ارزش افزوده پرداختی خود را مسترد کنند. این امر موجب می‌شود بار مالی این پایه مالیاتی برعهده مصرف کننده نهایی (و نه تولیدکننده) قرار گیرد. لازم به ذکر است با توجه به اجرای قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، امید است در سال آتی شاهد اجرایی شدن کامل این پایه مالیاتی از طریق سامانه مؤدیان باشیم. علاوه بر این به دلیل سازوکارهای تشویقی مالیات بر ارزش افزوده برای صادرات، احتمال آنکه آسیبی از محل افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده به فعالان اقتصادی و تولید کنندگان وارد شود پایین است. شایان ذکر است که دامنه معافیت‌های کالا و خدمات در قانون مالیات بر ارزش افزوده کشور بسیار گسترده است که همین امر منجر به کاهش آثار ناشی از افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده بر معیشت خانوار می‌شود. ۲) توضیحاتی پیرامون متناسب سازی حقوق بازنشستگان: موضوع متناسب سازی حقوق بازنشستگان و مستمری بگیران با هدف بهبود کفایت مزایای دوره بازنشستگی از مسائل چالش برانگیزی است که در قوانین بودجه سال‌های ۱۳۹۹، ۱۴۰۰، ۱۴۰۱، ۱۴۰۳ و ۱۴۰۴ نیز به آن اشاره شده است. این موضوع به واسطه اهمیت در قانون برنامه ششم و هفتم پیشرفت نیز مورد توجه قرار گرفته بود. دولت نخستین بار در قانون بودجه سال ۱۴۰۳ برای تأمین بار مالی متناسب سازی مستمری بازنشستگان سه صندوق کشوری، لشکری و فولاد، منبع مالیاتی جدیدی را معرفی نمود. این ابزار با تحقق پایدار و شفاف فرآیند تأمین مالی سبب تعدیل کسری بودجه صندوق‌ها از این محل می	



ردیف	الزامات وصول منابع مالیاتی	مقدار (نصاب)	اظهار نظر کارشناسی	پیشنهاد جایگزین
			گردد. به موجب جزء ۱ بند «ر» ماده ۲۸ قانون برنامه پنج ساله هفتم پیشرفت، مرحله سوم متناسب سازی با ۳۰٪ مابه‌التفاوت برای سال ۱۴۰۵ در نظر گرفته شده است که بند حاضر به دنبال شفاف سازی منابع لازم جهت تحقق این امر برای سه صندوق کشوری، لشکری و فولاد است. بر اساس جدول ۵ لایحه بودجه ۱۴۰۵، منابع برآوردی از محل یک‌درصد مالیات موضوع ماده (۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱,۱۳۶ هزار میلیارد تومان است که البته سهم تفکیکی آن برای صندوق‌های مشمول این قانون مشخص نیست. بر اساس اعتبارات ردیف های متفرقه در جدول شماره ۹, ۲۵۲ هزار میلیارد تومان به منظور متناسب سازی حقوق بازنشستگان برآورد شده است. (۳) عملکرد ۶ ماهه وصولی از محل افزایش یک واحد درصدی: عملکرد ۸ ماهه مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۴۰۴ حاکی از آن است که وضعیت تحقق مالیات بر ارزش افزوده (سهم دولت، سلامت و متناسب‌سازی) تا پایان آبان سال ۱۴۰۴ برابر با ۲۸۰ هزار میلیارد تومان بوده است. بر همین اساس منابع محقق شده جهت انجام متناسب‌سازی تا پایان آبان سال ۱۴۰۴ تقریباً برابر ۴۶,۶ هزار میلیارد تومان است. این مقدار حاکی از تحقق ۷۸٪ نسبت به هشت دوازدهم مصوب می‌باشد. این در حالی است که مصارف برآوردی انجام متناسب‌سازی در این صندوق‌ها حدود ۲۵۲ هزار میلیارد تومان تخمین زده می‌شود که به روشنی مبین عدم تکافوی منابع است. با توجه به شفافیت جامعه هدف این حکم بر اساس جزء ۱ بند «ر» ماده ۲۸ قانون برنامه پنج ساله هفتم پیشرفت و عدم امکان محدودسازی آن، لازم است منابع کافی و متناسب با مخارج این موضوع در حکم حاضر معرفی گردد. باید به این نکته توجه داشت اخذ مالیات از همه افراد جامعه و صرف آن برای گروهی خاص از سه صندوق محل بحث است. از این‌رو، به نظر می‌رسد اتخاذ رویکردی جهت افزایش قدرت خرید تمامی مستمری‌بگیران	

ردیف	الزامات وصول منابع مالیاتی	مقدار (نصاب)	اظهار نظر کارشناسی	پیشنهاد جایگزین
			از طریق طراحی و استقرار نظام تأمین اجتماعی چندلایه منطبق بر بند «الف» ماده ۳۱ قانون برنامه پنج ساله هفتم راهگشا باشد.	
۱-۶-۴	میزان افزایش نرخ واحد بر مالیات بر ارزش افزوده کالاهای موضوع ماده (۷) و بند (ب) ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده برای کالا برگ خانوار	۲٪	به موجب این حکم، نرخ مالیات بر ارزش افزوده به میزان ۲ واحد درصد افزایش یافته و منابع حاصل صرف کالا برگ خانوار خواهد شد. لازم به ذکر است این حکم مشابه قبلی نداشته و در صورت تصویب آن در کنار افزایش یک واحد درصدی برای همسان سازی حقوق بازنشستگان، شاهد افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده به ۱۲ درصد خواهیم بود. در ادامه توضیحاتی در خصوص افزایش دو واحد درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده و اثرات آن بیان می‌شود. (۱) افزایش یک واحد درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده و اثرات آن: بررسی کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده نشان از آن دارد که نرخ مالیات بر ارزش افزوده در ایران از بسیاری از کشورهای همسایه نیز کمتر بوده و همچنین اختلاف معناداری با متوسط کشورهای سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه^۱ (۱۹.۲ درصد) دارد. با توجه به ثابت بودن نرخ مالیات بر ارزش افزوده از سال ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۲، یکی از پیشنهادها برای افزایش درآمدهای مالیاتی افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده است. پیش‌بینی می‌شود در سال ۱۴۰۵، هر واحد درصد افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده موجب افزایش حدود ۱۱۳ هزار میلیارد تومانی درآمدهای مالیاتی شود. اهمیت این پیشنهاد از آنجاست که زیرساخت‌های اجرایی آن در کشور فراهم گشته و در مقایسه با سایر روش‌های تأمین مالی کسری بودجه دولت، کمترین آثار اختلالی را در نظام اقتصادی کشور خواهد داشت. با اجرای مالیات بر ارزش افزوده از طریق سامانه مؤدیان و تخصیص به موقع اعتبار مالیاتی آن، تولید کنندگان می‌توانند مالیات بر ارزش افزوده پرداختی خود را مسترد کنند. این امر موجب می‌شود بار مالی این پایه مالیاتی برعهده مصرف‌کننده نهایی (و نه تولیدکننده) قرار گیرد. لازم به ذکر است با توجه به اجرای قانون تسهیل	



