مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی
دفتر مطالعات بخش عمومی
شماره مسلسل: ۲۱۱۸۶ آذرماه ۱۴۰۴

# بررسی روند درآمدهای مالیاتی ایران در دو دهه گذشته

نمایه در پایگاه مرکز اطلاعاتی علمی جهاد دانشگاهی (SID)، پایگاه مجلات تخصصی نور (Noor Mags)

مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

**شناسنامه گزارش** | **شماره مسلسل:۲۱۱۸۶**

**عنوان گزارش:** بررسی روند درآمدهای مالیاتی ایران در دو دهه گذشته

**نوع گزارش:** طرح/ایحه ☐، نظارتی ☐، راهبردی ■، پیش‌نویس قانونی ☐

**نام دفتر:** مطالعات بخش عمومی، گروه سیاست‌های مالیاتی

**تهیه و تدوین:** سیدسروش میرهاشمی

**مدیر مطالعه:** هادی ترابی‌فر

**ناظر علمی:** سیدعباس پرهیزکاری

**ناظر علمی خارج از مرکز:** محمد سعید آقا محمدحسین تجریشی (عضو هیئت علمی دانشگاه صنعتی شریف)

**اظهارنظرکنندگان خارج از مرکز:** احمد غفارزاده، محمدتقی پاکدامن، محمد مسیحی

**همکاران:** مهدی سرمست شوشتری، محمدحسین عزیزیان

**صفحه‌آرا:** سمیرا صادقی عسکری

**واژه‌های کلیدی:**

۱. مالیات

۲. قیمت‌گذاری

۳. معافیت

**تاریخ شروع مطالعه:** شهریور ۱۴۰۳

**تاریخ انتشار:** ۱۴۰۴/۹/۲۶

**به نام خدا**

## فهرست مطالب


چکیده ..... ۱
خلاصه مدیریتی ..... ۲
۱. مقدمه ..... ۶
۲. معرفی شاخص نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی ..... ۹
۳. بررسی پایه‌های مالیاتی به‌تفکیک ..... ۱۰
۱ـ۳. مالیات بر درآمد شرکت‌ها ..... ۱۲
۲ـ۳. مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی ..... ۲۱
۳ـ۳. مالیات بر ثروت ..... ۲۷
۴ـ۳. مالیات بر واردات ..... ۳۶
۵ـ۳. مالیات بر کالاها و خدمات ..... ۴۰
۴. نتیجه بررسی‌ها ..... ۵۳
۱ـ۴. الگوهای مشترک بین پایه‌ها ..... ۵۳
۲ـ۴. عامل‌های تعیین‌کننده روند کلی درآمدهای مالیاتی ..... ۵۴
۳ـ۴. چرا درآمدهای مالیاتی کمابیش ثابت مانده است؟ ..... ۵۶
۵. جمع‌بندی و پیشنهادهای سیاستی ..... ۶۱
۶. پیوست‌ها ..... ۶۴
منابع و مآخذ ..... ۶۴


## فهرست شکل‌ها


شکل ۱. روند مجموع درآمدهای مالیاتی ..... ۱۰
شکل ۲. سهم اجزای مجموع درآمدهای مالیاتی در سال ۱۴۰۳ ..... ۱۲
شکل ۳. روند مالیات بر درآمد شرکت‌ها در کنار مجموع درآمدهای مالیاتی ..... ۱۳
شکل ۴. سهم اجزای مالیات بر درآمد شرکت‌ها در سال ۱۴۰۳ ..... ۱۳
شکل ۵. روند مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی و غیردولتی در کنار مجموع مالیات بر شرکت‌ها ..... ۱۴
شکل ۶. روند مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی با و بدون مالیات عملکرد نفت ..... ۱۵
شکل ۷. روند مالیات بر درآمد شرکت‌های غیردولتی ..... ۱۸
شکل ۸. روند مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی ..... ۲۱
شکل ۹. سهم اجزای مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در سال ۱۴۰۳ ..... ۲۲
شکل ۱۰. روند مالیات بر حقوق کارکنان بخش‌های عمومی و خصوصی در کنار مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی ..... ۲۳

شکل ۱۱. روند مالیات بر درآمد مشاغل ۲۵
شکل ۱۲. روند مالیات بر درآمد اجاره ۲۶
شکل ۱۳. روند مالیات بر ثروت ۲۸
شکل ۱۴. روند سهم اجزای مالیات بر ثروت در سال ۱۴۰۳ ۲۸
شکل ۱۵. روند مالیات بر نقل‌وانتقال سهام در کنار مالیات بر ثروت ۲۹
شکل ۱۶. روند مالیات بر نقل‌وانتقال املاک ۳۱
شکل ۱۷. روند مالیات بر نقل‌وانتقال سرقفلی ۳۲
شکل ۱۸. روند مالیات بر ارث ۳۴
شکل ۱۹. روند حق تمبر و اوراق بهادار ۳۵
شکل ۲۰. روند مالیات بر واردات در کنار واردات و نرخ ارز مبنای محاسبه حقوق ورودی ۳۷
شکل ۲۱. روند مالیات بر کالاها و خدمات در کنار مجموع درآمدهای مالیاتی ۴۰
شکل ۲۲. سهم اجزای مالیات بر کالاها و خدمات در سال ۱۴۰۳ ۴۱
شکل ۲۳. روند مالیات بر ارزش‌افزوده در کنار مالیات بر کالاها و خدمات و نرخ قانونی مالیات بر ارزش‌افزوده ۴۲
شکل ۲۴. روند مالیات بر ارزش‌افزوده با فرض نرخ‌های ثابت مالیات بر ارزش‌افزوده ۴۴
شکل ۲۵. ریشه‌های کاهش مالیات بر ارزش‌افزوده در سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱ ۴۶
شکل ۲۶. برآوردی از سهم اجزای مالیات بر فروش فراورده‌های نفتی در سال ۱۴۰۳ ۴۸
شکل ۲۷. روند مالیات بر فروش فراورده‌های نفتی در کنار قیمت و مصرف بنزین ۴۸
شکل ۲۸. روند مالیات بر نقل‌وانتقال خودرو ۵۰
شکل ۲۹. روند مالیات بر شماره‌گذاری خودرو ۵۱
شکل ۳۰. روند مالیات بر فروش سیگار ۵۲
شکل ۳۱. روند مالیات بر مصرف سیگار ۵۳
شکل ۳۲. روند مجموع درآمدهای مالیاتی و مجموع درآمدهای مالیاتی بدون مالیات عملکرد نفت ۵۷
شکل ۳۳. روند مجموع درآمدهای مالیاتی در پایه‌های تأثیرناپذیر و پایه‌های تأثیرپذیر از قیمت‌گذاری ۵۹
شکل ۳۴. گسترش فهرست منطقه‌های محروم با وجود کاهش محرومیت‌ها ۶۴

# بررسی روند درآمدهای مالیاتی ایران در دو دهه گذشته

## چکیده

در دو دهه گذشته، نظام مالیاتی تلاش‌های زیادی برای افزایش درآمدها انجام داده است. در رأس این تلاش‌ها، مالیات بر ارزش‌افزوده پایه‌گذاری شده است که امروز، نزدیک به ۳۰ درصد از درآمدهای مالیاتی دولت را تشکیل می‌دهد.

با این وجود، در همین بازه، آن‌طور که انتظار می‌رفت، درآمدهای مالیاتی افزایش پیدا نکرده است. این یک معماست. چرا تلاش‌ها نتیجه نداده است؟ یا به‌طور مشخص، مالیات بر ارزش‌افزوده کجا رفته است؟

برای پاسخ، پژوهش بررسی را از سطح اجزای درآمدهای مالیاتی شروع می‌کند. در این بخش، هجده پایه مالیاتی به‌تفکیک بررسی و در هر مورد، روند تاریخی آن پایه تحلیل می‌شود. بعد، پژوهش کم‌کم به سطح کلیات برمی‌گردد تا به حل پرسش ابتدایی نزدیک شود.

در نتیجه بررسی‌ها، به‌نظر می‌رسد این مسئله سه ریشه دارد.

یک، در سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸، ۵ درصد از ارزش نفت تولیدی به‌عنوان مالیات عملکرد شرکت نفت محسوب می‌شد؛ درحالی‌که بعد از آن، نفت دیگر بر درآمدهای مالیاتی تأثیر نداشت. بنابراین، این صرفاً یک تفاوت در قراردادهای حساب‌داری است.

دو، قیمت‌گذاری دستوری بعضی پایه‌ها را به‌شکل جدی مختل کرده است. به‌طور مشخص، به‌دلیل تثبیت نرخ ارز رسمی، مالیات بر واردات و ارزش‌افزوده آن کاهش یافته است. این موضوع بر مالیات فروش فراورده‌های نفتی هم مؤثر بوده است.

در نهایت، در اواسط دهه ۱۳۹۰، معافیت‌های گسترده‌ای به شرکت‌ها داده شد که در عرض چهار سال، درآمد مالیات بر شرکت‌های غیردولتی را به نصف کاهش داد.

بنابراین، به‌نظر می‌رسد در کنار هم، این سه عامل تا حدی به سؤال پژوهش پاسخ می‌دهند.

## خلاصه مدیریتی

### بیان/ شرح مسئله

در دو دهه گذشته، مجموعه مالیاتی کشور تلاش‌های زیادی برای ارتقای درآمدها انجام داده است. پایه‌گذاری مالیات بر ارزش‌افزوده مهم‌ترین تلاش بوده است که امروز، نزدیک به ۳۰ درصد از درآمدهای مالیاتی دولت را تشکیل می‌دهد.

در کنار این، تلاش‌های دیگری هم برای افزایش درآمدها اتفاق افتاده است. مثلاً، از سال ۱۳۹۴، کسب‌وکارها موظف شدند معامله‌های خود را در قالب صورت‌حساب به سازمان مالیاتی اعلام کنند؛ یا در سال ۱۳۹۸، سامانه مؤدیان مستقر شد که برای دریافت مالیات، سازمان را به اطلاعات گسترده‌تری تجهیز می‌کرد.

با این وجود، در این دو دهه، درآمدهای مالیاتی آن‌طور که انتظار می‌رفت افزایش نداشته است. اگر نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی را معیار بگذاریم، در این مدت، این شاخص کمابیش ثابت بوده است.

این یک معما است. چرا تلاش‌های مالیاتی ثمربخش نبوده‌اند؟ یا به‌طور مشخص، پس مالیات بر ارزش‌افزوده کجا رفته است؟

برای پاسخ، بررسی را از سطح اجزای درآمدهای مالیاتی شروع می‌کنیم. در این بخش، هجده پایه مالیاتی را به‌تفکیک بررسی و در هر مورد، روند تاریخی آن را تحلیل می‌کنیم. بعد، کم‌کم به سطح کلیات برمی‌گردیم تا در نهایت، به پاسخ سؤال ابتدایی نزدیک شویم.

در این پژوهش، مالیات‌های مستقیم، مالیات بر کالاها و خدمات و مالیات بر واردات از سال ۱۳۸۱ تا ۱۴۰۳ بررسی شده‌اند. همچنین، با هدف مقایسه بین سال‌های مختلف، از نسبت مالیات‌ها به تولید ناخالص داخلی استفاده شده است.

### نقطه نظرات/ یافته‌های کلیدی

یافته‌ها دو بخش کلی دارد. اول، پایه‌ها را به تفکیک بررسی می‌کنیم. بعد، از این بررسی‌ها، نتیجه‌هایی می‌گیریم.

