

تحلیل و تبیین سیاست‌های مالیاتی چندسال گذشته و پیش‌بینی آن در سال ۱۴۰۱



مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری

گروه پژوهشی نظام‌های نوین برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و مدل‌سازی

مجموعه گزارش شماره ۲۹۳

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شناسه گزارش

عنوان	تحلیل و تبیین سیاست‌های مالیاتی چند سال گذشته و پیش‌بینی آن در سال ۱۴۰۱
کد شناسه	۱۴۰۰-۹-۱۰۳۴۱
گروه پژوهشی	نظام‌های نوین برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و مدلسازی
پدیدآورنده	یونس تیموری
مشاور و ناظر علمی	محمدجواد محسنی‌نیا
طراح جلد	پدرام حاجی اسماعیلی
ناشر	مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری
تاریخ انتشار	دی ۱۴۰۰
مطالب این گزارش لزوماً بیانگر نظر رسمی سازمان برنامه و بودجه کشور و مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری نیست.	
حقوق معنوی اثر به پدیدآورندگان و حقوق مادی آن، به مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری سازمان برنامه و بودجه کشور تعلق دارد و استفاده از آن با ذکر مأخذ بلامانع است.	
آدرس: تهران - خیابان نجات‌اللہی - خیابان استاد جعفر شهری (سپند) - پلاک ۱۶ شماره‌های تماس ۰۲۱-۴۳۳۰۶۰۰۰ شماره پیام‌رسان ۰۹۹۲۱۵۷۵۸۴۳	
https://www.dfrc.ir/	

فهرست مطالب

صفحه	عنوان
أ	خلاصه مدیریتی.....
۱	مقدمه
۳	۱- بررسی و تحلیل سیاست‌های اتخاذ شده
۴	۱-۱- احکام تبصره‌ها و بندهای مالیاتی.....
۴	۱-۱-۱- بندهای مالیاتی اضافه شده به لایحه بودجه ۱۴۰۱.....
۸	۱-۱-۲- بندهای مالیاتی حذف شده در لایحه بودجه ۱۴۰۱.....
۱۱	۲- تحلیلی از روندهای گذشته در دوره زمانی ۵ ساله
۱۱	۲-۱- عملکرد نماگرهای کلان مالیاتی
۱۷	۲-۲- عملکرد نماگرهای اجزای مالیات
۱۷	۲-۲-۱- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی.....
۲۵	۲-۲-۲- مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی
۳۰	۲-۲-۳- مالیات بر ثروت
۳۶	۲-۲-۴- مالیات بر کالاها و خدمات.....
۴۳	۲-۳- مقایسه تطبیقی عملکرد انواع مالیات با کشورهای دیگر.....
۴۸	۳- برآورد عملکرد وصول درآمدهای مالیاتی سال ۱۴۰۱.....
۵۱	۴- جمع‌بندی
۵۲	منابع

فهرست جداول

صفحه	عنوان
۵	جدول ۱: بندهای مالیاتی اضافه شده به تبصره ۶ لایحه بودجه ۱۴۰۱
۶	جدول ۲: بندهای مالیاتی اضافه شده به سایر تبصره‌ها در لایحه بودجه ۱۴۰۱
۹	جدول ۳: بندهای مالیاتی حذف شده از تبصره ۶ لایحه بودجه ۱۴۰۱
۱۲	جدول ۴: مالیات وصول شده و تولید ناخالص داخلی - متوسط رشد آنها برای دوره ۹۹-۱۳۸۵
۱۵	جدول ۵: میزان درآمدهای مالیاتی مصوب بودجه‌های سنواتی و عملکرد آنها
۱۸	جدول ۶: مصوب و عملکرد اجزای مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی
۲۲	جدول ۷: سهم، درصد تحقق و رشد عملکرد اجزای اصلی مالیات بر اشخاص حقوقی
۲۵	جدول ۸: مصوب و عملکرد اجزای مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی
۲۸	جدول ۹: سهم، درصد تحقق و رشد عملکرد مالیات اجزای مالیات بر اشخاص حقیقی
۳۱	جدول ۱۰: مصوب و عملکرد اجزای مالیات بر ثروت
۳۴	جدول ۱۱: سهم، درصد تحقق و رشد عملکرد مالیات اجزای مالیات بر ثروت
۳۷	جدول ۱۲: مصوب و عملکرد اجزای مالیات بر کالاها و خدمات
۴۰	جدول ۱۳: سهم، درصد تحقق و رشد عملکرد مالیات اجزای مالیات بر کالاها و خدمات
۴۴	جدول ۱۴: متوسط سهم اجزای مالیات از درآمدهای کل مالیاتی در گروه کشورها
۴۹	جدول ۱۵: مصوب، عملکرد و درصد تحقق کل درآمدهای مالیاتی
۵۰	جدول ۱۶: متوسط درصد تحقق انواع مالیات در سال‌های اخیر

فهرست نمودارها

صفحه	عنوان
۱۳	نمودار ۱: متوسط نسبت درآمدهای مالیاتی کشورها به تولید ناخالص داخلی
۱۶	نمودار ۲: درآمد مالیاتی مصوب و عملکرد در دهه ۱۳۹۰
۱۹	نمودار ۳: متوسط عملکرد اجزای مالیات اشخاص حقوقی در دهه ۱۳۹۰
۲۳	نمودار ۴: متوسط سهم، درصد تحقق و رشد عملکرد اجزای مالیات اشخاص حقوقی
۲۶	نمودار ۵: متوسط عملکرد اجزای مالیات اشخاص حقیقی
۲۹	نمودار ۶: متوسط سهم، درصد تحقق و رشد عملکرد اجزای مالیات اشخاص حقیقی
۳۲	نمودار ۷: متوسط عملکرد اجزای مالیات بر ثروت در سال‌های ۹۹-۱۳۹۶
۳۵	نمودار ۸: متوسط سهم، درصد تحقق و رشد عملکرد اجزای مالیات بر ثروت
۳۹	نمودار ۹: متوسط عملکرد اجزای مالیات بر کالاها و خدمات در سال‌های ۹۹-۱۳۹۶
۴۲	نمودار ۱۰: متوسط سهم، درصد تحقق و رشد عملکرد اجزای مالیات اشخاص حقوقی
۴۵	نمودار ۱۱: متوسط سهم اجزای مالیات در کشورهای مختلف در دوره ۲۰۱۹-۲۰۰۵

خلاصه مدیریتی

مهم‌ترین ویژگی لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، جهت‌گیری جدید در راستای عمق‌بخشی به مالیات در بودجه و تقویت قابلیت آن برای کاربست در سیاست‌گذاری اقتصادی دولت است. تعمیق درآمدهای مالیاتی در لایحه، بستر لازم برای استفاده ابزاری از مالیات در سیاست‌گذاری مؤثر حوزه‌های اقتصادی و اجتماعی را مهیا می‌سازد. در واقع، فضای حاکم بر سیاست‌های مالیاتی در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، افزایش درآمدهای پایدار در بودجه و کمتر کردن وابستگی نفتی است. اکنون لایحه بودجه سال آینده، سهم قابل توجهی از منابع درآمدی بودجه را به مالیات‌ها اختصاص داده و این اتفاق با رشد بالای درآمدهای مالیاتی (نزدیک به ۶۲ درصد) در لایحه بودجه همراه است؛ به طوری که این رشد در سال‌های گذشته، بی‌سابقه بوده است.

چنین چرخش تاریخی در نقش و جایگاه منابع درآمدی، بازگویی تصمیم قاطع دولت در برداشتن گام نخست، به منظور تکیه بر منابع پایدار داخلی به جای منابع ناپایدار مانند نفت، انتشار اوراق و فروش دارایی‌ها در اداره کشور است. دولت به منظور افزایش درآمدهای مالیاتی در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، تغییر و تحولاتی را در احکام تبصره‌های لایحه نسبت به بودجه مصوب سال ۱۴۰۰ انجام داده است تا بتواند این افزایش درآمدی را به فعلیت برساند. برخی از مهم‌ترین تغییرات در بندها و تبصره‌های مالیاتی مورد اشاره قرار می‌گیرد:

- بند «ذ» تبصره ۶: اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل گروه اول موضوع ماده (۹۵) قانون مالیات مستقیم مکلفند در هر مورد که بابت خدمات دریافتی، وجوهی را به هر عنوان مجموعاً بیش از مبلغ پنج میلیون ریال بابت هر خدمت پرداخت می‌کنند، دو درصد (۰.۲٪) آن را به عنوان علی‌الحساب مالیات مؤدی (دریافت‌کنندگان وجود) کسر و به سازمان امور مالیاتی واریز کنند.
- بند «ض» تبصره ۶: حکم بند (۲) ماده (۱۴۵) قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۴۰۱ در خصوص اشخاص حقوقی جاری نیست.
- بند «ص» تبصره ۶: در راستای اجرای قانون افزایش بهره‌وری بخش کشاورزی به دولت اجازه داده می‌شود به ازای صادرات هر رأس دام سبک، به مبلغ پانصد و سی و هفت هزار ریال و به ازای صادرات هر کیلوگرم وزن زنده دام سنگین، مبلغ یک‌صد و شصت و هفت هزار ریال از صادرکنندگان دریافت نماید.
- جزء (۲) بند «ط» تبصره ۶: تکلیف سازمان امور مالیاتی برای اخذ عوارض به میزان ده درصد (۰.۱۰٪) ارزش کالاها و خدمات موضوع ماده (۴۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت.
- بند «م» تبصره ۶: وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی موظف است از عرضه‌کنندگان انواع بازی‌های خارجی قابل نصب در رایانه، تلفن‌های همراه و کنسول عوارضی معادل ۱۰ درصد قیمت فروش را اخذ نماید.
- بند «د» تبصره ۲: به دولت اجازه داده می‌شود نسبت به تجدید ارزیابی دارایی بانک‌های دولتی اقدام و مازاد منابع حاصله (با نرخ صفر مالیاتی) را صرف افزایش سرمایه دولت در این بانک‌ها نماید.

- جزء (۴) بند «الف» تبصره ۴: اصل و فرع سرمایه‌گذاری صورت گرفته در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (نیمه‌تمام، آماده بهره‌برداری و جدید) از مالیات معاف خواهند بود.

تحلیلی از روندهای گذشته و ارقام لایحه بودجه سال ۱۴۰۱

با توجه به افزایش قابل ملاحظه و بی‌سابقه درآمدهای مالیاتی در لایحه بودجه و مرور سیاست‌هایی که دولت در راستای این افزایش اتخاذ و در احکام تبصره‌های لایحه وارد کرده است، ضرورت دارد تا به منظور مقایسه و تحلیل اثرات سیاست‌های مالیاتی سال‌های گذشته و سال آینده، به بررسی روندهای گذشته بودجه‌های سنواتی مصوب و عملکرد وصول درآمدهای مالیاتی آنها پرداخته شود:

- کل درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، حدوداً ۵۳۲ هزار میلیارد تومان است که تقریباً ۸۰ درصد کل درآمدهای عمومی و ۳۵ درصد کل منابع بودجه عمومی در لایحه بودجه سال آتی را تشکیل می‌دهد.
- متوسط نسبت درآمدهای مالیاتی وصول شده به تولید ناخالص داخلی در دوره ۱۰ ساله (۹۹-۱۳۸۹) حدود ۷ درصد است که سهم قابل توجهی نیست.
- این نسبت برای کشورهای افغانستان و عربستان که معمولاً کمترین عملکرد وصول مالیات را در بین کشورهای منطقه دارند، به ترتیب به میزان، $\frac{7}{8}$ و $\frac{8}{1}$ درصد است. در مقابل، سوئد و نروژ به ترتیب با $\frac{40}{7}$ و $\frac{31}{1}$ درصد بیشترین نسبت وصول مالیات به تولید ناخالص داخلی را دارا هستند.
- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در بودجه‌های سنواتی دهه اخیر و لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، همواره بعد از مالیات بر کالاها و خدمات (ارزش افزوده)، به عنوان مهم‌ترین جزء نظام مالیاتی کشور بوده است. به طوری که حدود ۲۵ درصد کل درآمدهای مالیاتی لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ مربوط به مالیات اشخاص حقوقی است.
- میزان مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در لایحه بودجه سال آینده، حدود ۱۳۴۷ هزار میلیارد ریال پیش‌بینی شده و در مقایسه با میزان مصوب سال ۱۴۰۰ برای این بند، رشد چشمگیر ۱۲۶ درصدی را نشان می‌دهد که به معنی افزایش ۷۵ هزار میلیارد تومانی این نوع مالیات است.
- مهم‌ترین جزء مالیات اشخاص حقوقی، همواره مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی است که شامل افزایش ۶۷ هزار میلیارد تومانی در لایحه بودجه است.
- رقم ۲۷ هزار میلیارد تومان، از ۶۷ هزار میلیارد تومان افزایش مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی در سال آینده از محل بند «ض» تبصره (۶) یعنی مالیات سود سپرده اشخاص فوق تأمین می‌شود.
- حدود ۱۲ هزار میلیارد تومان آن نیز از محل بند «ذ» تبصره (۶) یعنی مالیات خدمات ارائه شده به اشخاص حقوقی غیردولتی می‌تواند تأمین شود.
- بخش دیگری از افزایش ۷۵ هزار میلیارد تومانی مالیات اشخاص حقوقی، از محل افزایش مقادیر سایر اجزای مالیات اشخاص حقوقی در لایحه می‌تواند تأمین شود که تقریباً ۸ هزار میلیارد تومان است.

- دولت می‌تواند حداقل ۲۸ هزار میلیارد تومان باقیمانده از افزایش مالیات اشخاص حقوقی در لایحه بودجه را به‌واسطه اقدامات سنجیده و جدی از محل فرار مالیاتی تأمین مالی کند.
- ارزش رقم مالیات اشخاص حقوقی در لایحه، تقریباً ۸۵ هزار میلیارد تومان است و در مقایسه با میزان مصوب سال ۱۴۰۰ برای این بند، ۵۵ درصد رشد دارد؛ به معنی افزایش ۳۰ هزار میلیارد تومانی مالیات در این بخش است.
- مالیات مشاغل در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، به عنوان یکی از مهم‌ترین اجزای مالیات اشخاص حقوقی، شامل رشد ۹۷ درصدی است که به معنی افزایش ۱۷ هزار میلیارد تومانی است.
- حدود ۱۲ هزار میلیارد تومان از افزایش ۱۷ هزار میلیارد تومانی مالیات مشاغل، می‌تواند از محل بند «ذ» تبصره (۶) لایحه تأمین شود.
- ۵ هزار میلیارد تومان باقیمانده نیز می‌تواند در سال آتی، از ناحیه نرخ تورم در ارزش ریالی خدمات و محصولات ارائه شده توسط صاحبان مشاغل و همچنین نرخ رشد عرضه این محصولات و درآمد ایجاد شده توسط اشخاص مذکور تأمین شود.
- دو جزء مهم دیگر مالیات اشخاص حقوقی یعنی؛ مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی و دولت، هر یک با افزایش حدود ۸ هزار میلیارد تومانی در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، بخش دوم افزایش ۳۰ هزار میلیارد تومان مالیات اشخاص حقوقی را در لایحه تشکیل می‌دهند.
- افزایش ۸ هزار میلیارد تومانی برای اجزای مذکور، به معنی رشد ۵۰ درصدی و ۴۵ درصدی به ترتیب برای مالیات کارکنان بخش خصوصی و دولتی در لایحه است؛ اما افزایش حقوق کارکنان، معادل ۳ درصد دستمزد پایه به اضافه ۵۳۳۸۰۰ تومان در سال آتی و تقلیل دادن تعداد پلکان مالیات بر حقوق نسبت به سال جاری، به عنوان ملاحظاتی هستند که امکان کمتری برای افزایش درآمدهای مالیاتی از محل حقوق و دستمزد را در سال آینده مهیا می‌کنند.
- کل مالیات بر ثروت در لایحه سال ۱۴۰۱، حدود ۲۸ هزار میلیارد تومان است که تقریباً ۵ درصد کل درآمدهای مالیاتی پیشنهاد شده در لایحه را پوشش می‌دهد که درصد بسیار پائینی است. البته در بودجه مصوب سال ۱۴۰۰، پایه‌های مالیاتی جدید و حساسی در حوزه این نوع مالیات، از جمله مالیات خانه‌های خالی، مالیات خانه‌های گران‌قیمت و مالیات خودروها در نظر گرفته شد که در لایحه ۱۴۰۱ نیز ادامه دارد.
- مالیات ثروت تنها مالیاتی است که میزان آن در لایحه بودجه ۱۴۰۱ دارای تغییرات منفی بوده و نسبت به سال ۱۴۰۰ کاهش یافته است. این کاهش، اهمیت مالیات مذکور را در نظام مالیاتی کشور بیش از پیش تقلیل داده است.
- سه جزء مالیاتی مهم و چالشی این بند؛ مالیات بر واحدهای مسکونی گران‌قیمت، مالیات خودروهای سواری گران‌قیمت و مالیات خانه‌های خالی هستند که در بودجه‌های مصوب سال‌های ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ مقادیر مشخصی برای این مالیات‌ها تعیین شده است؛ اما عملکرد وصول آنها و درصد تحققشان صفر است.
- این عدم وصول و مالیات‌ستانی، با به دلیل مهیا نبودن زیرساخت‌ها (برای مثال درباره مالیات خانه‌های خالی و شناسایی آنها) و یا نبود کفایت اراده (درباره مالیات خودروهای گران‌قیمت) اتفاق افتاده است.

- بیشترین افزایش مالیاتی در لایحه بودجه ۱۴۰۱، مربوط به مالیات بر کالاها و خدمات است که از حیث افزایش مطلق، حدود ۸۰ هزار میلیارد تومان می‌باشد. با وجود این، رشد این نوع مالیات، ۶۴ درصد است که کمتر از رشد ۱۲۶ درصدی مالیات اشخاص حقوقی است.
- مالیات بر ارزش افزوده همواره در سال‌های متمادی بیشترین مقدار و سهم را در مالیات بر کالاها و خدمات دارد و افزایش آن در لایحه ۶۰ هزار میلیارد تومان است که رشد ۶۷ درصدی نسبت به مصوب ۱۴۰۰ رقم می‌زند.
- بخش قابل توجهی از افزایش ۶۰ هزار میلیارد تومانی جزء مالیات بر ارزش افزوده، به واسطه اصلاحاتی است که در قانون این نوع مالیات انجام گرفته و تصویب خرداد ماه و اجرای آن از ۱۳ دی ماه سال جاری اتفاق افتاده است.
- قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده تغییرات قابل ملاحظه‌ای داشته که عمده این تغییرات در زمینه حذف معافیت‌های مالیاتی است که بر اساس آن، به عنوان مثال معافیت مالیاتی کالاهای قند و شکر حذف می‌شوند و با اجرای این قانون، تولیدکنندگان باید نسبت به وصول ۹ درصد بهای شکر و قند در هر فروش اقدام و در موعد مقرر به حساب سازمان امور مالیاتی واریز کنند.
- علاوه بر این، واردات کالاهای موضوع جزءهای (۱)، (۳) و (۵) بند «الف» ماده (۹) قانون جدید، مشمول معافیت نبوده و مالیات و عوارض با نرخ ۹ درصد در مبادی گمرکی به آن تعلق می‌گیرد. از سوی دیگر در قانون جدید، شرکت‌های هواپیمایی ملزم به پرداخت ۹ درصد مالیات بر ارزش افزوده هستند که پیش از این، آنها باید ۵ درصد عوارض پرداخت می‌کردند.
- دو جزء عوارض خروج از کشور و مالیات شماره‌گذاری خودرو به ترتیب با رشد ۱۴۰۰ (معادل ۱/۵ هزار میلیارد تومان افزایش) و ۱۴۴ درصدی (معادل ۱/۳ هزار میلیارد تومان افزایش)، بیشترین افزایش را نسبت به مصوب ۱۴۰۰ دارند.
- رقم ۱/۵ هزار میلیارد تومان برای عوارض خروج از کشور، رقم بی‌سابقه‌ای در بودجه سال‌های گذشته نبوده و به غیر از سال ۱۳۹۹ که به دلیل محدودیت‌های کرونایی، ورود و خروج کشور به حداقل رسیده بوده است، مقدار مصوب و عملکرد این جزء در سال ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ کمترین مقدار را دارد.
- بنابراین با توجه به انتظار کنترل بیماری کرونا و کاهش محدودیت‌های ناشی از آن در سال ۱۴۰۱، دولت پیش‌بینی افزایش درآمد حاصل از این محل و رسیدن مقدار آن به سطح سال‌های قبل از کرونا را در لایحه بودجه اعمال کرده است.

برآورد عملکرد وصول درآمدهای مالیاتی سال ۱۴۰۱

- مسئله این است که آیا دولت می‌تواند رشد ۶۲ درصدی درآمدهای مالیاتی را در عملکرد نیز بالفعل کند؛ به عبارت دیگر، امکان تحقق چند درصد از مالیات پیش‌بینی شده در لایحه سال ۱۴۰۱ وجود دارد:
- اگر ما روند رشد عملکرد وصول مالیات را مانند دهه گذشته به عنوان پیش‌فرض بگیریم، باید انتظار داشته باشیم وصول درآمدهای مالیاتی در سال ۱۴۰۰، حدود ۲۳۱ هزار میلیارد تومان و عملکرد سال آتی با همین روند، تقریباً ۲۷۸ هزار میلیارد تومان باشد که در مقایسه با پیشنهاد ۵۳۲ هزار میلیارد تومانی لایحه ۱۴۰۱ تفاوت قابل ملاحظه دارد.
- اگر پیش‌فرض ما، اجرای تغییر رویکردهای دولت در مالیات‌ستانی، بر اساس احکام تبصره‌های لایحه بودجه باشد، در این صورت با در نظر گرفتن متوسط درصد تحقق هر یک از انواع مالیاتی، ملاحظه می‌شود عملکرد وصول کل درآمدهای مالیاتی سال آینده، در این سناریو ارزشی حدود ۵۳۴ هزار میلیارد تومان برآورد خواهد شد که تقریباً معادل مقدار پیش‌بینی شده در لایحه بودجه سال آتی است.

مقدمه

لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ در موقعیتی تنظیم و به مجلس شورای اسلامی تقدیم شده است که اقتصاد کشور در شرایط ویژه قرار دارد. همزمان با تغییر دولت و شروع به کار دولت سیزدهم، استمرار تحریم‌ها علیه کشور، آسیب‌های جدی به لحاظ ابعاد مختلف اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی بر جامعه حاکم است. از بعد اقتصادی، مهم‌ترین نماگرهای کلان مانند میزان تولید ناخالص داخلی، نرخ تورم، بیکاری و تشکیل سرمایه ثابت ناخالص در وضعیت نامطلوبی قرار دارند. اگرچه رشد اقتصادی ۲/۹ درصدی سال ۱۳۹۹ که بر اساس قیمت پایه سال ۱۳۹۵ اندازه‌گیری شده است (بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۰)، نویدبخش خروج اقتصاد کشور از نرخ‌های رشد منفی است. اما رکود اقتصادی عمیق سال‌های اخیر، زخم‌های کاری بر پیکره اقتصاد وارد کرده است که صبر و زمان زیادی برای التیام آن‌ها ضرورت دارد.

بر اساس گزارش بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، میزان تولید ناخالص داخلی کشور در سال ۱۳۹۹، برحسب قیمت‌های ثابت سال ۱۳۹۰، معادل ۶۳۴ هزار میلیارد تومان است، در حالی که تولید ناخالص داخلی سال ۱۳۹۵ برحسب همان قیمت‌های ثابت سال ۱۳۹۰، معادل ۶۷۰ هزار میلیارد تومان بوده است. بنابراین تولید کل اقتصاد در سال ۱۳۹۹ به میزان ۳۵ هزار میلیارد تومان کمتر از تولید ایجاد شده در سال ۱۳۹۵ می‌باشد. شرایط مشابهی برای نماگر کلان سرمایه‌گذاری نیز رخ داده است، همین‌طور نرخ بیکاری در سال ۱۳۹۹ معادل ۹/۶ درصد و نرخ تورم به میزان ۳۶/۴ درصد برای اقتصاد کشور رقم خورده است (مرکز آمار ایران، ۱۴۰۰). وضعیت نامطلوب برای نماگرهای کلان اقتصادی، این پیام را به سیاست‌گذاران پولی و مالی کشور ارسال می‌کند که لاجرم زمان تغییر در مسیر سیاست‌گذاری‌ها فرا رسیده است.

تدوین لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ در چنین فضایی صورت گرفته و بر اساس بخشنامه برنامه و بودجه سال آینده این الزام ایجاد شده است که؛ باید با استفاده بهینه از ظرفیت‌های اقتصاد ملی، توسعه تجارت خارجی، رعایت نظم و انضباط، حذف رانت و ایجاد شفافیت و جلوگیری از هدر رفت منابع و رعایت عدالت در بین آحاد جامعه و در پهنه سرزمین و تقسیم کار ملی، تغییر ریل داد و با جهت‌گیری‌های جدید، از تمام ظرفیت‌های کشور برای پیشبرد برنامه‌های اقتصادی کشور استفاده کرد (بخشنامه برنامه و بودجه، ۱۴۰۰). بر این اساس، جهت‌گیری‌های کلان دولت در تدوین لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، عبارت است از: (بخشنامه برنامه و بودجه، ۱۴۰۰)

۱- رشد اقتصادی با تمرکز بر ارتقای بهره‌وری

۲- ثبات اقتصادی

۳- عدالت محوری

۴- تغییر ساختار بودجه و تأمین مالی اقتصاد

موضوع مالیات، به‌طور مستقیم با هر چهار جهت‌گیری مذکور در ارتباط بوده و چگونگی اعمال سیاست‌هایش آنها را تحت تأثیر قرار می‌دهد. سیاست‌های مالیاتی حاوی تصمیماتی است که باید به‌گونه‌ای باشد تا با اعمال شدن آنها در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، به‌ویژه دو رویکرد مؤخر یعنی *عدالت اقتصادی* و *تغییر ساختار بودجه* و *تأمین مالی دولت* در اقتصاد مورد توجه قرار گیرد. مالیات به عنوان ابزاری برای تحقق هدف عدالت اقتصادی، به‌واسطه بازتوزیع درآمدی بین گروه‌های مختلف درآمد و اقشار جامعه تلقی می‌شود که می‌تواند هم از یک‌سو، برابری بیشتر و کاهش شکاف درآمدی را موجب گردد و نیز از سوی دیگر، به‌واسطه این بازتوزیع، منبع تأمین مالی دولت باشد که بخشی از منابع بودجه سنواتی را پوشش می‌دهد.

هدف این گزارش در وهله اول پرداختن به سیاست‌های مالیاتی است که در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ دنبال شده و در غالب احکام تبصره‌های ماده واحده لایحه به آنها اشاره شده است. در بخش بعدی گزارش، به بررسی ارقام مربوط به انواع درآمدهای مالیاتی، تغییرات این ارقام نسبت به بودجه‌های مصوب سال‌های قبل و عملکرد وصول آنها پرداخته می‌شود. درنهایت، با توجه به درصد تحقق درآمدهای مالیاتی سال‌های گذشته، برآورد عملکرد میزان وصول این درآمدها در سال ۱۴۰۱ انجام می‌گیرد.