ردیف	الزامات وصول منابع مالیاتی	مقدار (نصاب)	اظهار نظر کارشناسی	پیشنهاد جایگزین
			تکالیف مؤدیان جهت اجرای قانون پایانه‌های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان، امید است در سال آتی شاهد اجرایی شدن کامل این پایه مالیاتی از طریق سامانه مؤدیان باشیم. علاوه بر این به دلیل سازوکارهای تشویقی مالیات بر ارزش افزوده برای صادرات، احتمال آنکه آسیبی از محل افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده به فعالان اقتصادی و تولیدکنندگان وارد شود پایین است. شایان ذکر است که دامنه معافیت‌های کالا و خدمات در قانون مالیات بر ارزش افزوده کشور بسیار گسترده است که همین امر منجر به کاهش آثار ناشی از افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده بر معیشت خانوار می‌شود. ۲) توضیحاتی پیرامون اعطای کالابرگ از محل مالیات بر ارزش افزوده: سیاست پیشنهاد شده در لایحه بودجه دولت (اخذ مالیات و اعطای کالابرگ) منجر به نوعی بازتوزیع بین خانوارهای پرداخت کننده مالیات بر ارزش افزوده در کشور و خانوار دریافت کننده کالابرگ خواهد شد. با توجه به سهم بیشتر خانوارهای دهک‌های بالاتر در پرداخت مالیات بر ارزش افزوده، این سیاست نهایتاً به نوعی بازتوزیع از خانوار با میانگین مصرف بیشتر به سمت خانوار با میانگین مصرف کمتر خواهد شد که می‌تواند منجر به کاهش ضریب جینی شود. با توجه به مشکلات معیشتی جمعیت فقیر در کشور در پی فشارهای اقتصادی سال‌های اخیر، لازم است دولت نوعی سیاست حمایتی برای اقشار آسیب‌پذیر طراحی کند. در صورتی که منابع لازم برای بسته حمایتی، از محل خلق پول تأمین شود، اثر نهایی این سیاست ممکن است به زیان اقشار هدف تمام شود. به همین دلیل پیش‌بینی منابع غیرتورمی و نسبتاً پایدار برای تأمین مالی سیاست‌های حمایتی لازم است. مالیات بر ارزش افزوده به دلیل ساختار چندمرحله‌ای با امکان اعتبار مالیاتی، از کارآمدترین انواع مالیات‌ها برای تأمین منابع دولت محسوب می‌شود. مطالعات نظری اقتصاد مؤید آن است که مالیات‌های مبتنی بر مصرف (نظیر مالیات ارزش افزوده) نسبت	

ردیف	الزامات وصول منابع مالیاتی	مقدار (نصاب)	اظهار نظر کارشناسی	پیشنهاد جایگزین
			به مالیات بر درآمد ناشی از سرمایه، کمتر موجب اختلال در کارایی اقتصاد می‌شود و می‌تواند با کمترین لطمه به رشد اقتصادی، درآمد دولت را افزایش دهد. به همین دلیل دولت در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵، افزایش دو واحد درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان روش تامین مالی کالابریک دیده‌است. در لایحه بودجه، جمعاً ۱۷۰ هزار میلیارد تومان به عنوان درآمد ناشی از این افزایش نرخ پیش‌بینی شده‌است. لازم به ذکر است در صورتی که بدیل این حکم، اعطای کالابریک از محل درآمدهای غیر واقعی و یا خلق پول باشد، در این صورت می‌توان گفت اعطای کالابریک از محل افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده، آثار تورمی کمتری نسبت به گزینه‌های جایگزین خواهد داشت. برآورد می‌شود افزایش ۲ واحد درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده، منجر به کمتر از ۱ واحد درصد افزایش سطح عمومی قیمت‌ها به صورت بشود. همچنین این افزایش مقطعی بوده و پایدار نخواهد بود.	

مأخذ: یافته‌های پژوهش

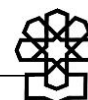
اهم مواردی که در تبصره (۱) قانون بودجه سال ۱۴۰۴ آمده است ولی در جدول الزامات لایحه بودجه ۱۴۰۵ نیامده است:

- مالیات زمین‌ها و خانه‌های مسکونی گران قیمت
- مالیات خودروهای گران قیمت
- کاهش نرخ ۵ واحد درصدی شرکت‌های تولیدی

باتوجه به وجود این موارد در قانون بودجه سال ۱۴۰۴، توصیه می‌شود تا تعیین تکلیف موارد مذکور در قوانین دائمی این موارد با متن‌های زیر به جدول الزامات افزوده شود:

جدول ۱۳. پیشنهادات الحاق به الزامات مالیاتی

ردیف	متن پیشنهادی بر اساس بودجه ۱۴۰۴	نصاب	دلایل توجیهی
۱	مالیات سالانه انواع خودروی سواری و وانت دواتاق (کابین) دارای شماره انتظامی شخصی مطابق مأخذ و الزامات اجرایی بند (ت) تبصره (۱) قانون بودجه سال ۱۴۰۴.	معافیت پایه: هفت میلیون (۷.۰۰۰.۰۰۰) ریال نرخ: یک درصد (۱٪)	مالیات بر دارایی از جمله پایه‌های مالیاتی است که ضمن کاهش فاصله طبقاتی و افزایش عدالت اجتماعی می‌تواند منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی شود. مالیات بر خودرو لوکس نیز یکی از اقلام مالیات بر دارایی است.