**•بررسی پایه‌های مالیاتی به‌تفکیک**

**-مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی:** در سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸، ۵ درصد از ارزش نفت تولیدی به‌عنوان مالیات شرکت ملی نفت لحاظ می‌شد که حدوداً نیمی از مالیات شرکت‌های دولتی را تشکیل می‌داد. همچنین، واگذاری‌ها و زیان‌دهی شرکت‌های دولتی باعث شده است درآمدهای این پایه کاهش پیدا کند.

**-مالیات بر درآمد شرکت‌های غیردولتی:** در دو دهه اخیر، هم بخش غیردولتی بیش‌تر رونق گرفته؛ هم درآمد صادرات مواد خام و نیمه‌خام مشمول مالیات شده و هم اطلاعات شرکت‌ها شفاف‌تر شده است. بنابراین، در مجموع، روند درآمدهای این پایه صعودی بوده است.

بااین‌حال، از اواسط دهه ۱۳۹۰، با گسترش معافیت‌ها، درآمدها در یک مقطع کاهش یافته است. در این بین، معافیت‌های مدت‌دار ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم، معافیت مشارکت در تولید ماده (۱۳۸ مکرر) این قانون و معافیت شرکت سرمایه‌گذار با تجدید ارزیابی شرکت سرمایه‌پذیر بیش‌ترین تأثیر را داشته‌اند.

-**مالیات بر حقوق کارکنان بخش عمومی:** در دو دهه اخیر، درآمدهای این پایه کمابیش ثابت بوده است. البته، در حوالی سال ۱۳۹۵، مقدارهای بالاتری را ثبت کرده است.

-**مالیات بر حقوق کارکنان بخش خصوصی:** از دو دهه پیش، درآمدهای این پایه با تولید ناخالص داخلی ثابت بیش از سه برابر شده است. به‌طور مشخص، در دو سال آخر، مالیات بر مجموع درآمد حقوق این پایه را افزایش داده است.

-**مالیات بر درآمد مشاغل:** در دو دهه اخیر، درآمدهای این پایه چندان تغییر نکرده است. البته، در همه‌گیری کووید، درآمدها کاهش داشته است. همچنین، در دو سال اخیر، سازمان مالیاتی از داده‌های فروش دستگاه‌های کارت‌خوان استفاده کرده و با این کار، درآمدها را افزایش داده است.

-**مالیات بر درآمد اجاره:** این پایه دو مقطع را تجربه کرده است. تا پیش از سال ۱۳۹۵، اجاره‌بها را ممیز تشخیص می‌داد؛ اما از این سال، این کار بر مبنای جدول املاک مشابه انجام می‌شد. در نتیجه، در این مقطع، درآمدها به‌طور متوسط نزدیک به ۴۰ درصد افزایش پیدا کرد.

-**مالیات بر نقل‌وانتقال سهام:** جهش بورس در سال ۱۳۹۹ درآمدهای مالیاتی زیادی را نصیب دولت کرد. به‌جز این، در بقیه سال‌ها، این پایه کمابیش ثابت مانده است.

-**مالیات بر نقل‌وانتقال املاک:** بیش‌از همه، درآمدهای این پایه به قیمت زمین بستگی دارد. از حوالی سال ۱۳۹۷، زمین به‌طور نسبی گران‌تر شد و درآمدهای این پایه را هم افزایش داد.

-**مالیات بر نقل‌وانتقال سرقفلی:** در سال ۱۳۸۰، نرخ‌های این مالیات از ۴ و ۸ درصد، به ۲ درصد رسید. به همین دلیل، در طی چهار سال، درآمدها به نزدیک یک‌سوم کاهش یافت. از آن زمان، درآمدها تقریباً ثابت مانده است.

-**مالیات بر ارث:** قانون این پایه در سال ۱۳۹۵ اصلاح شد. از آن زمان، درآمدهای این پایه به کم‌تر از نصف کاهش پیدا کرد.

-**حق تمبر و اوراق بهادار:** با فرض تولید ثابت، درآمدهای این پایه با شیب تندی سقوط کرده و در عرض دو دهه، تقریباً یک‌دهم شده است. این موضوع دو ریشه دارد. یک، نرخ‌های قانونی حق تمبر کاهش پیدا کرده است. دو، برای دسته‌ای از مالیات‌ها، عددهای تومانی ثابت بوده که در گذر زمان، ارزش واقعی آنها بسیار ناچیز شده است.

-**مالیات بر واردات:** در این دو دهه، با تولید معادل سال ۱۴۰۳، درآمدهای این پایه نزدیک به ۳۰۰ هزار میلیارد تومان کاهش پیدا کرده است. بیش از همه، این پایه از نرخ ارز مبنای محاسبه حقوق ورودی تأثیر می‌پذیرد.

-**مالیات بر ارزش‌افزوده:** این پایه از سال ۱۳۸۷ اجرایی شد و با افزایش نرخ‌ها، درآمدهای آن از صفر به بیش از ۳۵۰ هزار میلیارد تومان رسید. در این فرایند، فراخوانی مؤدی‌های بیش‌تر تأثیر محدودتری در افزایش درآمدها داشته است. علاوه‌بر این، از حوالی سال ۱۳۹۶، در عرض سه سال، درآمدها ۳۴ درصد کاهش پیدا کرد. این کاهش چهار ریشه دارد. در این بازه، یک، در سازمان مالیاتی، معاونت‌های مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش‌افزوده ادغام شدند، دو، ارز ۴۲۰۰ تومان به‌عنوان نرخ مبنای محاسبه مالیات بر ارزش‌افزوده واردات قرار گرفت، سه، سهم دولت از مالیات به ۵ درصد کاهش پیدا کرد و چهار، با شرایط سخت اقتصادی، مصرف کالاهای معاف بیش‌تر شد.

**-مالیات بر فروش فراورده‌های نفتی:** درآمدهای این پایه بسیار پرنوسان بوده؛ اما کاملاً تابع قیمت بنزین و تقریباً از مصرف آن مستقل است.

**-مالیات بر نقل‌وانتقال خودرو:** از سال ۱۴۰۱، خودروهای نو مشمول مالیات شدند، فرایندها سامانه‌ای شد و نرخ مالیات خودروهای وارداتی افزایش پیدا کرد. بنابراین، درآمدهای این پایه بیش‌تر شد.

**-مالیات بر شماره‌گذاری خودرو:** در بازه سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱، واردات خودرو ممنوع بود که درآمدهای این را پایه کاهش داد.

**-مالیات بر فروش سیگار:** در دو دهه گذشته، روند درآمدهای این پایه صعودی بوده است. به‌طور مشخص، از سال ۱۴۰۰، با افزایش نرخ‌ها، درآمدها افزایش پیدا کرده است.

**-مالیات بر مصرف سیگار:** این مالیات در قانون‌های برنامه اضافه شده و در دو سال آخر، درآمدهای آن نزدیک به ۵ هزار میلیارد تومان بوده است.

**•نتیجه بررسی‌ها**

**○الگوهای مشترک بین پایه‌ها**

**-نرخ‌ها و گستره پوشش:** همان‌طور که انتظار می‌رود، با افزایش نرخ‌های مالیاتی و گسترش پوشش مؤدی‌ها یا کالاها و خدمات، درآمد پایه‌ها افزایش پیدا می‌کند.

**-داده‌ها و سامانه‌ها:** هروقت به‌جای تکیه به صلاحدید شخصی، از داده‌ها و فرایندهای دیجیتال کمک گرفته شده، درآمدها افزایش پیدا کرده است.

**-تأثیر سیاست‌ها با تأخیر:** با اعمال یک سیاست، تأثیر آن نه بلافاصله، بلکه تازه بعد از چند سال به‌طور کامل آشکار می‌شود.

**○الگوی روند کلان درآمدها**

**-تا حدود سال ۱۳۹۳:** در این مدت، مالیات‌ها بیش‌تر از فعالیت‌های اقتصادی خود دولت گرفته می‌شد. همچنین، روند مجموع درآمدهای مالیاتی عمدتاً توسط مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی تعیین می‌شده است. بنابراین، تا این سال، درآمدهای مالیاتی اصولاً چندان مالیات نبوده است.

**-از نزدیکی سال ۱۳۹۳:** از این زمان، مالیات‌ها بیش‌تر غیردولتی شده‌اند؛ یعنی، به جای دولت، به فعالیت‌های اقتصادی جامعه تکیه دارند. در این مقطع، روند درآمدها توسط دو پایه مالیات بر درآمد شرکت‌های غیردولتی و مالیات بر ارزش‌افزوده مشخص شده است. از منظر بودجه‌ریزی این نکته کلیدی است که باید متناسب با افزایش تأمین مالی دولت از فعالیت‌های اقتصادی غیردولتی، گفت‌وگو دولت با مردم در رابطه با اولویت‌های اختصاص بودجه و سهم بخش‌های مختلف مصارف بودجه و پاسخ‌گویی دستگاه‌های ارائه کننده خدمات دولتی به مردم نیز به فراخور افزایش می‌یافت تا پذیرش بیشتری در رابطه با مشارکت مردم برای تأمین مالی مخارج دولت ایجاد می‌شد.

**○چرا درآمدها کمابیش ثابت مانده است؟**

**-مالیات عملکرد نفت:** در بازه سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸، ۵ درصد از ارزش نفت تولیدی به‌عنوان مالیات شرکت ملی

نفت لحاظ می‌شد. این موضوع باعث شد در همین سال‌ها، مجموع درآمدهای مالیاتی افزایش پیدا کند. اگر این عامل را کنار بگذاریم، روند درآمدها پایه‌ها با شیب ملایمی صعودی می‌شود.

**-قیمت‌گذاری دستوری:** بعضی پایه‌های مالیاتی از قیمت‌گذاری‌های دولتی تأثیر می‌پذیرند. مالیات بر واردات و ارزش‌افزوده آن به نرخ ارز مبنا وابسته‌اند. مالیات بر بنزین هم از قیمت آن متأثر است. با قیمت‌گذاری، شرکت‌های دولتی هم زیان‌ده می‌شوند و مالیات دریافتی از آنها هم کاهش می‌یابد. اگر این پایه‌ها را از تحلیل کنار بگذاریم، روند مجموع درآمد بقیه پایه‌ها کاملاً صعودی می‌شود.

**-معافیت شرکت‌ها:** در حوالی سال ۱۳۹۵، معافیت‌های زیادی به شرکت‌ها داده شد که مهم‌ترین آنها معافیت‌های مدت‌دار ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم بود. با این کار، در عرض چهار سال، درآمد مالیات بر شرکت‌های غیردولتی - با فرض تولید ناخالص داخلی ثابت - به نصف کاهش پیدا کرد.

## پیشنهاد راهکارهای تقنینی، نظارتی یا سیاستی

در این بخش، سه پیشنهاد مطرح می‌شود:

۱. **پرهیز از قیمت‌گذاری‌های نابجا:** علاوه‌بر تأثیرهای مستقیم، قیمت‌گذاری یک تأثیر درجه‌دو هم دارد: درآمدهای مالیاتی را هم ازبین می‌برد. بنابراین، به‌جای حمایت‌های قیمتی، دولت باید خانوارهای کم برخوردار را به‌صورت هدفمند پوشش دهد.

۲. **احتیاط در طراحی معافیت‌ها:** مجلس باید در تنظیم معافیت‌های مالیاتی محتاط باشد؛ آنها را هدفمند طراحی کند و در این فرایند، تأثیرهای اقتصادی هرکدام را بسنجد. در دهه ۱۳۹۰، معافیت‌هایی وضع شدند که تأثیر آنها بر بودجه دولت همین امروز هم آشکار است.