۱- بررسی و تحلیل سیاست‌های اتخاذ شده

فضای حاکم بر سیاست‌های مالیاتی در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، افزایش درآمدهای پایدار در بودجه و کمتر کردن وابستگی نفتی است. به همین دلیل رویکرد عمده در تأمین درآمدها و به‌طور کلی منابع بودجه عمومی دولت در لایحه بودجه، تأکید بیشتر بر درآمدهای مالیاتی می‌باشد. این تغییر رویکرد در مسیر جهت‌گیری‌های کلان دولت در لایحه سال آینده، به‌ویژه تغییر ساختار بودجه و مسئله تأمین مالی دولت است. در تنظیم بودجه‌های سنواتی گذشته، سهم عمده‌ای از منابع بودجه عمومی دولت، به درآمدهای حاصل از فروش نفت اختصاص داشته است. در سه سال اخیر به دلیل تحریم فروش نفت ایران در بازارهای بین‌الملل، سهم درآمدهای آن سیر نزولی دارد. در مقابل، درآمدهای مالیاتی علی‌رغم اینکه در بودجه مصوب سال قبل، رشد قابل توجهی نداشته اما سهم آن از منابع بودجه عمومی به تدریج افزایش یافته است.

اکنون لایحه بودجه سال آینده، سهم قابل توجهی از منابع درآمدی بودجه را به مالیات‌ها اختصاص داده است و این اتفاق با رشد بالای درآمدهای مالیاتی (نزدیک به ۶۲ درصد) در لایحه بودجه همراه است؛ به طوری که این رشد در سال‌های گذشته، بی‌سابقه بوده است. چنین چرخش تاریخی در نقش و جایگاه منابع درآمدی، بازگویی تصمیم قاطع دولت در برداشتن گام نخست، به منظور تکیه بر منابع پایدار داخلی به جای منابع ناپایدار مانند نفت، انتشار اوراق و فروش دارایی‌ها در اداره کشور است. این چرخش، به دنبال خود تغییر جهت سیاست‌گذاری در حوزه‌های مختلف اقتصادی، اداری و سیاسی خواهد داشت. تغییر به سمت تقویت شفافیت، بهره‌وری و کارایی در فعالیت‌های اقتصادی و نحوه اداره امور در نظام اداری و سیاسی کشور مهم‌ترین پیامد تغییر جهت‌گیری‌های سیاست‌گذاری است که می‌تواند اتفاق بیفتد.

عمیق‌تر شدن درآمدهای مالیاتی در بین منابع درآمدی بودجه برای دولت موجب اثربخشی قوی‌تر مالیات به عنوان یک ابزار مهم در سیاست‌گذاری اقتصادی می‌شود. مهم‌ترین کارکردهای مالیات در ادبیات اقتصادی در امر سیاست‌گذاری شامل تأمین مالی دولت، توزیع مجدد درآمد (عدالت در توزیع) و تثبیت نوسانات اقتصادی به‌واسطه سیاست‌های مالی اتخاذ شده است. تعمیق کم مالیات و سهم پائین آن در منابع بودجه عمومی، امکان به کار بستن آن به عنوان ابزار، سه کارکرد مذکور را با سختی و چالش‌های پیچیده‌ای مواجه می‌سازد. آنچه در سال‌ها و دهه‌های گذشته اتفاق افتاده است، تکیه اصلی دولت بر درآمدهای ناپایدار نفتی و سپس بعد از اعمال تحریم‌ها و محدود شدن این درآمدها، تکیه بر فروش اوراق مالی اسلامی بوده و تعمیق درآمدهای مالیاتی در اولویت دولت‌ها نبوده است.

مهم‌ترین ویژگی لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، جهت‌گیری جدید در راستای عمق‌بخشی به مالیات در بودجه و تقویت قابلیت آن برای کاربست در سیاست‌گذاری اقتصادی دولت است. آنچه در بودجه‌های سنواتی گذشته رخ داده است، به‌کارگیری مالیات به عنوان ابزاری برای تأمین مالی بودجه عمومی دولت بوده و دو کارکرد دیگر عملاً از ناحیه این ابزار بلااستفاده و ناکارآمد بوده است. به‌واسطه عمق کم درآمدهای مالیاتی، اثربخشی این

ابزار در سیاست‌گذاری‌های تثبیت اقتصادی ناچیز بوده و به همین خاطر از سوی سیاست‌گذار نادیده گرفته شده است. کاربست ابزار مالیات برای توزیع مجدد درآمد در راستای عدالت اقتصادی و اجتماعی نیز به همان دلیل، چندان مورد استقبال سیاست‌گذار نبوده است.

سیاست عمق‌بخشی به درآمدهای مالیات در لایحه سال آینده، این امکان را فراهم می‌سازد تا هر سه کارکرد آن قابلیت اجرا داشته و بستر برای سیاست‌گذاری مؤثر در حوزه‌های اقتصادی و اجتماعی مهیا شود. البته دولت در لایحه بودجه ۱۴۰۱، گام اول تعمق‌بخشی مالیات را برداشته و این مهم صرفاً در برخی اجزای خاص مالیاتی مورد تأکید قرار گرفته است. انتظار این است که این فرایند در سال‌های آتی به صورت مستمر و به تدریج عملیاتی شود تا در نهایت این سیاست، شامل اجزا و انواع دیگر مالیات نیز گردد. به هر حال دولت به منظور افزایش درآمدهای مالیاتی در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، تغییر و تحولاتی را در احکام تبصره‌های ماده واحده لایحه نسبت به بودجه مصوب سال ۱۴۰۰ انجام داده است تا بتواند این افزایش درآمدی را به فعلیت برساند. در ادامه برخی از تغییرات مهم در بندها و تبصره‌های مربوط به مالیات مورد اشاره قرار می‌گیرد.

۱-۱- احکام تبصره‌ها و بندهای مالیاتی

مهم‌ترین تبصره در بودجه‌های سنواتی که مباحث و احکام مربوط به مالیات را پوشش می‌دهد، تبصره (۶) ماده واحده می‌باشد که در لایحه بودجه ۱۴۰۱ با عنوان تبصره عوارض و مالیات معرفی شده است. در تبصره (۶)، برخی بندها و احکامی مشاهده می‌شود که در بودجه‌های مصوب سال‌های قبل وجود نداشته و برخی بندها نیز که در سال‌های گذشته مطرح شده بودند، از تبصره مذکور در لایحه سال آینده حذف شده‌اند. این تغییر و تحولات احکام مالیاتی در لایحه، محدود به تبصره (۶) نبوده و در سایر تبصره‌ها با موضوعات دیگر نیز به بحث مالیات و احکام آن پرداخته شده و تغییراتی در آنها رخ داده است. در واقع، این تغییرات زمینه قانونی برای افزایش درآمدهای مالیاتی که باید در بودجه سال آینده وصول شود را مهیا ساخته و گام نخست در تعمیق مالیات در منابع بودجه عمومی دولت محسوب می‌شود.

۱-۱-۱- بندهای مالیاتی اضافه شده به لایحه بودجه ۱۴۰۱

جدول (۱) بندهای مالیاتی اضافه شده به تبصره (۶) لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ را نشان می‌دهد که در بودجه‌های سنوات گذشته وجود نداشته است. این بندها شامل تکالیف و وظایفی است که در موضوع مالیات بر عهده نهادهایی مانند سازمان امور مالیاتی، وزارت کشور، شهرداری‌ها و وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی نهاده شده است. به طوری که این تکالیف مالیاتی چه به صورت درآمدهای جدید و چه معافیت‌ها و تخفیف‌های مالیاتی، در حوزه فعالیت‌های مختلف ورود کرده و درباره نحوه پوشش مالیاتی آنها حکم صادر نموده است.

تحلیل و تبیین سیاست‌های مالیاتی چندسال گذشته و پیش‌بینی آن در سال ۱۴۰۱

جدول ۱: بندهای مالیاتی اضافه شده به تبصره ۶ لایحه بودجه ۱۴۰۱

ردیف	جزء، بند و تبصره لایحه	شرح
۱	جزء (۲) بند «ط» به تبصره ۶ اضافه شده است	تکلیف سازمان امور مالیاتی برای اخذ عوارض به میزان ده درصد (۱۰٪) ارزش کالاها و خدمات موضوع ماده (۴۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت
۲	بند «ک» با متن جدید به تبصره ۶ اضافه شده است	عوارض مصوب آزادهای در صورت عدم پرداخت در زمان مقرر مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی بیست درصد (۲۰٪) عوارض مصوب می‌شود و در صورت تأخیر بیش از یک ماه، مشمول جریمه‌ای معادل ۲ درصد مجموع نرخ عوارض و بیست درصد (۲۰٪) به ازای هرماه می‌شود.
۳	بند «ل» با متن جدید به تبصره ۶ اضافه شده است	وزارت کشور موظف است از طریق شهرداری‌ها در سقف یک درصد (۱٪) سهم افزایش یافته شهرداری‌ها از محل مالیات بر ارزش افزوده تا سیصد هزار میلیارد ریال را برای اجرای طرح‌های حمل و نقل عمومی درون‌شهری اختصاص دهد.
۴	بند «م» با متن جدید به تبصره ۶ اضافه شده است	وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی موظف است از عرضه‌کنندگان انواع بازی‌های خارجی قابل نصب در رایانه، تلفن‌های همراه و کنسول عوارضی معادل ۱۰ درصد قیمت فروش را اخذ نماید.
۵	بند «ص» با متن جدید به تبصره ۶ اضافه شده است	در راستای اجرای قانون افزایش بهره‌وری بخش کشاورزی به دولت اجازه داده می‌شود به ازای صادرات هر رأس دام سبک، به مبلغ پانصد و سی و هفت هزار ریال و به ازای صادرات هر کیلوگرم وزن زنده دام سنگین، مبلغ یک‌صد و شصت و هفت هزار ریال از صادرکنندگان دریافت نماید.
۶	بند «خ» با متن جدید به تبصره ۶ اضافه شده است	به منظور تسهیل در اجرای ماده (۷۷) ق.م.م. اولین نقل و انتقال قطعی ساختمان‌های نوساز اشخاص حقیقی، مشمول مالیات مقطوع به نرخ دو و نیم درصد (۲/۵٪) خواهد بود.
۷	بند «ذ» با متن جدید به تبصره ۶ اضافه شده است	اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل گروه اول موضوع ماده (۹۵) ق.م.م. مکلفند در هر مورد که بابت خدمات دریافتی، وجوهی را به هر عنوان مجموعاً بیش از مبلغ پنج میلیون ریال بابت هر خدمت پرداخت می‌کنند، دو درصد (۲٪) آن را به عنوان علی‌الحساب مالیات مؤدی (دریافت‌کنندگان وجود) کسر و به سازمان امور مالیاتی واریز کنند.
۸	بند «ض» با متن جدید به تبصره ۶ اضافه شده است	حکم بند (۲) ماده (۱۴۵) قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۴۰۱ در خصوص اشخاص حقوقی جاری نیست.

البته علاوه بر تبصره (۶)، بندهای دیگری در سایر تبصره‌های لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ نیز وجود دارد که در موضوع مالیات، به این لایحه در مقایسه با سال‌های قبل اضافه شده است. جدول (۲) بندهای مالیاتی اضافه شده در تبصره‌های غیر از تبصره (۶) را نشان می‌دهد.

جدول ۲: بندهای مالیاتی اضافه شده به سایر تبصره‌ها در لایحه بودجه ۱۴۰۱

ردیف	جزء، بند و تبصره لایحه	شرح
۱	بند «د» با متن جدید به تبصره ۲ اضافه شده است	به دولت اجازه داده می‌شود نسبت به تجدید ارزیابی دارایی‌های بانک‌های دولتی اقدام و مازاد منابع حاصله (با نرخ صفر مالیاتی) را صرف افزایش سرمایه دولت در این بانک‌ها نماید.
۲	جزء (۴) بند «الف» با متن جدید به تبصره (۴) افزوده شده است	اصل و فرع سرمایه‌گذاری صورت گرفته در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (نیمه‌تمام، آماده بهره‌برداری و جدید) از مالیات معاف خواهند بود.

بنابراین، تعداد ۱۰ بند مالیاتی جدید در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، نسبت به بودجه مصوب سال ۱۴۰۰ اضافه شده و هر یک شامل درآمدهای جدیدی است که دولت در سال آینده باید از طریق نهاد سازمان امور مالیاتی کشور وصول کند. البته برخی از بندهای مذکور، شامل معافیت یا کاهش درآمدهای مالیاتی نیز است. به‌ویژه دو بند آورده شده در جدول (۲)، هر دو به معافیت‌ها و محاسبه مالیاتی با نرخ صفر اشاره دارد. بند «د» تبصره (۲) لایحه بودجه ۱۴۰۱، مازاد منابع حاصل از تجدید ارزیابی دارایی بانک‌های دولتی را اگر صرف افزایش سرمایه دولت شود، مشمول معافیت از پرداخت مالیات می‌کند.

همین‌طور جزء (۴) بند «الف» تبصره (۴) نیز اصل و فرع سرمایه‌گذاری انجام گرفته در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای را مشمول معافیت مالیاتی کرده است. این معافیت هم برای طرح‌های نیمه‌تمام و هم طرح‌های جدید شامل می‌شود. نکته مشترک هر دو نوع معافیت مذکور، موضوع سرمایه‌گذاری و حمایت از افزایش آن در سال آینده است. یکی از جهت‌گیری‌های کلان بودجه سال ۱۴۰۱ همان‌طور که پیش‌تر به آن اشاره شد، رشد اقتصادی ۸ درصدی است که یکی از مؤلفه‌های آن رشد سرمایه‌گذاری در کنار تقویت بهره‌وری عوامل تولید است. دو سیاست معافیتی مطرح شده در جدول (۲) که مربوط به تبصره‌های (۲) و (۴) لایحه بودجه سال آینده هستند، با هدف حمایت از رشد سرمایه‌گذاری در اقتصاد اتخاذ شده است تا از این طریق جهت‌گیری کلان بودجه تحقق یابد.

در جدول (۱) نیز که بندهای مالیاتی جدید اضافه شده به تبصره (۶) لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ را مورد بررسی قرار داده است، موارد مختلفی از درآمدهایی که به‌واسطه لغو معافیت‌های مالیاتی در موضوع خاص یا ایجاد پایه جدید مالیاتی وصول خواهند شد را شامل می‌گردد. مهم‌ترین آنها بندهای «ذ» و «ض» تبصره (۶) لایحه سال آینده است که مالیات اشخاص حقوقی یعنی شرکت‌های تولیدی و خدماتی را هدف قرار داده است. بر اساس بند «ذ» اشخاص حقوقی و همین‌طور صاحبان مشاغل مکلف شده‌اند تا در هر مورد که بابت خدمات دریافتی (به‌استثنای کارمزد پرداختی به بورس‌ها، بازارهای خارج از بورس و کارمزد معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس، بانک‌ها، صندوق تعاون و مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز، تسهیلات اعطایی بانک‌ها و تعمیر و تکمیل یک واحد مسکونی، خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق و اسناد

خزانه و یا اوراق تسویه که بابت بدهی دولت به اشخاص داده می‌شود و همچنین سایر خدماتی که به تشخیص سازمان امور مالیاتی ظرف یک ماه پس از ابلاغ این قانون اعلام می‌شود، وجوهی را به هر عنوان مجموعاً بیش از مبلغ پنج میلیون ریال بابت هر خدمت پرداخت می‌کنند، دو درصد (۲٪) آن را به عنوان علی‌الحساب مالیات مؤدی (دریافت‌کنندگان وجود) کسر و به سازمان امور مالیاتی واریز نمایند.

درواقع، تکلیف این بند به اشخاص حقوقی به منظور دریافت مالیات از درآمدهایی است که توسط فعالین بخش خدمات ایجاد می‌شود. به گونه‌ای که دریافت‌کنندگان این خدمات، اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل هستند که ممکن است در بخش تولید و یا خدمات مشغول به فعالیت باشند. همان‌طور که می‌دانیم بخش عظیمی از درآمدهای حاصل در بخش خدمات از پوشش مالیاتی معاف هستند و در مقابل، بخش عمده‌ای از بخش تولیدی مشمول پرداخت مالیات می‌باشند. تکلیف این بند، هرچند به میزان نسبی تأمین مالی برای دولت در بودجه را رقم زده و تا حدودی شکاف بین‌بخشی مذکور را تقلیل می‌دهد؛ اما به‌واسطه اینکه خدمات ارائه شده به اشخاص حقیقی از پوشش مالیاتی خارج مانده است، تبعیض درون بخش خدمات را بیشتر می‌کند.

بر اساس بند «ض» تبصره ۶ لایحه سال ۱۴۰۱ نیز، حکم بند (۲) ماده (۱۴۵) قانون مالیات‌های مستقیم درباره اشخاص حقوقی، جاری نیست. بند (۲) ماده مذکور در ق.م.م اشاره به معافیت سود یا جوایز متعلق به حساب‌های پس‌انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانک‌های ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز، از پرداخت مالیات دارد. برقرار نبودن حکم این بند برای اشخاص حقوقی، بدین معنی است که در سال آینده سود سپرده‌های متعلق به اشخاص حقوقی یعنی شرکت‌های دولتی و غیردولتی، مشمول پرداخت مالیات بر اساس میزان سود حاصل خواهند بود.

البته برآورد درآمد مالیاتی ایجاد شده از محل بندهای «ذ» و «ض» تبصره (۶) لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، مسئله پیچیده‌ای است. با این حال در لایحه سال ۱۴۰۱، میزان رشد مالیات از محل درآمد اشخاص حقوقی غیردولتی نسبت به بودجه مصوب سال ۱۴۰۰، به تنهایی یک‌صد و بیست و پنج درصد (۱۲۵٪) اعلام شده که عدد قابل توجهی است. هرچند بر اساس بندهای مذکور در لایحه بودجه، وصول این درآمدها از محل اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل است، اما به‌واقع درآمدهای فوق از ناحیه درآمد ایجاد شده توسط بخش خدمات بوده و اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل، صرفاً این درآمدها را در فرایند پرداخت به بخش خدمات، به‌صورت علی‌الحساب کسر و به سازمان امور مالیاتی واریز می‌کنند.

بندهای «خ»، «ص» و «م» به عنوان دیگر بندهایی است که شامل منابع قابل ذکر برای دولت در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ می‌باشد که به تبصره (۶) لایحه در مقایسه با بودجه سال ۱۴۰۰ اضافه شده است. بند «خ» مربوط به مالیات اولین نقل و انتقال قطعی ساختمان‌های نوساز اشخاص حقیقی که شامل مالیات مقطوع با نرخ دو و نیم درصدی (۲/۵٪) است. این نوع مالیات، در قوانین بودجه سال‌های گذشته وجود نداشته و برای نخستین بار در لایحه بودجه سال آینده به آن اشاره شده است. به نظر می‌رسد که چنین مالیاتی به منظور ممانعت از

خرید و فروش ساختمان‌های مسکونی نوساز توسط واسطه‌ها و افزایش قیمت مسکن، به‌ویژه خانه‌های نوساز و خروج متقاضی واقعی - بخش عمده‌ای از آنها را جوانان تشکیل می‌دهند - باشد.

بر اساس بند «ص» به دولت اجازه داده می‌شود به ازای صادرات هر رأس دام سبک، به مبلغ پانصد و سی و هفت هزار (۵۳۷/۰۰۰) ریال و به ازای صادرات هر کیلوگرم وزن زنده دام سنگین، مبلغ یک‌صد و شصت و هفت هزار (۱۶۷/۰۰۰) ریال از صادرکنندگان دریافت نماید. این اقدام به منظور افزایش بهره‌وری تولید در بخش کشاورزی و مدیریت بازار داخل به‌واسطه کنترل صادرات محصولات این بخش است. سیاست‌های در جهت افزایش بهره‌وری، از رویکردهای کلان بودجه سال ۱۴۰۱ است که در راستای تحقق رشد اقتصادی ۸ درصدی دنبال می‌شود. علاوه بر این، دریافت ارقام مذکور بخشی از منابع تأمین مالی بودجه دولت در لایحه سال ۱۴۰۱ نیز به شمار می‌آید.

وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی بر اساس بند «م» تبصره (۶)، موظف است از عرضه‌کنندگان انواع بازی‌های خارجی قابل نصب در رایانه، تلفن‌های همراه و کنسول عوارضی معادل ۱۰ درصد قیمت فروش را اخذ نماید. درواقع، حکم این بند به معنی لغو بخشی از معافیت‌های مالیاتی حوزه فرهنگ و هنر و همین‌طور تفریح و سرگرمی است که می‌تواند درآمد نسبی برای دولت از این بخش به دنبال داشته باشد. محل تأمین درآمدهای دیگر در لایحه بودجه ۱۴۰۱ از ناحیه تبصره (۶)، مربوط به جزء (۲) بند «ط» این تبصره است که در آن سازمان امور مالیاتی برای اخذ عوارض به میزان ده درصد (۱۰٪) ارزش کالاها و خدمات موضوع ماده (۴۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، تکلیف شده است. کالاهای گفته شده در این بند، بر اساس قانون مذکور شامل فهرست کالاها و خدمات آسیب‌رسان به سلامت و داروهای با احتمال سوءمصرف می‌باشد که مشمول عوارض خاص، با عنوان عوارض سلامت هستند.

آنچه تاکنون گفته شد، مربوط به تغییرات لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ در حوزه مالیات، از بُعد مواردی است که به‌واسطه اضافه شدن به تبصره (۶)، امکان افزایش درآمدهای مالیاتی را در بودجه عمومی دولت فراهم آورده است. اما تغییرات لایحه سال آینده، علاوه بر افزایش بندهای تبصره‌ای شامل کاهش تعداد آنها نیز است که در ادامه به آن پرداخته می‌شود.

۱-۱-۲ - بندهای مالیاتی حذف شده در لایحه بودجه ۱۴۰۱

برخی از بندهای تبصره (۶) و دیگر تبصره‌ها در موضوع مالیات در مقایسه با بودجه مصوب سال ۱۴۰۰، از لایحه سال ۱۴۰۱ حذف شده و مورد اشاره قرار نگرفته است. برخی از موارد حذف شده، اشاره به درآمدهای مالیاتی دارد که از موضوعات و پایه‌های خاصی دریافت می‌شد و برخی دیگر نیز ممکن است معافیت‌هایی باشد

تحلیل و تبیین سیاست‌های مالیاتی چندسال گذشته و پیش‌بینی آن در سال ۱۴۰۱

که در بخش یا مورد خاصی مطرح بوده و اکنون در لایحه بودجه سال آینده لغو شده است. جدول (۳) بندهای مذکور را نمایش می‌دهد.

جدول ۳: بندهای مالیاتی حذف شده از تبصره ۶ لایحه بودجه ۱۴۰۱

ردیف	جزء، بند و تبصره لایحه	شرح
۱	بند «ز» تبصره (۶) از متن لایحه بودجه ۱۴۰۱ حذف شده است	عوارض گمرکی و سود بازرگانی واردات لوازم آرایشی مجموعاً پانزده درصد (۱۵٪) اضافه شده و در معالجه بیماران و نیز جهت درمان و هزینه‌های دارویی بیماری‌های نادر صرف شود
۲	اجزای بند «ط» تبصره (۶) از متن لایحه بودجه ۱۴۰۱ حذف شده است	سازمان برنامه مکلف شده تا تکلیف مطالبات مالیات دولت از اشخاص حقوقی و حقیقی را تعیین کرده و اشخاصی که تکلیف فوق را رعایت نمی‌کنند مشمول جریمه دو درصدی (۲٪) از دارایی‌های آنها شوند
۳	جزء (۲) بند «ی» تبصره (۶) از متن لایحه بودجه ۱۴۰۱ حذف شده است	افزایش حق‌الامتیاز و حق‌السهم دولت از کارورهای ارائه‌دهنده خدمات مخابراتی به میزان ده واحد درصد (۱۰٪) و صرف آن برای توسعه همان کارور در بستر شبکه ملی اطلاعات
۴	بند «ل» تبصره (۶) از متن لایحه بودجه ۱۴۰۱ حذف شده است	کارفرما در معاملات پیمانکاری موظف است همزمان با پرداخت، مالیات بر ارزش افزوده متناسب با آن را به پیمانکار پرداخت کند.
۵	بند «م» تبصره (۶) از متن لایحه بودجه ۱۴۰۱ حذف شده است	عوارض خروج از کشور برای زائران عتبات و مرز نشینان برای یک‌بار در طول سال اخذ می‌شود. همچنین کارگرانی که در کشورهای هم‌جوار مشغول بکار هستند، معاف از پرداخت عوارض خروج از کشور می‌باشند
۶	بند «ف» تبصره (۶) از متن لایحه بودجه ۱۴۰۱ حذف شده است	به قیمت خرده‌فروشی هر نخ سیگار مبلغ متفاوت برحسب تولید داخل یا وارداتی بودن، به عنوان حقوق ورودی اضافه می‌گردد
۷	اجزای (۵)، (۶)، (۸) و (۹) بند «ق» از متن لایحه ۱۴۰۱ حذف شده است	معافیت رده‌های بسیج (پایگاه‌ها و حوزه‌ها) از پرداخت حق انشعاب و عوارض شهرداری‌ها؛ محاسبه مالیات سود تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی بانک مشترک ایران - ونزوئلا با نرخ صفر.
۸	بند «ذ» تبصره (۶) از متن لایحه بودجه ۱۴۰۱ حذف شده است	درآمدهای کاربران دارای بیش از پانصد هزار دنبال‌کننده رسانه‌های کاربرمحور از محل تبلیغات، مشمول مالیات بر درآمد خواهد بود.
۹	بند «ظ» تبصره (۶) از متن لایحه بودجه ۱۴۰۱ حذف شده است	به منظور تأمین قیر مورد نیاز کشور در سال ۱۴۰۰، درآمد حاصل از صادرات قیر، مشمول مالیات می‌گردد.

مهم‌ترین مورد مطرح شده در جدول (۳)، حذف بند مربوط به عوارض خروج از کشور از تبصره (۶) لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ است. در بودجه مصوب سال ۱۴۰۰، بند «م» تبصره (۶) اشاره به میزان عوارض خروج از کشور داشته و احکام مشخصی برای زائران عتبات عالیات، مرز نشینان، کارگران شاغل در کشورهای هم‌جوار و ورزشکاران تیم‌های ملی صادر کرده است. در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، با وجود اینکه ردیف مربوط به عوارض خروج از کشور در جدول درآمدها (جدول ۵ ماده واحده لایحه بودجه) در نظر گرفته شده است، اما حکم تبصره‌ای آن و تشریح چگونگی دریافت از گروه‌های مختلف در لایحه دیده نشده است.

موارد مهم بعدی که در جدول (۳) به آنها اشاره شده است، بندهای «ذ» و جزء (۲) بند «ی» تبصره (۶) مربوط به درآمد کارورهای ارائه‌دهنده خدمات مخابراتی می‌باشد که در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ حذف شده است. بر اساس بند «ی»، حق‌السهم دولت از کارورهای ارائه‌دهنده خدمات مخابراتی به میزان ده واحد درصد (۱۰٪)

افزایش می‌یابد و همین‌طور در بند «ذ» نیز، درآمدهای کاربران دارای بیش از پانصد هزار دنبال‌کننده رسانه‌های کاربرمحور از محل تبلیغات، مشمول مالیات بر درآمد شده است. حذف این احکام از بین تبصره‌های لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، اگر در بین ردیف‌های بودجه و در جداول ماده واحده یا پیوست‌ها نیز در نظر گرفته نشده باشد، به معنی چشم‌پوشی دولت از درآمدهای مذکور است.