ردیف	متن پیشنهادی بر اساس بودجه ۱۴۰۴	نصاب	دلایل توجیهی
۲	مالیات سالانه زمین‌های زمین‌های فاقد اعیانی دارای کاربری مسکونی، اداری تجاری و واحدهای مسکونی بر اساس ارزش روز آنها مطابق ضوابط و الزامات اجرایی بند (ج) تبصره (۱) قانون بودجه سال ۱۴۰۴	معافیت پایه: پنجاه میلیون (۵۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال نرخ: دو در هزار	این مالیات، مالیات سالانه املاک ^۱ است که از سال ۱۳۹۹ با هدف کاهش کسری بودجه، کاهش فاصله طبقاتی و افزایش عدالت اجتماعی در قوانین بودجه آمد. در سال‌های قبل با نرخ‌های تصاعدی بود ولی در سال ۱۴۰۱ در مجلس به تک‌نرخ تغییر کرد. مالیات خانه لوکس در سال‌های ابتدایی به دلیل عدم تدوین آیین‌نامه اجرایی در دولت دوازدهم اجرا نشد. و در سال‌های گذشته نیز وصولی اندکی داشت. ولی اگر همکاری بین دستگاهی در تبادل اطلاعات و عزم جدی برای اجرا وجود داشته باشد، این پایه می‌تواند بر بهبود عدالت جامعه و افزایش درآمدهای دولت نقش ایفا نماید.
۳	میزان کاهش نرخ مالیات موضوع ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره برداری از وزارتخانه‌های ذی ربط در فعالیت‌های تولیدی در سال ۱۴۰۴	پنج واحد درصد	مطابق قوانین بودجه سال‌های ۱۴۰۱ تا ۱۴۰۴ و با توجه به رشد کم و ناپایدار بخش تولید در سال‌های اخیر و افزایش هزینه‌های تولید ناشی از نوسانات نرخ ارز و ناپایداری انرژی و قطعی گاز و برق واحدهای تولیدی به عنوان سیاست حمایتی، تخفیف ۵ درصد مالیات بر عملکرد مشمول کلیه واحدهای تولیدی شود.

مأخذ: یافته‌های پژوهش

۷. جمع‌بندی

در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵، مجموع درآمدهای مالیاتی و گمرکی برابر ۲۹۶۱ هزار میلیارد تومان است که نسبت به سال ۱۴۰۴، حدود ۴۲٪ افزایش یافته است. با کنار گذاشتن مالیات بر واردات، مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات ۲۷۳۰ هزار میلیارد تومان است. نسبت به سال ۱۴۰۴، این عدد ۵۰٪ تغییر دارد.

در لایحه، چند اصلاح قانونی نسبت به سال پیش از آن اتفاق افتاده است. اعمال سقف برای معافیت‌های مالیاتی «قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها» و افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده از ۱۰٪ به ۱۲٪ مهم‌ترین اصلاح‌ها هستند. بعضی اصلاح‌ها هم از نظر درآمدی تأثیر منفی دارند. اگر اصلاح‌ها را کنار بگذاریم، نسبت به سال ۱۴۰۴، مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات تنها ۲۴٪ رشد داشته است. این نشان می‌دهد در مقایسه با پیش‌بینی سطح اسمی اقتصاد، هسته‌ی اصلی درآمدها رشد بسیار کمی دارد. اگر این هسته را متناسب با افزایش اسمی تولید رشد بدهیم، مجموع مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات باید به ۳'۱۳۷ هزار میلیارد تومان برسد.

به جز این، سهم درآمدهای مالیاتی از مجموع منابع عمومی دولت ۵۷٪ و از هزینه‌های جاری ۷۴٪ است. این واقعیت یکی از امتیازهای لایحه محسوب می‌شود.

نسبت مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی طبق لایحه بودجه ۱۴۰۵ برابر ۵.۹٪ است. نسبت به سال ۱۴۰۴ اندکی کاهش یافته است؛ و هم‌چنان از حوالی سال‌های ۱۳۹۵ (۶.۵٪) و هدف کمی برنامه هفتم در سال ۱۴۰۵ (۷.۴٪) کمتر است. جهت دستیابی به هدف کمی برنامه هفتم باید مجموع درآمدهای مالیاتی و گمرکی در سال آینده

¹. Property tax

۳۷۱۹ میلیارد تومان باشد. مالیات اشخاص حقوقی با ۱۱۸۳ هزار میلیارد تومان، نسبت به مصوب سال ۱۴۰۴ حدود ۴۶٪+ تغییر داشته است. گفتنی است کاهش ۵ واحدی نرخ شرکت‌های تولیدی در لایحه بودجه ۱۴۰۵ وجود ندارد. مالیات بر درآمدها در سال آینده ۴۴۶ هزار میلیارد تومان پیش‌بینی شده که ۴۰٪+ افزایش داشته است. مالیات مشاغل در سال پیش رو ۳۷٪+ تغییر خواهد داشت و بسیار کمتر از مالیات حقوق در نظر گرفته شده است. این میزان افزایش، کمتر از میزان پیش‌بینی شده از رشد اسمی اقتصاد است. بخشی از فرارهای مالیاتی مربوط به بخش مشاغل است و این درآمد می‌تواند از طریق اجرای کامل قانون سامانه مؤدیان و پایانه‌های فروشگاهی، شناسایی درآمدها و کنترل فرارهای مالیاتی صاحبان مشاغل، به میزان بیشتری افزایش یابد. لازم به ذکر است بر اساس لایحه معافیت پایه مشاغل ۲۰۰ میلیون تومان در سال کمتر از معافیت پایه مالیات حقوق در نظر گرفته شده است. مالیات بر حقوق کارکنان در مجموع نزدیک به ۵۷٪ از مالیات بر درآمدها را پوشش می‌دهد. مالیات بر حقوق کارکنان بخش عمومی ۱٪+ و مالیات بر حقوق کارکنان بخش خصوصی ۶۴٪ رشد داشته است. این تغییر بیش از رشد اسمی اقتصاد است و با توجه به رشد حقوق و دستمزد، رشد بالایی به نظر می‌رسد.