در سیاست‌های کلی برنامه هفتم، تأمین بخش اصلی بودجه دولت با مالیات هدف‌گذاری شده است. در همین راستا، قانون برنامه هم تأکید می‌کند که در این سال‌ها، معافیت جدیدی اضافه نشود و معافیت‌های قبلی هم سامان‌دهی شوند.

۳. **ادامه حرکت به سمت داده‌محوری و سامانه‌ها:** با حرکت به سمت سامانه‌های اطلاعاتی، هم سازمان مالیاتی بهره‌مند می‌شود و هم مؤدی‌ها. در شرایط فعلی، آماده‌سازی بستر اجرایی قانون مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی گام اول است.

## ۱. مقدمه

در کشور ما، به‌طور سنتی، دولت عمدتاً با فروش نفت تأمین مالی می‌شده است. بااین‌حال، در دو دهه گذشته، مجموعه نظام حکمرانی تلاش کرده است تا رفته‌رفته، وابستگی دولت را به نفت کم و آن را با مالیات جایگزین کند. در نتیجه، سعی شده است درآمدهای مالیاتی بیش‌تر و گسترده‌تر شوند.

در این راستا، مهم‌ترین قدم وضع مالیات بر ارزش‌افزوده بوده است. این پایه از سال ۱۳۸۷ به‌طور آزمایشی اجرا شد و در سال ۱۴۰۰، قانون دائمی آن به تصویب رسید. امروز، این پایه نزدیک به ۳۰ درصد از درآمدهای مالیاتی دولت را تشکیل می‌دهد.[۱]

در همین زمان، به جز مالیات بر ارزش‌افزوده، تلاش‌های دیگری هم برای ارتقای درآمدهای مالیاتی انجام شده است. یک نمونه این است که از سال ۱۳۹۴، کسب‌وکارها موظف شدند معامله‌های خود را در قالب صورت‌حساب به سازمان مالیاتی اعلام کنند؛[۲] یا از همین سال، یک پایگاه جامع تشکیل شد تا اطلاعات مؤدی‌ها را یک‌پارچه کند و شفافیت اقتصادی را افزایش دهد.[۳] به جز این‌ها، در سال‌های اخیر، سامانه مؤدیان مستقر شد که دوباره، اجازه می‌دهد تراکنش‌ها با دقت بیش‌تری رصد شوند. یا برای تشخیص درآمد شغل‌های کوچک، دستگاه‌های کارت‌خوان بانکی به حساب‌های مالیاتی متصل شدند.

با همه این اوصاف، به‌نظر می‌رسد این تلاش‌ها نتوانسته است درآمدهای مالیاتی را به شکل قابل توجهی ارتقا دهد. نسبت مالیات‌ها به تولید ناخالص داخلی معیار خوبی برای سنجش درآمدها در گذر زمان است. با این شاخص، به‌نظر می‌رسد در دو دهه گذشته، درآمدهای مالیاتی تقریباً ثابت بوده است. مثلاً در سال ۱۳۸۵، این نسبت ۵/۷ درصد و در سال ۱۳۹۵، ۶/۵ درصد بود؛ درحالی‌که در سال ۱۴۰۳، به ۵/۶ درصد رسیده است. به عبارت دیگر، در این دو دهه، سطح درآمدهای مالیاتی تقریباً «درجا» زده است.

این یک معما است. اگر درآمدها افزایش پیدا نکرده است، پس تلاش‌های مالیاتی واقعاً بی‌نتیجه بوده‌اند؟ یا به‌طور مشخص‌تر، پس مالیات بر ارزش‌افزوده کجا رفته است؟

در این پژوهش، سعی می‌کنیم این مسئله را بشکافیم. برای این کار، اول به سراغ پایه‌های مالیاتی اصلی‌تر می‌رویم و تغییرات آنها را در طول زمان بررسی می‌کنیم. در مورد هر پایه، تأثیر قانون‌ها، اصلاح‌ها در فرایندهای اجرایی و تحول‌های اقتصاد را بر درآمدهای آن تحلیل می‌کنیم. در گام بعد، تلاش می‌کنیم از بین پایه‌های پراکنده، الگوهای مشترک را استخراج کنیم تا به پاسخ معما نزدیک شویم.

در توضیح این مشاهده، در نتیجه بررسی‌ها، سه محور دیده می‌شود. یک، پیش از همه، بخشی از کاهش درآمدها به یک موضوع حساب‌داری برمی‌گردد. در سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸، ۵ درصد از ارزش نفت تولیدشده به‌عنوان مالیات شرکت ملی نفت محسوب می‌شد. اتفاقاً، در همین بازه، به‌دلیل قیمت بالای نفت، این مالیات زیاد هم بود. بااین‌حال، از

---

۱. همچنین، امروز، بخش قابل‌توجهی از درآمدهای شهرداری‌های کشور با عنوان «عوارض ارزش‌افزوده» از همین منبع به‌دست می‌آید.
۲. قانون مالیات‌های مستقیم، ماده (۱۶۹).
۳. همان، ماده (۱۶۹ مکرر).

سال ۱۳۸۹، رابطه مالی دولت با نفت تغییر کرد و نفت دیگر بر درآمدهای مالیاتی تأثیری نداشت. بنابراین، با این اصلاح، از درآمدهای مالیاتی کاسته شد؛ هرچند این تغییر فقط یک قرارداد حساب‌داری تازه بود و بر تأمین مالی دولت تأثیر واقعی نداشت.

دو، بخشی از پایه‌های مالیاتی از «قیمت‌گذاری» تأثیرپذیر هستند. در کشور ما، با انگیزه‌های مختلف، دولت معمولاً بر طیف وسیعی از کالاها و خدمات قیمت‌گذاری می‌کند. در عین حال، درآمد بعضی از پایه‌های مالیاتی به همین قیمت‌ها وابسته بوده است. برای مثال، درآمدهای گمرکی به این ارتباط دارد که ارزش واردات با چه نرخی از ارز به تومان محاسبه می‌شود. مالیات بر ارزش‌افزوده واردات هم همین‌طور است.

بنزین کالای دیگری است که قیمت آن گاهی برای سال‌های طولانی ثابت نگه داشته شده است. در نتیجه، با گذر زمان، ارزش واقعی درآمدهای مالیات بر فروش بنزین به شدت کاهش داشته است. از طرف دیگر، برای دسته‌ای از شرکت‌های دولتی، قیمت‌گذاری باعث زیان آنها شده؛ و از این دریچه، مالیات پرداختی آنها هم کاهش یافته است.

سه، با این‌که از بین پایه‌های مختلف، امروز بیش‌ترین درآمد از مالیات شرکت‌های غیردولتی به‌دست می‌آید، اما به‌دلیل اعطای معافیت‌های گسترده در یک مقطع، بخش عظیمی از درآمدهای این پایه ازدست رفته است. در مهم‌ترین مورد، از سال ۱۳۹۵، معافیت‌های پنج‌ساله، ده‌ساله و ... برای فعالیت‌های تولیدی، معدنی، گردشگری و ... در نظر گرفته شد.[۱] با این معافیت‌ها، در طی چهار سال، مالیات شرکت‌های غیردولتی تقریباً به نصف رسید. با این‌که از سال ۱۳۹۸، درآمدهای این پایه روبه‌افزایش بوده است، اما اگر این معافیت‌ها نبودند، امروز شرکت‌های غیردولتی مالیات بسیار بیش‌تری می‌پرداختند.

بنابراین، به‌نظر می‌رسد به این سه دلیل، درآمدها مالیاتی به اندازه مورد انتظار افزایش پیدا نکرده است.

هرچند آورده اصلی گزارش همین نتیجه است، اما همان‌طور که گفته شد، به بهانه پرداختن به پرسش ابتدایی، گزارش پایه‌های مالیاتی مختلف را هم به‌تفکیک بررسی می‌کند. در این بین، هجده پایه مالیاتی مهم‌تر انتخاب و تلاش شده است عامل‌هایی که درآمد هرکدام را تعیین می‌کنند و شوک‌هایی که در گذر زمان به آنها وارد شده شناسایی شوند. با این کار، گزارش یک تحلیل نسبتاً جامع از تاریخچه درآمدهای مالیاتی را از سال ۱۳۸۱ – سال تأسیس سازمان امور مالیاتی کشور – تا سال ۱۴۰۳ ارائه می‌دهد. اگر پژوهش دیگری بنا داشته باشد سیر تاریخی هرکدام از پایه‌ها را با تفصیل بیش‌تری واکاوی کند، برای شروع، این پژوهش کمک‌کننده است.

در نتیجه بررسی جزئی‌تر پایه‌ها، چند الگوی مشترک به چشم می‌خورد. اولاً، همان‌طور که انتظار هم می‌رود، درآمد پایه‌ها به شکل جدی به تغییر نرخ‌های مالیاتی واکنش نشان می‌دهند. مثلاً، از زمان اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افروده، درآمدهای آن افزایش زیادی پیدا کرده؛ و این مشاهده بیش از همه به این برمی‌گردد که در این مدت، نرخ قانونی مالیات بر ارزش‌افزوده پله‌پله بالا رفته است. همین موضوع در مورد پوشش گسترده‌تر مؤدی‌ها یا کالاها و خدمات هم برقرار است. به‌جز این‌ها، به‌نظر می‌رسد هرجا از داده‌ها بیش‌تر استفاده شده و به‌جای تکیه به صلاح‌دید انسانی، به

---

۱. همان، ماده (۱۳۲).

سمت سامانه‌محوری حرکت شده، درآمدها افزایش داشته است. در نهایت، وقتی در سیاست‌ها تغییری اعمال می‌شود، مثلا، وقتی قانون جدیدی گذاشته می‌شود، چند سال طول می‌کشد تا تأثیر آن به‌طور کامل آشکار شود.

علاوه‌بر این، پژوهش کمی هم به سیر کلی درآمدهای مالیاتی در دو دهه گذشته می‌پردازد. بررسی‌ها نشان می‌دهد تا نزدیکی سال ۱۳۹۳، مالیات‌های مهم بیش‌تر «دولتی» بوده‌اند. از حوالی این سال، هم‌زمان با اضافه‌شدن مالیات بر ارزش‌افزوده، مالیات‌ها تا حدی «غیردولتی‌تر» شده‌اند. وقتی مالیات‌ها دولتی هستند، اصولاً انگار دولت از جامعه مالیات چندانی جمع نمی‌کند؛ بلکه بخشی از درآمدها را به‌جای این‌که مستقیماً تصاحب کند، صرفاً از دریچه مالیات می‌گیرد. منشأ این درآمدها ممکن است هم‌چنان فروش نفت، سود شرکت‌های دولتی یا ... باشد. بنابراین، تازه در دهه اخیر است که در کشور ما، مالیات به کارکرد واقعی خود نزدیک شده است.

با این توضیح، سیر پژوهش این‌طور است که اول، در جزئیات فرو می‌رویم، یعنی، پایه‌ها را یکی‌یکی بررسی می‌کنیم، بعد، از بین آنها، الگوهای پرتکرار را استخراج می‌کنیم، و در آخر، کم‌کم به سطح کلیات برمی‌گردیم و تلاش می‌کنیم برای معمای ابتدایی پژوهش پاسخی پیدا کنیم.