تغییرات ملاحظه شده در جداولی که بالا نمایش داده شد، هم شامل افزوده شدن برخی احکام مالیاتی به احکام تبصره‌ای موجود بوده و هم شامل کاهش تعدد آنها می‌باشد؛ اما آنچه مهم است، برآیند این تغییرات در ارزش درآمدهای مالیاتی است که در لایحه بودجه سال آینده انتظار می‌رود، با کوشش سازمان امور مالیاتی وصول شود. آنچه در جدول شماره (۲) ماده واحده لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، به عنوان رقم درآمدهای مالیاتی سال آینده آورده شده است، بیانگر افزایش قابل توجه این درآمدها می‌باشد که حکایت از غالب بودن تأثیر احکام افزوده شده در لایحه، نسبت به بودجه مصوب سال ۱۴۰۰ و تعمیق بیشتر درآمدهای مالیاتی در بودجه عمومی دولت است. در ادامه به تحولات روند درآمدهای مالیاتی و اجزای آن و مقایسه با رقم درآمد مالیاتی لایحه بودجه سال آینده پرداخته می‌شود.

۲- تحلیلی از روندهای گذشته در دوره زمانی پنج ساله

در این بخش به منظور مقایسه و تحلیل اثرات سیاست‌های مالیاتی سال‌های گذشته و سال آینده، به بررسی روندهای گذشته بودجه‌های سنواری مصوب و عملکرد وصول درآمدهای مالیاتی آنها پرداخته می‌شود. میزان کل درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، حدوداً ۵۳۲ هزار میلیارد تومان است که تقریباً ۸۰ درصد کل درآمدهای عمومی و ۳۵ درصد کل منابع بودجه عمومی در لایحه بودجه سال آتی را تشکیل می‌دهد. سهم ۸۰ درصدی مالیات‌ها از درآمدهای عمومی، بیانگر اهمیت مالیات در بین اجزای دیگر درآمدهای عمومی به عنوان درآمدهای پایدار در بودجه است. سایر اجزای درآمدهای پایدار، سهم بسیار پائینی از این نوع درآمد دارند.

بنابراین درآمدهای مالیات به عنوان تنها منبع تأمین مالی مقاوم در مقابل نوسانات اقتصادی است که منشأ آنها تحولات خارجی، اعم از تغییرات اقتصادی و سیاسی بین‌المللی می‌باشد. اما عملکرد نماگرهای مالیاتی هم به لحاظ بودجه‌ای و هم به لحاظ کل اقتصاد، نشان می‌دهد که عملکرد کشور در مقایسه با کشورهای منطقه و جهان در وضعیت مناسبی قرار ندارد. اگر هدف سیاست‌گذار، تثبیت موقعیت ابزار مالیات و ارتقای اهمیت نقش آن به عنوان لنگر و تکیه‌گاه اقتصاد در حوزه تأمین مالی است، باید جهت‌گیری و سیاست‌گذاری‌های اقتصادی به سمتی باشد که بتواند در حوزه مالیات، تحولات و اصلاحات اساسی ایجاد کند. در این بخش، نخست عملکرد وصول درآمدهای مالیاتی در سطح کلی و کلان بررسی شده و با کشورهای منتخب دیگر مقایسه می‌شود. سپس عملکرد اجزای مالیات در سطح جزئی‌تر مورد تحلیل قرار می‌گیرد.

۲-۱- عملکرد نماگرهای کلان مالیاتی

مهم‌ترین نماگر عملکرد وصول مالیات در سطح کلان، نسبت مالیات به میزان تولید ناخالص داخلی کشور (T/GDP) است که در واقع، معرف میزان کارآمدی نظام مالیاتی آن کشور است. وصول درآمد مالیاتی زیاد و کمتر کردن سهم مخارج مالیاتی در نظام مالیات یک جامعه، بیانگر این است که نظام مذکور به نحو مناسبی پایه‌ها و ظرفیت‌های مالیاتی را شناسایی کرده و ساختار مالیات‌ستانی خود را به شکل کارایی، به راه انداخته و در میان اقشار و گروه‌های مختلف جامعه پیاده کرده است. هرچه نسبت مالیات به تولید اقتصاد بالاتر باشد، نشان از عمق بیشتر ابزار مالیات در منابع تأمین مالی دولت است. به‌گونه‌ای که این امر مهم، توانایی دولت برای استفاده از این ابزار در سیاست‌گذاری مالی را بهبود می‌بخشد. جدول (۴) وضعیت نماگر نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی را برای یک دوره مشخص نشان می‌دهد.

جدول ۴: مالیات وصول شده و تولید ناخالص داخلی - متوسط رشد آنها برای دوره ۹۹-۱۳۸۵ (هزار میلیارد ریال - درصد)

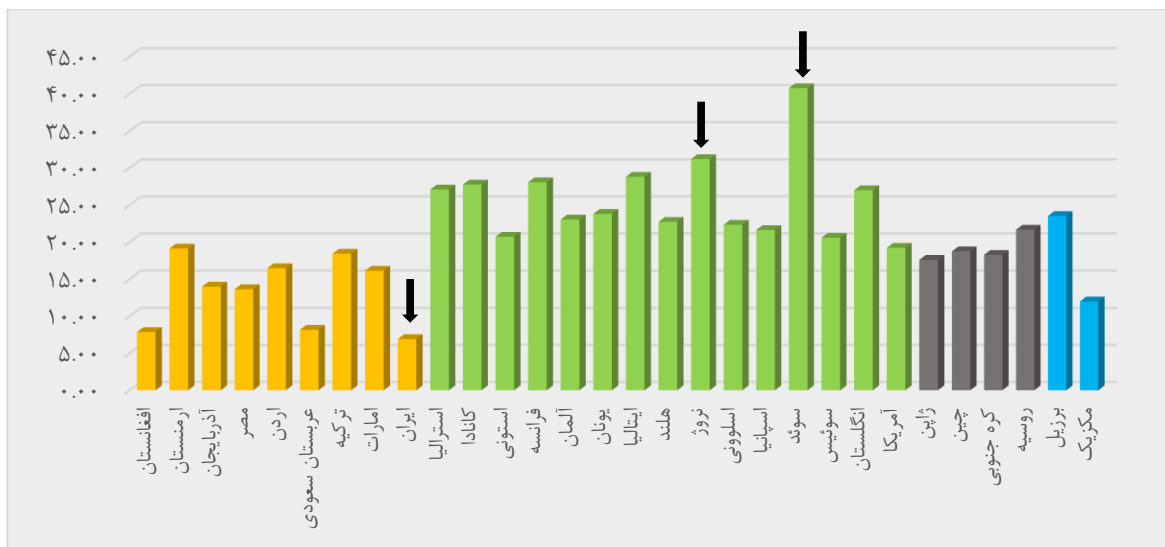
شرح	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸	۱۳۹۹	متوسط
نسبت مالیات به تولید	۶/۶	۶/۴	۶/۳	۶/۳	۷/۷	۷/۲	۷/۹	۷/۸	۶/۹	۶/۸	۵/۶	۶/۹
مالیات وصول شده	۲۸۵	۳۶۰	۳۹۵	۴۹۴	۷۱۰	۷۹۲	۱۰۱۴	۱۱۵۸	۱۲۷۹	۱۶۱۵	۱۹۲۹	(۱۹/۱)
	(-۵)	(۲۶)	(۱۰)	(۲۵)	(۴۴)	(۱۲)	(۲۸)	(۱۴)	(۱۰)	(۲۶)	(۱۹)	
تولید ناخالص داخلی اسمی	۴۷۴۱	۶۲۴۶	۷۰۹۱	۹۸۴۳	۱۱۲۶۰	۱۱۱۲۹	۱۲۷۲۳	۱۴۸۰۷	۱۸۶۱۹	۲۳۸۵۳	۳۴۳۴۰	(۲۳/۵)
	(۳۳)	(۳۲)	(۱۴)	(۳۹)	(۱۵)	(-۱/۲)	(۱۴)	(۱۶)	(۲۶)	(۲۸)	(۴۴)	
متوسط نرخ رشد مالیات	۱۸/۷											
متوسط نرخ رشد تولید	۲۰/۱											

«اعداد داخل پرانتز بیانگر نرخ رشد متغیر نسبت به سال قبل است»

منبع: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، خزانه‌داری کل کشور و محاسبات تحقیق، ۱۴۰۰

متوسط نسبت درآمدهای مالیاتی وصول شده به تولید ناخالص داخلی در دوره ۱۰ ساله (۹۹-۱۳۸۹) بر اساس جدول (۴)، حدود ۷ درصد است که سهم قابل توجهی نمی‌باشد. اگر دوره مذکور را به دو زیر دوره ۹۶-۱۳۸۹ و ۹۹-۱۳۹۷ تقسیم شود، ملاحظه می‌کنیم که نسبت مذکور در دوره اول حدود ۷ درصد بوده و در دوره دوم همزمان با خروج آمریکا از برجام و اعمال تحریم‌ها، تقریباً به ۶/۵ درصد کاهش یافته است. بررسی دو ردیف آخر جدول (۴) نشان می‌دهد که متوسط رشد درآمدهای مالیاتی وصول شده در دو دوره، تقریباً ثابت بوده و حدوداً ۱۹ درصد می‌باشد. در حالی که متوسط رشد تولید ناخالص داخلی اسمی کشور، در خلال این دو دوره از ۲۰ درصد به ۳۳ درصد افزایش یافته که رشد قابل توجهی است.

با توجه به (T/GDP)، افزایش متوسط رشد تولید نسبت به عملکرد مالیات، منجر به کاهش متوسط این نسبت در سال‌های مذکور شده است. در واقع در نیمه اول دهه ۱۳۹۰، متوسط رشد تولید و رشد مالیات تقریباً یکسان بوده است، اما در سال‌های نیمه دوم دهه، رشد اسمی تولید ناخالص داخلی (که احتمالاً بخش عمده آن به افزایش نرخ تورم سال‌های مذکور برمی‌گردد) از رشد وصول درآمدهای مالیاتی به شکل قابل توجهی پیشی گرفته است. این اتفاق باعث شده تا نسبت (T/GDP)، در سال‌های اخیر با کاهش مواجه شود. این کاهش نسبت، عملکرد وصول مالیات و تعمق آن در منابع تأمین مالی دولت را در مقایسه با کشورهای دیگر در وضعیت بدتری قرار می‌دهد. نمودار (۱) عملکرد نماگر مذکور را در بین کشورهای مختلف نشان داده و با ایران مورد مقایسه قرار می‌دهد.



نمودار ۱: متوسط نسبت درآمدهای مالیاتی کشورها به تولید ناخالص داخلی (درصد)

منبع: صندوق بین‌المللی پول (داده‌های GFS) و محاسبات تحقیق، ۱۳۹۹ و ۲۰۲۱

نمودار ۱ برای دوره ۱۵ ساله (۲۰۰۵-۲۰۱۹) و برای ۳۰ کشور از مناطق مختلف جهان، نسبت (T/GDP) را نشان می‌دهد. ملاحظه می‌شود ایران از بین ۳۰ کشور مورد مطالعه، کمترین میزان عملکرد مالیاتی را دارد. حتی در میان کشورهای منطقه جنوب غرب آسیا که در نمودار با رنگ زرد مشخص شده است، نسبت مذکور برای ایران کمترین مقدار را دارد. کشورهای افغانستان و عربستان بعد از ایران، کمترین عملکرد وصول مالیات به ترتیب به میزان، ۷/۸ و ۸/۱ درصد را دارند. در مقابل، سوئد و نروژ به ترتیب با ۴۰/۷ و ۳۱/۱ درصد بیشترین نسبت وصول مالیات به تولید ناخالص داخلی را دارا هستند.

آنچه در نگاه اول از نمودار (۱) حاصل می‌شود این است که عملکرد وصول درآمدهای مالیاتی در ایران بسیار ضعیف است و همان‌طور که قبلاً نیز اشاره شد، عمق مالیات در اقتصاد و در بین منابع تأمین مالی دولت بسیار کم بوده و کارایی لازم برای سیاست‌گذاری مالی و اقتصادی را در خود ندارد. هرچند این واقعیت بیانگر این است که به دلیل پائین بودن نسبت T/GDP، ظرفیت مالیاتی حال حاضر نظام مالیات کشور می‌تواند بالا باشد. چراکه وصول اتفاق نیفتاده و بسیاری از بخش‌ها و فعالیت‌های اقتصادی که باید مؤدی مالیاتی باشند، مالیات پرداخت نمی‌کنند. چنین نتیجه‌گیری ممکن است خواننده را به این سمت رهنمون سازد که باید پایه‌های مالیاتی را گسترش و نرخ انواع مالیاتی را افزایش داد تا بتوان از ظرفیت بالایی که در پرداخت مالیات وجود دارد، برای تأمین مالی و کسری بودجه دولت استفاده کرد.

پرداختن به چنین موضوعی نیازمند ملاحظات است که باید در نظر گرفته شود. اول اینکه در سال‌های نخست دهه ۱۳۹۰، به این علت که تحریم‌ها و ممنوعیت فروش نفت ایران در بازارهای بین‌الملل شدت نیافته بود، بخش قابل توجهی از تولید ناخالص داخلی اسمی و همین‌طور منابع بودجه عمومی کشور را درآمدهای نفتی

و فروش محصولات نفت و نه درآمدهای مالیاتی تشکیل می‌داد. این یعنی بخش قابل توجهی از رشد اقتصادی همواره به نفت و فروش آن بستگی داشته و در چنین فضایی، مالیات ظرفیت کمی برای رشد داشته است. نکته دوم اینکه باید دقت کرد کدام جزء از انواع مالیات، عملکرد وصول بهتری داشته و کدام‌یک با وضعیت مطلوب، فاصله بیشتری دارد.

این مذاقه ما را به سمتی رهنمون می‌کند که بتوانیم تعادل در وصول مالیات را از حیث انواع مالیاتی که در نظام مالیاتی کشور وجود دارد، بررسی و تحلیل کنیم. ممکن است در برخی از اجزای مالیاتی، وصول مالیات به نحو مطلوبی انجام گیرد و عملکرد آن در شرایط نزدیک به ظرفیت بالقوه‌ای باشد که انتظار می‌رود درآمدها در آن جزء مالیاتی وصول شود. بنابراین گسترش پایه‌ها و افزایش نرخ در چنین جزئی از مالیات نمی‌تواند سیاست و اقدام شایسته‌ای در جهت تعمیق مالیات و استفاده از ظرفیت بالا در پرداخت آن باشد. در مقابل، اجزایی از مالیات حداقل در نظام مالیاتی ایران وجود دارد که عملکرد وصول آنها بسیار پائین بوده و فاصله زیادی با ظرفیت بالقوه‌ای دارد که انتظار می‌رود وصول مالیات در آنها رخ دهد. به عنوان مثال، عملکرد مالیات بر دارایی سهم بسیار ناچیزی (حدود ۳ درصد از کل درآمدهای مالیاتی) در وصول کل مالیات‌ها دارد. بنابراین اقدام برای گسترش پایه‌ها و افزایش نرخ مالیاتی در اجزای این نوع مالیات‌ها ممکن است برای بهبود عملکرد نظام مالیات مفیدتر باشد. در نظر گرفتن پایه‌هایی مانند مالیات بر واحدهای مسکونی گران‌قیمت، مالیات بر انواع خودروهای سواری و وانت گران‌قیمت و مالیات بر واحدهای مسکونی خالی از جمله این موارد هستند.

توجه به موضوع تعادل مالیاتی در بین انواع مالیات، می‌تواند تحلیل ما را وارد فضای تعادل بخشی و منطقه‌ای در پرداخت مالیات کند. برخی از بخش‌ها و فعالیت‌های اقتصادی به واسطه نوع فعالیت (تولیدی و خدماتی)، تکنولوژی تولید (کاربر یا سرمایه‌بر بودن)، گستردگی و میزان درگیری که در فرایند اداری و بوروکراتیک (نیازمند مجوز و پروانه فعالیت) دارند، در سطوح مختلفی از مشمول بودن مالیاتی قرار می‌گیرند، به طوری که این سطوح به واسطه سهل‌الوصول و یا صعب‌الوصول بودن درآمدهای مالیاتی‌شان مشخص می‌شود. پدیده‌ای که از این رخداد ممکن است حاصل شود، تبعیض مالیات در بین بخش‌های اقتصادی و از این رهگذر تبعیض جغرافیایی و منطقه‌ای در پرداخت مالیات خواهد بود.

خلاصه اینکه حرکت به سمت بهبود عملکرد وصول درآمدهای مالیاتی و کم کردن شکاف تحقق بالفعل و ظرفیت بالقوه در نظام مالیاتی کشور، باید با ملاحظات از جمله در نظر گرفتن تعادل عملکردی بین اجزای مختلف مالیات، تبعیض‌های بین‌بخشی و منطقه‌ای در وصول مالیات انجام گیرد. آنچه در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ درباره درآمدهای مالیاتی مشاهده می‌شود، بیان از اراده دولت برای بهبود عملکرد نظام مالیاتی به واسطه افزایش وصول درآمدها در بودجه سال آینده دارد. جدول (۵) درآمدهای کل مالیاتی مصوب و عملکرد وصول در دهه اخیر را نشان می‌دهد.

تحلیل و تبیین سیاست های مالیاتی چند سال گذشته و پیش بینی آن در سال ۱۴۰۱

جدول ۵: میزان درآمدهای مالیاتی مصوب بودجه های سنواتی و عملکرد آنها (هزار میلیارد ریال)

شرح	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸	۱۳۹۹	۱۴۰۰	لایحه ۱۴۰۱
مصوب	۴۰۹	۴۶۰	۵۷۰	۷۱۴	۸۹۸	۱۰۵۵	۱۱۸۴	۱۴۴۵	۱۷۶۱	۲۰۷۸	۳۲۹۸	۵۳۲۵
	(۴)*	(۱۲)	(۲۴)	(۲۵)	(۲۶)	(۱۷)	(۱۲)	(۲۲)	(۲۲)	(۱۸)	(۵۹)	(۶۱)
عملکرد	۳۶۰	۳۹۵	۴۹۴	۷۱۰	۷۹۲	۱۰۱۴	۱۱۵۸	۱۲۷۹	۱۶۱۵	۱۹۲۹	۱۶۶۶**	-
	(۲۶)	(۱۰)	(۲۵)	(۴۴)	(۱۲)	(۲۸)	(۱۴)	(۱۰)	(۲۶)	(۱۹)		
درصد تحقق	۸۸	۸۶	۸۷	۹۹	۸۸	۹۶	۹۸	۸۹	۹۲	۹۳	۵۱	-

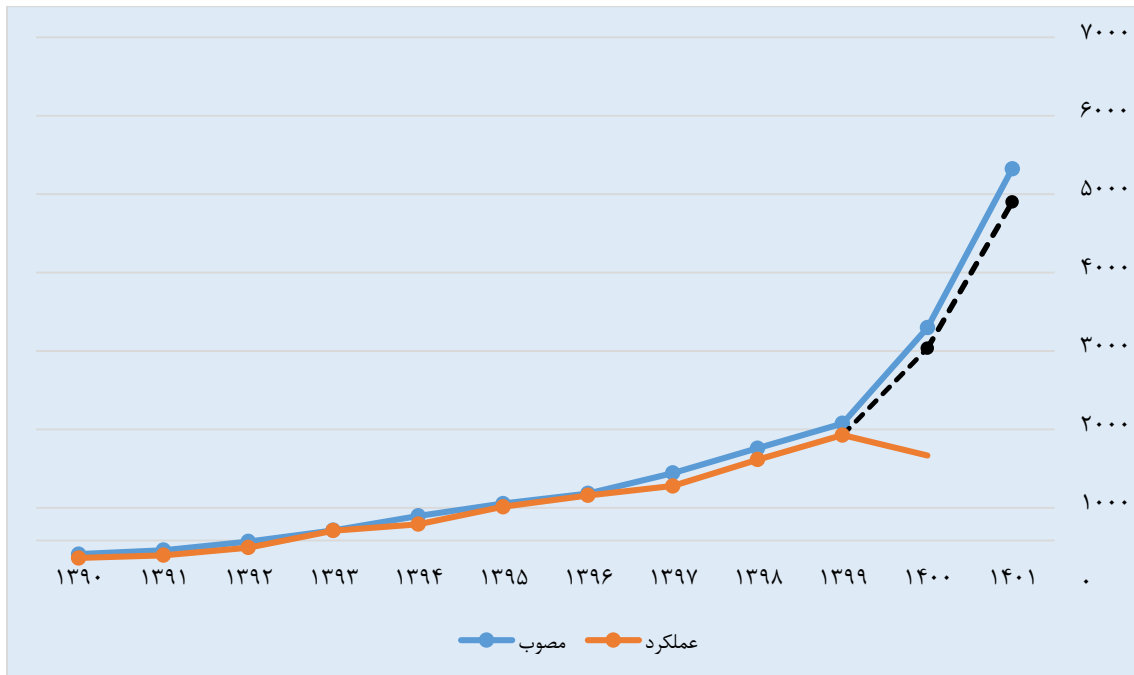
* اعداد داخل پرانتز، میزان رشد است.

** رقم مربوط به عملکرد نیمه اول سال ۱۴۰۰ است.

منبع: خزانه داری کل کشور، سازمان برنامه و بودجه کشور

جدول ۵ نشان می دهد که رشد درآمدهای مالیاتی مصوب، به طور متوسط در دهه ۱۳۹۰ رشدی فزاینده است. متوسط رشد مالیات مصوب در دهه اول ۱۳۹۰ (یعنی ۹۶-۱۳۹۰) تنها ۱۷ درصد بوده است. در حالی که متوسط این رشد در نیمه دوم دهه (۱۴۰۱-۱۳۹۷)، برابر ۳۶ درصد است که تقریباً اختلاف دو برابری بین دو نیمه دهه اخیر می باشد. به ویژه در بودجه مصوب سال ۱۴۰۰ و لایحه سال ۱۴۰۱، رشد درآمدهای مالیاتی مصوب به ترتیب ۵۹ درصد و ۶۱ درصد را نشان می دهد که در دهه اخیر و احتمالاً در همه سال های گذشته، رقم بی سابقه ای بوده است. این ارقام بی سابقه حکایت از تغییر رویکرد سیاست گذاری و تأکید عمده بر درآمدهای مالیاتی به عنوان منبع تأمین مالی بودجه دولت دارد که در حال رخ دادن است.

نمودار (۲) روند درآمدهای مالیاتی مصوب را در دهه ۱۳۹۰ نشان می دهد که چگونه تا قبل از سال ۱۴۰۰، این روند رشد با ثبات و یکنواختی داشته و در دو سال اخیر، این رشد با شیب تندی همراه شده است. از آنجا که عملکرد وصول مالیات و رشد آن همان طور که در دو ردیف آخر جدول (۴) نیز ملاحظه شد، یکنواخت بوده و با رشد متوسط حدود ۲۰ درصدی همراه است، بنابراین نمودار هر دو مالیات مصوب و عملکرد تا سال ۱۳۹۹ دارای شیب مشابه و سطح متفاوت هستند. اما با توجه به رشد بسیار تند مالیات مصوب، تنها در صورتی نمودار عملکرد می تواند همچون سابق، به موازات مالیات مصوب ادامه داشته باشد که درصد تحقق ها در دو سال پایانی نیز همانند آنچه تا سال ۱۳۹۹ رخ داده است، اتفاق افتد.



نمودار ۲: درآمد مالیاتی مصوب و عملکرد در دهه ۱۳۹۰ (هزار میلیارد ریال)

متوسط درصد تحقق در سال‌های ۹۹-۱۳۹۰ بر اساس سطر آخر جدول (۵)، حدود ۹۲ درصد است که عملکرد قابل قبولی در سال‌های گذشته دارد. همچنین درصد تحقق مالیات مصوب سال ۱۴۰۰، برای نیمه اول حدود ۵۰ درصد است که منجر به وصول تقریباً ۱۶۷ هزار میلیارد تومانی درآمدهای مالیاتی شده است. عملکرد ۵۰ درصدی نیمسال جاری که تقریباً معادل کل عملکرد وصول مالیات سال ۱۳۹۸ می‌باشد، نشان از آن دارد که وصول کل مالیات مصوب ۳۳۰ هزار میلیارد تومانی سال ۱۴۰۰ انتظار دور از واقعیت نیست و نظام مالیاتی کشور می‌تواند در سال ۱۴۰۰ نیز متوسط عملکرد و درصد تحقق ۹۲ درصدی سال‌های گذشته را علی‌رغم میزان مالیات بالایی که باید در سال جاری وصول کند، تکرار کرده و به انجام رساند.

با این پیش‌فرض که دولت در سال جاری و آینده نیز بتواند متوسط درصد تحقق، ۹۲ درصدی را در عملکرد وصول مالیاتی محقق سازد، با توجه به مالیات مصوب لایحه بودجه ۱۴۰۱ به میزان ۵۳۲ هزار میلیارد تومان، باید انتظار داشت میزان وصول درآمدهای مالیاتی در سال آینده، حدود ۴۹۰ هزار میلیارد تومان باشد که در نمودار با نقطه چین مشخص شده است. اگر چنین اتفاقی رخ دهد، وصول درآمدهای مالیاتی که در سال ۱۳۹۱، حدود ۴۰ هزار میلیارد تومان بوده است، در سال ۱۴۰۱ این رقم به ۴۹۰ هزار میلیارد تومان خواهد رسید که معادل رشد ۱۱۴۰ درصدی در طی یک دهه می‌باشد، به طوری که این رقم، رشد قابل توجهی را در عملکرد وصول درآمدهای مالیاتی را نشان می‌دهد. اما بررسی امکان به فعلیت رسیدن این انتظار، مستلزم تحلیل اجزای بودجه، با ملاحظه تغییراتی است که در احکام تبصره‌های لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ و سیاست‌های مالیاتی که

در سایه این تبصره‌ها اتفاق افتاده است. به همین منظور، در ادامه هر یک از اجزای اصلی مالیات در سند بودجه سنواتی، مورد بررسی و تحلیل قرار می‌گیرد.

۲-۲- عملکرد نماگرهای اجزای مالیات

اگر درصد تحقق وصول مالیات سال جاری (سال ۱۴۰۰) بر اساس متوسط دهه اخیر، یعنی ۹۲ درصد محقق شود و میزان درآمدهای مالیاتی در سال جاری حدود ۳۰۰ هزار میلیارد تومان وصول شود، در این صورت تحقق ۹۲ درصدی عملکرد مالیات لایحه بودجه سال آینده که به معنی وصول ۴۹۰ هزار میلیارد تومان درآمد است، شامل رشد تقریباً ۶۰ درصدی در عملکرد مالیاتی سال آتی نسبت به سال جاری خواهد بود. اما تحقق چنین رشد معناداری در درآمدهای مالیاتی وصول شده، مستلزم اجرای احکام تبصره‌های ماده واحده لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ است. همان‌طور که در بخش قبل بررسی شد، برخی از آن تبصره‌ها شامل احکام و سیاست‌های جدیدی در حوزه مالیات بوده و برخی نیز در مقایسه با سال‌های گذشته تکرار شده است. اجرای این احکام باید در بندها و اجزای مالیاتی پیگیری و دیده شوند. بر همین اساس، در این بخش اجزای مالیات و تغییرات رخ داده در ارقام درآمدی آنها با ملاحظه تغییر سیاست‌ها که مستتر در احکام تبصره‌ها دیده شده است، مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۲-۲-۱- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

در یک تقسیم‌بندی کلی از انواع مالیات در نظام مالیاتی کشور، دو نوع مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم می‌تواند مدنظر قرار گیرد. مالیات‌های مستقیم شامل دو پایه عمده درآمد و ثروت است. به‌طوری‌که مالیات‌های بر پایه درآمد عبارت از؛ مالیات‌های بر درآمد اشخاص حقوقی (دولتی و غیردولتی)، مالیات بر حقوق (کارکنان بخش‌های دولتی و خصوصی)، مشاغل و مالیات بر درآمد مستغلات است. همچنین مالیات‌های بر پایه ثروت نیز شامل مالیات بر ارث، نقل و انتقالات مالی و مستغلات و مالیات درآمدهای اتفاقی می‌باشند. این اجزا به‌طور کلی و بر اساس ردیف‌های بودجه مصوب سنوات، به سه بند اصلی؛ بند مالیات اشخاص حقوقی، مالیات بر درآمدها و مالیات بر ثروت تقسیم و تحلیل می‌شود. مالیات‌های غیرمستقیم نیز شامل دو جزء مالیات بر کالاها و خدمات (مالیات بر ارزش افزوده) و مالیات بر واردات است. وصول درآمدهای مربوط به مالیات بر واردات به دلیل اینکه در حوزه کارکردی ادارات گمرک قرار می‌گیرد و نمی‌تواند جزء وظایف سازمان امور مالیاتی کشور باشد، در این گزارش مورد ملاحظه قرار نمی‌گیرد و سایر اجزای مالیات که در بالا برشمرده شد، موضوع بررسی این بخش است.