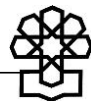
مالیات بر ثروت با ۱۰۳ هزار میلیارد تومان ۹۰٪+ افزایش داشته است. علت اصلی این رشد چشمگیر مربوط به افزایش قابل توجه نرخ‌های ربالی حق تمبر و اوراق بهادار بر اساس مصوبه هیات وزیران در تاریخ ۱۴۰۴/۹/۱ است. در سال ۱۴۰۵، مالیات خانه‌های گران‌قیمت حذف شده و مالیات خودرو گران‌قیمت و خانه‌های خالی به مقدار زیادی کاهش یافته است که به معنی عدم اهتمام دولت به اخذ مالیات بر دارایی است.

پیش‌بینی مالیات بر واردات با ۲۳۱ هزار میلیارد تومان نسبت به مصوب سال گذشته ۱۲٪- کاهش داشته است. مالیات بر کالاها و خدمات با ۹۹۷ هزار میلیارد تومان، نسبت به مصوب سال پیش ۵۷٪+ تغییر داشته است. لازم به ذکر است رشد این پایه مالیاتی، همراه با افزایش دو واحد درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده صورت گرفته و در صورتی که این افزایش کنار گذاشته شود، صرفاً ۳۰٪+ رشد نسبت به مصوب سال ۱۴۰۴ داشته است که بسیار کمتر از رشد اسمی اقتصاد است.

در سال ۱۴۰۵، مجموع درآمدهای از دست‌رفته دولت به واسطه‌ی معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی برابر ۲۹۸۰ هزار میلیارد تومان برآورد شده است که تقریباً معادل مجموع درآمدهای مالیاتی است. برخلاف تکلیف ماده ۲۷ قانون برنامه هفتم، دولت این فهرست را در پیوست بودجه منتشر نکرده است. از بین معافیت‌ها، ۱۲۰۰ هزار میلیارد تومان درآمد از دست‌رفته ناشی از معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده، ۴۷۷ هزار میلیارد تومان ناشی از سایر معافیت‌ها، ۲۹۸ هزار میلیارد تومان ناشی از معافیت‌های حقوق و دستمزد و ۲۰۹ هزار میلیارد تومان ناشی از معافیت فعالیت‌های تولیدی و معدنی ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم است.

براساس یافته‌های این گزارش پیشنهادات زیر جهت بهبود نظام مالیاتی در سال ۱۴۰۵ توصیه می‌شود:

- مجموع درآمدهای مالیاتی بر اساس اهداف کمی برنامه هفتم، روند درآمدهای مالیاتی در سال‌های اخیر، تحولات هوشمند سازی و تنوع امکانات سازمان امور مالیاتی جهت کنترل فرار مالیاتی، تغییرات قانونی جدید (افزایش ۲ واحدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده، افزایش نرخ حق تمبر، حذف کاهش ۵ واحد درصدی شرکت‌های تولیدی، اعمال محدودیت بر برخی معافیت‌ها و کاهش معافیت پایه مالیات مشاغل) و رشد اسمی اقتصاد، باید رقم بالاتری از میزان پیشنهاد شده در لایحه باشد.

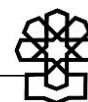


- پیشنهاد می‌شود جهت افزایش وصول درآمدهای مالیاتی در سطح استان، سازمان برنامه و بودجه با ارائه سازوکارهای انگیزشی همچون بازگشت بخشی از درآمدهای مالیاتی وصول شده مازاد بر پیش‌بینی بودجه به آن استان، موجبات این مهم را فراهم آورند.
- پیشنهاد می‌شود نسبت به اخذ مالیات بر دارایی‌ها اهتمام ورزیده شود و مالیات خانه‌های گران‌قیمت و خودرو گران‌قیمت به جدول الزامات افزوده شود و در جدول ۵ برای آن‌ها درآمدهای منطقی پیش‌بینی شود.
- گسترش سامانه‌ی مؤدیان مالیاتی و صدور صورت‌حساب‌های الکترونیکی توسط آن‌ها می‌تواند برخی فعالیت‌های اقتصادی را برای سازمان مالیاتی شفاف کند. بر این اساس، باید به اخذ مالیات واقعی از مشاغل و فراخوان سایر فعالان اقتصادی برای پرداخت مالیات بر ارزش افزوده اهتمام ورزید.
- ضروری است جهت جلوگیری از تضییع بیش از پیش بیت‌المال و تحقق عدالت، معافیت‌های مالیاتی اصلاح و هدفمند شوند.
- لایحه اصلاح مالیات‌های مستقیم مشهور به مالیات بر مجموع درآمد تصویب و اجرا شود تا کارایی و عدالت نظام مالیاتی ارتقا پیدا کند.
- ضروری است در سال ۱۴۰۵ یکپارچه سازی وصول بیمه و مالیات حقوق به درستی انجام شود و دولت هرچه سریع‌تر لایحه مربوط به ادغام فرایندهای دادرسی مالیاتی و بیمه به مجلس ارائه نماید.