پس از مقدمه، در بخش ۲، شاخص نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی را معرفی می‌کنیم؛ چون در ادامه، برای رصد افت‌وخیز پایه‌ها در گذر زمان، از این ابزار استفاده می‌شود. بعد از آن، در بخش ۳، روند تاریخی هر پایه مالیاتی جداگانه را بررسی می‌کنیم. در بخش ۳.۱ مالیات بر درآمد شرکت‌ها، در بخش ۳.۲ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، در بخش ۳.۳ مالیات بر ثروت، در بخش ۳.۴ مالیات بر واردات و در بخش ۳.۵ مالیات بر کالاها و خدمات تحلیل می‌شوند. در بخش ۴، از بین پایه‌ها، به چند الگوی مشترک اشاره می‌کنیم، عامل‌های تعیین‌کننده روند مجموع درآمدهای مالیاتی را می‌شناسیم و بعد، به پرسش اصلی پژوهش می‌پردازیم: چرا با وجود تلاش‌ها و در رأس آنها، پایه‌گذاری مالیات بر ارزش‌افزوده، درآمدها رشد قابل توجهی نداشته‌اند؟ در نهایت، در بخش ۵، مطالب را جمع‌بندی می‌کنیم.

## ۲. معرفی شاخص نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی

در این پژوهش، برای سنجش عملکرد هر پایه مالیاتی در طی سال‌ها، از شاخص *نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی* استفاده شده است. در این بخش، این معیار بیش‌تر معرفی می‌شود.

از آن‌جا که مالیات معمولاً به‌صورت درصدی از یک پایه مالیاتی (درآمد، ارزش مبادله، قیمت دارایی یا ...) وضع می‌شود، انتظار می‌رود با تغییر اندازه اقتصاد، درآمدهای مالیاتی هم تعدیل شوند؛ چه این تغییر به‌خاطر افزایش سطح عمومی قیمت‌ها باشد و چه از محل رشد اقتصادی. بنابراین، تنها با دانستن این واقعیت که در یک بازه زمانی، درآمدهای مالیاتی مثلاً دو برابر شده، درباره ظرفیت نظام مالیاتی نمی‌توان نتیجه‌گیری مشخصی کرد؛ چون ممکن است این نظام با کیفیتی مشابه قبل عمل کرده و درآمد بیش‌تر صرفاً به‌خاطر این محقق شده باشد که پایه‌های مالیاتی بزرگ‌تری در اختیار بوده است. بااین‌حال، وقتی درآمد هر پایه مالیاتی به اندازه اقتصاد تقسیم می‌شود، رشد اسمی اقتصاد دیگر بر درآمدها تأثیر ندارد و شاخصی که به‌دست می‌آید با دقت بالاتری *توان مالیات‌ستانی* را نشان می‌دهد.

برای سنجش ظرفیت نظام مالیاتی، نسبت مالیات به تولید شاخص مرسومی است. در قانون برنامه هفتم پیشرفت، هدف‌گذاری شده که تا نیمه سال ۱۴۰۸، این شاخص به ۱۰ درصد برسد؛[۱] درحالی‌که در سال ۱۴۰۳، این عدد ۵/۶ درصد بوده است.[۲] برای همین، برای رسیدن به هدف، در هر یک از سال‌های پیش‌رو، این شاخص باید بیش از یک واحد درصد افزایش پیدا کند.

به‌جز این، برای کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه[۳]، این شاخص به‌طور متوسط ۳۴/۰ درصد است که از مقدار متناظر در کشور ما بسیار بیش‌تر است [۱].[۴] این موضوع نشان می‌دهد در این دسته از کشورها، ظرفیت مالیات‌ستانی از کشور ما بالاتر است. البته، همان‌طور که گفته شد، در دهه‌های گذشته، درآمدهای دولت در ایران عمدتاً با فروش نفت تأمین شده است. با لحاظ این واقعیت، بخشی از این فاصله توجیه‌پذیر است. بااین‌حال، در سال‌های پیش رو، کشور ما هم باید به سمت نسبت‌های خیلی بالاتر برای این شاخص حرکت کند.

در این پژوهش، برای این‌که از وضعیت درآمدهای مالیاتی در دهه‌های گذشته شهود گویاتری داشته باشیم، این درآمدهای مالیاتی به شکل درصدی از تولید ناخالص داخلی گزارش نمی‌شوند؛ بلکه *نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در هر سال، در تولید ناخالص داخلی سال ۱۴۰۳ ضرب می‌شود.* با این کار، درآمدهای مالیاتی در سال‌های گذشته با سطح آن در سال ۱۴۰۳ قابل‌مقایسه خواهد شد.

مثلاً، در سال ۱۳۸۵، مجموع درآمدهای مالیاتی ۱۵ هزار میلیارد تومان و در سال ۱۳۹۵، ۱۰۲ هزار میلیارد تومان بوده است. ولی اگر این دو مقدار را به تولید سال ۱۴۰۳ متناظر کنیم، به‌ترتیب به ۱۳۸۶ و ۱۵۸۳ هزار میلیارد تومان

---

۱. ماده (۲۶).

۲. در این پژوهش، تولید ناخالص داخلی از مرکز آمار ایران گرفته شده است.

3. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

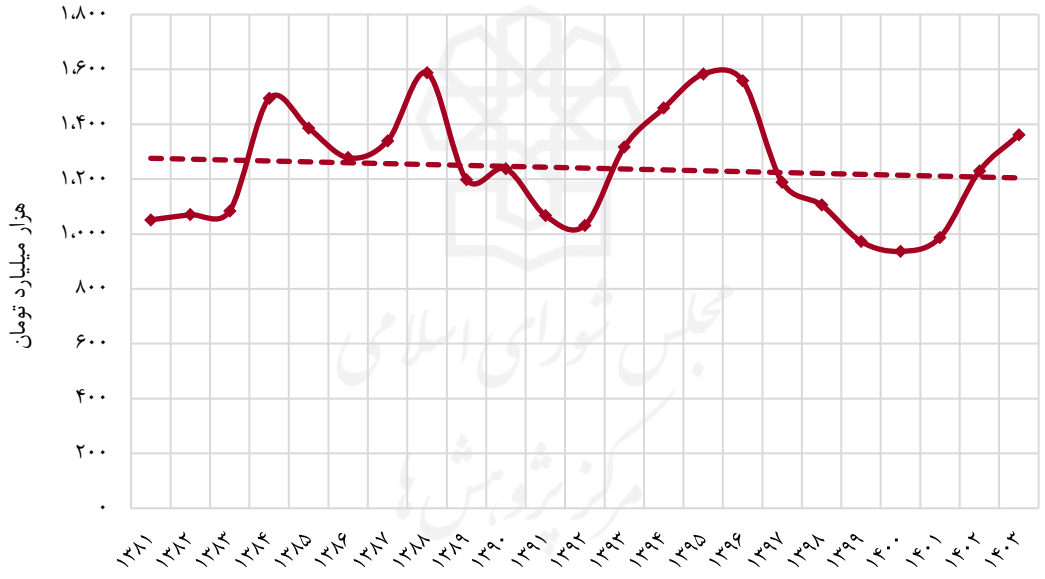
۴. البته، در این محاسبه، تعریف مالیات با تعریف رسمی کشور ما کمی تفاوت دارد. اگر در ایران مالیات‌ها را با تعریف بین‌المللی بسنجیم، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی برای سال ۱۴۰۲ به ۹/۹ درصد می‌رسد [۲]. با این حال، فاصله هم‌چنان قابل‌توجه است.

می‌رسند. در خود سال ۱۴۰۳، درآمدهای مالیاتی ۱۳۶۱ هزار میلیارد تومان محقق شده است.[۱] به عبارت دیگر، اگر نظام مالیاتی کشور در سال ۱۴۰۳ همان عملکردی را داشت که در سال‌های ۱۳۸۵ و ۱۳۹۵، با توجه به بزرگی اقتصاد امروز کشور، می‌توانست به اندازه اعداد اشاره‌شده مالیات دریافت بگیرد. با این توضیح، از این به بعد، در بررسی‌ها، مقدار مالیات‌ها در سال‌های گذشته *با فرض تولید ناخالص داخلی معادل سال ۱۴۰۳* گزارش می‌شوند.

## ۳. بررسی پایه‌های مالیاتی به‌تفکیک

در این بخش، هدف این است که بررسی کنیم هرکدام از قانون‌ها و رویدادهای مالیاتی چه تأثیری بر روند تاریخی درآمدی آن پایه داشته است.

شکل ۱ مجموع درآمدهای مالیاتی را برای دو دهه گذشته با فرض تولید ناخالص داخلی سال ۱۴۰۳ نشان می‌دهد. همان‌طور که دیده می‌شود، عملکرد تعدیل‌شده درآمدهای مالیاتی با اندازه امروز اقتصاد تقریباً بین ۹۰۰ تا ۱۶۰۰ هزار میلیارد تومان درنوسان بوده است. بین سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸، این درآمد از ۱۲۰۰ هزار میلیارد تومان بیش‌تر بوده؛ اما پس از آن، تا سال ۱۳۹۲، یک کاهش را تجربه کرده است. در سمت دیگر، بازه سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۶ هم دورانی با درآمد بالا محسوب می‌شود. در مقابل، در بازه سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۰، هم‌زمان با دوران کم‌فروغ‌تر اقتصاد در ایران، درآمدهای مالیاتی کاهش پیدا کرده است. بااین‌حال، به لطف قانون‌های بودجه سخت‌گیرانه‌تر در اتکا به درآمدهای مالیاتی، از این سال به بعد، درآمدهای مالیاتی در ایران رو به افزایش بوده است.




**شکل ۱. روند مجموع درآمدهای مالیاتی**

۱. طبیعتاً، برای این سال، مقدار تبدیل‌شده همان مقدار اسمی است.

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. از مجموع درآمدهای مالیاتی، منظور جمع درآمدهای مالیاتی و مالیات بر واردات است. خط‌چین نشان می‌دهد در گذر زمان، درآمدهای مالیاتی با شیب کمی کاهش پیدا کرده است.

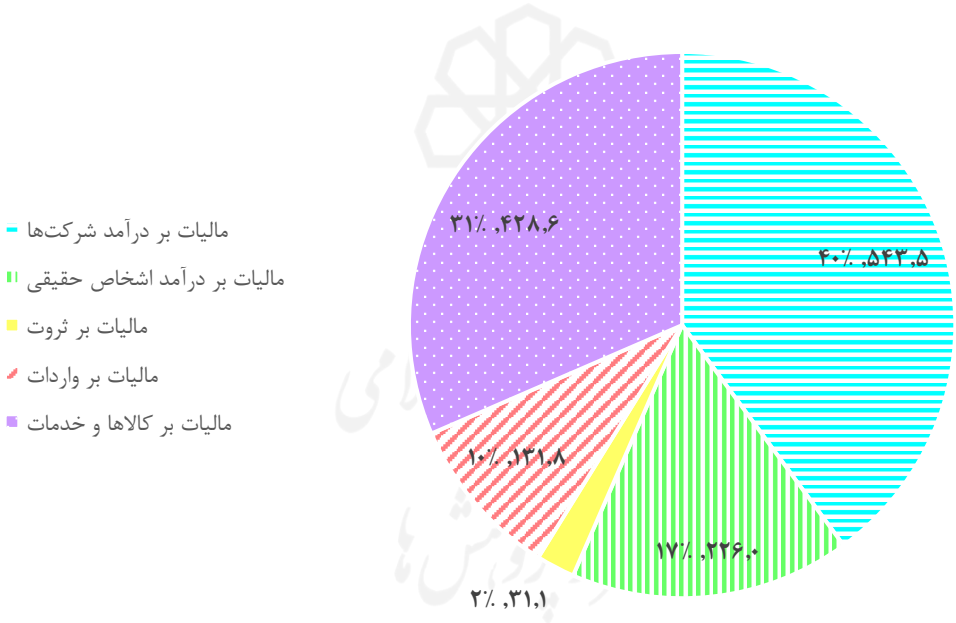
**مأخذ:** یافته‌های پژوهش.