بر اساس طبقه‌بندی ردیف‌های بودجه‌ای، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی شامل اجزای؛ مالیات علی‌الحساب اشخاص حقوقی دولتی، مالیات عملکرد شرکت‌های دولتی، مالیات نهادها و بنیادهای انقلاب اسلامی، مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی، مالیات شرکت‌ها و مؤسسات وابسته به آستان قدس رضوی، مالیات بنگاه‌های

اقتصادی زیرمجموعه نیروهای مسلح و ستاد اجرایی فرمان امام (ره)، مالیات معوق اشخاص حقوقی غیردولتی و مالیات موضوع ماده (۷۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت است. جدول (۶) مصوب و عملکرد اجزای مذکور را برای سال‌های ۱۳۹۷-۱۳۹۹ نمایش می‌دهد. همین‌طور مصوب مالیات اشخاص حقوقی و اجزای آن در سال ۱۴۰۰ به همراه عملکرد نیمه اول این سال نیز در کنار ارقام لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ در این جدول نشان داده شده است.

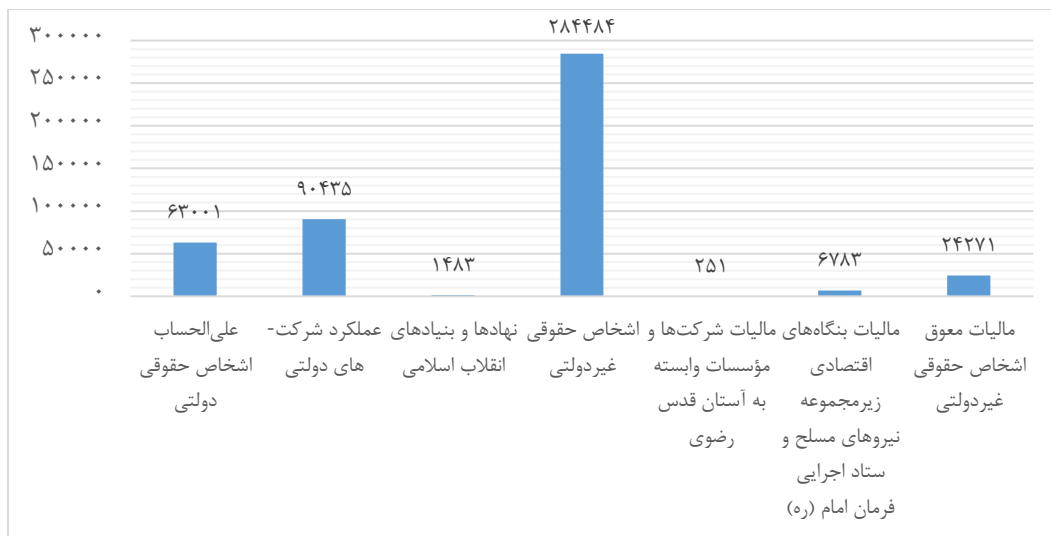
جدول ۶: مصوب و عملکرد اجزای مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (هزار میلیارد ریال)

شرح	۱۳۹۷		۱۳۹۸		۱۳۹۹		نیمه اول ۱۴۰۰		لایحه ۱۴۰۱	
	عملکرد	مصوب	عملکرد	مصوب	عملکرد	مصوب	عملکرد	مصوب	لایحه	رشد
مالیات درآمد اشخاص حقوقی	۴۱۵	۴۰۹	۴۴۳	۴۱۲	۵۶۵	۴۴۷	۵۹۹	۵۹۷	۱۳۴۸	۱۲۶
علی‌الحساب اشخاص حقوقی دولتی	۹۰	۹۹	۵۳	۵۴	۵۴	۵۸	۳۳	۷۲	۱۱۶	۶۱
عملکرد شرکت دولتی	۱۱۹	۷۳	۹۶	۷۰	۳۳	۶۹	۲۳	۴۱	۷۵	۸۳
نهادهای و بنیادهای انقلاب اسلامی	۰/۲۰	۰/۱۱	۰/۱۳	۰/۱۷	۶	۱۵	۵	۱۵	۱۵	۰
اشخاص حقوقی غیردولتی	۲۰۶	۲۳۶	۲۶۱	۲۴۸	۴۶۵	۳۰۰	۵۳۴	۴۶۱	۱۱۳۲	۱۴۶
مالیات شرکت‌ها و مؤسسات وابسته به آستان قدس رضوی	۰/۱۴	۰/۳۰	۰/۴۳	۱	۰/۴	۰/۶۶	۰/۳	۰/۷	۰/۹	۳۸
مالیات بنگاه‌های اقتصادی زیرمجموعه نیروهای مسلح و ستاد	-	-	۸	۱	۶	-	۳	۸	۹	۱۴
مالیات معوق اشخاص حقوقی غیردولتی	-	-	۲۴	۴۰	-	-	-	-	-	-

* رشد نسبت به مصوب سال ۱۴۰۰

منبع: خزانه‌داری کل کشور و قوانین بودجه مصوب سالانه

بند مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در بودجه‌های سنواتی دهه اخیر و لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، همواره بعد از مالیات بر کالاها و خدمات (ارزش افزوده)، به عنوان مهم‌ترین جزء نظام مالیاتی کشور بوده است. به طوری که حدود ۲۵ درصد کل درآمدهای مالیاتی لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ مربوط به مالیات اشخاص حقوقی می‌باشد که سهم قابل توجهی در بین اجزای دیگر مالیات است. میزان مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در لایحه بودجه سال آینده، حدود ۱۳۴۷ هزار میلیارد ریال پیش‌بینی شده است که در مقایسه با میزان مصوب سال ۱۴۰۰ برای این بند، رشد چشمگیر ۱۲۶ درصدی را نشان می‌دهد. نمودار (۳) اجزای مالیات اشخاص حقوقی را به تفکیک از لحاظ مالیات‌های مصوب و عملکرد آنها نشان می‌دهد.



نمودار ۳: متوسط عملکرد اجزای مالیات اشخاص حقوقی در دهه ۱۳۹۰ (میلیارد ریال)

مهم‌ترین جزء مالیات اشخاص حقوقی، همواره مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی بوده که در سال‌های مختلف بخش اصلی بند مالیاتی مذکور را تشکیل داده است. در واقع بخش عمده‌ای از رشد ۱۲۶ درصدی که در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ برای مالیات اشخاص حقوقی مطرح شده است، توسط جزء مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی تأمین خواهد شد. از آنجاکه بند مالیات اشخاص حقوقی حدود ۲۵ درصد کل درآمدهای مالیاتی سال آینده را بر اساس لایحه پوشش می‌دهد و بخش اصلی مالیات این بند را مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی تشکیل می‌دهد، بنابراین بر اساس شواهد، ملاحظه می‌شود سهم قابل توجهی از رشد ۶۲ درصدی کل مالیات در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، از ناحیه مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی یا همان بنگاه‌ها و شرکت‌های خصوصی اتفاق خواهد افتاد.

رشد ۶۲ درصدی مالیات در لایحه بودجه سال آینده نسبت به مصوب سال جاری، به معنی افزایش ۲۰۰ هزار میلیارد تومان درآمد مالیاتی در سال ۱۴۰۱ است که باید نسبت به سال ۱۴۰۰ رخ دهد. در همین حال، رشد ۱۲۶ درصدی مهم‌ترین جزء درآمدهای مالیاتی، یعنی مالیات اشخاص حقوقی در لایحه به معنی افزایش ۷۵ هزار میلیارد تومان سهم این نوع مالیات از کل افزایش ۲۰۰ هزار میلیارد تومانی درآمدهای مالیات است. در جدول (۶) مشاهده می‌شود که مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی، مهم‌ترین و بیشترین افزایش را در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ دارد که میزان آن، ۶۷ هزار میلیارد تومان است. در واقع بر اساس لایحه بودجه، حدود ۳۵ درصد از افزایش ۲۰۰ هزار میلیارد تومانی درآمدهای مالیاتی، از ناحیه مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی باید اتفاق بیفتد. با بررسی بیشتر احکام تبصره‌های لایحه، چگونگی این رخداد مورد تحلیل قرار می‌گیرد.

چنانچه در بررسی احکام تبصره‌های لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ در بخش قبلی گزارش، ملاحظه شد تغییرات و احکام اضافه‌ای که در لایحه بودجه درباره سیاست‌های مالیاتی سال آینده کشور مورد ملاحظه قرار گرفته است، چندین حکم و بند تبصره‌ای در ارتباط با تغییر رویکرد در مواجهه با شرکت‌ها و بنگاه‌های خصوصی

اختصاص داده شده است. این تغییر سیاستی در مواجهه با مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی، در برخی موارد با نگاه به افزایش درآمدهای مالیاتی وصول شده از آنها و در برخی موارد نیز با کاهش آن همراه است. در جدول (۱) ملاحظه شد که بر اساس بند «ض» تبصره ۶ ماده واحده لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، حکم بند (۲) ماده (۱۴۵) قانون مالیات‌های مستقیم (معافیت مالیاتی سود سپرده) در سال ۱۴۰۱ در خصوص اشخاص حقوقی جاری نخواهد بود.

بنابراین بر اساس این حکم لایحه، سود حاصل از سپرده‌گذاری اشخاص حقوقی نزد بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی در سال آینده مشمول مالیات خواهد شد. مطابق آمار و ارقام منتشر شده از سوی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران درباره میزان سپرده‌گذاری غیردولتی در نظام بانکی کشور، این رقم حدود ۳۲۵۱ هزار میلیارد تومان سپرده غیردولتی در پایان نیمه اول سال ۱۴۰۰ است. با در نظر گرفتن این پیش‌فرض که نرخ رشد سپرده‌های غیردولتی سال ۱۳۹۹ که معادل ۳۶ درصد می‌باشد، همچنان برای سال ۱۴۰۰ نیز با ثبات باقی بماند و الگوی افزایش آن در ماه‌های سال ۱۴۰۱ نیز همانند سال ۱۴۰۰ ادامه پیدا کند، می‌توان برآورد کرد که میزان سپرده‌های غیردولتی در نیمه سال آینده، تقریباً رقم ۴۴۲۲ هزار میلیارد تومان باشد. نشان می‌دهد که حدود ۶۶۰ هزار میلیارد تومان درآمد، از سود حساب‌های سپرده غیردولتی نصیب اشخاص حقوقی و حقیقی در سال می‌شود (بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، ۱۴۰۰). بر اساس گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس، تقریباً ۴۰ درصد سپرده‌های غیردولتی مربوط به اشخاص حقوقی است. به طوری که اگر این درآمدهای مشمول مالیات را با نرخ ۱۰ درصد در نظر گرفته شوند، درآمد مالیاتی حاصل از بند «ض» تبصره ۶ لایحه بودجه، حدود ۲۷ هزار میلیارد تومان خواهد بود.

بنابراین رقم ۲۷ هزار میلیارد تومان، از ۶۷ هزار میلیارد تومان افزایش مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی در سال آینده از محل بند «ض» تبصره (۶) لایحه بودجه قابل تأمین مالی خواهد بود. بر همین اساس، آنچه از افزایش مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی باقی می‌ماند، رقم ۴۰ هزار میلیارد تومان است که می‌توان بخشی از تأمین مالی آن را در قالب بند «ذ» تبصره (۶) مورد ملاحظه قرار داد. بر اساس این بند، اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل گروه اول موضوع ماده (۹۵) قانون مالیات‌های مستقیم مکلفند در هر مورد که بابت خدمات دریافتی، وجوهی را به هر عنوان مجموعاً بیش از مبلغ پنج میلیون ریال بابت هر خدمت پرداخت می‌کنند، دو درصد (۰/۲) آن را به عنوان علی‌الحساب مالیات مؤدی (دریافت‌کنندگان وجود) کسر و به سازمان امور مالیاتی واریز کنند.

بر اساس گزارش بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، میزان کل ارزش افزوده بخش خدمات به قیمت‌های جاری در سال ۱۳۹۹، حدود ۲۰۰۰ هزار میلیارد تومان است که با رشد ۴۰ درصدی نسبت به سال ماقبل همراه است. اگر فرض کنیم نرخ تورم در سال‌های ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ تا حدود نسبی کنترل شده و به ۲۰ درصد

کاهش یابد و از سوی دیگر، حجم واقعی فعالیت‌های خدماتی در پی فروکش کردن محدودیت‌های ناشی از بیماری کرونا تا ۸ درصد افزایش یابد، می‌توان برآورد کرد که میزان ارزش افزوده بخش خدمات در سال جاری و سال آتی، به‌طور متوسط رشد ۳۰ درصدی داشته باشد. در این صورت رقم ارزش افزوده خدمات به قیمت جاری سال ۱۴۰۱ می‌تواند به ارزش حدوداً ۳۰۰۰ هزار میلیارد تومان برسد. مجدداً اگر فرض کنیم که حداکثر ۲۰ درصد خدمات صورت گرفته در سال ۱۴۰۱، به اشخاص حقوقی موضوع بند «ذ» تبصره (۶) ارائه شده باشد، حدود ۶۰۰ هزار میلیارد تومان درآمد ایجاد شده برای بخش خدمات، مشمول پرداخت مالیات خواهد بود که باید توسط اشخاص حقوقی، با نرخ ۲ درصد کسر و به سازمان امور مالیاتی واریز شود. به‌طوری که مالیات واریز شده از این محل، حدوداً به ارزش ۱۲ هزار میلیارد تومان خواهد بود.

علاوه بر موارد گفته شده درباره مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی، با مرور مجدد سایر اجزای مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی لایحه سال آینده در جدول (۶) و ملاحظه افزایش مقادیر مالیات‌های مقرر شده برای آنها در مقایسه با مصوب سال ۱۴۰۰، مشاهده خواهد شد که مجموع افزایش مالیات از ناحیه سایر اجزای مالیات اشخاص حقوقی در جدول (۶)، تقریباً ۸ هزار میلیارد تومان می‌باشد. بنابراین با یک محاسبه سرانگشتی و نه برآورد دقیق، کل افزایش مقدار مالیات اشخاص حقوقی برآورد شده در اینجا برای لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، از سه محل «کنار گذاشتن معافیت سود سپرده مالیات»، «کسر ۲ درصد از درآمد ایجاد شده در بخش خدمات توسط اشخاص حقوقی و واریز آن به سازمان مالیات» و «افزایش مقادیر سایر اجزای مالیات اشخاص حقوقی در لایحه بودجه سال آتی»، حدود ۴۷ هزار میلیارد تومان اتفاق می‌افتد که بخش عمده‌ای از افزایش ۷۵ هزار میلیارد تومانی کل مالیات اشخاص حقوقی در لایحه بودجه را پوشش می‌دهد.

آنچه باقی می‌ماند، اختلاف دو مقدار مذکور است که برابر ۲۸ هزار میلیارد تومان می‌باشد. در احکام و تبصره‌های ماده واحده، دستور یا سیاست مالیاتی صریح برای پوشش ارزش مذکور مشاهده نمی‌شود. با این وجود، دولت با آغاز حرکت به سمت اصلاح بودجه و پیاده‌سازی شفافیت در آن که بر اساس بخشنامه تدوین بودجه سال ۱۴۰۱، یکی از مهم‌ترین جهت‌گیری‌های دولت در سال آتی است، نشان داد که اراده جدی برای پیاده کردن شفافیت، عدالت‌محوری و مبارزه با فساد در بودجه‌ریزی و اجرای آن در سال آینده خواهد داشت.

بر همین اساس، موضوع فرار مالیاتی که موجب از بین رفتن بخش قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی دولت در بودجه شده است، به عنوان دغدغه مهم دولت در حال حاضر معرفی می‌شود. بنابراین انتظار می‌رود که در سال ۱۴۰۱، دولت بتواند حداقل ۲۸ هزار میلیارد تومان باقیمانده از افزایش مالیات اشخاص حقوقی در لایحه بودجه را به‌واسطه اقدامات سنجیده و جدی، از محل فرار مالیاتی تأمین مالی کند. بخش قابل توجهی از این فرار مالیاتی در جزء مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی می‌تواند اتفاق بیافتد. بنابراین نیازمند توجه و ملاحظه بیشتر بر روی این جزء است، چراکه علاوه بر اهمیت فرار مالیاتی، سهم و درصد این جزء مالیات در بین درآمدهای

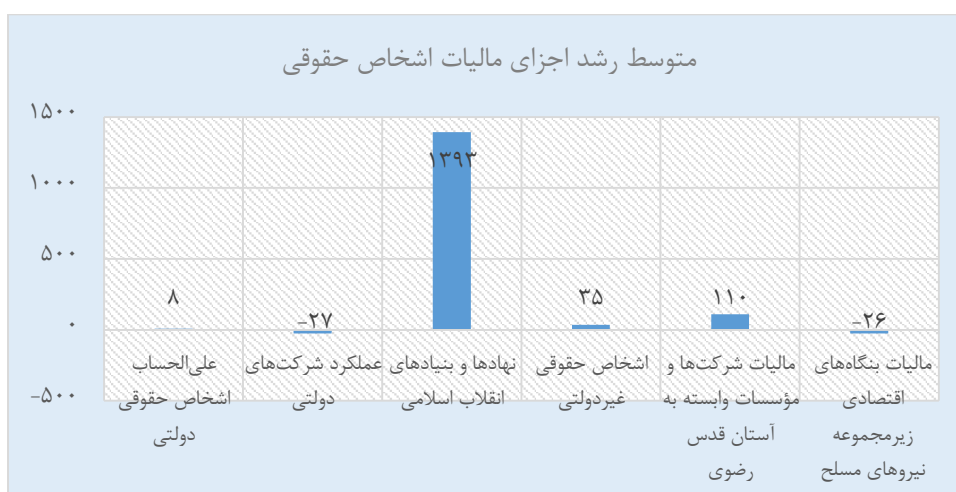
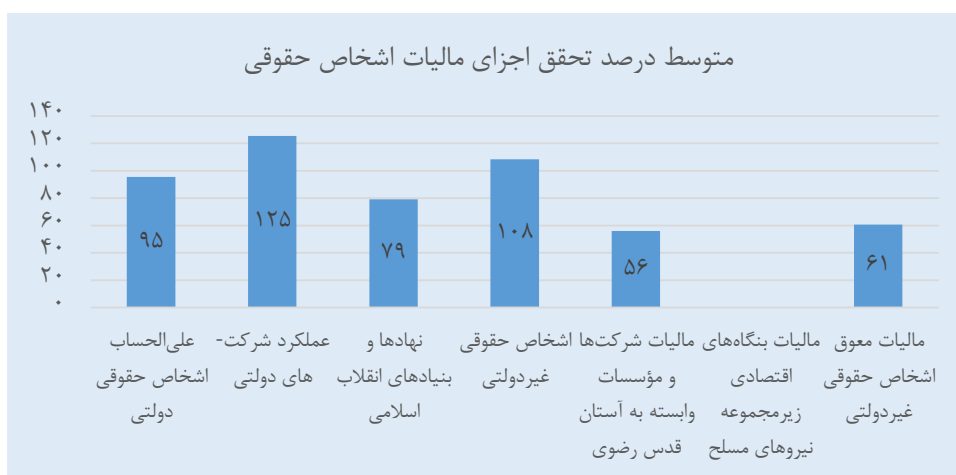
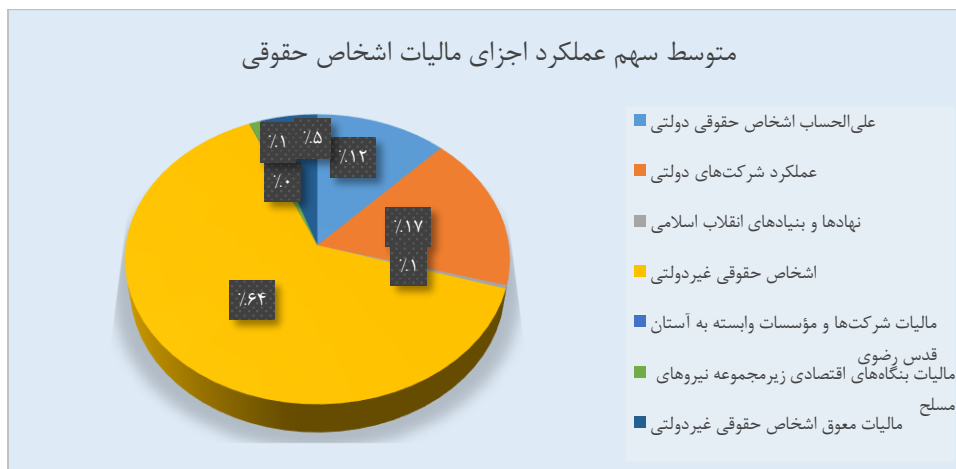
مالیاتی اشخاص حقوقی و در کل درآمدهای مالیاتی قابل توجه است. جدول (۷) سهم عملکرد، درصد تحقق و رشد عملکرد اجزای مالیات اشخاص حقوقی را به صورت سالانه نشان می‌دهد.

جدول ۷: سهم، درصد تحقق و رشد عملکرد اجزای اصلی مالیات بر اشخاص حقوقی (درصد)

شرح	۱۳۹۷			۱۳۹۸			۱۳۹۹			نیمه اول ۱۴۰۰		لایحه ۱۴۰۱	
	سهم	درصد تحقق	رشد	سهم	درصد تحقق	رشد	سهم	درصد تحقق	رشد	سهم	درصد تحقق	رشد	لایحه
کل مالیات درآمد اشخاص حقوقی	۱۰۰	۱۰۲	۱۱	۱۰۰	۱۰۸	۷	۱۰۰	۱۲۶	۲۷	۱۰۰	۱۰۰	-	۱۰۰
علی‌الحساب اشخاص حقوقی دولتی	۲۲	۹۱	۶۳	۱۲	۹۸	۴۱	۱۰	۹۴	۲	۶	۴۶	-	۹
عملکرد شرکت‌های دولتی	۲۹	۱۶۲	۴۵	۲۲	۱۳۷	۱۹	۶	۴۸	-۶۵	۴	۵۷	-	۶
نهادهای و بنیادهای انقلاب اسلامی	۰/۰۵	۱۸۰	۷	۰/۰۳	۷۵	۳۶	۱	۳۵	۴۲۰۷	۱	۳۶	-	۱
اشخاص حقوقی غیردولتی	۵۰	۸۷	۰/۴۴	۵۹	۱۰۶	۲۷	۸۲	۱۵۵	۷۸	۸۹	۱۱۶	-	۸۴
مؤسسات و شرکت‌های وابسته به آستان قدس رضوی	۰/۰۳	۴۵	-	۰/۱	-	۲۱۶	۰/۱	۶۷	۴	۰/۰۵	۴۳	-	۰/۰۷
بنگاه‌های زیرمجموعه نیروهای مسلح و ستاد اجرایی فرمان امام (ره)	-	-	-	۲	-	-	۱	-	-۲۶	۰/۵	۴۲	-	۰/۶

منبع: محاسبات تحقیق

مشاهده می‌شود که در سال‌های مختلف سهم اشخاص حقوقی غیردولتی از کل مالیات اشخاص حقوقی بیشترین مقدار را در بین اجزای دیگر دارد، به طوری که رفته‌رفته این سهم در طول زمان افزایش نیز یافته است. در سال ۱۳۹۹ سهم عملکرد این جزء از مالیات، حدود ۸۲ درصد بوده که در نیمسال اول ۱۴۰۰ این سهم به ۸۹ درصد رسیده است. در حالی که سهم سایر اجزا در مقایسه با این جزء بسیار پائین است. برای مثال مهم‌ترین آنها مالیات علی‌الحساب شرکت‌های دولتی و همچنین مالیات عملکرد این شرکت‌ها به ترتیب ۶ و ۴ درصد در نیم سال اول ۱۴۰۰ است. علاوه بر سهم بسیار بالای اشخاص حقوقی غیردولتی در عملکرد مالیات اشخاص حقوقی، درصد تحقق این جزء نیز در مقایسه با اجزای دیگر بسیار بالا است. با وجود اینکه ارقام مربوط به سال ۱۴۰۰ در جدول (۷) مربوط به نیمه اول این سال می‌باشد، اما درصد تحقق جزء مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی در همان نیمه اول، ۱۱۶ درصد گزارش شده است.



نمودار ۴: متوسط سهم، درصد تحقق و رشد عملکرد اجزای مالیات اشخاص حقوقی (درصد)

همچنین درصد تحقق جزء مذکور برای کل سال ۱۳۹۹، حدود ۱۵۵ درصد اتفاق افتاده که نسبت به اجزای دیگر در سطح بالایی قرار دارد. نمودار (۴) متوسط سهم، درصد تحقق و رشد عملکرد اجزای مالیات درآمد اشخاص حقوقی را برای سال‌های ۹۹-۱۳۹۷ نشان می‌دهد. ملاحظه می‌شود حدوداً ۶۴ درصد عملکرد وصول درآمدهای مربوط به اجزای مالیات اشخاص حقوقی، متعلق به اشخاص حقوقی غیردولتی یا شرکت‌های خصوصی است. سهم این جزء در لایحه سال ۱۴۰۱ بر اساس جدول (۷)، حدود ۸۴ درصد است که بیشترین سهم را در بین اجزای دیگر این نوع مالیات دارد.

علاوه بر این، مطابق جدول (۶) رشد رقم مالیات شرکت‌های خصوصی در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ نسبت به مصوب سال ۱۴۰۰، تقریباً ۱۴۶ درصد است که بازهم در مقایسه با سایر اجزای مالیات اشخاص حقوقی رقم بسیار بالایی است. البته متوسط رشد این جزء از مالیات همان‌طور که در قسمت سوم نمودار (۴) ملاحظه می‌شود، ۳۵ درصد است که در مقایسه با رشد در لایحه بودجه ۱۴۰۱ در سطح بسیار پائینی قرار دارد. به این ترتیب، امید است با توجه به نکات یاد شده درباره نحوه تأمین و محل وصول درآمدهای حاصل از جزء مذکور، این اتفاق به شکل مطلوبی رخ دهد.

درصد تحقق اجزای مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در قسمت دوم نمودار (۴) ملاحظه می‌شود متوسط درصد تحقق مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی بعد از مالیات عملکرد شرکت‌های دولتی، بیشترین مقدار را داشته و تقریباً ۱۰۸ درصد است. در واقع وصول درآمدهای مالیات هر دو جزء گفته شده، در سه سال (۹۹-۱۳۹۷)، بیش از مقدار تعیین شده در بودجه مصوب اتفاق افتاده است. حتی وصول مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی در نیمه اول سال ۱۴۰۰ که هنوز به پایان نرسیده، ۱۱۶ درصد بوده که بیش از مقدار تعیین شده برای کل سال جاری است.