۸. پیوست

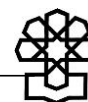
جدول ۱۴. درآمدهای ازدست‌رفته دولت به واسطه‌ی معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی هزار میلیارد تومان [۱۶]

ردیف	موضوع	مستند قانونی	نوع مودی	مالیات از دست رفته ۱۴۰۵
۱	فعالیت‌های کشاورزی و دامپروری	ماده ۸۱ ق.م.م	حقوقی	۳۰.۸
			حقیقی	۴۰.۳
۲	فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی	(ماده ۱۳۲ ق.م.م)	حقوقی	۲۰.۴
۳	درآمد های خدماتی بیمارستان ها، هتل ها و مراکز اقامتی گردشگری اشخاص حقوقی غیر دولتی	(ماده ۱۳۲ ق.م.م)	حقوقی	۱۲.۳
۴	معافیت موضوع تسلیم اظهار نامه در موعد مقرر	ماده ۱۰۱ ق.م.م	حقوقی	۹۰.۶
۵	واحدهای تولید فناوری مستقر در شعاع معافیت و معادل هزینه‌های تحقیقاتی واحدها تا سقف ۱۰ درصد مالیات ابرازی	بند «د» و «س» ماده ۱۳۲	حقوقی	۱۴.۶
۶	افزایش پنجاه درصدی نیروی کار شاغل واحدهای تولیدی و خدماتی و سایر مراکزی که دارای بیش از پنجاه نفر نیروی کار شاغل باشند	(بند ب ماده ۱۳۲ ق.م.م)	حقوقی	۰.۶
۷	افزایش دوره برخورداری محاسبه مالیات به نرخ صفر برای واحد های اقتصادی واقع در شهرک های صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی	(بند پ ماده ۱۳۲ ق.م.م)	حقوقی	۱۱
۸	افزایش زمان برخورداری محاسبه مالیات به نرخ صفر برای سرمایه گذاری در مناطق کمتر توسعه یافته	(ردیف (۱) بند (ث) ماده ۱۳۲ ق.م.م)	حقوقی	۹.۱
۹	افزایش زمان برخورداری محاسبه مالیات به نرخ صفر برای سرمایه گذاری در سایر مناطق	(ردیف (۲) بند (ث) ماده ۱۳۲ ق.م.م)	حقوقی	۲.۴
۱۰	درآمد حمل و نقل اشخاص حقوقی غیر دولتی	(ذیل ردیف (۲) بند (ث) ماده ۱۳۲ ق.م.م)	حقوقی	۰.۷
۱۱	مشوق سرمایه گذاری مجدد	(ذیل ردیف (۲) بند (ث) ماده ۱۳۲ ق.م.م)	حقوقی	۱.۳
۱۲	افزایش درصد مشوق مشارکت سرمایه گذاری خارجی	(بند (ح) ماده ۱۳۲ ق.م.م)	حقوقی	۰.۰
۱۳	صادرات حداقل ۲۰٪ از محصولات تولیدی شرکتهای خارجی با استفاده از ظرفیت واحدهای تولیدی داخلی در ایران	(صدر بند خ ماده ۱۳۲ ق.م.م)	حقوقی	۰.۵
۱۴	درآمد ابرازی دفاتر گردشگری و زیارتی دارای مجوز از مراجع قانونی ذی ربط از محل جذب گردشگر خارجی یا اعزام زائر به عربستان، عراق و سوریه	بندهای «ر» و «ز» ماده ۱۳۲ ق.م.م	حقوقی	۰.۰



ردیف	موضوع	مستند قانونی	نوع مودی	مالیات از دست رفته ۱۴۰۵
۱۵	شرکت‌ها و اتحادیه‌های تعاونی متعارف و شرکت‌های تعاونی سهامی عام	تبصره (۶) ماده (۱۰۵) ق.م.م	حقوقی	۶
۱۶	افزایش تمکین پرداخت مالیات (حمایت از خود اظهاری)	تبصره (۷) ماده (۱۰۵) و تبصره ماده (۱۳۱) ق.م.م	حقوقی	۶۲.۶
۱۷	فعالیت های صندوق حمایت از توسعه بخش کشاورزی و شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری و ...	(ماده ۱۳۳ ق.م.م)	حقوقی	۵.۲
۱۸	مدارس و مراکز آموزشی غیر انتفاعی و موسسات نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی و باشگاه‌های ورزشی	(ماده ۱۳۴ ق.م.م)	حقوقی	۰.۰
۱۹	معافیت تامین مالی پروژه یا طرح و سرمایه در گردش بنگاه های تولیدی در قالب عقود مشارکتی	(ماده ۱۳۸ مکرر ق.م.م)	حقوقی	۶.۱
۲۰	درآمدهای حاصل از فعالیتهای غیرانتفاعی اشخاص موضوع ماده ۱۳۹ در اجرای تبصره (۱) (برگزاری دوره های آموزشی،	(تبصره ۱ ماده ۱۳۹ ق.م.م)	حقوقی	۴.۲
۲۱	درآمد ناشی از فعالیت های انتشاراتی و مطبوعاتی و قرآنی (دارای مجوز از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی) فرهنگی و هنری	(بند ۱ ماده ۱۳۹ ق.م.م)	حقوقی	۳.۲
۲۲	موقوفات، نذورات، پذیره، کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیر نقدی.	بند (الف، ب، ج، د، ه، ز، ح، ط، ی، ک) ماده ۱۳۹ ق.م.م	حقوقی	۳۳.۱
۲۳	درآمد حاصل از صادرات محصولات کشاورزی؛ با اعمال سود (زیان) حاصل از تسعیر ارز ناشی از صادرات	(صدر ماده ۱۴۱ ق.م.م)	حقوقی	۳.۵
۲۴	درآمد حاصل از صادرات مواد خام؛ با اعمال سود (زیان) حاصل از تسعیر ارز ناشی از صادرات	(قسمت اخیر ماده ۱۴۱ ق.م.م)	حقوقی	۶.۸
۲۵	درآمد حاصل از صادرات کالاهای مختلف که به صورت عبوری (ترانزیت) به ایران وارد و بدون تغییر در ماهیت یا با انجام کاری بر روی آن صادر می شوند؛ با اعمال سود (زیان) حاصل از تسعیر ارز ناشی از صادرات	(تبصره یک ماده ۱۴۱ ق.م.م)	حقوقی	۱۰.۷
۲۶	کارگاه‌های فرش دستباف و صنایع دستی	(ماده ۱۴۲ ق.م.م)	حقوقی	۰.۲
			حقیقی	۰.۱
۲۷	۱- صندوق‌های سرمایه‌گذاری ۲- صندوق تثبیت بازار سرمایه	(تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر ق.م.م) ماده ۲۸ بند «الف» تبصره ۵، قانون رفع موانع تولید	حقوقی	۶۹