همان‌طور که خط‌چین در شکل ۱ نشان می‌دهد، در این دو دهه، نسبت مالیات‌ها به تولید نه‌تنها درحال افزایش نبوده، بلکه به‌طور متوسط، با یک شیب ملایم روبه‌کاهش بوده است. در نتیجه، این شکل معمایی را که در ابتدای پژوهش مطرح شده بود دوباره پررنگ می‌کند: چرا با وجود تلاش‌ها برای افزایش درآمدهای مالیاتی، به‌خصوص پایه‌گذاری مالیات بر ارزش‌افزوده، این تلاش‌ها چندان ثمربخش نبوده است؟ که تا انتهای پژوهش، سعی می‌کنیم گام‌به‌گام به پاسخ این سؤال نزدیک شویم.

شکل ۲ عملکرد اجزای اصلی درآمدهای مالیاتی را در سال ۱۴۰۳ نشان می‌دهد. در کشور ما، مالیات‌ها به دو دسته مستقیم و غیرمستقیم تفکیک می‌شوند. سه دسته مالیات بر درآمد شرکت‌ها،[۱] مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی[۲] و مالیات بر ثروت دسته‌های مالیات‌های مستقیم هستند و در مقابل، مالیات بر واردات و مالیات بر کالاها و خدمات از مالیات‌های غیرمستقیم به‌شمار می‌روند. همان‌طور که در شکل مشخص است، سهم این دو دسته کلی از مجموع درآمدهای مالیاتی تقریباً برابر است. در دسته مالیات‌های مستقیم، مالیات بر درآمد شرکت‌ها مهم‌ترین پایه و در مالیات‌های غیرمستقیم، مالیات بر کالاها و خدمات نقشی اساسی‌تری دارند. این دو دسته با بزرگی تقریباً یکسان عمده درآمدهای مالیاتی کشور را حاصل می‌کنند.

۱. در بودجه: مالیات اشخاص حقوقی.

۲. در بودجه: مالیات بر درآمدها.



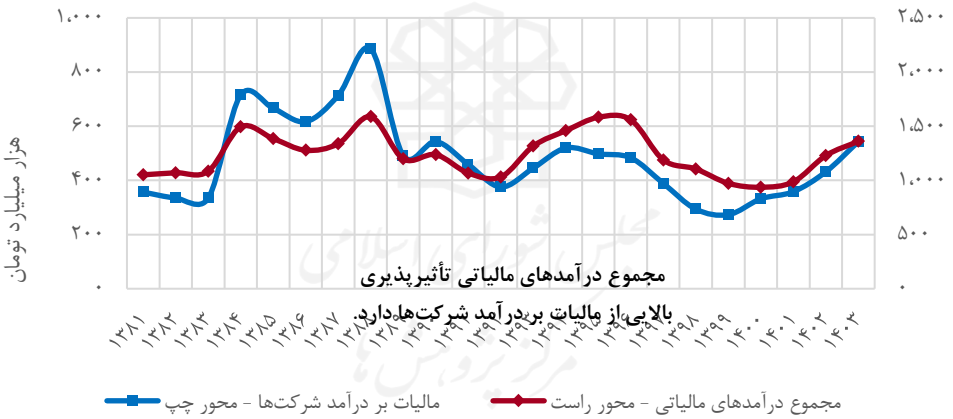

**شکل ۲. سهم اجزای مجموع درآمدهای مالیاتی در سال ۱۴۰۳**

**یادداشت:** برچسب هر قطعه سهم آن پایه را از مجموع درآمدهای مالیاتی در کنار عملکرد آن در سال ۱۴۰۳ بر حسب هزار میلیارد تومان نشان می‌دهد. از بین پایه‌ها، مالیات بر درآمد شرکت‌ها و مالیات بر کالاها و خدمات بیش‌ترین سهم را دارند.
**مأخذ:** همان.

بعد از آشنایی با اجزای اصلی درآمدهای مالیاتی، هر کدام از این اجزا را جداگانه بررسی می‌کنیم. برای هر جز، اول سری زمانی مجموع درآمدهای آن پایه را نمایش می‌دهیم؛ اما در این مرحله، توضیحی اضافه نمی‌کنیم؛ بلکه بررسی تأثیر عوامل بیرونی را بر روندهای مشاهده‌شده به جزئی‌ترین سطح پایه‌ها موکول می‌کنیم. در ادامه، ابتدا مالیات بر درآمد شرکت‌ها، بعد مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، سپس مالیات بر ثروت، پس از آن مالیات بر واردات و در نهایت، مالیات بر کالاها و خدمات مورد بررسی قرار می‌گیرند.

### ۱ـ۳. مالیات بر درآمد شرکت‌ها

شکل ۳ روند مالیات بر درآمد شرکت‌ها را نمایش می‌دهد. در این شکل، با هدف مقایسه، مجموع درآمدهای مالیاتی هم قرار داده شده است. همان‌طور که دیده می‌شود، بین این دو منحنی، هم‌بستگی بالایی وجود دارد.

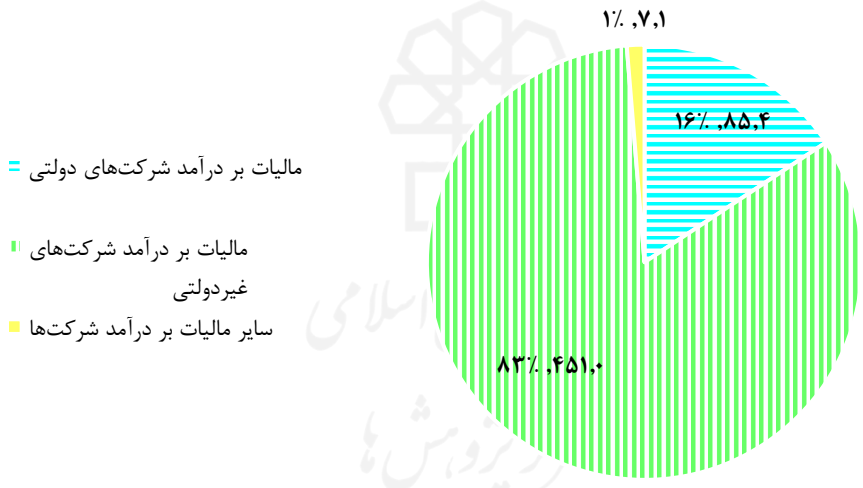



**شکل ۳. روند مالیات بر درآمد شرکت‌ها در کنار مجموع درآمدهای مالیاتی**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. مجموع درآمدهای مالیاتی به شکل قابل توجهی به مالیات بر درآمد شرکت‌ها وابسته است.

**مأخذ:** همان.

شکل ۴ عملکرد اجزای مالیات بر درآمد شرکت‌ها را در سال ۱۴۰۳ نشان می‌دهد. همان‌طور که مشخص است، در این سال (و همچنین سال‌های اخیر) سهم عمده‌ای از درآمدهای این پایه را مالیات بر درآمد شرکت‌های غیردولتی تشکیل می‌دهد. همچنین، ۱۶ درصد از مجموع مالیات بر درآمد شرکت‌ها مربوط به شرکت‌های دولتی است.

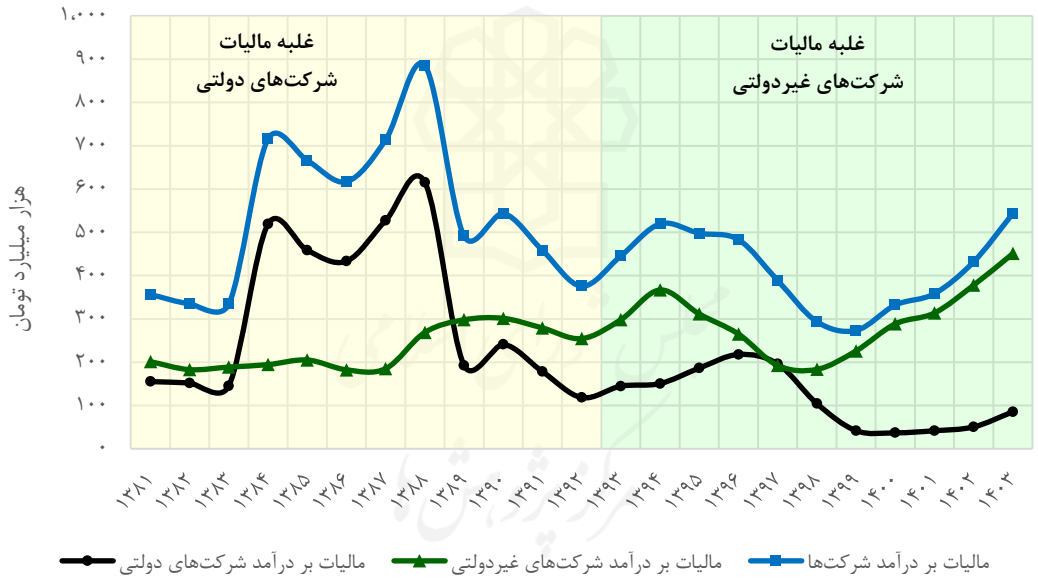



**شکل ۴. سهم اجزای مالیات بر درآمد شرکت‌ها در سال ۱۴۰۳**

**یادداشت:** برچسب هر قطعه سهم آن پایه را از مجموع مالیات بر شرکت‌ها در کنار عملکرد آن در سال ۱۴۰۳ بر حسب هزار میلیارد تومان نشان می‌دهد. در این شکل، ردیف «درآمد حاصل از اجرای بند «ج» ماده (۲۷) قانون برنامه پنج‌ساله هفتم پیشرفت» هم به‌عنوان مالیات بر درآمد شرکت‌های غیردولتی لحاظ شده است.

**مأخذ:** همان.

شکل ۵ روند اجزای مالیات بر درآمد شرکت‌ها را در کنار مجموع آنها نشان می‌دهد. در یک تقسیم‌بندی کلی، به‌نظر می‌رسد تا پیش از سال ۱۳۹۲، عمده تغییرات مالیات بر درآمد شرکت‌ها از محل تغییرات مالیات بر درآمد شرکت‌های غیردولتی بوده است. در مقابل، از نزدیکی سال ۱۳۹۳ به بعد، روند درآمدهای مالیات اشخاص حقوقی بیش‌تر از جانب مالیات بر شرکت‌های غیردولتی تعیین شده است.