نکته دیگر حول نمودار (۴)، درصد تحقق پائین برای جزء معوقات مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی در سال‌های گذشته که مقدار متوسط آن حدود ۶۱ درصد است. البته در لایحه بودجه سال آینده، در بین اجزای مالیات اشخاص حقوقی، بند و ردیف درآمدی جداگانه‌ای به جز معوقات اشخاص حقوقی غیردولتی اختصاص داده نشده است. از آنجا که در اغلب سال‌ها نیز چنین بندی در لوایح و بودجه‌های سنواتی تعبیه نمی‌شود، این احتمال وجود دارد که در سال‌های مذکور و همین‌طور در لایحه سال آتی، ارقام این جزء مالیاتی در جزء مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی ادغام شود. چنانچه برخی اظهارات درباره لایحه بودجه ۱۴۰۱، به‌ویژه در حوزه مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی و رشد بالایی که در لایحه نسبت به بودجه سال ۱۴۰۰ دارد، بیانگر این است که معوقات مالیاتی این اشخاص، در جزء مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی دیده شده است. اگر چنین پیش‌فرضی را درباره مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی در نظر بگیریم، بخشی از رشد ۱۴۶ درصدی مالیات شرکت‌های خصوصی در سال آتی، مربوط به وصول معوقات مالیاتی اشخاص مذکور خواهد بود.

۲-۲-۲- مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی

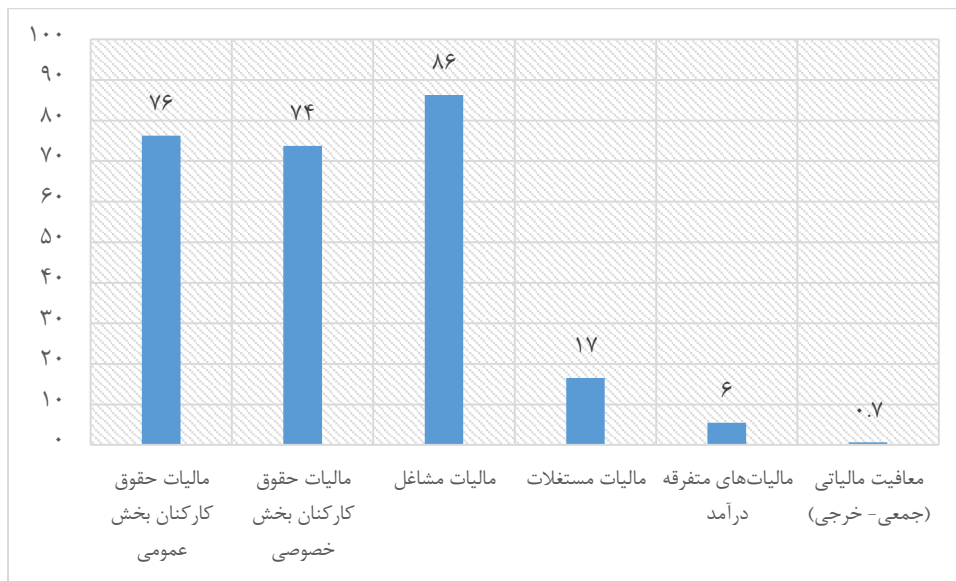
جزء مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی که به اختصار، تحت عنوان مالیات بر درآمدها نیز شناخته می‌شود، در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، حدود ۱۶ درصد کل درآمدهای مالیاتی را تشکیل می‌دهد و ارزش رقم این نوع مالیات در لایحه، تقریباً ۸۵ هزار میلیارد تومان است. مالیات اشخاص حقیقی در بودجه‌های سنواتی مشتمل بر اجزای مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی، مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی، مالیات مشاغل، مالیات مستغلات، مالیات‌های متفرقه درآمد و معافیت مالیاتی (جمعی - خرجی) است. این نوع مالیات نیز مانند مالیات اشخاص حقوقی، از نوع مالیات‌های بر پایه درآمد است که در مقابل مالیات‌های بر پایه ثروت و مصرف قرار دارد. جدول (۸) میزان مصوب و عملکرد اجزای این نوع مالیات را در سال‌های ۱۳۹۷ تا نیمه اول سال ۱۴۰۰ نشان می‌دهد.

جدول ۸: مصوب و عملکرد اجزای مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی (هزار میلیارد ریال)

شرح	۱۳۹۷		۱۳۹۸		۱۳۹۹		نیمه اول ۱۴۰۰		لایحه ۱۴۰۱	
	عملکرد	مصوب	عملکرد	مصوب	عملکرد	مصوب	عملکرد	مصوب	لایحه	رشد
مالیات درآمد اشخاص حقیقی	۱۹۱	۲۵۰	۲۹۱	۳۵۱	۳۹۸	۴۵۸	۳۱۵	۵۴۸	۸۵۱	۵۵
مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی	۵۴	۷۰	۷۳	۷۱	۱۲۶	۱۷۱	۱۱۱	۱۷۱	۲۴۶	۴۴
مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی	۵۷	۶۴	۸۰	۸۱	۱۱۱	۱۵۷	۹۰	۱۵۷	۲۳۶	۵۰
مالیات مشاغل	۵۹	۶۲	۱۱۶	۱۴۹	۱۲۵	۱۷۲	۹۵	۱۷۲	۳۳۸	۹۷
مالیات مستغلات	۱۹	۱۶	۱۵	۴۷	۲۲	۴۷	۱۱	۴۷	۲۸	-۴۰
مالیات‌های متفرقه درآمد	۱	۰/۰۶۱	۶	۰/۰۹۰	۱۵	۰/۱	۷	۰/۱	۰/۱	۰
معافیت مالیاتی (جمعی - خرجی)	۰/۹۰	۱	۰/۹۰	۲	۰	۲	۰	۲	۲	۰

منبع: خزانه‌داری کل کشور و قوانین بودجه مصوب سالانه

در بین اجزای مالیات اشخاص حقیقی نیز سه جزء اصلی این نوع مالیات به ترتیب؛ مالیات مشاغل، مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی و مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی است. مالیات مشاغل در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، شامل رشد ۹۷ درصدی می‌باشد که در مقایسه با اجزای دیگر این نوع مالیات رشد قابل توجهی است. چنانکه از ۱۷ هزار میلیارد تومان در بودجه مصوب سال ۱۴۰۰ به ۳۴ هزار میلیارد تومان در لایحه سال آینده افزایش یافته است. رشد مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی و عمومی نیز به ترتیب ۵۰ و ۴۴ درصد می‌باشد و هر یک از آنها ۲۴ و ۲۵ هزار میلیارد تومان به مجموع درآمدهای مالیاتی اشخاص حقیقی و کل درآمدهای مالیاتی در لایحه سال ۱۴۰۱ اضافه خواهند کرد. نمودار (۵) متوسط عملکرد اجزای مالیات اشخاص حقیقی را برای سال‌های ۱۳۹۷-۹۹ نشان می‌دهد.



نمودار ۵: متوسط عملکرد اجزای مالیات اشخاص حقیقی (هزار میلیارد ریال)

مطابق با نمودار ۵، در نیمه دوم دهه ۱۳۹۰، به‌طور متوسط مالیات مشاغل بیشترین عملکرد وصول مالیاتی را در بین اجزای مالیات اشخاص حقیقی دارد. در حالی که در طول مدت مذکور، به‌طور متوسط عملکرد سالانه حدود ۸۶ هزار میلیارد ریال است. مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی و خصوصی نیز با متوسط عملکرد به ترتیب، ۷۶ و ۷۴ هزار میلیارد ریال، اجزای بعدی هستند که بیشترین عملکردهای مالیات اشخاص حقیقی را دارند. بر اساس جدول (۸)، آنچه در لایحه بودجه ۱۴۰۱ در مالیات این بخش افزایش می‌یابد، مربوط به سه جزء مذکور است که بخش اصلی مالیات اشخاص حقیقی را تشکیل می‌دهند.

سه جزء دیگر یعنی مالیات مستغلات، مالیات‌های متفرقه درآمد و معافیت مالیاتی (جمع‌ی - خرجی)، کمترین عملکرد وصول مالیات را در سال‌های گذشته داشته‌اند. بر اساس ستون آخر جدول (۸) مالیات مستغلات شامل کاهش ۴۰ درصدی نسبت به بودجه مصوب سال ۱۴۰۰ نیز شده است. بنابراین رشد ۵۵ درصدی مالیات اشخاص حقیقی در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، کاملاً از مالیات مشاغل، حقوق کارکنان بخش عمومی و خصوصی تأمین خواهد شد. رشد ۵۵ درصدی مالیات اشخاص حقیقی، به معنی افزایش ۳۰ هزار میلیارد تومانی مالیات در این بخش است و این جزء، بعد از مالیات اشخاص حقوقی و مالیات بر کالاها و خدمات، بیشترین افزایش را در لایحه بودجه ۱۴۰۱ دارد.

در بین اجزای مالیات اشخاص حقیقی، مالیات مشاغل با حدود ۱۷ هزار میلیارد تومان افزایش، بیشترین رشد را در لایحه سال آتی دارد. مقدار این جزء مالیاتی، از حدود ۱۷ هزار میلیارد تومان مصوب سال ۱۴۰۰، به ۳۴ هزار میلیارد تومان در لایحه ۱۴۰۱ که معادل رشد ۹۷ درصدی است. بخشی از افزایش ۱۷ هزار میلیارد تومانی مالیات مشاغل، می‌تواند از محل بند «ذ» تبصره (۶) لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ تأمین شود. همان‌گونه که در بررسی مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی نیز ملاحظه شد، بند «ذ» اشاره به این موضوع دارد که؛ اشخاص

حقوقی و صاحبان مشاغل گروه اول موضوع ماده (۹۵) قانون مالیات‌های مستقیم مکلفند در هر مورد که بابت خدمات دریافتی، وجوهی را به هر عنوان مجموعاً بیش از مبلغ پنج میلیون ریال بابت هر خدمت پرداخت می‌کنند، دو درصد (۰/۲٪) آن را به عنوان علی‌الحساب مالیات مؤدی (دریافت‌کنندگان وجود) کسر و به سازمان امور مالیاتی واریز نمایند.

همچنین در باب مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی، ارزش افزوده بخش خدمات در سال ۱۴۰۱، حدود ۳۰۰۰ هزار میلیارد تومان برآورد شده است. اگر در اینجا نیز فرض کنیم که حداکثر ۲۰ درصد خدمات صورت گرفته در سال ۱۴۰۱، به صاحبان مشاغل موضوع بند «ذ» تبصره (۶) ارائه شده باشد، حدود ۶۰۰ هزار میلیارد تومان درآمد ایجاد شده برای بخش خدمات، مشمول پرداخت مالیات خواهد بود که باید توسط این اشخاص، با نرخ ۲ درصد کسر و به سازمان امور مالیاتی واریز شود. بنابراین مالیات واریز شده از این محل، حدوداً به ارزش ۱۲ هزار میلیارد تومان خواهد بود. آنچه از افزایش مالیات مشاغل در لایحه ۱۴۰۱ باقی می‌ماند، ۵ هزار میلیارد تومان است که می‌تواند در سال آتی، از بخش نرخ تورم در ارزش ریالی خدمات و محصولات ارائه شده توسط صاحبان مشاغل و همچنین نرخ رشد عرضه این محصولات و درآمد ایجاد شده توسط اشخاص مذکور تأمین گردد.

علاوه بر مالیات صاحبان مشاغل، دو جزء دیگر مالیات اشخاص حقیقی یعنی مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی و دولت، هر یک با افزایش حدود ۸ هزار میلیارد تومانی در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، بخش دوم افزایش ۳۰ هزار میلیارد تومان مالیات اشخاص حقیقی را در لایحه تشکیل می‌دهند. به این ترتیب، مالیات حقوق کارکنان خصوصی و دولتی از ۱۶ هزار میلیارد تومان و ۱۷ هزار میلیارد تومان مصوب سال ۱۴۰۰، به حدود ۲۴ هزار میلیارد و ۲۵ هزار میلیارد تومان در لایحه ۱۴۰۱ افزایش یافته است. افزایش دو جزء مالیاتی مذکور نسبت به مصوب سال ۱۴۰۰، بیانگر رشد ۵۰ درصدی و ۴۵ درصدی برای مالیات کارکنان بخش خصوصی و دولتی در لایحه است.

البته با توجه به ملاحظاتمانند جزء (۵) بند «الف» تبصره (۱۲) لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ که سقف معافیت مالیاتی سالانه مربوط به مالیات بر درآمد حقوق کارکنان را از ۴ میلیون تومان در سال ۱۴۰۰ به ۵ میلیون تومان در سال ۱۴۰۱ افزایش داده که معادل رشد ۲۵ درصدی سقف معافیتی است. افزایش حقوق کارکنان، معادل ۳ درصد دستمزد پایه به اضافه ۵۳۳۸۰۰ تومان در سال آتی و تقلیل دادن تعداد پلکان مالیات بر حقوق نسبت به سال جاری به عنوان ملاحظاتمانند هستند که امکان کمتری برای افزایش درآمدهای مالیاتی از محل حقوق و دستمزد در سال آینده مهیا می‌سازند.

جدول (۹) سهم هر یک از اجزای مالیات اشخاص حقیقی در عملکرد وصول درآمدهای این نوع مالیات، درصد تحقق آنها نسبت به میزان مصوب در بودجه و رشد عملکردشان در مقایسه با عملکرد سال گذشته را برای سال‌های ۱۳۹۷ تا نیمه اول ۱۴۰۰ نشان می‌دهد. ملاحظه می‌شود سهم عملکردی جزء مالیات مشاغل در سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ بالاترین مقدار در مقایسه با اجزای دیگر داشته و به‌ویژه از دو جزء مالیات حقوق

کارکنان بخش خصوصی و عمومی بیشتر است، اما در سال‌های ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی، بیشترین سهم را در عملکرد وصول دارد. تغییر جایگاه اجزای مذکور در دو سال اخیر، به دلیل بیماری کرونا و رکود و کاهش تولید برای صاحبان مشاغل، مالیات این بخش نیز در مقایسه با کارکنان دولت کاهش یافته است.

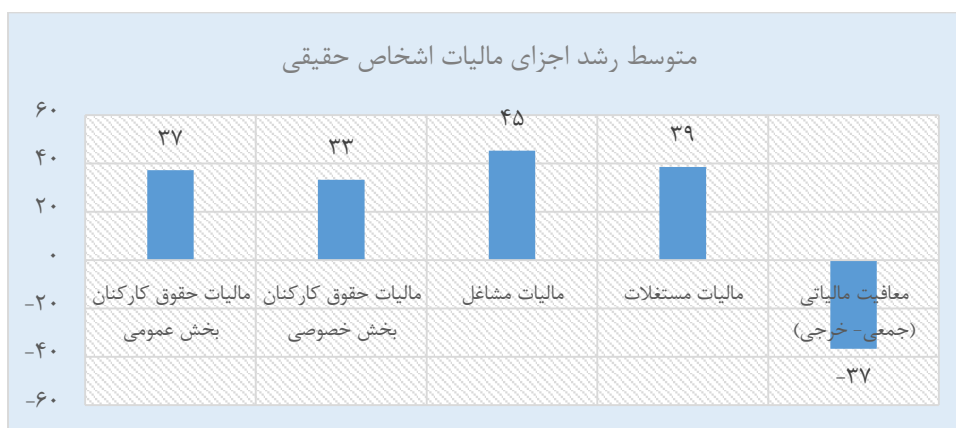
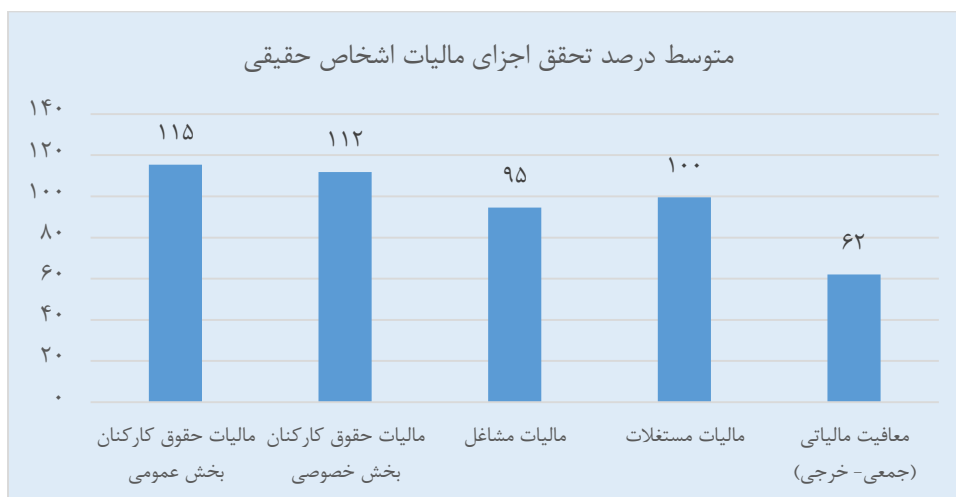
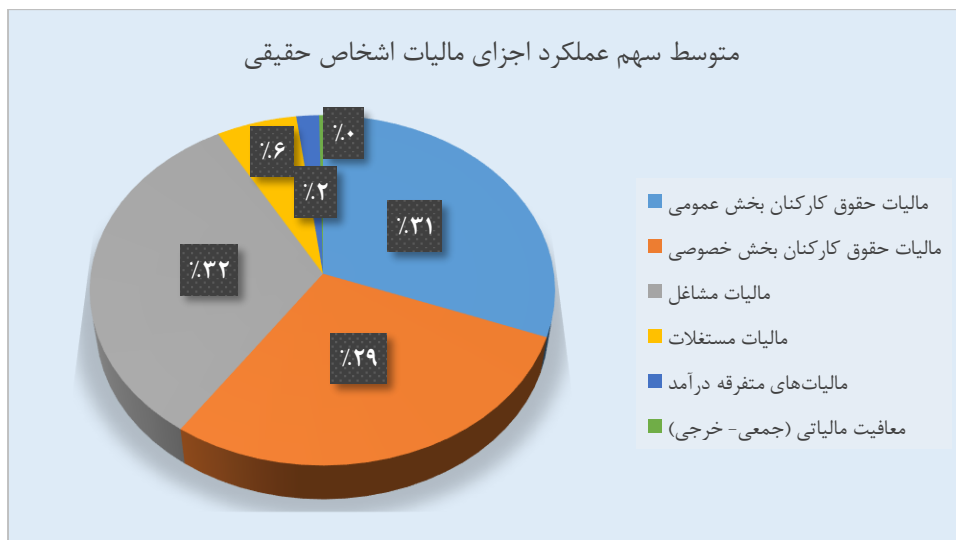
جدول ۹: سهم، درصد تحقق و رشد عملکرد مالیات اجزای مالیات بر اشخاص حقیقی (درصد)

شرح	۱۳۹۷			۱۳۹۸			۱۳۹۹			۱۴۰۰			لایحه ۱۴۰۱		
	سهم	درصد تحقق	رشد	سهم	درصد تحقق	رشد	سهم	درصد تحقق	رشد	سهم	درصد تحقق	رشد	سهم	درصد تحقق	رشد
مالیات درآمد اشخاص حقیقی	۱۰۰	۹۸	۲۳	۱۰۰	۱۱۶	۵۲	۱۰۰	۱۱۳	۳۷	۱۰۰	۵۷	-	۱۰۰		
مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی	۲۸	۸۷	۴	۲۵	۱۰۴	۳۵	۳۲	۱۷۷	۷۳	۳۵	۶۵	-	۲۹		
مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی	۳۰	۹۸	۲۱	۲۸	۱۲۵	۴۰	۲۸	۱۳۷	۳۹	۲۹	۵۷	-	۲۸		
مالیات مشاغل	۳۱	۹۵	۳۱	۴۰	۱۱۶	۹۷	۳۱	۸۴	۸	۳۰	۵۵	-	۴۰		
مالیات مستغلات	۱۰	۱۴۶	۹۰	۵	۹۴	-۲۱	۶	۴۷	۴۷	۳	۲۳	-	۳		
مالیات‌های متفرقه درآمد	۰/۵۲	۱۶۳۹	۱۹۸۳	۲	۹۸۳۶	۵۰۰	۴	۱۶۶۶۷	۱۵۰	۲	۷۰۰۰	-	۰/۰۱		
معافیت مالیاتی (جمعی - خرجی)	۰/۴۷	۷۵	۱۰	۰/۳۱	۹۰	۰	۰	۰	-۱۰۰	۰	۰	-	۰/۲		

منبع: محاسبات تحقیق

جدول ۹ مقادیر رشد عملکرد اجزا و تغییر جایگاه بین سه جزء اصلی مالیات اشخاص حقیقی را به وضوح نشان می‌دهد. در حالی که رشد مالیات مشاغل در سال ۱۳۹۷، حدود ۳۱ درصد بوده که در سال ۱۳۹۹ به ۸ درصد کاهش یافته است. در مقابل، مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی از ۴ درصد سال ۱۳۹۷ به ۷۳ درصد در سال ۱۳۹۹ افزایش یافته است. اما درباره درصد تحقق اجزای جدول ۹، با استثنا قرار دادن مالیات‌های متفرقه درآمد، ملاحظه می‌شود مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی بیشترین درصد را در بین اجزای دیگر دارد. هرچند در سال ۱۳۹۹ که می‌تواند به دلیل بیماری کرونا باشد، جایگاه تحقق مالیات مصوب برای حقوق کارکنان بخش خصوصی و نیز مالیات مشاغل نسبت به سال قبل آن، تنزل یافته است.

تحلیل و تبیین سیاست‌های مالیاتی چندسال گذشته و پیش‌بینی آن در سال ۱۴۰۱



نمودار ۶: متوسط سهم، درصد تحقق و رشد عملکرد اجزای مالیات اشخاص حقیقی (درصد)

درصد تحقق مالیات کارکنان بخش خصوصی در سال ۱۳۹۸، حدود ۱۲۵ درصد بوده که به معنی وصول بیش از مصوب سال مذکور است، در حالی که این مقدار در سال ۱۳۹۹ به ۱۳۷ درصد رسیده است. اما در مقابل، درصد تحقق مالیات کارکنان بخش عمومی در سال ۱۳۹۹، تقریباً ۱۷۷ درصد بوده است و به معنی وصول تقریباً دو برابری نسبت به میزان مصوب مالیات برای این بخش است. نمودار (۶) متوسط سهم، درصد تحقق و رشد عملکرد اجزای مالیات درآمد اشخاص حقیقی را برای سال‌های ۹۹-۱۳۹۷ نشان می‌دهد. زمانی که نماگرهای عملکردی اجزای مالیات اشخاص حقیقی به صورت متوسط نگاه می‌شود، تفاوت عملکرد سه جزء اصلی مالیات مشاغل، مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی و عمومی نسبت به اجزای دیگر، قابل ملاحظه‌تر است. در قسمت اول نمودار (۶) مشاهده می‌شود بیش از ۹۰ درصد عملکرد وصول مالیات اشخاص حقیقی، توسط سه جزء مذکور اتفاق می‌افتد و ۱۰ درصد بعدی، در سه جزء دیگر تأمین می‌شود. بخش دوم نمودار، مربوط به متوسط درصد تحقق اجزای مالیات اشخاص حقیقی است که اختلاف نسبتاً کمتری بین اجزا، در مقایسه با حالت قبل وجود دارد. اکنون سه جزء مالیات مستغلات، مالیات حقوق کارکنان خصوصی و عمومی به طور متوسط، حداقل به اندازه میزان مالیات مصوب، تحقق وصول داشته‌اند. به طوری که مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی به طور متوسط ۱۱۵ درصد، تحقق مصوب را در سال‌های اخیر رقم زده است. این در حالی است که مالیات صاحبان مشاغل، درصد تحقق زیر ۱۰۰ درصد را دارد.

۲-۲-۳- مالیات بر ثروت

مالیات بر ثروت در بودجه‌های مصوب سالانه و در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، کمترین میزان درآمدی را در بین انواع مالیات‌های نظام مالیاتی کشور دارد. کل مالیات بر ثروت در لایحه سال ۱۴۰۱، حدود ۲۸ هزار میلیارد تومان است که تقریباً ۵ درصد کل درآمدهای مالیاتی پیشنهاد شده در لایحه را پوشش می‌دهد. درصد بسیار پائین برای این نوع مالیات، در درجه اول نشان از ناکارآمدی نظام مالیاتی ایران در مالیات‌ستانی از این بخش دارد و بیانگر این است که سیاست توزیع مجدد، عدالت و تبعیض در اولویت سیاست‌گذار مالی کشور نیست. در حالی که توجه به مالیات بر ثروت و دارایی، یکی از روش‌های مهم پیشگیری از فرار مالیاتی و توزیع عادلانه ثروت و درآمد در جامعه است.

البته در بودجه مصوب سال ۱۴۰۰، پایه‌های مالیاتی جدید و حساسی در حوزه این نوع مالیات، از جمله مالیات خانه‌های خالی، مالیات خانه‌های گران‌قیمت و مالیات خودروها در نظر گرفته شد. اما عملکرد مطلوبی در این حوزه تحقق نیافت. با این حال در لایحه سال آینده نیز این پایه‌های جدید، مجدداً در نظر گرفته شده است تا دولت بتواند با فراهم آوردن بسترها و زیرساخت‌های لازم برای انجام این کار، اقدامات شایسته را به جا آورد. با وجود اهمیتی که مالیات بر ثروت و دارایی به عنوان یک ابزار در سیاست‌های عدالت‌محور و مبارزه با فساد

تحلیل و تبیین سیاست‌های مالیاتی چندسال گذشته و پیش‌بینی آن در سال ۱۴۰۱

دارد، این نوع مالیات، تنها مالیاتی است که میزان آن در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ دارای تغییرات منفی بوده و نسبت به سال ۱۴۰۰ کاهش یافته است. این کاهش سهم، اهمیت مالیات مذکور را در نظام مالیاتی کشور بیش از پیش تقلیل داده است.

مالیات بر ثروت در قوانین و لوایح بودجه سنواتی شامل اجزای متنوعی از قبیل مالیات بر ارث، مالیات‌های اتفاقی، مالیات نقل و انتقال سرقفلی، مالیات نقل و انتقال سهام، مالیات نقل و انتقالات املاک، حق تمبر و اوراق بهادار است که در سال‌های گذشته همواره به عنوان جزئی از مالیات بر ثروت تلقی شده‌اند؛ اما از سال ۱۳۹۹ به بعد، ردیف‌های دیگری به این جزء مالیاتی در بودجه‌های سنواتی اضافه شده است. لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، شامل سه ردیف دیگر مالیات بر واحدهای مسکونی گران‌قیمت (با احتساب عرصه و اعیان)، مالیات بر انواع خودروهای سواری شخصی گران‌قیمت و درآمد حاصل از مالیات بر واحدهای مسکونی خالی از سکنه است. جدول (۱۰) میزان مصوب و عملکرد اجزای مالیات بر ثروت را برای سال‌های ۱۳۹۷ تا نیمه اول سال ۱۴۰۰ و لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ نشان می‌دهد.