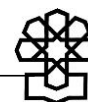
ردیف	موضوع	مستند قانونی	نوع مودی	مالیات از دست رفته ۱۴۰۵
۲۸	نقل و انتقال اوراق بهادار بازارگردانی بازارگردانان دارای مجوز از سازمان بورس و اوراق بهادار	(تبصره ۵ ماده ۱۴۳ مکرر ق.م.م)	حقوقی	۰.۰
۲۹	حق اختراع یا حق اکتشاف برای مخترعین و مکتشفان	(ماده ۱۴۴ ق.م.م)	حقوقی	۰.۰
۳۰	سود سپرده و جوایز بانکها و مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز	(موضوع بندهای ۱ تا ۴ ماده ۱۴۵ ق.م.م)	حقوقی	۶۳.۷
			حقیقی	۲۰۵.۹
۳۱	فعالیت های اقتصادی در مناطق آزاد تجاری	(ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری)	حقوقی	۲۶.۸
۳۲	شرکت‌های دانش بنیان	(بخش الف ماده ۳ قانون حمایت از شرکت‌های دانش بنیان)	حقوقی	۹.۵
		بند (ب) ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان	حقوقی	۲.۷
		بند (ت) ماده ۱۱ قانون جهش تولید دانش بنیان	حقوقی	۰.۲
۳۳	واحدهای پژوهشی و فناوری و مهندسی واقع در پارک‌های علم و فناوری و شهرک های فن آوری	(ماده ۹ قانون حمایت از شرکت‌های دانش بنیان)	حقوقی	۵.۹
۳۴	درآمدهای نهادهای واسط	(ماده ۱۱ و ۱۲ قانون توسعه‌ی ابزارهای مالی)	حقوقی	۰.۱
۳۵	طبق مفاد ماده ۲ دستورالعمل ماده ۵ قانون افزایش سرمایه از طریق صرف سهام و با لحاظ نمودن نسبت مندرج در ماده ۴ دستورالعمل مذکور	(بخشنامه شماره ۵۲۱/۹۹/۲۰ مورخ ۱۴/۱۰/۱۳۹۹)	حقوقی	۰.۱
۳۶	کالای فروش رفته در بازار بورس کالا - کمتر از ۲۵٪ سهام شناور آزاد	(ماده ۱۴۳ ق.م.م)	حقوقی	۴.۲
۳۷	شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بازارهای بورس داخلی یا خارجی پذیرفته شده است - کمتر از ۲۵٪ سهام شناور آزاد	(ماده ۱۴۳ ق.م.م)	حقوقی	۴.۳
۳۸	شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله خارج از بازارهای بورس داخلی یا خارجی پذیرفته شده است (مورد تایید سازمان)، - کمتر از ۲۵٪ سهام شناور آزاد	(ماده ۱۴۳ ق.م.م)	حقوقی	۰.۷
۳۹	کالاهای فروش رفته در بازار بورس کالا ۲۵٪ و بیشتر سهام شناور آزاد	(ماده ۱۴۳ ق.م.م)	حقوقی	۱۴.۶



ردیف	موضوع	مستند قانونی	نوع مودی	مالیات از دست رفته ۱۴۰۵
۴۰	شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بازارهای بورس داخلی یا خارجی پذیرفته شده است ۲۵٪ و بیشتر سهام شناور آزاد	(ماده ۱۴۳ ق.م.م.)	حقوقی	۰.۲
۴۱	شرکت‌هایی که سهام آن‌ها برای معامله خارج از بازارهای بورس داخلی یا خارجی پذیرفته شده است مورد تایید سازمان ۲۵٪ و بیشتر سهام شناور آزاد	(ماده ۱۴۳ ق.م.م.)	حقوقی	۰.۹
۴۲	۱- انتقال سود تقسیم نشده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرابورس به حساب سرمایه ۲- مابه‌التفاوت فروش دارایی‌های مازاد بانک نسبت به مبلغ دفتری	بند (ث) ماه (۱۴) قانون تامین مالی دولت ماده ۱۶ تبصره (۱)، قانون رفع موانع تولید	حقوقی	۶.۸
۴۳	درآمدهای حقوق	ماده ۸۴، ۹۱ و ۹۲ ق.م.م.	حقوقی	۲۹۱.۶
۴۴	۱- سود تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی بانک توسعه صادرات، صندوق ضمانت صادرات و تسعیر ارز صادرات ۲- سود و زیان تسعیر دارایی‌های صندوق توسعه ملی	ماده ۴۵ بندهای «الف» و «ب» قانون احکام دائمی ماده ۳۶ قانون رفع موانع تولید	حقوقی	۰.۲
۴۵	مالک مجتمع مسکونی بیش از سه واحد استیجاری و مسکونی	ماده ۵۳ و ۵۷ ق.م.م.	حقوقی	۳۳
۴۶	فعالیت سازمان‌ها و موسسات وابسته به شهرداری‌ها	ماده ۲۸۰ ق.م.م.	حقوقی	۰.۲
۴۷	خسارت وارده بر اثر حوادث و سوانح از قبیل سیل و زلزله و...	ماده ۱۶۵ ق.م.م.	حقوقی	۰.۲
۴۸	سایر معافیت‌ها	*	حقوقی	۴۷۷.۹
۴۹	مالیات ارزش افزوده	*	حقوقی - حقیقی	۱۲۰۰
	جمع مالیات از دست رفته			۲,۹۸۰.۶