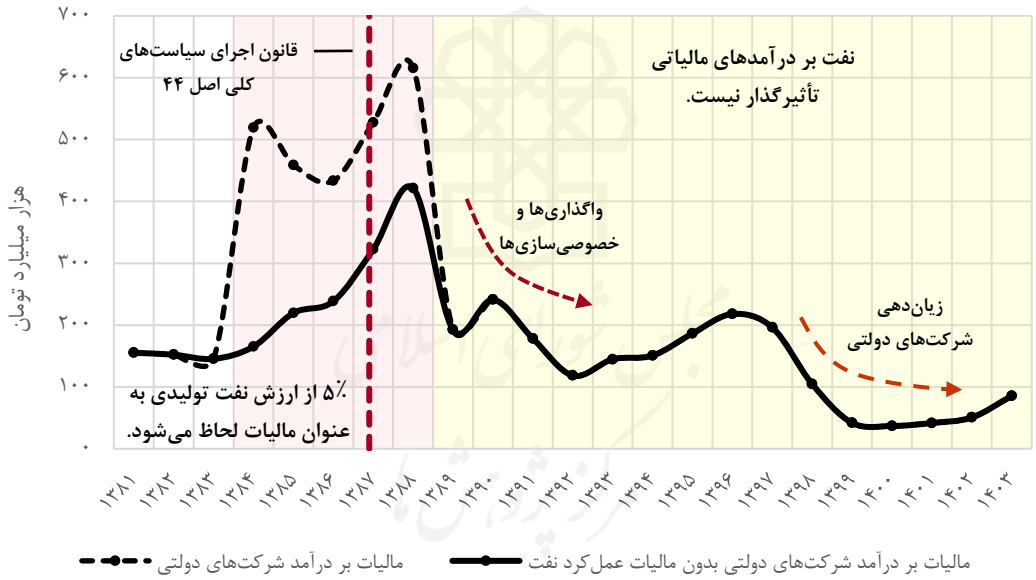



**شکل ۵. روند مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی و غیردولتی در کنار مجموع مالیات بر شرکت‌ها**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. برای سال ۱۴۰۲، ردیف «مالیات معوق اشخاص حقوقی غیردولتی» و برای سال ۱۴۰۳، ردیف «درآمد حاصل از اجرای بند «ج» ماده (۲۷) قانون برنامه پنج‌ساله هفتم پیشرفت» هم به‌عنوان مالیات بر درآمد شرکت‌های غیردولتی لحاظ شده‌اند. به‌نظر می‌رسد تا سال ۱۳۹۲، مالیات بر درآمد شرکت‌ها بیش‌تر از مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی متأثر بوده؛ درحالی‌که پس از آن، بیش‌تر مالیات بر درآمد شرکت‌های غیردولتی تعیین‌کننده فرازوفرودهای مجموع مالیات بر درآمد شرکت‌ها بوده است.

**مأخذ:** همان.

در ادامه، دو پایه مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی و غیردولتی را جداگانه تحلیل می‌کنیم. شکل ۶ روند مالیات اشخاص حقوقی دولتی را نشان می‌دهد. همان‌طور که دیده می‌شود، این مالیات در سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸ ناگهان به سطح بالایی رسیده و بعد، از سال ۱۳۸۹، دوباره به سطح‌های پیشین برگشته است. همچنین، روند کلی این مالیات از سال ۱۳۸۸ تا ۱۴۰۳ رو به کاهش بوده است. در ادامه، این دو مشاهده را به‌ترتیب بررسی می‌کنیم.




**شکل ۶. روند مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی با و بدون مالیات عملکرد نفت**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. در سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸، ۵ درصد از ارزش نفت تولیدی به‌عنوان مالیات لحاظ می‌شد؛ درحالی‌که بعد از آن، نفت بر درآمدهای مالیاتی تأثیرگذار نبوده است.

**مأخذ:** همان.

در بازه اول، سطح بالای مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی به‌دلیل رابطه مالی خاص دولت با نفت است. تا پیش از سال ۱۳۸۴، شرکت‌های زیرمجموعه وزارت نفت به شکل عادی مالیات می‌پرداختند. از این سال، روند تغییر کرد و ۵ درصد از ارزش نفت تولیدی به‌عنوان مالیات قطعی عملکرد شرکت ملی نفت ایران محسوب می‌شد. این الگو تا سال ۱۳۸۸ ادامه داشت.[۱] بااین‌حال، از سال ۱۳۸۹، شرکت‌های وزارت نفت از پرداخت مالیات معاف شدند. تا سال ۱۳۹۳، قانون‌های بودجه سالیانه به این معافیت اشاره می‌کردند[۲] و از این سال، این معافیت دائمی شد.[۳]

---

۱. - قانون بودجه سال ۱۳۸۴ کل کشور، تبصره «۱۱»، بند «د»، جزء «۱».
- قانون بودجه سال ۱۳۸۵ کل کشور، تبصره «۱۱»، بند «هـ»، جزء «۱».
- قانون بودجه سال ۱۳۸۶ کل کشور، تبصره «۱۱»، بند «ج»، جزء «۱».
- قانون بودجه سال ۱۳۸۷ کل کشور، بند «۷»، جزء «الف».
- قانون بودجه سال ۱۳۸۸ کل کشور، بند «۷»، جزء «الف».
۲. - قانون بودجه سال ۱۳۸۹ کل کشور، ماده واحده، بند «۴»، جزء «الف».
- قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کل کشور، بند «۳»، جزء «۳ - ۱».
- قانون بودجه سال ۱۳۹۱ کل کشور، بند «۳»، جزء «۳ - ۱».
- قانون بودجه سال ۱۳۹۲ کل کشور، بند «۳»، جزء «۳ - ۱».
- قانون بودجه سال ۱۳۹۳ کل کشور، تبصره «۲»، بند «الف».
۳. قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، ماده (۱)، بند «الف».

تأثیر این تحول‌ها در نظام مالی دولت در شکل ۶ آشکار است. همان طور که دیده می‌شود، در این بازه، دو مقطع متفاوت وجود دارد: سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸ و سال‌های ۱۳۸۹ به بعد. در بازه نخست، سطح مالیات اشخاص حقوقی دولتی به شکل معناداری بیش‌تر از بازه دوم است. با توجه به آنچه گفته شد، بخشی از این اختلاف به دریافت مالیات از شرکت‌های زیرمجموعه وزارت نفت برمی‌گردد. در بازه پنج‌ساله اول، ضریبی از ارزش نفت تولیدشده به‌عنوان مالیات مقطوع دریافت می‌شد؛ درحالی‌که در بازه دوم تا امروز، این شرکت‌ها از پرداخت مالیات معاف هستند. در نتیجه، در مقایسه این دو بازه، یک کاهش چشمگیر در پایه مالیات بر درآمد شرکت‌ها قابل‌رصد است.

همچنین، در شکل ۶، منحنی دیگری هم با عنوان مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی بدون لحاظ مالیات عملکرد نفت حضور دارد. فاصله بین این منحنی و مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی در سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸ نشان‌دهنده مالیات عملکرد نفت است که در این سال‌ها، حدوداً نیمی از مالیات بر شرکت‌های دولتی را تشکیل داده است. اگر این پایه را کنار بگذاریم، مالیات شرکت‌های دولتی به نزدیکی سطح این مالیات در سال‌های دیگر برمی‌گردد. در این صورت، روشن‌تر می‌توان دید که بخشی از سطح بالاتر مالیات اشخاص حقوقی دولتی در سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸ مربوط به رابطه مالی ویژه شرکت نفت با دولت در این سال‌هاست.

همان‌طور که گفته شد، یک مشاهده دیگر کاهش تقریباً مستمر مالیات بر شرکت‌های دولتی از سال ۱۳۸۸ است. حتی اگر در شکل ۶، به منحنی مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی بدون عملکرد نفت نگاه کنیم، این شاخص هم از سال ۱۳۸۸ رو به کاهش هست؛ یعنی، شروع نزول درآمدها از این سال تنها تابع معافیت مالیاتی شرکت ملی نفت نیست. در توضیح این مشاهده، می‌توان به دو دلیل پرداخت که در شکل ۶ هم به آنها اشاره شده است:

۱. **واگذاری‌ها و خصوصی‌سازی‌ها از دهه ۱۳۸۰:** در این سال‌ها، نقش شرکت‌های دولتی در اقتصاد کشور کم‌رنگ شده است. در همین رابطه، می‌توان به قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل (۴۴) قانون اساسی مصوب سال ۱۳۸۶ اشاره کرد. بنا به این قانون، مالکیت، سرمایه‌گذاری و مدیریت دولت در فعالیت‌هایی که بنا به قانون اساسی در اختیار بخش خصوصی است، ممنوع شد.[۱] همچنین، دولت وظیفه پیدا کرد تا پایان قانون برنامه چهارم توسعه، یعنی تا سال ۱۳۸۸، سهام شرکت‌های این حوزه را به بخش غیردولتی واگذار کند.[۲] علاوه‌بر این، دولت مکلف شد ۸۰ درصد از سهام عمده شرکت‌های دولتی فعال در بخش‌های اصلی اقتصاد را ازجمله صنایع مادر، بانک‌داری، بیمه، بازرگانی خارجی و ... به بخش غیردولتی منتقل کند.[۳] در پی این سیاست، اولاً بخش قابل توجهی از شرکت‌های دولتی به بخش خصوصی و عمومی غیردولتی سپرده شد [۳]. ثانیاً، شرکت جدیدی توسط دولت ایجاد نشد؛ درحالی‌که این اتفاق در بخش خصوصی ادامه داشت. در نتیجه، رفته‌رفته، سهم مالکیت دولت از شرکت‌ها به بخش غیردولتی منتقل و به دنبال آن، دسته‌بندی درآمدهای مالیاتی دریافت‌شده از اشخاص حقوقی دولتی به غیردولتی جابه‌جا شد.[۴]

---

۱. ماده (۳)، بند «الف».

۲. ماده (۳)، بند «الف»، تبصره «۱».

۳. ماده (۳)، بند «ب».

۴. برای نمونه، واگذاری چند شرکت بزرگ زیر از سال‌های گفته‌شده شروع شده است:

-مخابرات ایران، ۱۳۸۷ (تا یک سال بعد، بیش از ۵۰ درصد سهام واگذار و شرکت غیردولتی شد).

-ملی صنایع مس ایران، ۱۳۸۵.

-فولاد مبارکه اصفهان، ۱۳۸۵.

۲. **زیان‌دهی شرکت‌های دولتی:** با شروع تحریم‌ها از اوایل دهه ۱۳۹۰، درآمدهای ارزی کشور کاهش یافت و زیان رفاهی آن به جامعه وارد شد. با هدف جبران بخشی از این آسیب، دولت تصمیم گرفت دسته‌ای از کالاها و خدمات دولتی را با قیمت‌های پایین‌تر به مردم ارائه دهد؛ یا لااقل، به‌اندازه تورم عمومی، این قیمت‌ها را افزایش ندهد. با این تصمیم، سود حقیقی بعضی از شرکت‌های دولتی در این سال‌ها کاهش یافت و حتی دسته‌ای از شرکت‌های دولتی (مانند شرکت مادر تخصصی بازرگانی دولتی ایران، شرکت‌های آب و فاضلاب یا شرکت‌های برق) زیان‌ده شدند. از سال ۱۳۹۷ و هم‌زمان با موج بازگشت تحریم‌ها، این اثر تشدید شد و شرکت‌های دولتی بیش از پیش تضعیف شدند. با کاهش سود یا زیان‌دهی، مالیات دریافتی از شرکت‌ها هم کاهش یافت یا حتی به نزدیکی صفر رسید.[۱] در نتیجه، این موضوع هم سازوکار دیگری است که کاهش درآمد مالیات بر شرکت‌های دولتی را توضیح می‌دهد.