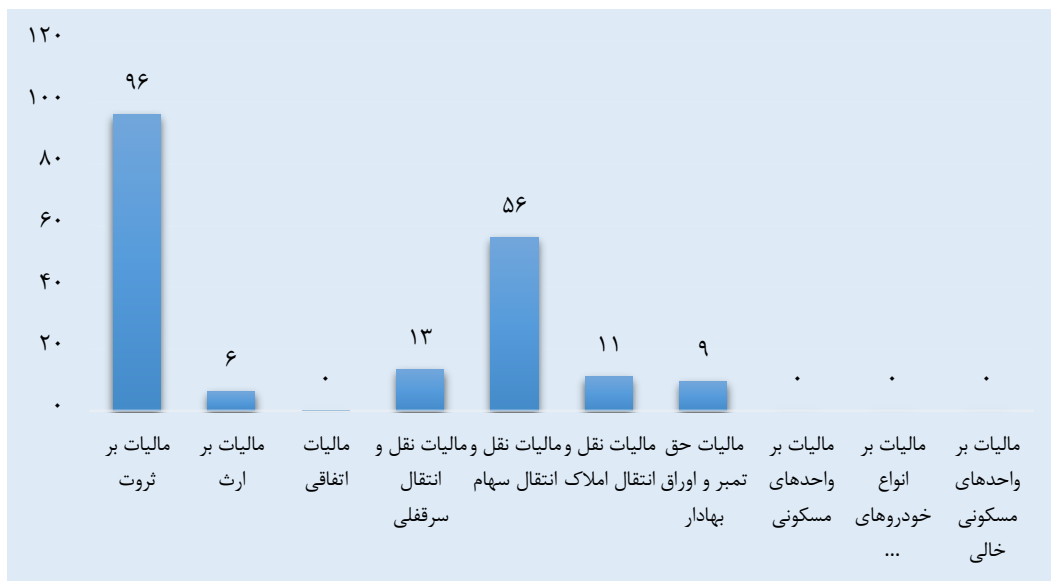
جدول ۱۰: مصوب و عملکرد اجزای مالیات بر ثروت (هزار میلیارد ریال)

شرح	۱۳۹۷		۱۳۹۸		۱۳۹۹		نیمه اول ۱۴۰۰		لایحه ۱۴۰۱	
	عملکرد	مصوب	عملکرد	مصوب	عملکرد	مصوب	عملکرد	مصوب	لایحه	رشد (درصد)
مالیات بر ثروت	۳۸	۳۵	۸۴	۸۶	۲۳۳	۲۴۶	۷۸	۳۴۶	۲۷۸	-۲۰
مالیات بر ارث	۵	۶	۶	۷	۹	۱۰	۶	۱۰	۱۴	۴۰
مالیات اتفاقی	۰/۰۴	۰/۰۵	۰/۰۹	۰/۰۶	۰/۰۲	۰/۰۳	۰/۱	۰/۰۳	۰/۳	۰
مالیات نقل و انتقال سرقفلی	۱۲	۹	۱۶	۱۶	۱۷	۲۳	۷	۲۳	۱۶	-۳۰
مالیات نقل و انتقال سهام	۶/۵	۸	۴۰	۸	۱۷۲	۱۷۱	۴۱	۱۷۱	۱۰۴	-۳۹
مالیات نقل و انتقال املاک	۸	۷	۱۱	۹	۱۹	۲۳	۱۷	۲۳	۴۰	۷۴
مالیات حق تمبر و اوراق بهادار	۶	۵	۱۲	۱۱	۱۶	۲۴	۷	۲۴	۲۵	۴
مالیات بر واحدهای مسکونی گران‌قیمت	-	-	-	۷	۰	۷	۰/۰۰۰۰۰۸	۷	۷	۰
مالیات بر انواع خودروهای سواری و وانت گران‌قیمت	-	-	-	-	۹	۰	۰/۰۰۱	۶۷	۵۱	-۲۴
مالیات بر واحدهای مسکونی خالی	-	-	-	-	-	-	۰	۲۰	۲۰	۰

منبع: خزانه‌داری کل کشور و قوانین بودجه مصوب سالانه

مطابق جدول ۱۰، سه جزء مالیات بر ثروت که در لایحه سال ۱۴۰۱ بیشترین رقم مالیاتی را دارند، به ترتیب مالیات بر نقل و انتقال سهام (با حدود ۱۰ هزار میلیارد تومان)، مالیات بر انواع خودروهای سواری شخصی گران‌قیمت (با ۵ هزار میلیارد تومان) و مالیات نقل و انتقال املاک (با ۴ هزار میلیارد تومان) هستند. این ترتیب

به‌ویژه در سه سال اخیر و همزمان با تکیه دولت به بازار سرمایه و بالاخص بازار بورس و اوراق بهادار برای تأمین مالی بودجه خود، شکل گرفته است. در جدول (۱۰) ملاحظه می‌شود، ارقام مصوب مربوط به مالیات نقل و انتقال سهام از سال ۱۳۹۹ با افزایش قابل تأملی همراه شده است. مالیات نقل و انتقال املاک نیز چه به لحاظ ارقام مصوب و چه عملکرد این جزء، در سه سال اخیر رشد قابل توجهی را دارد که می‌تواند به دلیل افزایش بی‌سابقه قیمت مسکن و زمین در این سال‌ها باشد. نمودار (۷) متوسط عملکرد مالیات بر ثروت و اجزای آن را برای سال‌های ۹۹-۱۳۹۶ نشان می‌دهد.



نمودار ۷: متوسط عملکرد اجزای مالیات بر ثروت در سال‌های ۹۹-۱۳۹۶ (هزار میلیارد ریال)

ملاحظه می‌شود در سال‌های اخیر، سالانه میزان وصول مالیات بر ثروت حدود ۱۰ هزار میلیارد تومان بوده است که تقریباً ۶ هزار میلیارد تومان آن از محل مالیات نقل و انتقال سهام بوده و مابقی آن از طریق سایر اجزا تأمین می‌شود. البته مالیات نقل و انتقال سهام، به‌واسطه سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ که اوج رونق بازار بورس و اوراق بهادار در این سال‌ها اتفاق افتاد، چنین عملکرد متفاوتی را رقم زده است. چنانکه در لایحه سال آتی، انتظار تأمین درآمد از این جزء نسبت به سال جاری کمتر شده و در مقابل، تأکید بیشتر بر جزء مالیات نقل و انتقال املاک رخ داده است. با این حال، در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، سهم اصلی مالیات بر ثروت به جزء نقل و انتقال سهام مربوط است.

آنچه درباره مالیات بر ارث در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ بسیار جلب توجه می‌کند، کاهش ۲۰ درصدی رقم کل این جزء مالیاتی در شرایطی است که سایر اجزا همگی با افزایش مقدار مالیات پیشنهادی در لایحه همراه هستند. به عبارت دیگر، بر اساس لایحه پیشنهادی بودجه سال آتی، میزان مالیاتی که مقرر شده است در سال ۱۴۰۱، از ثروت و دارایی اشخاص وصول شود، نسبت به سال جاری به میزان ۷ هزار میلیارد تومان کمتر شده

است. بندهایی که مشمول کاهش مالیات در این جزء شده‌اند، شامل مالیات نقل و انتقال سهام، مالیات بر انواع خودروهای سواری و وانت گران قیمت و مالیات نقل و انتقال سرقفلی است که به ترتیب کاهشی حدوداً ۷ هزار میلیارد و ۲ هزار میلیارد تومان و ۷۰۰ میلیارد تومان داشته‌اند.

در مقابل، سه جزء از اجزای مالیات بر ثروت در لایحه بودجه سال آتی با افزایش همراه است. مالیات بر ارث (با افزایش ۴۰۰ میلیارد تومان)، مالیات نقل و انتقال املاک (با افزایش ۲ هزار میلیارد تومان) و مالیات حق تمیر و اوراق بهادار (با افزایش ۱۰۰ میلیارد تومان) اجزایی هستند که کاهش موارد قبلی را در این بخش جبران کرده‌اند. سایر اجزای مالیات بر ثروت نیز همچنان که در جدول (۱۰) ملاحظه می‌شود با تغییر ارقام در لایحه مواجه نیستند. بنابراین دو تغییر اساسی که قبلاً نیز اشاره شد، مربوط به کاهش ۷ هزار میلیارد تومانی مالیات نقل و انتقال سهام و افزایش ۲ هزار میلیارد تومانی مالیات نقل و انتقال املاک است.

با توجه به تحولاتی که در عملکرد بازار سرمایه و مسکن در سال‌های اخیر رخ داده است، موجب شده تا رونق بازار بورس و اوراق بهادار، قابلیت تأمین مالی دولت در بودجه به واسطه مالیات بر نقل و انتقال سهام افزایش یابد. چنانکه میزان عملکرد وصول درآمد آن در سال ۱۳۹۶ از ۶۰۰ میلیارد تومان به ۱۷ هزار میلیارد تومان در سال ۱۳۹۹ رسید که افزایش قابل توجهی است. اما با ریزش معاملات بورسی از اواخر سال ۱۳۹۹ و ادامه آن در سال ۱۴۰۰، وضعیتی را رقم زده است که به واسطه آن دورنمای دولت برای تکیه بر درآمدهای حاصل از معاملات و نقل و انتقال سهام در سال ۱۴۰۱ کاهشی باشد. از سوی دیگر، رکود ساخت و ساز مسکن و خرید و فروش ملک در دهه اخیر و تورم تاریخی در این بخش، باعث کاهش معاملات و نقل و انتقالات مسکن و زمین شده است.

با توجه به تحولات اخیر و تصمیمات دولت در جهت اقدامات نهضت ملی مسکن، احتمال رونق بخش مسکن در سال ۱۴۰۱ وجود دارد. این رونق همراه با افزایش معاملات و نقل و انتقالات مسکن و املاک همراه خواهد بود که موجب شده تا دولت، پیش‌بینی وصول درآمد بیشتری از ناحیه مالیات بر معاملات مذکور داشته باشد. به این دلیل، مالیات این بخش از مقدار تقریباً $\frac{2}{3}$ هزار میلیارد تومان در سال جاری به ۴ هزار میلیارد تومان در لایحه بودجه ۱۴۰۱ رسیده که به معنی رشد ۷۴ درصدی مالیات بر نقل و انتقالات املاک در لایحه پیشنهادی است.

نکته دیگر، درباره مالیات خودروهای سواری گران قیمت است که در لایحه بودجه، به میزان ۵ هزار میلیارد تومان پیش‌بینی شده است و سهم آن از کل مالیات بر ثروت با ۱۸ درصد، بعد از جزء مالیات نقل و انتقال سهام، دومین جزء با بیشترین مقدار در بین اجزای این بخش می‌باشد. در حالی که مالیات بر واحدهای مسکونی گران قیمت و مالیات خانه‌های خالی به ترتیب سهم ۳ و ۷ درصدی را از مالیات بر ثروت دارند. رشد این دو مالیات اخیر در لایحه بودجه نسبت به مصوب سال ۱۴۰۰ صفر بوده و مقدار آن بدون تغییر مانده است. در حالی که رشد مالیات خودروهای سواری گران قیمت حدود ۲۴- درصد بوده و مقدار آن کاهشی می‌باشد. بنابراین

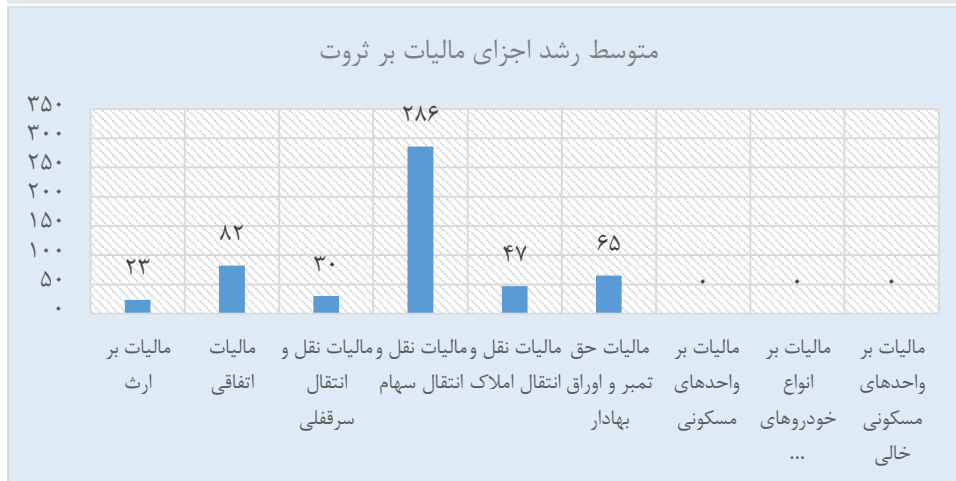
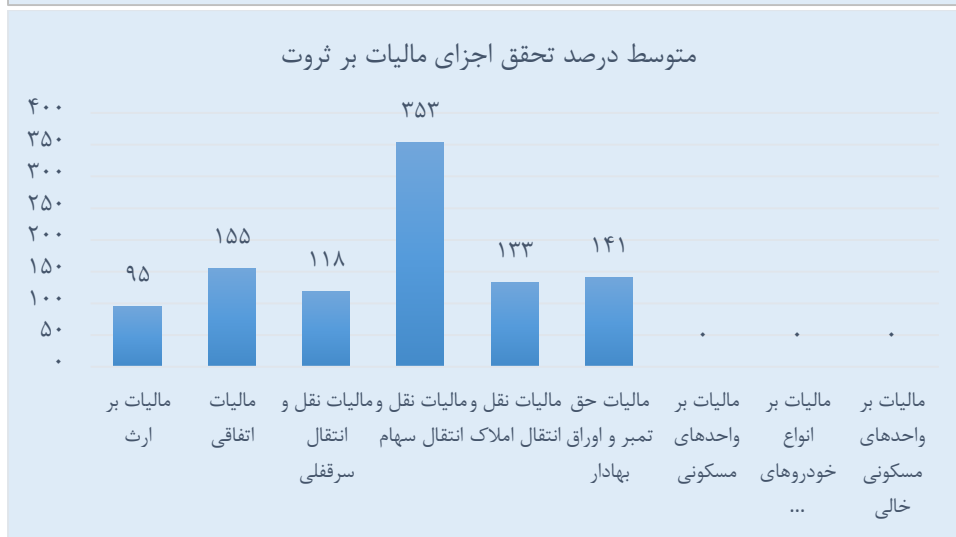
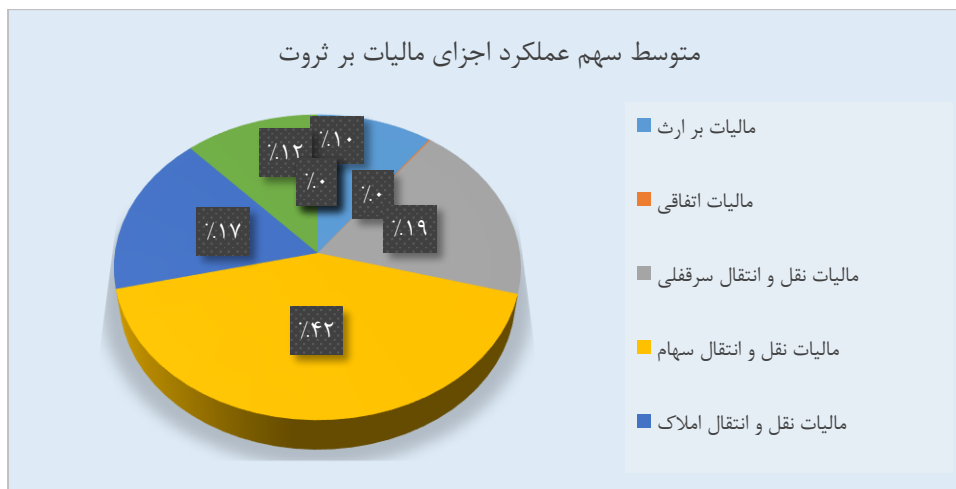
دولت با یک بازبینی درباره این سه نوع مالیات چالشی، امکان وصول میزان پیش‌بینی شده آنها را تسهیل کرده است. در ادامه به بررسی عملکرد اجزای مالیات بر ثروت بر اساس سهم، درصد تحقق و رشد عملکردی آنها در سال‌های ۱۳۹۷ تا نیمه اول ۱۴۰۰ پرداخته می‌شود.

جدول ۱۱: سهم، درصد تحقق و رشد عملکرد مالیات اجزای مالیات بر ثروت (درصد)

لایحه ۱۴۰۱		نیمه اول ۱۴۰۰			۱۳۹۹			۱۳۹۸			۱۳۹۷			شرح
رشد	لایحه سهم در	رشد	درصد تحقق	سهم	رشد	درصد تحقق	سهم	رشد	درصد تحقق	سهم	رشد	درصد تحقق	سهم	
	۱۰۰		۲۳	۱۰۰	۱۷۷	۲۷۱	۱۰۰	۱۲۱	۲۰۵	۱۰۰	۳۱	۱۰۹	۱۰۰	مالیات بر ثروت
	۵		۶۰	۱۸	۵۰	۱۲۹	۴	۲۰	۸۶	۷	۰	۸۳	۱۴	مالیات بر ارث
	۰/۱		۳۳	۰/۱۳	۱۲۲	۳۳۳	۰/۰۹	۱۲۵	۱۵۰	۰/۱۱	۰	۸۰	۰/۱۱	مالیات اتفاقی
	۶		۳۰	۹	۶	۱۰۶	۷	۳۳	۱۳۳	۱۹	۵۰	۱۳۳	۳۲	مالیات بر نقل و انتقال سرقفلی
	۳۷		۲۴	۵۳	۳۳۰	۷۴۸	۷۴	۵۱۵	۵۰۰	۴۷	۱۲	۸۱	۱۷	مالیات بر نقل و انتقال سهام
	۱۴		۷۴	۲۲	۷۳	۱۵۸	۸	۳۷	۱۲۲	۱۳	۳۱	۱۱۴	۲۱	مالیات بر نقل و انتقال املاک
	۹		۲۹	۹	۳۳	۱۴۵	۷	۱۰۰	۲۱۸	۱۴	۶۲	۱۲۰	۱۶	معافیت حق تمبر و اوراق بهادار
	۳		۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۰۰۱	-	۰	۰	-	-	-	-	-	-	مالیات بر واحدهای مسکونی
	۱۸		۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	-	۰	۰	-	-	-	-	-	-	مالیات بر انواع خودروهای سواری و وانت گران‌قیمت
	۷			۰	-	-	-	-	-	-	-	-	-	مالیات بر واحدهای مسکونی خالی

منبع: محاسبات تحقیق

جدول (۱۱) به ما نشان می‌دهد که در سال ۱۳۹۷، مالیات بر نقل و انتقال سرقفلی بیشترین سهم را در عملکرد وصول مالیات اجزای مالیات بر ثروت، ولو با مقدار کم (هزار میلیارد تومان) دارد. چنانکه با ۳۲ درصد سهم، بخش عمده‌ای از مالیات ثروت سال ۱۳۹۷ را پوشش داده است. اما از سال ۱۳۹۸ سهم غالب، متعلق به مالیات نقل و انتقال سهام بوده که از ۴۷ درصد در سال ۱۳۹۸ به ۷۴ درصد کل مالیات بر ثروت رسیده است. هرچند بر اساس آخرین آمار در نیمه اول سال ۱۴۰۰، سهم آن به ۵۴ درصد کاهش یافته است. با این حال، در سال جاری نیز مالیات نقل و انتقال سهام، بخش عمده وصول مالیات بر ثروت را شامل می‌شود. نمودار (۸) متوسط سهم عملکردی هر یک از اجزاء، متوسط درصد تحقق و رشد آنها را در طی سال‌های مورد بررسی نمایش می‌دهد.



نمودار ۸: متوسط سهم، درصد تحقق و رشد عملکرد اجزای مالیات بر ثروت (درصد)

درصد تحقق کل مالیات بر ثروت، همواره عملکرد قابل توجهی به‌ویژه در سال‌های اخیر دارد که میزان آن حدود ۲۰۰ درصد بوده است. تحقق بیشتر مصوب تنها محدود به چند جزء و یا چند سال نیست، بلکه همواره و همه اجزا درصد تحقق بالای ۱۰۰ داشته‌اند. در واقع مقادیر مصوب این نوع مالیات، هر ساله کمتر از ظرفیت وصول درآمدی که دارد تعیین می‌شود. نمودار ۸ که متوسط درصد تحقق اجزا را نشان می‌دهد، مؤید این نکته است. ملاحظه می‌شود به‌طور متوسط، میزان وصول درآمدهای مالیاتی اجزای مختلف به‌جز مالیات بر ارث، بیش از مقدار مصوب آنها در بودجه‌های سنواتی است و بیشترین آنها نیز مربوط به مالیات بر نقل و انتقال سهام می‌باشد.

دو مالیات مهم دیگر یعنی مالیات نقل و انتقال سرقفلی و مالیات نقل و انتقال املاک هر کدام به ترتیب با ۱۱۸ و ۱۳۳ درصد تحقق، عملکرد مناسبی در وصول مالیات‌های مذکور نسبت به مقادیر مصوب آنها دارند و همواره میزان وصول درآمدهای این اجزا بیش از مقدار مصوب بوده است. موضوع دیگر، سه جزء مالیاتی مهم و چالشی مورد توجه سیاست‌گذار و جامعه مالیات بر واحدهای مسکونی گران‌قیمت، مالیات خودروهای سواری گران‌قیمت و مالیات خانه‌های خالی هستند که در سه سال اخیر، به دلیل شرایط سخت اقتصادی که کشور با آن مواجه است؛ وجود تحریم‌ها، نرخ تورم بسیار بالا و رکود فعالیت‌های تولیدی در حوزه‌های مختلف از جمله مسکن و خودرو، موجب شده است تا افراد ورود سوداگرانه به‌ویژه به این دو حوزه داشته باشند. در پی چنین رخدادی، قیمت محصول در دو حوزه مذکور به‌صورت بی‌سابقه و تاریخی افزایش یافته است. اعمال مالیات‌هایی که به آن‌ها اشاره شد، در واقع سیاست‌گذاری بوده که بتواند این پیامدها را مدیریت کرده و تورم ایجاد شده را کنترل نماید. همان‌طور که در نمودار (۸) ملاحظه می‌شود، عملکرد وصول آنها و درصد تحقق‌شان صفر است. به‌ویژه اینکه در بودجه‌های مصوب سال‌های ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ مقادیر مشخصی برای این مالیات‌ها تعیین شده است؛ اما در عملکرد، منابعی از آنها وصول نشده است. این عدم وصول و مالیات‌ستانی، یا به دلیل مهیا نبودن زیرساخت‌ها (برای مثال درباره مالیات خانه‌های خالی و شناسایی آنها) و یا نبود کفایت اراده (درباره مالیات خودروهای گران‌قیمت) اتفاق افتاده است.

۲-۲-۴- مالیات بر کالاها و خدمات

در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، بیشترین افزایش مالیاتی مربوط به نوع مالیات بر کالاها و خدمات است که این افزایش، از حیث مقدار مطلق است و حدود ۸۰ هزار میلیارد تومان می‌باشد. با وجود این، رشد این نوع مالیات، ۶۴ درصد است که کمتر از رشد ۱۲۶ درصدی مالیات اشخاص حقوقی بوده و بعد از این نوع مالیات، در رتبه دوم بیشترین رشد درآمد مالیاتی قرار دارد. مقدار مالیات بر کالاها و خدمات، در بودجه مصوب سال ۱۴۰۰،

تحلیل و تبیین سیاست‌های مالیاتی چندسال گذشته و پیش‌بینی آن در سال ۱۴۰۱

حدود ۱۲۵ هزار میلیارد تومان است که این مقدار در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، به ۲۰۵ هزار میلیارد تومان رسیده و از لحاظ افزایش مقدار مطلق انواع مالیات‌ها، بیشترین مقدار می‌باشد.

مالیات بر کالاها و خدمات که در ادبیات اقتصادی با نام‌های دیگری چون مالیات بر مصرف یا مالیات بر ارزش افزوده نیز شناخته می‌شود، در قوانین بودجه‌های سنواتی دارای اجزای متنوعی است که به شرح زیر است: مالیات بر فروش فرآورده‌های نفتی، مالیات بر بنزین به میزان ۲۰ درصد قیمت مصوب فروش - دو درصد مالیات سایر کالاها (معوق) - عوارض خروج مسافر از مرزهای کشور - مالیات بر فروش سیگار - مالیات بر نقل و انتقالات اتومبیل - مالیات شماره‌گذاری خودرو - مالیات بر ارزش افزوده - درآمد حاصل از یک درصد نرخ مالیات بر ارزش افزوده موضوع ماده (۲۷) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی - سه صدم درصد از ۲۷ درصد تعرفه مالیات بر ارزش افزوده شهرداری‌ها - مالیات بر مصرف سیگار - درآمد حاصل از رسیدگی قطعی پرونده‌های مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده موضوع بند «ب» تبصره ۶ و درآمد حاصل از عوارض ارزش افزوده دریافتی از شرکت‌های فناوری مستقر در پارک‌های علم و فناوری از جمله اجزای مالیات بر کالاها و خدمات در بودجه‌های سنواتی است. جدول (۱۲) میزان مصوب و عملکرد اجزای مالیات بر ثروت را در سال‌های ۱۳۹۷ تا نیمه اول سال ۱۴۰۰ و لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ نشان می‌دهد.