جدول ۱۵. توضیح پایه‌های مالیاتی

توضیح	ردیف مالیاتی	
وصول ماهانه یک دوازدهم رقم - از جمله موضوع ماده (۴) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، ماده‌های ۱۰۶ (مأخذ)، ۱۰۵ (نرخ مالیاتی)، تبصره‌های (۶) و (۷) ماده (۱۰۵) (مشوق مالیاتی) و سایر مواد قانونی مرتبط	مالیات علی‌الحساب اشخاص حقوقی دولتی	مالیات اشخاص حقوقی
از جمله موضوع ماده (۴) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، ماده‌های (۱۰۶) (مأخذ)، (۱۰۵) (نرخ مالیاتی)، تبصره‌های (۶) و (۷) ماده (۱۰۵) (مشوق مالیاتی) و سایر مواد قانونی مرتبط	مالیات عمل‌کرد شرکت‌های دولتی	
فاقد مجوز معافیت از طرف حضرت امام خمینی (ره) و مقام معظم رهبری (از جمله موضوع بخش‌نامه شماره ۱۴۵/۹۶/۲۳۰ مورخ ۲۱/۱۰/۱۳۹۶ سازمان امور مالیاتی)	مالیات بنگاه‌های اقتصادی نهادها و بنیادهای انقلاب اسلامی	
از جمله موضوع ماده‌های (۱۰۶) (مأخذ)، (۱۰۵) (نرخ مالیاتی)، تبصره‌های (۶) و (۷) ماده (۱۰۵) (مشوق مالیاتی) و سایر مواد قانونی مرتبط	مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی	
از جمله قانون مالیات‌های مستقیم	مالیات حاصل از درآمد اتاق‌های پایاپای از سود نگهداری وجه اشخاص	
از جمله موضوع بند «۳» بخش‌نامه شماره ۱۰۶/۹۶/۲۰۰ مورخ ۲۲/۷/۱۳۹۶ سازمان امور مالیاتی	مالیات شرکت‌ها و مؤسسات وابسته به آستان قدس رضوی	
موضوع ماده (۷۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)	درآمد حاصل از مالیات پرداختی آستان قدس رضوی، بنگاه‌های اقتصادی زیرمجموعه نیروهای مسلح و ستاد اجرایی فرمان امام (ره)	
از جمله موضوع بند «ج» ماده (۲۷) قانون برنامه‌ی هفتم پیش‌رفت	مالیات بر درآمد حاصل از فعالیت‌های تولیدی و معدنی واحدهای صنعتی و معدنی مبتنی بر پروانه‌ی بهره‌برداری و یا قرارداد استخراج اخذشده در خارج از دوران برنامه‌ی پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی	
احکام مالیاتی قوانین بودجه سنواتی (از جمله مأخذ، نرخ مالیاتی و معافیت سالانه‌ی مالیات حقوق)، ماده‌های (۹۱) و (۹۲) قانون مالیات‌های مستقیم، ماده (۵۶) قانون جامع خدمات‌رسانی به ایثارگران، ماده (۲۵) قانون حمایت از حقوق معلولان (مشوق‌های مالیاتی)	مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی	مالیات بر درآمدها
احکام مالیاتی قوانین بودجه سنواتی (از جمله مأخذ، نرخ مالیاتی و معافیت سالانه‌ی مالیات حقوق)، ماده‌های (۹۱) و (۹۲) قانون مالیات‌های مستقیم، ماده (۵۶) قانون جامع خدمات‌رسانی به ایثارگران، ماده (۲۵) قانون حمایت از حقوق معلولان (مشوق‌های مالیاتی)	مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی	
از جمله ماده‌های (۹۴) (مأخذ)، (۱۳۱) (نرخ مالیاتی)، تبصره‌های (۱) و (۲) ماده (۱۰۱) و احکام مالیاتی قوانین بودجه سنواتی (مشوق مالیاتی)، ماده‌های (۱۹۰) و (۱۹۲) (جرائم) قانون مالیات‌های مستقیم	مالیات مشاغل	
از جمله ماده‌های (۵۳)، (۷۷) و تبصره‌های (۱) تا (۵) ذیل ماده مزبور (مأخذ)، ماده‌های (۷۷)، (۱۰۵) و (۱۳۱) (نرخ مالیاتی)، تبصره‌های (۱)، (۸) و (۱۱) ماده‌های (۵۳)، (۵۷)، (۷۰)، (۱۹۰)، (۱۹۲) و (۱۹۹) (جرائم) قانون مالیات‌های مستقیم	مالیات مستغلات	
از جمله قانون مالیات‌های مستقیم	مالیات‌های متفرقه‌ی درآمد	