در گام بعد، شرکت‌های غیردولتی را بررسی می‌کنیم. برای وضوح بیش‌تر، روند این مالیات در شکل ۷ نشان داده شده است. همان‌طور که مشخص است، به‌صورت کلی، در دو دهه گذشته، روند درآمدهای این مالیات صعودی بوده و با احتساب تولید ناخالص داخلی سال ۱۴۰۳، از حدود ۲۰۰ هزار میلیارد تومان به نزدیکی ۴۶۰ هزار میلیارد تومان رسیده است. همان‌طور که در شکل ۷ هم نشانه‌گذاری شده، به‌نظر می‌رسد این بهبود به سه ریشه اصلی متکی بوده است:

۱. **خصوصی‌سازی‌ها و رونق بخش غیردولتی از دهه ۱۳۸۰:** متناظر با آنچه در مورد انتقال شرکت‌ها از دولت به بخش غیردولتی بیان شد، درآمدهای مالیاتی به‌دست‌آمده از این شرکت‌ها از ردیف اشخاص حقوقی دولتی به غیردولتی جابه‌جا شده است. در شکل ۷، این روندها در کنار زمان تصویب قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل (۴۴) قابل‌مشاهده است. همان‌طور که در شکل ۵ دیده شد، از سال ۱۳۸۹ که مالیات نفت کنار گذشته شد، دو مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی و غیردولتی تقریباً مسیرهایی را در خلاف جهت هم طی کرده‌اند. مثلاً، در آخرین سال‌ها، افزایش مالیات شرکت‌های غیردولتی با کاهش مالیات شرکت‌های دولتی همراه بوده است. علاوه‌بر این، از دهه ۱۳۸۰، شرکت‌های جدیدی در بخش غیردولتی متولد شدند؛ درحالی‌که شرکت دولتی تازه‌ای تأسیس نشد. در نتیجه، خصوصی‌سازی‌ها و رشد نسبی فعالیت‌های غیردولتی بخشی از حرکت بار مالیات‌ها را از شرکت‌های دولتی به غیردولتی توضیح می‌دهند.

۲. **مشمول‌شدن درآمد صادرات مواد خام از سال ۱۳۹۵:** از سال ۱۳۷۹، کالاها و خدمات صادراتی از مالیات و عوارض معاف شدند.[۲] بااین‌حال، از سال ۱۳۹۵، ۸۰ درصد از درآمد حاصل از صادرات مواد خام به دسته درآمدهای مشمول مالیات برگشت.[۳] این حکم در ماده (۱۴۱) قانون مالیات‌های مستقیم تثبیت شد. در سال ۱۴۰۱، درآمد کالاهای واسطه‌ای نیمه‌خام هم به این درآمدها اضافه شد.[۴] با توجه به موهبت‌های گسترده، بخش قابل توجهی از صادرات کشور

---

-صنایع پتروشیمی خلیج فارس (هلدینگ)، ۱۳۹۲.

۱. برای مطالعه درباره دیگر ریشه‌های زیان‌دهی شرکت‌های دولتی، به [۴] مراجعه شود.

۲. قانون برنامه سوم توسعه، ماده (۱۱۳)، بند «ب».

قانون برنامه چهارم توسعه، ماده (۳۳)، بند «د».

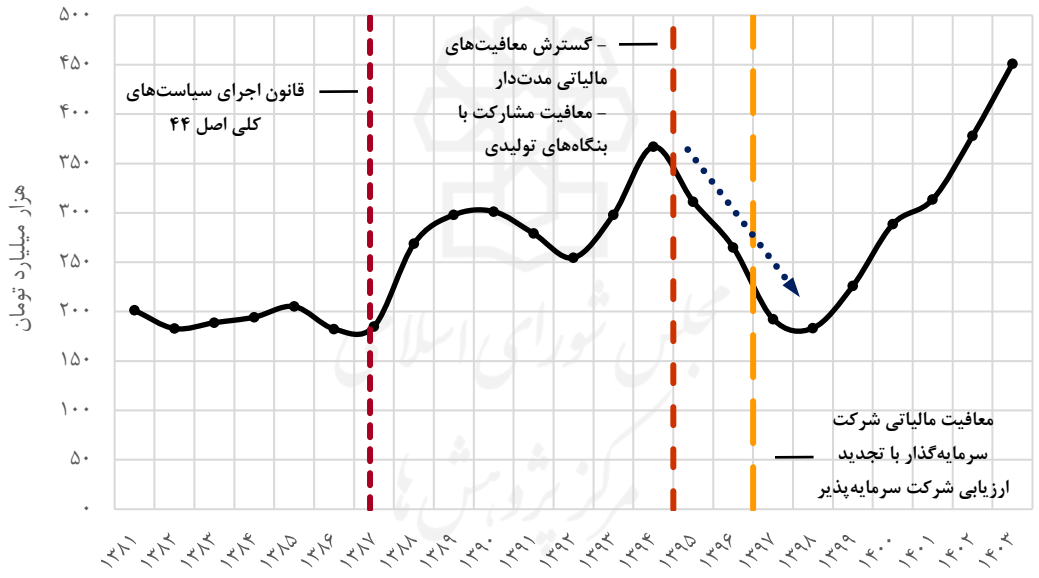
قانون برنامه پنجم توسعه، ماده (۱۰۴)، بند «ب».

۳. قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، ماده واحده، بند «۳۵».

۴. قانون جهش تولید دانش بنیان، ماده (۱۱)، بند «الف».

ما کالاهای خام و نیمه‌خام است. بنابراین، این اصلاح در افزایش درآمدهای مالیات بر شرکت‌های غیردولتی در این دو دهه مؤثر بوده است.

۳. **الزام به ارائه اظهارنامه برای بهره‌مندی از معافیت مالیاتی از سال ۱۳۹۵:** با توجه به «قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور» مصوب سال ۱۳۹۴، متن و تبصره‌های ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم اصلاح شد.[۱] بنا به این ماده، شرط استفاده از نرخ صفر و هر معافیت مالیاتی این است که اظهارنامه و مدارک حساب‌داری در زمان مقرر به سازمان امور مالیاتی کشور تحویل داده شود.[۲] این تغییر به شفافیت فراتر و کاهش ظرفیت کتمان درآمدها منجر شد و به سازمان مالیاتی در کسب درآمدهای قانونی از این پایه کمک کرد.




**شکل ۷. روند مالیات بر درآمد شرکت‌های غیردولتی**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. در سال ۱۳۹۴، قانون مالیات‌های مستقیم اصلاح و در ماده (۱۳۲)، معافیت‌های مالیاتی گسترده‌تر شد. با این تغییر، در طی چهار سال، درآمدهای این پایه تقریباً به نصف کاهش پیدا کرده است.

**مأخذ:** همان.

به‌جز این روندها، دوباره همان‌طور که در شکل ۷ دیده می‌شود، یک مشاهده دیگر کاهش نسبی مالیات بر درآمد شرکت‌های غیردولتی از سال ۱۳۹۵ تا سال ۱۳۹۸ است. در این بازه، درآمدهای این پایه از نزدیکی ۳۷۰ هزار میلیارد تومان به کم‌تر از نصف با تولید معادل سال ۱۴۰۳ کاهش پیدا کرده است. در توضیح این اتفاق، به سه مورد اشاره می‌شود:

---

۱. ماده (۳۱).

۲. **بند «الف»:** منظور از مالیات با نرخ صفر روشی است که مؤدیان مشمول آن مکلف به تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حسابداری حسب مورد، برای درآمدهای خود به‌ترتیب مقرر در این قانون و در مواعد مشخص‌شده به سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشند و سازمان مذکور نیز مکلف به بررسی اظهارنامه و تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدیان براساس مستندات، مدارک و اظهارنامه مذکور است و پس از تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدیان، مالیات آنها با نرخ صفر محاسبه می‌شود.

**بند «ت»:** شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی فعال در مناطق آزاد و سایر مناطق کشور تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موقع مقرر قانونی است. اظهارنامه مالیاتی اشخاص حقوقی شامل ترازنامه و حساب سود و زیان طبق نمونه‌ای است که توسط سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شود.

۱. **گسترش معافیت‌های مالیاتی مدت‌دار از سال ۱۳۹۵:** در همان «قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور» (مصوب سال ۱۳۹۴)، یک تغییر دیگر افزایش معافیت‌های شرکت‌های غیردولتی بود که در ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم اعمال شد. پیش از این، فعالیت‌های تولیدی و معدنی تازه‌تأسیس به مدت چهار سال تا ۸۰ درصد درآمد معاف بودند. پس از اصلاح، یکم، بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز گردشگری هم به فهرست معاف‌ها اضافه شدند. دوم، به جای ۸۰ درصد، تمام درآمد معاف شد. سوم، به جای چهار سال، دوره معافیت به پنج سال رسید. همچنین، اگر واحدها در مناطق کم‌ترتوسعه‌یافته بنا می‌شدند،[۱] یا نیروی انسانی بیش‌تری به کار می‌گرفتند،[۲] یا در شهرک‌های صنعتی یا منطقه‌های ویژه اقتصادی مستقر می‌شدند،[۳] یا سرمایه‌گذاری می‌کردند،[۴] به معافیت‌های قبلی افزوده می‌شد. با این تغییرها، سطح بهره‌گیری از معافیت‌ها افزایش پیدا کرد: یک، دسته‌ای از شرکت‌های اشاره‌شده زیر چتر معافیت‌ها قرار گرفتند. دو، بخشی از واحدها فعالیت‌های خود را به سمت حوزه‌های معاف بردند. سه، با در نظرداشتن معافیت‌ها، کسب‌وکارهای جدیدی شکل گرفتند. در نتیجه، با گسترش معافیت‌های مدت‌دار، بخشی از درآمد مالیات شرکت‌های غیردولتی کاهش پیدا کرده باشد.

۲. **معافیت تأمین مالی در قالب مشارکت از سال ۱۳۹۵:** در «قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور»، یک معافیت دیگر هم در بستر ماده (۱۳۸ مکرر) به قانون مالیات‌های مستقیم اضافه شد. بنا به این حکم، اگر یک شرکت در یک بنگاه تولیدی در قالب مشارکت سرمایه‌گذاری کند، تا سقف مشخصی، از مالیات بر درآمد معاف است. همچنین، برای بنگاه سرمایه‌پذیر هم به اندازه سودی که می‌پردازد هزینه قابل‌قبول مالیاتی در نظر گرفته می‌شود. این تغییر باعث شد مالیات شرکت‌ها کاهش پیدا کند.

۳. **معافیت مالیاتی شرکت سرمایه‌گذار با تجدید ارزیابی شرکت سرمایه‌پذیر از سال ۱۳۹۶:** مورد دیگر بخش‌نامه سازمان مالیاتی در سال ۱۳۹۶ است. در این بخش‌نامه، تصریح شد که اگر یک شرکت در دیگری سرمایه‌گذاری کند، با تجدید ارزیابی شرکت سرمایه‌پذیر، شرکت سرمایه‌گذار مشمول مالیات نخواهد بود.[۵] با توجه به ساختار هرمی شرکت‌ها و تورم‌های نسبتاً بالا در کشور ما، با تجدید ارزیابی دارایی‌ها، معمولاً رشد زیادی در ترازنامه شرکت‌ها دیده می‌شود که مالیات قابل توجهی را به دنبال دارد. با استناد به قانون مالیات‌های مستقیم، بخش‌نامه تبیین کرد که اگر مازاد تجدید ارزیابی در افزایش سرمایه لحاظ شود، شرکت سرمایه‌گذار مشمول مالیات نخواهد بود. این موضوع می‌تواند یکی از دلیل‌های کاهش مالیات شرکت‌ها در سال‌های گفته‌شده باشد.[۶]

---

۱. قانون مالیات‌های مستقیم، ماده (۱۳۲)

۲. همان، بند «ب»

۳. همان، بند «پ».

۴. همان، بند «ث».

۵. سازمان امور مالیاتی کشور، بخش‌نامه شماره ۲۰۰/۹۶/۱۲۵ مصوب ۱۳۹۶/۰۹/۰۸.