جدول ۱۲: مصوب و عملکرد اجزای مالیات بر کالاها و خدمات (هزار میلیارد ریال)

شرح	۱۳۹۷		۱۳۹۸		۱۳۹۹		نیمه اول ۱۴۰۰		لایحه ۱۴۰۱	
	مصوب	عملکرد	مصوب	عملکرد	مصوب	عملکرد	مصوب	عملکرد	لایحه	رشد
مالیات بر کالاها و خدمات	۵۰۵	۴۴۸	۷۲۳	۵۹۶	۹۳۹	۷۳۴	۱۲۴۹	۶۷۵	۲۰۵۱	۶۴
مالیات بر فروش فرآورده نفتی	۵۱	۵۲	۵۸	۷۰	۵۸	۶۰	۶۰	۳۲	۶۰	۰
دو درصد مالیات سایر کالاها (معوق)	۰/۱	۰/۰۴	۰/۱	۰/۰۵	۰/۰۲	۰/۹	۰/۰۲	۰/۱	۰/۰۲	۰
عوارض خروج مسافر از مرزهای کشور	۸	۱۰	۱۴	۱۲	۱۶	۱	۱	۵	۱۵	۱۴۰۰
مالیات بر فروش سیگار	۵	۶	۶	۸	۸	۹	۱۲	۹	۲۳	۹۲
مالیات بر نقل انتقالات خودرو	۸	۹	۸	۱۵	۱۳	۲۰	۲۴	۱۴	۳۹	۶۳
مالیات شماره‌گذاری خودرو	۱۷	۹	۱۴	۵	۷	۷	۹	۱۰	۲۲	۱۴۴
مالیات بر ارزش افزوده	۳۲۴	۲۹۵	۴۸۸	۳۹۶	۶۶۴	۵۲۳	۸۹۲	۵۳۹	۱۴۹۴	۶۷
درآمد حاصل از یک درصد نرخ مالیات بر ارزش افزوده موضوع ماده (۲۷) قانون تنظیم بخشی	۶۵	۵۱	۹۸	۶۸	۱۳۳	۷۱	۱۷۸	۲۷	۳۷۴	۱۱۰
۲۷ صدم درصد از ۳ درصد تعرفه مالیات بر ارزش افزوده	۶	۴	۹	۶	۱۲	۶	۱۶	۶	-	-
مالیات بر مصرف سیگار	۱۵	۱۱	۱۵	۱۷	۲۰	۲۵	۴۸	۳۳	-	-
درآمد رسیدگی قطعی پرونده‌ها	-	-	-	-	-	-	-	-	۱۰	-

منبع: خزانه‌داری کل کشور و قوانین بودجه مصوب سالانه

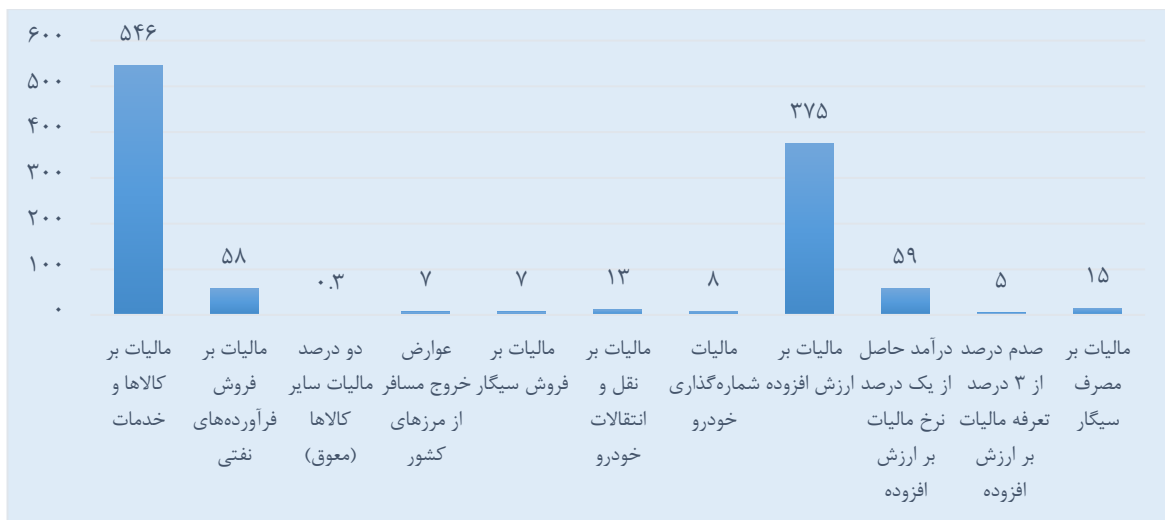
ارزش ۲۰۵ هزار میلیارد تومانی مالیات بر کالاها و خدمات، حدود ۴۰ درصد کل درآمدهای مالیاتی لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ را شامل می‌شود و بدین ترتیب بیشترین سهم از کل درآمدهای مالیاتی در این لایحه را تشکیل داده است. با نگاه اجمالی به جدول (۱۲) ملاحظه می‌شود، بند مالیات بر ارزش افزوده همواره در

سال‌های متمادی بیشترین مقدار و سهم را در مالیات بر کالاها و خدمات دارد و مقدار آن در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، حدود ۱۵۰ هزار میلیارد تومان از کل ۲۰۵ هزار میلیارد تومان مالیات بر کالاها و خدمات می‌باشد که ارزش بالایی در مقایسه با سایر بندها دارد.

بر اساس آخرین ستون جدول ۱۲، رشد کل مالیات کالاها و خدمات در لایحه نسبت به میزان مصوب بودجه سال ۱۴۰۰، تقریباً ۶۴ درصد است که دو جزء عوارض خروج از کشور و مالیات شماره‌گذاری خودرو به ترتیب با رشد ۱۴۰۰ و ۱۴۴ درصدی بیشترین افزایش را نسبت به مصوب ۱۴۰۰ دارند. رشد قابل توجه ۱۴۰۰ درصدی عوارض خروج از کشور در لایحه بودجه، شامل افزایش میزان این نوع عوارض از هزار میلیارد ریال در سال ۱۴۰۰ به ۱۵ هزار میلیارد ریال در سال ۱۴۰۱ است. البته رقم ۱۵ هزار میلیارد ریال برای عوارض خروج از کشور، رقم بی‌سابقه‌ای در بودجه سال‌های گذشته نبوده و به غیر از سال ۱۳۹۹ که به دلیل محدودیت‌های کرونایی، ورود و خروج کشور به حداقل رسیده بوده است، مقدار مصوب و عملکرد این جزء در سال ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ کمترین مقدار را دارد. بر همین اساس، با توجه به انتظار کنترل بیماری کرونا و کاهش محدودیت‌های ناشی از آن در سال ۱۴۰۱، دولت پیش‌بینی افزایش درآمد حاصل از این محل و رسیدن مقدار آن به سطح سال‌های قبل از کرونا را در لایحه بودجه اعمال کرده است.

مالیات شماره‌گذاری خودرو نیز با ۱۴۴ درصد افزایش نسبت به مصوب سال جاری، دومین رشد را در بین اجزای مالیات کالاها و خدمات در لایحه بودجه دارد که با افزایش مقدار مطلق ۱۳ هزار میلیارد ریالی درآمد مالیاتی از این محل همراه است. سومین رشد به جزء «درآمد حاصل از یک درصد نرخ مالیات بر ارزش افزوده موضوع ماده (۲۷) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی» در لایحه بودجه، مربوط است که با وجود رشد کمتر نسبت به دو مورد قبلی، مقدار مطلق بیشتری را به درآمد مالیات بر کالاها و خدمات اضافه می‌کند. رشد این جزء ۱۱۰ درصد است، اما به واسطه این رشد توانسته حدود ۲۰ هزار میلیارد تومان به مالیات کالاها و خدمات بیفزاید.

در نهایت مالیات بر ارزش افزوده با اینکه در جدول (۱۲)، رشد ۶۷ درصدی در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ دارد، اما مقدار مطلق افزایش این جزء در مقایسه با سایر اجزای مالیات کالاها و خدمات، بسیار بیشتر بوده و حدود ۶۰ هزار میلیارد تومان است که نسبت به افزایش ۸۰ هزار میلیارد تومانی کل مالیات کالاها و خدمات، مقدار قابل توجهی است. در واقع، تقریباً ۷۵ درصد افزایش مالیات کالاها و خدمات در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، از محل افزایش مالیات بر ارزش افزوده است. بنابراین مقدار این جزء مالیاتی از حدود ۹۰ هزار میلیارد تومان مصوب سال ۱۴۰۰ به ۱۵۰ هزار میلیارد تومان در لایحه رسیده که رقم چشمگیری در مقایسه با اجزای دیگر است. نمودار (۹) تفاوت میان اجزا را از منظر عملکرد وصول درآمدها نمایش می‌دهد.



نمودار ۹: متوسط عملکرد اجزای مالیات بر کالاها و خدمات در سال‌های ۹۹-۱۳۹۶ (هزار میلیارد ریال)

بخش قابل توجهی از افزایش ۶۰ هزار میلیارد تومانی جزء مالیات بر ارزش افزوده در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، به‌واسطه اصلاحاتی می‌باشد که در قانون این نوع مالیات انجام گرفته و تصویب خرداد ماه و اجرای آن از ۱۳ دی ماه سال جاری اتفاق افتاده است. این اصلاحات با دائمی شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی کشور همراه بوده که شامل حذف برخی معافیت‌های مالیاتی، اضافه شدن پایه‌های جدید مالیاتی و تحمیل الزام‌هایی در متن قانون این نوع مالیات است. همچنین این الزام‌ها، بستر سهولت در مالیات‌ستانی را برای سازمان امور مالیاتی مهیا ساخته است.

قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده تغییرات قابل ملاحظه‌ای داشته که عمده این تغییرات در زمینه حذف معافیت‌های مالیاتی است که بر اساس آن، به عنوان مثال معافیت مالیاتی کالاهای قند و شکر حذف می‌شوند و با اجرای این قانون، تولیدکنندگان باید نسبت به وصول ۹ درصد بهای شکر و قند در هر فروش اقدام و در موعد مقرر به حساب سازمان امور مالیاتی واریز کنند. علاوه بر این، واردات کالاهای موضوع جزءهای (۱)، (۳) و (۵) بند «الف» ماده (۹) قانون جدید، مشمول معافیت نبوده و مالیات و عوارض با نرخ ۹ درصد در مبادی گمرکی به آن تعلق می‌گیرد. از سوی دیگر در قانون جدید، شرکت‌های هواپیمایی ملزم به پرداخت ۹ درصد مالیات بر ارزش افزوده هستند که پیش از این، باید ۵ درصد عوارض را پرداخت می‌کردند.

افزایش ۶۰ هزار میلیارد تومانی مالیات بر ارزش افزوده در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، بیانگر این است که برنامه دولت برای اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و قوانین پیش‌نیاز آن مانند قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان در سال آتی با اراده جدی همراه است. مطابق قانون پایانه‌های فروشگاهی، سازمان امور مالیاتی موظف است حداکثر ظرف پانزده ماه از اجرایی شدن قانون مذکور، سامانه مؤدیان را راه‌اندازی و امکان ثبت‌نام مؤدیان در سامانه و صدور صورتحساب الکترونیکی را از طریق این سامانه فراهم کند. انجام چنین اقدامات، بستر لازم برای وصول درآمدهای مالیاتی از محل فروش کالاها و خدمات و دریافت آن از مصرف‌کنندگان را مهیا می‌سازد.

بنابراین تحقق مقادیر پیش‌بینی شده در لایحه بودجه برای مالیات بر ارزش افزوده، مستلزم فراهم آوردن پیش‌نیازهای آن در سال جاری و آتی توسط دولت است.

همان‌طور که در جدول (۱۲) ملاحظه شد، بخش عمده‌ای از تغییرات مالیات بر کالاها و خدمات و همچنین کل درآمدهای مالیاتی در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، مربوط به مالیات بر ارزش افزوده و افزایش انتظاری آن است. البته جزء مالیات بر ارزش افزوده همواره در سال‌های گذشته نیز بخش قابل توجهی از کل درآمدهای مالیاتی و نوع مالیات بر کالاها و خدمات را تشکیل داده است. این واقعیت نه تنها به لحاظ بودجه‌های مصوب گذشته، بلکه از لحاظ سهم آن در عملکرد وصول مالیات‌ها نیز صادق می‌باشد. همچنین در سال‌های گذشته وصول درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده، سهم قابل توجهی از عملکرد مالیات کالاها و خدمات را تشکیل می‌دهد.

جدول ۱۳: سهم، درصد تحقق و رشد عملکرد مالیات اجزای مالیات بر کالاها و خدمات (درصد)

شرح	۱۳۹۷			۱۳۹۸			۱۳۹۹			نیمه اول ۱۴۰۰			لایحه ۱۴۰۱	
	سهم	درصد تحقق	رشد	سهم	درصد تحقق	رشد	سهم	درصد تحقق	رشد	سهم	درصد تحقق	رشد	سهم	درصد تحقق
مالیات بر کالاها و خدمات	۱۰۰	۸۹	۱۰	۱۰۰	۸۲	۳۳	۱۰۰	۷۸	۲۳	۱۰۰	۵۴	۱۰۰	۱۰۰	
مالیات بر فروش فرآورده‌های نفتی	۱۲	۱۰۲	۴	۱۲	۱۲۱	۳۵	۸	۱۰۳	-۱۴	۵	۵۳	۳	۳	
دو درصد مالیات سایر کالاها (معوق)	۰	۴۰	۱۰۰	۰	۵۰	۲۵	۰/۱	۴۵۰۰	۱۷۰۰	۰	۵۰۰	۰	۰	
عوارض خروج مسافر از کشور	۲	۱۲۵	۱۸۶	۲	۸۶	۲۰	۰/۱	۶	-۹۲	۰/۷	۵۰۰	-۰/۷	-۰/۷	
مالیات بر فروش سیگار	۱	۱۲۰	۵۸	۱	۱۳۳	۳۳	۱/۲	۱۱۳	۱۳	۱/۳	۷۵	۱/۱	۱/۱	
مالیات بر نقل و انتقالات خودرو	۲	۱۱۳	۵۰	۳	۱۸۸	۶۷	۳	۱۵۴	۳۳	۲	۵۸	۲	۲	
مالیات شماره‌گذاری خودرو	۲	۵۳	-۲۵	۱	۳۶	-۴۴	۱	۱۰۰	۴۰	۱/۵	۱۱۱	۱/۱	۱/۱	
مالیات بر ارزش افزوده	۶۶	۹۱	۷	۶۶	۸۱	۳۴	۷۳	۸۰	۳۵	۸۰	۶۰	۷۳	۷۳	
درآمد حاصل از یک درصد نرخ مالیات بر ارزش افزوده موضوع	۱۱	۷۸	۱۶	۱۱	۶۹	۳۳	۱۰	۵۳	۴	۴	۱۵	۱۸	۱۸	
۲۷ صدم درصد از ۳ درصد تعرفه مالیات بر ارزش افزوده	۱	۶۷	۳۳	۱	۶۷	۵۰	۰/۸	۵۰	۰	۰/۹	۳۸			
مالیات بر مصرف سیگار	۲	۷۳	۳۸	۳	۱۱۳	۵۵	۳	۱۲۵	۴۷	۵	۶۹			
درآمد رسیدگی قطعی به پرونده‌ها	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	۰/۵

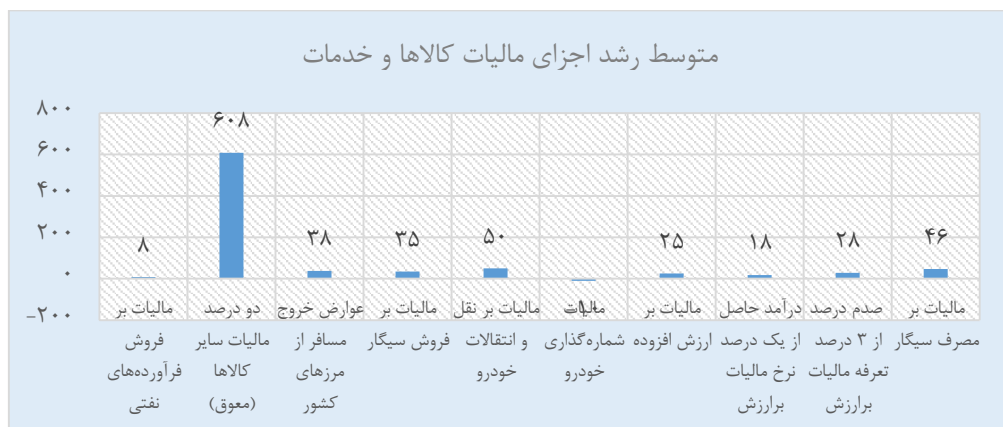
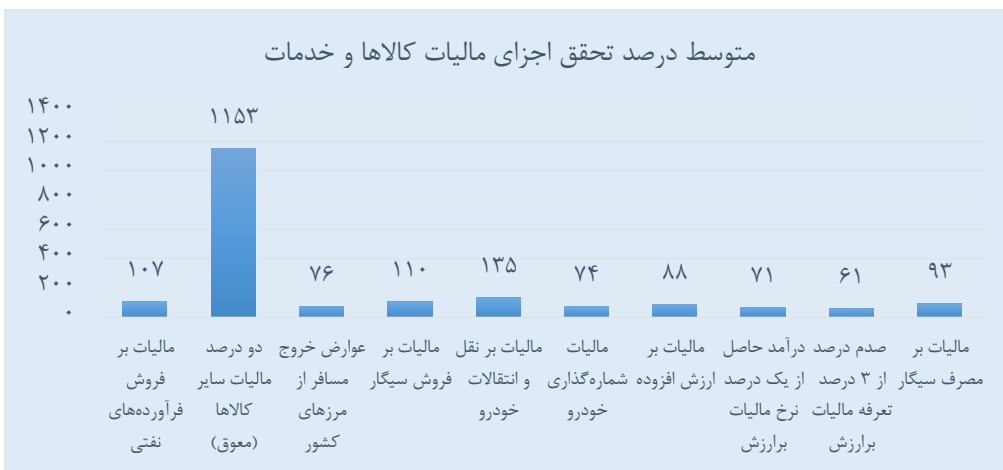
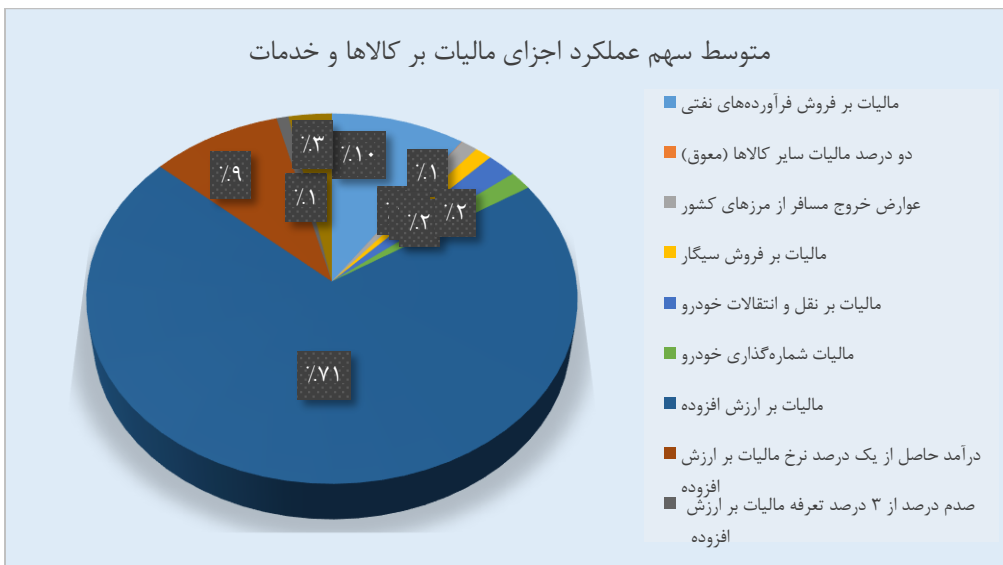
منبع: محاسبات تحقیق

جدول (۱۳) عملکرد اجزای مالیات بر کالاها و خدمات بر اساس سهم، درصد تحقق و رشد عملکردی آنها در سال‌های ۱۳۹۷ تا نیمه اول ۱۴۰۰ را نشان می‌دهد. ملاحظه می‌شود جزء مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های مورد بررسی، بیشترین عملکرد وصول درآمدها را در بین سایر اجزا دارد و درصد تحقق آن نیز همواره بین ۸۰

تا ۹۰ درصد میزان مصوب برای این جزء است. درصد تحقق به این میزان نشان می‌دهد که بخش قابل توجه آن که به عنوان مالیات بر ارزش افزوده در بودجه سنواتی مصوب می‌شود، در عمل وصول و محقق می‌گردد. روند رشد مالیات بر ارزش افزوده در جدول (۱۳) که از ۷ درصد در سال ۱۳۹۷ آغاز شده و به ۳۵ درصد در سال ۱۳۹۹ افزایش یافته، بیانگر این است که با توجه به نکات مطرح شده درباره قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده و ایجاد پایه‌ها، الزامات و لغو برخی معافیت‌ها، ادامه این روند برای رشد عملکرد این نوع مالیات محتمل می‌باشد. سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل مالیات بر کالاها و خدمات در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، حدود ۷۳ درصد است که دقیقاً معادل سهم عملکرد وصول این جزء مالیاتی از کل مالیات بر کالاها و خدمات در سال ۱۳۹۹ می‌باشد. در نیمه اول سال ۱۴۰۰ نیز با اینکه فقط ۶۰ درصد میزان مالیات مصوب ارزش افزوده در بودجه سال جاری تحقق یافته است، سهم عملکرد وصول این نوع مالیات، ۸۰ درصد کل عملکرد مالیات کالاها و خدمات می‌باشد که قابل توجه است.

بنابراین با روندی که در وصول مالیات ارزش افزوده در سال‌های اخیر و تغییراتی که به‌ویژه در معافیت‌های این نوع مالیاتی رخ داده و اصلاحات ایجاد شده در قانون دائمی مالیات ارزش افزوده در سال جاری و پایه‌های جدیدی که به آن اضافه گردیده است، انتظار می‌رود تحقق افزایش ۶۷ درصدی مالیات ارزش افزوده - ۶۰ هزار میلیارد تومان - با مدیریت مناسب سازمان امور مالیاتی کشور در سال آتی تحقق یابد. بند دیگری که شامل رشد قابل توجهی در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ است، مالیات بر سیگار است که رشد حدود ۹۰ درصدی دارد. هرچند مقدار مطلق افزایش این بند چندان چشمگیر نیست و از ۱/۲ هزار میلیارد تومان در سال ۱۴۰۰ به ۲/۳ هزار میلیارد تومان در لایحه سال ۱۴۰۱ رسیده است که به معنی افزایش یک هزار میلیارد تومانی مالیات بر سیگار در سال آتی می‌باشد که در مقایسه با مالیات بر ارزش افزوده رقم قابل چشم‌پوشی است.

نمودار (۱۰) متوسط سهم عملکردی اجزای مالیات کالاها و خدمات، درصد تحقق و رشد عملکرد آنها در دوره زمانی ۹۹-۱۳۹۶ را نشان می‌دهد. ملاحظه می‌شود که به طور متوسط حدود ۷۰ درصد مالیات کالاها و خدمات را مالیات بر ارزش افزوده تشکیل می‌دهد. البته بعد از تصویب و اجرای اولیه مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷، سهم وصول درآمدهای حاصل از آن نسبت به کل درآمدهای مالیات کالاها و خدمات به مرور افزایش یافته تا اینکه در سال ۱۳۹۹ به حدود ۷۳ درصد می‌رسد. مالیات بر فروش فرآورده‌های نفتی نیز به طور متوسط ۱۰ درصد کل درآمد مالیات کالاها و خدمات را شامل می‌شود که در موقعیت دوم بعد از مالیات بر ارزش افزوده، قرار دارد.



نمودار ۱۰: متوسط سهم، درصد تحقق و رشد عملکرد اجزای مالیات اشخاص حقوقی (درصد)

قسمت دوم نمودار (۱۰) متوسط درصد تحقق اجزای مالیات کالاها و خدمات را نمایش می‌دهد. جزء دوم یعنی دو درصد مالیات سایر کالاها (معوق) بیشترین درصد تحقق را در بین اجزا دارد. همان‌طور که در جدول (۱۳) نیز مشاهده می‌شود، این نمایش بیشترین به دلیل عملکرد وصول مالیات جزء مذکور در سال ۱۳۹۹ است که درصد تحقق آن ۴۵۰۰ درصد می‌باشد. اگر جزء مذکور را کنار بگذاریم، بیشترین درصد تحقق‌ها که بالای صد در صد است، به ترتیب مالیات بر نقل و انتقالات خودرو، مالیات بر فروش سیگار و مالیات بر فروش فرآورده‌های نفتی می‌باشد. همان‌طور که در نمودار ملاحظه می‌شود، جزء مالیات بر ارزش افزوده به طور متوسط در دوره مورد بررسی، درصد تحقق کمتر از صد در صد داشته و مقدار آن ۸۸ درصد است.

وضعیت مشابهی درباره متوسط رشد اجزای مالیات کالاها و خدمات در نمودار (۱۰) مشاهده می‌شود. بیشترین رشد متوسط، متعلق به جزء دو درصد مالیات سایر کالاها (معوق) بوده و مقدار آن ۶۰۸ درصد است. مالیات بر نقل و انتقالات خودرو نیز دومین رشد به میزان ۵۰ درصد را در بین اجزای مالیات کالاها و خدمات دارد. مالیات بر مصرف سیگار و مالیات فروش سیگار به ترتیب با ۴۵ و ۳۵ درصد متوسط رشد بالایی در مقایسه با اجزای دیگر دارند.

۲-۳- مقایسه تطبیقی عملکرد انواع مالیات با کشورهای دیگر

آنچه در بخش پیشین به آن پرداخته شد، عملکرد انواع مالیات‌ها و اجزای آنها برحسب وصول درآمدهای مالیاتی مصوب در بودجه‌های سنواتی، درصد تحقق و رشد عملکرد آن اجزا در طی دوره زمانی معین بود. سهم هر کدام از انواع مالیات‌ها در کل درآمدهای مالیاتی وصول شده نظام مالیاتی کشور، بیانگر توزیع بار مالیاتی بر گروه‌ها یا اقشار خاصی در جامعه است که می‌تواند عملکرد و کارآمدی فعالیت‌های اقتصادی در بخش‌های مختلف را تحت تأثیر قرار دهد. در نمودار (۱) مشاهده شد که عملکرد کل نظام مالیاتی کشور به لحاظ نماگر (T/GDP) در مقایسه با کشورهای مورد بررسی، وضعیت مطلوبی ندارد. در این بخش به تحلیل جزئی‌تر عملکرد انواع مالیات‌ها و نحوه کارکرد و اثرگذاری نظام مالیاتی کشور در مقایسه با سایر کشورها پرداخته می‌شود.

تفاوت در میزان تعمیق درآمدهای مالیاتی بودجه و تفاوت عملکرد انواع مالیات‌های کشور در مقایسه با کشورهای دیگر، این واقعیت را روشن می‌سازد که نظام‌های مالیاتی با چه رویکرد و سیاست‌های مالیاتی، پیاده‌سازی شده و کارکردهای ممکن خود را در سطح جامعه به انجام می‌رسانند. این امکان وجود دارد که ساختار معیوب یک نظام مالیاتی، با تقویت نابرابری چه در سطح فردی و چه در سطح بین‌بخشی همراه باشد. در جدول (۱۴) عملکرد اجزای مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم برای ایران با کشورهای دیگر مقایسه شده است. این جدول متوسط سهم اجزای مذکور از درآمدهای کل مالیاتی وصول شده را برای دوره ۲۰۰۵-۲۰۱۹ نشان می‌دهد.

ملاحظه می‌شود برای نظام مالیاتی کشور ایران، از حدود ۶۰ درصد مالیات‌های مستقیم (معادل ۳۴۳ هزار میلیارد ریال) از کل درآمدهای وصول شده، تقریباً ۴۲ درصد آن به مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی اختصاص داشته و ۱۵ درصد آن به مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و ۴ درصد نیز به جزء مالیات بر دارایی مربوط است. مالیات بر کالاها و خدمات که در واقع بخش اعظم آن مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی کشور است، حدود ۲۴ درصد کل درآمدهای مالیاتی کشور را به‌طور متوسط پوشش می‌دهد.