ردیف مالیاتی	توضیح
مالیات بر ثروت	از جمله ماده (۱۷)، بندهای «۱» تا «۶» و تبصره‌های (۱) تا (۵) ذیل ماده مزبور (مأخذ و نرخ مالیاتی)، ماده‌های (۲۴) و (۲۵) (عدم شمولیت)، ماده (۳۴) (جرائم) قانون مالیات‌های مستقیم
	از جمله ماده (۱۲۰) و تبصره ذیل آن (مأخذ)، ماده‌های (۱۰۵) و (۱۳۱) (نرخ مالیاتی) و ماده (۱۲۸) (معافیت) قانون مالیات‌های مستقیم
	از جمله ماده (۵۹) (مأخذ و نرخ مالیاتی)، ماده‌های (۵۷)، (۱۹۰)، (۱۹۲) و (۱۹۹) (جرائم) قانون مالیات‌های مستقیم
	از جمله موضوع تبصره (۱) ماده (۱۴۳) قانون مالیات‌های مستقیم
	از جمله ماده (۵۹) (مأخذ و نرخ مالیاتی)، ماده‌های (۶۸)، (۶۹) و (۷۰) (معافیت)، ماده‌های (۵۷)، (۱۹۰)، (۱۹۲) و (۱۹۹) (جرائم) قانون مالیات‌های مستقیم
	از جمله ماده‌های (۴۰) تا (۴۵) (مأخذ و نرخ مالیاتی)، ماده (۴۲) مستثنی شدن شرکت‌های تعاونی، ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد، ماده (۹) قانون حمایت از شرکت‌های دانش بنیان، ماده (۲۷) قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر، بند «الف» ماده (۱۱۱) قانون مالیات‌های مستقیم (معافیت)، ماده (۴۵) (جرائم) قانون مالیات‌های مستقیم
	با احتساب عرصه و اعیان - از جمله احکام مالیاتی قوانین بودجه سنواتی (مأخذ و نرخ)
	از جمله ماده (۵۴) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم (مأخذ و نرخ مالیاتی)
	در لایحه ۱۴۰۵ حذف شده است
	از جمله تبصره (۲) ماده (۲۶) (مأخذ) و جزءهای «۱» و «۲» بند «الف» ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده
مالیات بر کالاها و خدمات	معوق
	موضوع ماده (۳۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده
	موضوع بند «ت» ماده (۲۶) قانون مالیات بر ارزش افزوده
	موضوع ماده (۳۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده
	موضوع ماده (۲۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده
	از جمله ماده (۶) (مأخذ) و ماده (۷) (نرخ) قانون مالیات بر ارزش افزوده
	از جمله موضوع ماده (۴۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده
	موضوع بند «ث» ماده (۷۸) قانون برنامه‌ی هفتم پیشرفت
	موضوع تبصره (۷) بند «ب» ماده (۳۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده
	درآمد حاصل از عوارض ارزش افزوده دریافتی از شرکت‌های فن‌آور مستقر در پارک علم و فناوری

توضیح	ردیف مالیاتی
موضوع جزء «۱» بند «ر» ماده (۲۸) قانون برنامه‌ی هفتم پیش‌رفت	یک واحد درصد مالیات بر ارزش‌افزوده سهم متناسب‌سازی حقوق بازنشستگان
موضوع بند «الف» ماده (۳۱) قانون برنامه‌ی هفتم پیش‌رفت	دو واحد درصد مالیات بر ارزش‌افزوده سهم کالا برگ الکترونیکی

مأخذ: قانون بودجه‌ی سال ۱۴۰۴ کل کشور و لایحه‌ی بودجه‌ی سال ۱۴۰۵ کل کشور.

منابع و مأخذ

- [۱] «بررسی لایحه بودجه سال ۱۴۰۴ کل کشور (۷): تبصره «۱» - عوارض و مالیات»، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۴۰۳.
- [۲] «تحلیل تحولات و چشم انداز اقتصاد ایران در آستانه تدوین بودجه ۱۴۰۴»، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، تهران، ۱۴۰۳.
- [۳] «بررسی لایحه برنامه هفتم توسعه (۵۸): موضوعات راهبردی بخش عمومی (نظام مالیاتی)»، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۴۰۲.
- [۴] «اول، اظهارنظر کارشناسی درباره: «لایحه نحوه استفاده، نگهداری و نظارت بر پایانه فروشگاهی (صندوق مکانیزه فروش)» ویرایش»، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۴۰۲.
- [۵] «بررسی لایحه بودجه سال ۱۴۰۴ کل کشور: منابع بودجه (ویرایش اول)»، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، تهران، ۱۴۰۳.
- [۶] OECD, *Consumption Tax Trends ۲۰۲۴: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*. OECD Publishing, Paris, ۲۰۲۴.
- [۷] Worldwide tax summaries. Available from: <https://taxsummaries.pwc.com/>.
- [۸] Organization for Economic Co-operation and Development, *Consumer Price Index: All Items: Total for Saudi Arabia*, retrieved from FRED, Federal Reserve Bank of St. Louis; https://fred.stlouisfed.org/series/SAUCPALTT*1GPM.
- [۹] Diamond, P.A. and J.A. Mirrlees, *Optimal taxation and public production I: Production efficiency*. The American economic review, ۱۹۷۱, ۶۱(۱): p. ۸-۲۷.
- [۱۰] Dasgupta, P. and J. Stiglitz, *On optimal taxation and public production*. The Review of Economic Studies, ۱۹۷۲, ۳۹(۱): p. ۸۷-۱۰۳.
- [۱۱] Martin, J., M. Parenti, and F. Toubal, *Corporate tax avoidance and sales: micro evidence and aggregate implications*. ۲۰۲۳.
- [۱۲] Hugger, F.e.a., *The Global Minimum Tax and the taxation of MNE profit*. OECD Taxation Working Papers, ۲۰۲۴. No. ۶۸, OECD Publishing, Paris.
- [۱۳] OECD. *Global Minimum Tax*. Available from: <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax.html>.
- [۱۴] H.R. ۵۳۷۶- ۱۱۷th Congress (۲۰۲۱-۲۰۲۲): *Inflation Reduction Act of ۲۰۲۲*. (۲۰۲۲, August ۱۶). <https://www.congress.gov/bill/117th-congress/house-bill/5376/text>.
- [۱۵] OECD, 2018, *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD* <https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>
- [۱۶] سازمان برنامه و بودجه (۱۴۰۴)، اسناد پشتیبان لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ (جلد دوم).

گزیده سیاستی

بر اساس لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی (۵.۹٪) است که نسبت به سال ۱۴۰۴ اندکی کاهش یافته است و همچنان از حوالی سال‌های ۱۳۹۵ و هدف کمی برنامه هفتم کمتر است. همچنین، در سال ۱۴۰۵، مجموع درآمدهای ازدست‌رفته دولت به واسطه‌ی معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی برابر ۲۹۸۰ هزار میلیارد تومان برآورد شده است.



مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

تهران، خیابان پاسداران، روبروی پارک نیاوران (ضلع جنوبی، پلاک ۸۰۲)

تلفن: ۷۵۱۸۳۰۰۰ صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۵۸۵۵ پست الکترونیک: mrc@majles.ir

وبسایت: rc.majles.ir