جدول ۱۴: متوسط سهم اجزای مالیات از درآمدهای کل مالیاتی در گروه کشورها (درصد)

کشور	مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی	مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی	مالیات بر دارایی	مالیات بر کالاها و خدمات	جمع
ایران	۱۴/۹	۴۱/۷۵	۳/۶۸	۲۳/۸۸	۸۴/۲۳
آلمان	۳۸/۲۹	۱۰/۸	۳/۷۶	۴۴/۶۹	۹۷/۵
کشورهای آسیایی منطقه	۱۰/۱	۱۹/۲	۲/۰۲	۵۳/۴	۸۴/۷
کشورهای منتخب آسیای شرقی	۱۸/۶	۱۹/۵	۱۰/۹	۴۳/۲	۹۲/۲
کشورهای اروپا و آمریکای شمالی	۳۴/۶	۱۲/۴	۷/۶	۴۱/۶	۹۶/۲
کشورهای آمریکای لاتین	۱۷/۱	۱۶/۸	۹/۷	۵۰/۹	۹۴/۵

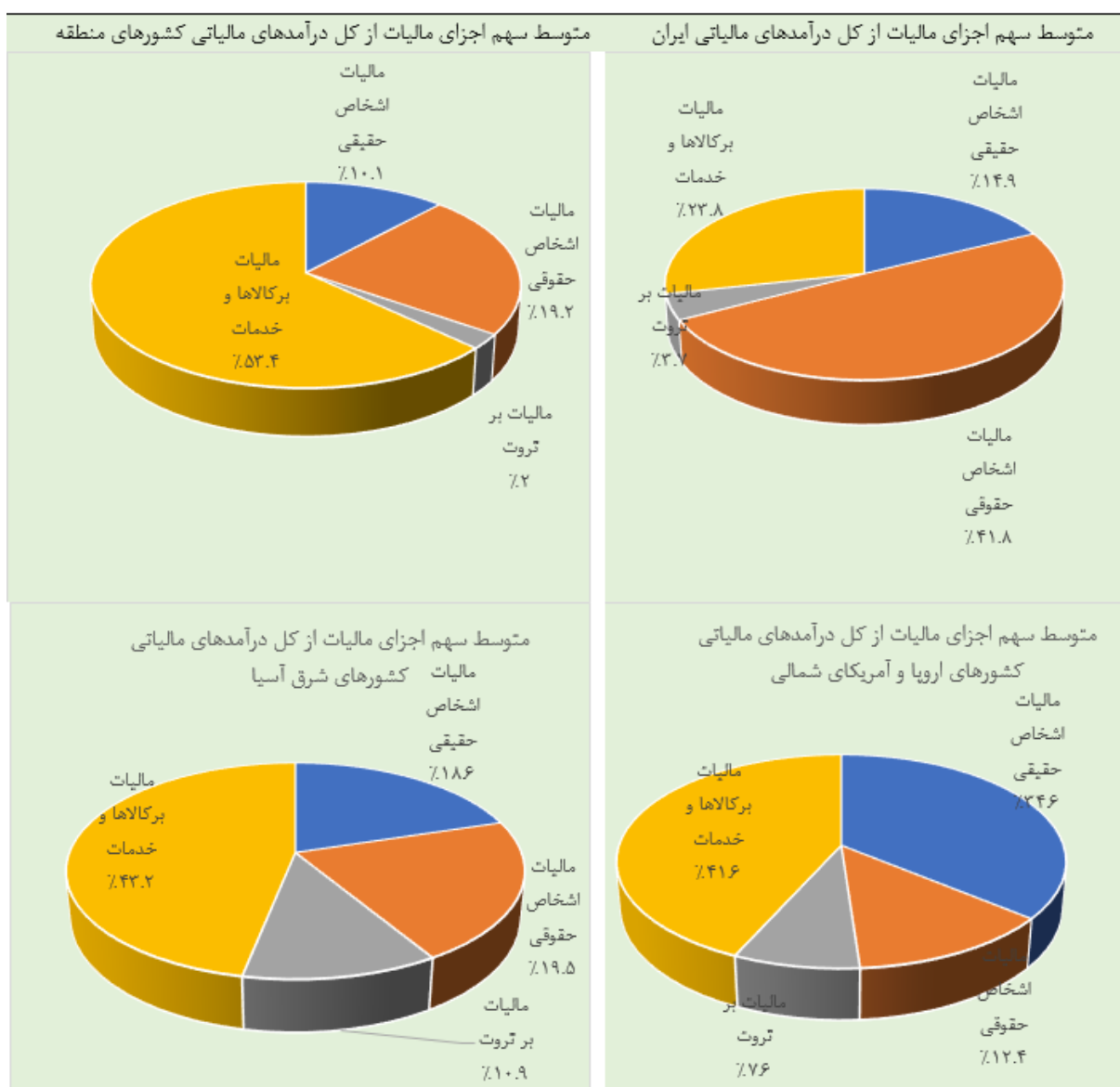
منبع: خزانه‌داری کل کشور - صندوق بین‌المللی پول (داده‌های GFS)، ۱۳۹۹-۲۰۲۱

بخش بزرگی از نسبت بالای مالیات‌های مستقیم در نظام مالیاتی ایران از کل درآمدهای مالیاتی در مقایسه با کشورهای دیگر، مربوط به سهم مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در کشور است. در جدول (۱۴) ملاحظه می‌شود این سهم بیشترین درصد را در بین کشورهای مورد مقایسه دارد. از سوی دیگر، نسبت مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی از کل درآمدهای مالیاتی برای کشورهای اروپا و آمریکای شمالی وضعیت عکس ایران را دارد. حدود ۳۵ درصد، مربوط به مالیات اشخاص حقیقی و ۱۲ درصد نیز مربوط به درآمد مالیات اشخاص حقوقی کشورهای مذکور می‌باشد. این ارقام برای کشور آلمان به ترتیب ۳۸ درصد و ۱۰ درصد است. در واقع تمرکز نظام مالیاتی ایران بر وصول درآمدها از کسب و کارها و بخش‌های تولیدی و خدماتی بوده است، در حالی که مالیات از درآمد اشخاص حقیقی، دارایی‌های آنها و مصرف کالاها و خدمات توسط خانوارها در اولویت‌های بعدی قرار دارند.

وضعیت مشابهی برای کشورهای آسیایی منطقه نیز البته با شدت کمتر وجود دارد. سهم مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در این کشورها به‌طور متوسط حدود ۱۹ درصد و مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی ۱۰ درصد است که اهمیت مالیات اشخاص حقوقی در مالیات مستقیم این کشورها را نشان می‌دهد. البته تفاوت عملکرد ساختار مالیاتی این کشورها با ایران، در میزان و سهم مالیات غیرمستقیم از نوع مالیات بر کالاها و خدمات است. در نتیجه این سهم برای کشورهای منطقه‌ای به‌طور متوسط حدود ۵۳ درصد بوده و این میزان برای مالیات ایران تقریباً ۲۳ درصد می‌باشد. در واقع در کشورهای منطقه، تأکید اصلی مالیات‌ستانی بر روی پایه

تحلیل و تبیین سیاست‌های مالیاتی چندسال گذشته و پیش‌بینی آن در سال ۱۴۰۱

مصرف یعنی مالیات بر کالاها و خدمات (مالیات بر ارزش افزوده) بوده و در نظام مالیاتی ایران تأکید بر مالیات کسب و کارها و فعالین تولید و خدمات است. ساختار و عملکردی که حتی در مقایسه با کشورهای منطقه مانند افغانستان، ارمنستان، آذربایجان، مصر، اردن، عربستان سعودی، ترکیه و امارات نیز ضعیف بوده و هدف-گیری‌های ناکارآمدی در مقایسه با آنها دارد. نمودار (۱۱) تفاوت سهم اجزای مالیات‌ها از کل درآمدها را برای ایران و سایر کشورهای مورد مطالعه نشان می‌دهد.



نمودار ۱۱: متوسط سهم اجزای مالیات در کشورهای مختلف در دوره ۲۰۰۵-۲۰۱۹

تفاوت الگوی مالیاتی در ساختار نظام مالیاتی کشور با دیگر کشورها در نمودار ۱۱ به خوبی قابل ملاحظه است. بخش عمده نظام مالیاتی ایران را مالیات اشخاص حقوقی تشکیل می‌دهد، در حالی که در سایر کشورها از جمله کشورهای آسیای غرب، آسیای شرق، اروپا و آمریکای شمالی و حتی آمریکای لاتین مالیات بر کالاها و خدمات

بیشترین اهمیت را در درآمدهای مالیاتی دارد. در واقع پایه مالیاتی مهم در نظام مالیاتی ایران، درآمد بوده و شرکت‌ها، مؤسسات و فعالین اقتصادی مؤدیان اصلی آن هستند. در حالی که پایه مالیاتی در سایر کشورها مصرف بوده و مؤدیان آن مصرف‌کنندگان کالاها و خدمات مختلف می‌باشند. به عبارت دیگر، مالیات در ایران، تولید را هدف قرار داده و در مقابل، مالیات کشورهای دیگر، مصرف را هدف مالیات‌ستانی قرار داده‌اند. این دو نوع رویکرد مالیات‌ستانی تفاوت ماهوی با یکدیگر داشته و اثرات کارکردی متفاوتی نیز در تأمین مالی دولت، اثرات بازتوزیعی و تثبیت اقتصادی خواهد داشت که در بخش بعدی بیشتر درباره این موضوع پرداخته می‌شود.

دلیل اینکه نظام مالیاتی ایران علاقه شدید به مالیات اشخاص حقوقی دارد و بخش قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی کشور مربوط به این نوع مالیات، سهل‌الوصول بودن آن است. تمرکز بر وصول نوع مالیاتی که سهل‌الوصول بوده و نیاز به سیاست‌گذاری، اقدامات و فرایندهای پیچیده‌ای ندارد، بیانگر ساختار ضعیف و توسعه نیافته نظام مالیاتی یک اقتصاد است. مالیات اشخاص حقوقی شامل مالیات علی‌الحساب و معوقه شرکت‌های دولتی و مالیات شرکت‌های غیردولتی است که به‌طور متوسط حدود ۴۲ درصد کل درآمدهای مالیاتی وصول شده در یک سال را تشکیل می‌دهد.

بر اساس نمودار (۱۱) مجموع مالیات اشخاص حقوقی و حقیقی تقریباً ۶۰ درصد مالیات کشور ایران را شکل داده و به عنوان درآمدهای سهل‌الوصول مالیاتی در بین انواع مالیاتی دیگر، مهم‌ترین سهم را در نظام مالیاتی دارند. تشخیص این مالیات‌ها که مؤدیان آن شرکت‌های دولتی، غیردولتی، کارمندان دولت، کارکنان بخش خصوصی و صاحبان مشاغل هستند، مبتنی بر روش‌های سنتی و مراجعه آنها به اداره‌های امور مالیاتی و طی کردن فرایند اداری- کاغذی می‌باشد. پابرجا بودن روش‌های سنتی حضوری برای وصول، بسترهای گسترش فساد اداری، تبعیض بین افراد و اشتباه و خطا در محاسبات را مهیا می‌کند. در بین گروه‌های مختلف کشورهای که در نمودار (۱۱) ملاحظه می‌شود، هیچ‌کدام سهم مالیات اشخاص حقوقی و حقیقی بالاتر از ۵۰ درصد را در نظام مالیاتی خود ندارند. در مقابل، ملاحظه شد وضعیت فوق برای اقتصاد ایران حاکم بوده و عدم تعادل شدیدی بین اجزای مالیات از لحاظ وصول درآمدی وجود دارد.

سهم بالای دو نوع مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی در مقایسه با انواع مالیات‌های دیگر، به این علت است که از نوع مالیات‌های مستقیم بوده و وصول درآمد آنها یا به‌واسطه مؤدیانی است که اطلاعاتشان برای نظام مالیاتی کشور محرز بوده و توسط دولت ارسال می‌شود (برای مثال کارمندان و شرکت‌های دولت) و یا با مراجعه مستقیم اشخاص (حقیقی و حقوقی) دارای درآمد به سازمان امور مالیاتی و پرداخت مالیات صورت می‌گیرد. در هر دو حالت نیازی به ساختار و فرایند پیچیده‌ای برای وصول مالیات در سیستم مالیاتی کشور احساس نمی‌شود، اما در جایی که مالیات‌های پیچیده‌تری مانند مالیات بر ارزش افزوده و یا مالیات بر مجموع درآمدهای فرد، هدف باشد ساختار ساده و توسعه نیافته توانایی پیاده‌سازی چنین مالیات‌هایی به‌صورت کارآمد را ندارد.

با وجود اینکه مالیات بر ارزش افزوده یا همان مالیات بر مصرف کالاها و خدمات، در نظام مالیاتی ایران از سال ۱۳۸۷ اجرا شده است، اما همچنان نتوانسته است تمام ظرفیت خود را به ظهور برساند و با گذشت ۱۲ سال از اجرای آن، بخش عمده درآمدهای مالیاتی وصول شده را مالیات‌های اشخاص حقیقی و حقوقی تشکیل می‌دهند. به عنوان مثال، در بودجه مصوب سال ۱۴۰۰، حدود ۴۸ درصد درآمدهای مالیاتی را دو نوع مالیات مستقیم اشخاص حقیقی و حقوقی تشکیل داده و ۳۸ درصد مربوط به مالیات بر کالاها و خدمات است. با وجود تجربه ۱۲ ساله اجرای مالیات بر ارزش افزوده، چالش‌های جدی در مسیر آن وجود داشته و علاوه بر آسیب به تولیدکنندگان و فعالان زنجیره ارزش در اقتصاد- به واسطه عدم بازپرداخت وجوه پرداخت شده توسط فعالان تولید و خدمات- موجب بروز مشکلات و چالش‌ها در زنجیره تولید، عرضه کالاها و خدمات در بازار محصولات نیز شده است.

۳- برآورد عملکرد وصول درآمدهای مالیاتی سال ۱۴۰۱

بر اساس جدول ۵ این گزارش، کل درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، حدود ۵۳۲ هزار میلیارد تومان است که به معنی رشد ۶۲ درصدی نسبت به کل درآمدهای مالیاتی در بودجه مصوب سال ۱۴۰۰ می‌باشد. همچنین چگونگی تغییرات مقادیر انواع مالیات‌ها و اجزای آنها در لایحه بودجه در مقایسه با سال‌های گذشته، در بخش‌های مختلف گزارش مورد بررسی قرار گرفت. اما آیا دولت می‌تواند رشد ۶۲ درصدی درآمدهای مالیاتی را در عملکرد نیز بالفعل کند. به عبارت دیگر، امکان تحقق چند درصد از مالیات پیش‌بینی شده در لایحه سال ۱۴۰۱ وجود دارد. اگر ما به روند چند سال گذشته مالیات‌های مصوب در بودجه‌های سنواتی و عملکرد وصول آنها- جدول (۴) گزارش- نگاه کنیم، ملاحظه خواهیم کرد که متوسط رشد کل درآمدهای مالیاتی مصوب و عملکرد، هر دو نرخ‌های نزدیک به یکدیگر و حدود ۲۰ درصد را به‌طور متوسط در هر سال داشته‌اند.

بنابراین اگر ما روند رشد عملکرد وصول مالیات را آن‌چنان‌که در جدول (۴) مشاهده شد، به عنوان پیش‌فرض در نظر بگیریم و با فرض عدم تحول در عملکرد دولت در وصول مالیات و اینکه روند عملکردی مانند سال‌های گذشته است، باید انتظار داشته باشیم که رشد وصول درآمدهای مالیاتی در سال جاری و سال آتی نیز با همان روند سال‌های قبل صورت بگیرد. بنابراین با در نظر گرفتن رشد متوسط ۲۰ درصد عملکرد وصول مالیات سالانه، برآورد می‌شود که وصول درآمدهای مالیاتی در سال ۱۴۰۰، حدود ۲۳۱ هزار میلیارد تومان و عملکرد سال آتی با همین روند، تقریباً ۲۷۸ هزار میلیارد تومان باشد که در مقایسه با پیشنهاد ۵۳۲ هزار میلیارد تومانی لایحه بودجه ۱۴۰۱ تفاوت قابل ملاحظه‌ای دارد.

بنابراین مسلم است که دولت برای تحقق رشد ۶۲ درصدی مالیات در لایحه سال آتی، باید اقدامات چشمگیری انجام دهد تا بتواند روند وصول مالیاتی گذشته را تغییر دهد. جداول (۱) تا (۳) در بخش نخست گزارش، برخی تغییر رویکردهای دولت در مالیات‌ستانی را بر اساس آنچه در احکام تبصره ماده واحده لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ اشاره شده است، به‌طور تفصیلی و در مقایسه با قوانین بودجه سال‌های گذشته نشان می‌دهد. جهت‌گیری‌های جدیدی که شرح آنها در بخش‌های متأخر گزارش، نشان داد چگونه افزایش وصول درآمدهای انواع مالیات‌ها و اجزای آنها امکان‌پذیر است.

با این تفاسیر، در برآورد میزان وصول کل درآمد مالیاتی سال ۱۴۰۱، نمی‌توان به روند رشد ثابت عملکرد وصول مالیاتی سال‌های گذشته اتکا کرد. معیار دیگر برای برآورد، درصد تحقق مالیات مصوب سال‌های مختلف است که در جدول (۱۵) برای سال‌های ۹۹-۱۳۹۶ نشان داده شده است. متوسط درصد تحقق بین سال‌های

تحلیل و تبیین سیاست‌های مالیاتی چندسال گذشته و پیش‌بینی آن در سال ۱۴۰۱

مورد بررسی در جدول، معادل ۹۳ درصد می‌باشد که در ستون آخر با رنگ آبی برای سال‌های ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ نشان داده شده است.

جدول ۱۵: مصوب، عملکرد و درصد تحقق کل درآمدهای مالیاتی، (هزار میلیارد ریال - درصد)

سال	مصوب	عملکرد	درصد تحقق
۱۳۹۶	۱۱۸۴	۱۱۵۸	۹۸
۱۳۹۷	۱۱۴۵	۱۲۷۹	۸۹
۱۳۹۸	۱۷۶۱	۱۶۱۵	۹۲
۱۳۹۹	۲۰۷۸	۱۹۲۹	۹۳
۱۴۰۰	۳۲۹۸	نیمه اول: ۱۶۶۶ برآورد کل سال: ۳۰۶۷	نیمه اول: ۵۱ متوسط: ۹۳
۱۴۰۱	لایحه: ۵۳۲۵	برآورد: ۴۹۵۲	متوسط: ۹۳

منبع: خزانه‌داری کل کشور، قوانین بودجه مصوب سالانه و محاسبات تحقیق

اگر فرض اولیه ما این باشد که دولت در عملکرد سال آینده نیز بتواند متوسط درصد تحقق مالیات‌های مصوب را حفظ کرده و ۹۳ درصد مالیات مصوب سال ۱۴۰۰ و لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ را محقق کند، در این صورت کل درآمدهای مالیاتی وصول شده در پایان سال ۱۴۰۰، حدود ۳۰۷ هزار میلیارد ریال و برای سال ۱۴۰۱ نیز تقریباً ۴۹۵ هزار میلیارد ریال برآورد می‌شود که در جدول (۱۵) با رنگ آبی مشخص شده است. البته در این برآورد، درصد تحقق کل درآمدهای مالیاتی مصوب سال‌های گذشته، مبنای بررسی قرار گرفته است؛ اما همان‌طور که در بخش پیشین ملاحظه شد، توزیع بسیار نامتوازن بار مالیاتی بین انواع مالیات‌ها در نظام مالیاتی کشور وجود دارد. بنابراین درصد تحقق نوع مالیات‌هایی که اتکای عمده سیاست‌گذار بر روی آنها است، می‌تواند در عملکرد وصول مالیات کل نظام مالیاتی تأثیر متفاوتی در مقایسه با انواع دیگر مالیاتی داشته باشد.

همان‌طور که در بررسی احکام تبصره‌ها و تحلیل اجزای مالیات در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ مشاهده شد، برخی از اجزا در مالیات‌های خاصی، مورد توجه ویژه‌ای از طرف دولت در لایحه بودجه قرار گرفته است. به عنوان مثال، مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی و یا مالیات بر ارزش افزوده نمونه‌ای از مواردی است که شاهد تغییرات زیادی هم به لحاظ کمی در آنها بوده‌ایم و هم از حیث سیاست‌هایی که در قبال آنها در احکام تبصره‌ها اتخاذ شده است، تحولات نسبتاً مناسبی ملاحظه می‌شود. به همین دلیل، با در نظر گرفتن انواع مالیات و ملاحظه درصد تحقق درآمدهای آنها در طی سال‌های گذشته، معیار مناسب‌تری را برای برآورد عملکرد مالیات در سال آتی در اختیار ما قرار می‌دهد.

در این معیار فرض ما این است که متوسط درصد تحقق هر یک از اجزا و انواع مالیاتی بتواند در عملکرد وصول درآمدهای سال آتی نیز حفظ شده و با همان نسبتی که در سال‌های گذشته، وصول صورت گرفته است در سال آتی نیز رخ بدهد. از آنجاکه تأکید دولت بر همه اجزای نظام مالیات، یکسان نبوده و برخی که درصد تحقق بالاتری در گذشته داشته‌اند، در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱ نیز بیشتر مورد توجه قرار گرفته‌اند، بنابراین

انتظار می‌رود برآورد عملکرد مالیات سال آینده بیشتر از معیار قبلی باشد و احتمالاً به واقعیت نیز نزدیک‌تر خواهد بود. جدول (۱۶) درصد تحقق هر یک از انواع مالیاتی و متوسط درصد تحقق آنها در سال‌های ۹۹-۱۳۹۶ که برگرفته از جداول (۷) تا (۱۳) را نشان می‌دهد.

جدول ۱۶: متوسط درصد تحقق انواع مالیات در سال‌های اخیر (هزار میلیارد ریال - درصد)

شرح	درصد تحقق سال ۱۳۹۶	درصد تحقق سال ۱۳۹۷	درصد تحقق سال ۱۳۹۸	درصد تحقق سال ۱۳۹۹	متوسط درصد تحقق	عملکرد سال ۱۴۰۰ بر اساس متوسط درصد تحقق	عملکرد سال ۱۴۰۱ بر اساس متوسط درصد تحقق
مالیات اشخاص حقوقی	۱۰۱	۱۰۲	۱۰۸	۱۲۶	۱۰۹	۶۵۱	۱۴۷۰
مالیات اشخاص حقیقی	۸۹	۹۸	۱۱۶	۱۱۳	۱۰۴	۵۷۰	۸۸۶
مالیات بر ثروت	۹۷	۱۰۹	۲۰۵	۲۷۱	۱۷۰	۵۸۸	۴۷۳
مالیات بر واردات	۱۲۷	۹۳	۶۱	-	۹۴	۵۲۳	۷۵۰
مالیات بر کالاها و خدمات	۹۴	۸۹	۸۲	۷۸	۸۶	۱۰۷۴	۱۷۶۰
کل درآمدهای مالیاتی	۹۸	۸۹	۹۲	۹۳	۹۳	۳۴۰۶	۵۳۳۹

منبع: محاسبات تحقیق

با در نظر گرفتن متوسط درصد تحقق هر یک از انواع مالیاتی و مقدار مصوب آنها در بودجه سال‌های ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱، میزان عملکرد برآورد شده انواع مالیات‌ها در دو ستون آخر جدول (۱۶) برای سال‌های مذکور محاسبه و با رنگ آبی نشان داده شده است. ملاحظه می‌شود برای عملکرد وصول کل درآمدهای مالیاتی سال آینده، در این سناریو ارزشی حدود ۵۳۴ هزار میلیارد تومان برآورد شده که تقریباً معادل مقدار پیش‌بینی شده درآمدهای مالیاتی در لایحه بودجه سال آتی است.

توجه در ارقام برآوردی ستون آخر جدول ۱۶، نشان می‌دهد که از کل درآمد مالیاتی ۵۳۴ هزار میلیارد تومانی که در سال آتی می‌تواند وصول شود، حدود ۳۲۳ هزار میلیارد تومان به دو نوع مالیات اشخاص حقوقی و مالیات کالاها و خدمات مربوط می‌شود. به عبارت دیگر، تقریباً ۶۰ درصد کل درآمدهایی که در سال آینده به عنوان مالیات اخذ می‌شود، از ناحیه دو نوع مالیات مذکور خواهد بود. با توجه به ظرفیتی که در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، به واسطه احکام تبصره‌ای و قانون مالیات بر ارزش افزوده برای دو نوع مالیات اشاره شده مهیا گردیده است، می‌توان انتظار برآورده شده چنین اتفاقی را داشت. چراکه ملاحظات در نظر گرفته شده برای مالیات‌های فوق، گام‌های نسبتاً خوبی در جهت اصلاح ساختار نظام مالیاتی کشور می‌تواند تلقی شود.

۴- جمع‌بندی

افزایش قابل توجه و تقریباً بی‌سابقه منابع درآمد مالیاتی در لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، یکی از اقداماتی است که دولت در تنظیم لایحه بودجه کشور در سال جاری انجام داده است. مسئله مطرح این است که تا چه میزان تحقق‌پذیری چنین افزایشی وجود دارد. گزارش انجام شده، در بررسی این مسئله به تحلیل موضوع مالیات و ابعاد آن در لایحه بودجه پرداخته است. به منظور کنکاش درباره تحقق‌پذیری چنین تغییر چشمگیر در درآمدهای مالیاتی، در گام نخست باید سیاست‌ها و تصمیماتی که در مراحل تنظیم لایحه بودجه از سوی سازمان(های) سیاست‌گذار، در پیش گرفته شده است، مورد تحلیل و واکاوی قرار می‌گرفت. بازبینی و مقایسه تطبیقی احکام تبصره لایحه بودجه سال آینده با احکام بودجه مصوب سال ۱۴۰۰ تا حدود زیادی تغییر رویکردها و سیاست‌های جدید دولت را که در این احکام مستتر بودند، برای ما روشن ساخت که نتیجه آن، دسته‌بندی احکام تبصره‌ای جدید در جداول نخست این گزارش بود.

در گام بعدی، مراجعه به جداول شماره (۵) در لایحه بودجه و بودجه‌های مصوب سال‌های پیشین بود که درآمد انواع مالیات‌های نظام مالیاتی کشور در آنها پیش‌بینی شده است. مقایسه و تحلیل این جداول این نکته را روشن می‌کند که دولت، در سال آتی برای وصول مالیات بیشتر بر دو نوع مالیات اشخاص حقوقی و مالیات کالاها و خدمات تکیه دارد. فارغ از نحوه توزیع بار مالیاتی میان انواع مالیات‌ها که سابقه آن به دهه‌های گذشته برمی‌گردد، تکیه دولت بر دو نوع مالیاتی که از سال‌های گذشته بیشترین سهم را در وصول درآمدهای مالیاتی داشته و در مقایسه با انواع دیگر مالیات‌ها، بالاترین درصد تحقق مالیات‌های مصوب آنها صورت گرفته است، مؤید آن است که دولت همچنان بر درصد تحقق بالای آنها تمرکز خواهد داشت.

تغییرات احکام و تبصره‌های مالیاتی ماده واحده لایحه بودجه ۱۴۰۱ که در گام اول شناسایی و دسته‌بندی شدند، رویکرد دولت در حفظ درصد تحقق بالای دو نوع مالیات اشخاص حقوقی و مالیات بر ارزش افزوده را تأیید می‌کنند. بندهای بسیار مهم «ذ» و «ض» در لایحه بودجه سال آتی، فراهم‌آور بستر لازم و تضمین‌کننده قانونی برای پیاده‌سازی رویکرد دولت در جهت اهداف مالیاتی لایحه هستند. با وجود این باید متذکر شد که آنچه از احکام و بندهای تبصره لایحه و تغییرات در ارقام جداول بر اساس احکام مذکور حاصل شده است، صرفاً مسیر حرکت دولت در جریان تحولات مالیاتی لایحه بودجه و پوشاندن جامه عمل برای این حرکت را نشان می‌دهد. بنابراین آنچه به عنوان عملکرد وصول مالیات سال آتی رقم خواهد خورد، بستگی به کارآمدی، توانایی و جدیت سازمان‌های سیاست‌گذار و اجرایی در این حوزه خواهد داشت.

منابع

بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، https://www.cbi.ir/category/EconomicTrends_fa.aspx، پایگاه داده‌های مالی دولت (GFS)، صندوق بین‌المللی پول، <https://data.imf.org/?sk=a0867067-d23c-4ebc-ad23-d3b015045405>

خزانه‌داری کل کشور، وزارت امور اقتصاد و دارایی، ۱۴۰۰
قانون بودجه مصوب سال ۱۳۹۶، سازمان برنامه و بودجه کشور
قانون بودجه مصوب سال ۱۳۹۷، سازمان برنامه و بودجه کشور
قانون بودجه مصوب سال ۱۳۹۸، سازمان برنامه و بودجه کشور
قانون بودجه مصوب سال ۱۳۹۹، سازمان برنامه و بودجه کشور
قانون بودجه مصوب سال ۱۴۰۰، سازمان برنامه و بودجه کشور
لایحه بودجه سال ۱۴۰۱، سازمان برنامه و بودجه

سازمان امور مالیاتی کشور، وزارت امور اقتصاد و دارایی، ۱۴۰۰؛ <https://www.intamedia.ir/>