۶. به‌جز این‌ها، در قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب سال ۱۳۹۶، مشخص شد که اگر یک شرکت دارایی ارزی داشته باشد و به لطف افزایش نرخ ارز، سود شناسایی کند، این سود از مالیات معاف است (ماده (۴۵)). در نگاه اول، ممکن است به‌نظر برسد که این حکم هم می‌تواند باعث کاهش درآمدهای مالیاتی از سال ۱۳۹۶ به بعد شده باشد. با این حال، همین قاعده تا پیش از سال ۱۳۹۶ هم برقرار بود و در قانون احکام دائمی، فقط تصریح شد. همان‌طور که گفته شد، از قانون برنامه سوم توسعه که در سال ۱۳۷۹ تصویب شده بود، صادرات کالاها و خدمات از مالیات و عوارض معاف شدند و این روند تا امروز هم ادامه دارد. با لحاظ این حکم، نه فقط صادرات، بلکه سود تسعیر ارز حاصل از آن هم همیشه از مالیات معاف در نظر گرفته می‌شده است. دیوان عدالت اداری هم در یک رأی، این برداشت را از قانون تأیید کرده است.

پس به‌طور خلاصه، در سال‌های ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶، برای شرکت‌های غیردولتی معافیت‌هایی طراحی شد که در طی چند سال، درآمدهای مالیاتی قابل توجهی را از دست دولت خارج کرد. شکل ۷ نشان می‌دهد با فرض تولید ناخالص داخلی سال ۱۴۰۳، این درآمدها دست‌کم نزدیک به ۲۰۰ هزار میلیارد تومان بوده است.

البته، دقت شود که این برآورد با این فرض حساب شده است که اگر معافیت‌ها داده نمی‌شد، درآمدهای مالیاتی در سال ۱۳۹۸ در همان سطح سال ۱۳۹۴ باقی می‌ماند. با این وجود، در شکل ۷ دیده می‌شود که چه قبل از سال ۱۳۹۴ و چه بعد از آن، روند مالیات بر درآمد شرکت‌های غیردولتی صعودی بوده است. یعنی، اگر معافیت‌ها نبودند، این پایه در بازه سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۸ هم احتمالاً به رشد خود ادامه می‌داد. در این صورت، می‌توان گفت معافیت‌ها حتی بیش‌تر از ۲۰۰ هزار میلیارد تومان به درآمدها آسیب زده است. به عبارت دیگر، این عدد احتمالاً کم‌برآوردی هم دارد. بااین‌حال، برای اطمینان بیش‌تر، فعلاً همین محاسبه را مبنا می‌گذاریم.

بنابراین، در پاسخ به این سؤال که چرا درآمدهای مالیاتی به‌اندازه قابل‌قبول رشد نکرده، معافیت شرکت‌های غیردولتی احتمالاً یکی از ریشه‌هاست.[۱]

در کشور ما، نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها در قانون ۲۵ درصد تنظیم شده؛ اما نرخ مؤثری که شرکت‌ها واقعاً می‌پردازند ۷/۴ درصد است [۲]. این یعنی با اعطای معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و ...، دولت از عمده درآمدهایی که می‌توانست از مالیات به‌دست بیاورد محروم شده است. به‌جز این، بیش‌تر، شرکت‌های بزرگ هستند که از معافیت‌ها بهره می‌برند. مثلاً، در ۱ درصد بزرگ‌ترین شرکت‌ها، معافیت‌ها نزدیک به دو برابر مالیات پرداختی است؛ درحالی‌که در شرکت‌های صدک‌های ۱ تا ۹۰، این نسبت تقریباً ۲۲ درصد است. بنابراین، معافیت‌ها هم هزینه زیادی برای دولت داشته‌اند و هم رقابت را ناعادلانه‌تر کرده‌اند. با این توصیف، به‌نظر می‌رسد باید به‌شکل جدی در معافیت‌ها تجدیدنظر کرد.

همان‌طور که در توضیح ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم گفته شد، اگر کسی در مناطق کم‌ترتوسعه‌یافته سرمایه‌گذاری کند، معافیت مالیاتی بیش‌تری می‌گیرد. این ظرفیت هم یکی دیگر از مجراهایی است که در سال‌های اخیر، از آن سوءاستفاده شده است. به‌طور مشخص، به‌دنبال این فرصت، بخش‌های مختلف کشور انگیزه زیادی پیدا کرده‌اند که خود را به‌عنوان منطقه کم‌ترتوسعه‌یافته معرفی کنند. شکل ۳۴ در پیوست نشان می‌دهد که در سال ۱۳۶۰، فقط ۹ درصد از مساحت کشور به‌عنوان منطقه محروم شناخته می‌شد؛ درحالی‌که در سال ۱۳۸۸، این عدد به نزدیک ۸۰ درصد رسیده است [۵]. این در حالی است که بنا به شاخص‌های متعدد، در همین بازه، اتفاقاً سطح محرومیت در کشور بسیار کاهش یافته است.

پس می‌توان دید وقتی برای یک دسته به‌خصوص، امتیاز قانونی ویژه‌ای تنظیم می‌شود، بازیگرهای دیگر هم ترغیب می‌شوند به سمت بهره‌مندی از این امکان حرکت می‌کنند. در این مثال، به‌نظر می‌رسد معافیت‌های مالیاتی به‌اندازه‌ای

---

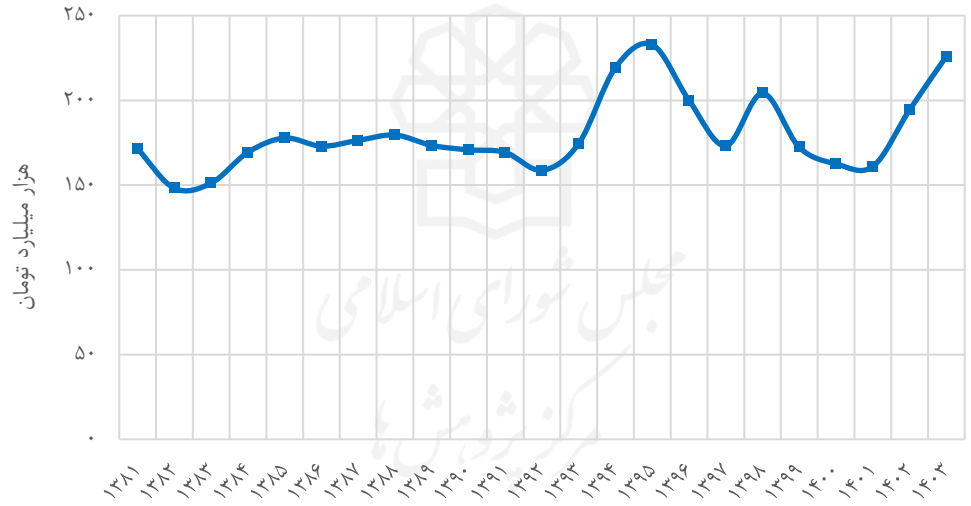
بنابراین، از این سود، هیچ‌وقت مالیات گرفته نمی‌شده و قانون سال ۱۳۹۶ فقط روند قبلی را تثبیت کرده است. با این حساب، انتظار نمی‌رود که از سال ۱۳۹۶، این اصلاح تأثیری بر روند درآمدهای مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی گذاشته باشد.

۱. همان‌طور که در بررسی این پایه دیدیم، در این پژوهش، بنا نیست ریشه هر مشاهده تاریخی در درآمدهای هر پایه به‌صورت دقیق توضیح داده شود. مثلاً، همان‌طور که در شکل ۶ روشن است، در سال ۱۳۸۸، مالیات غیرنفتی شرکت‌های دولتی سطح بالایی داشته است. با این حال، پژوهش دلیل مشخصی درباره این پدیده ارائه نمی‌کند. این موضوع درباره پایه‌های دیگر هم برقرار است. در واقع، نباید انتظار داشت که هر فراز یا فرودی در هر روند به‌طور جامع تحلیل شود. نه برای کارشناس‌های اقتصادی و نه کارشناس‌های اجرایی، علت دقیق خیلی از این پدیده‌ها کاملاً آشکار نیست. بسیاری از مشاهده‌ها نه به اصلاح‌های قانونی یا اداری، بلکه به شرایط ویژه بازار مرتبط به آن پایه مالیاتی خاص برمی‌گردد. در عوض، اگر پژوهش به دانسته‌ای رسیده و از درستی آن مطمئن شده باشد، به آن اشاره کرده است.

گسترده شده‌اند که کارکرد اولیه خود را از دست داده‌اند. روشن است که قانونگذار از ابتدا این خواسته را نداشته است. در نتیجه، این مسئله هم وضعیت نابه‌سامان معافیت‌ها را در کشور تأیید می‌کند. معافیت‌ها بیش‌تر از این‌که هدف‌های خود را محقق کرده باشند، وسیله‌ای برای اجتناب از پرداخت مالیات شده‌اند. بنابراین، امروز، اصلاح معافیت‌ها یکی از ضرورت‌های کشور است. در بخش پیشنهادهای سیاستی، به این موضوع بیش‌تر پرداخته می‌شود.

### ۲ـ۳. مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی

همانند بخش قبل، شکل ۸ روند مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی[۱] را نشان می‌دهد. در دو دهه اخیر، سطح کلی این مالیات تقریباً ثابت بوده؛ به جز در دو بازه که افزایش‌های مقطعی را تجربه کرده است. یک بازه حوالی سال‌های ۱۳۹۵ و دیگری آخرین سال است که در هر دو، مقدار مالیات به نزدیکی ۲۳۰ هزار میلیارد تومان رسیده است.




**شکل ۸. روند مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است.

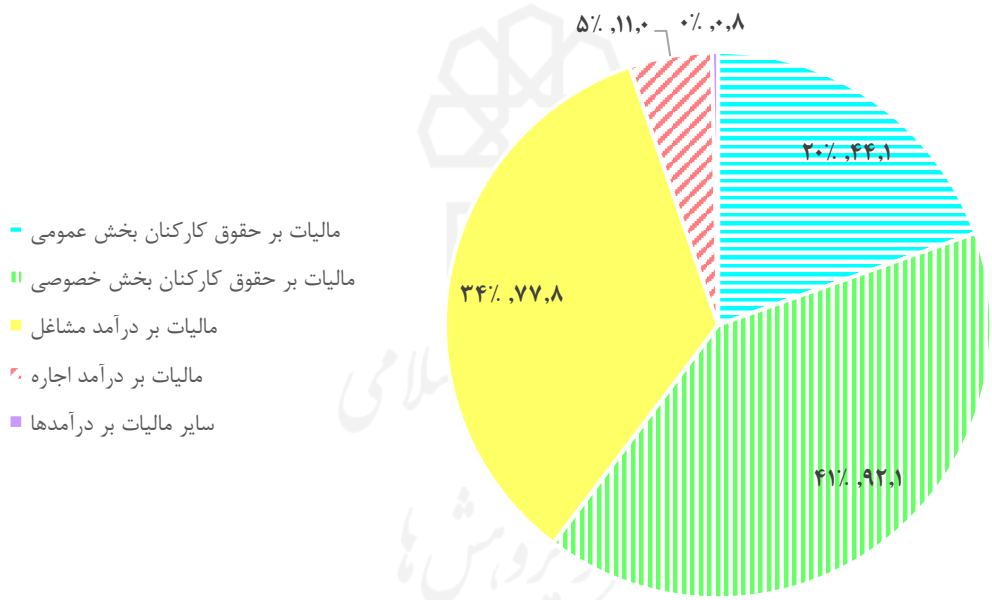
**مأخذ:** همان.

شکل ۹ عملکرد اجزای مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی را در سال ۱۴۰۳ نشان می‌دهد. همان‌طور که مشخص است، از این مالیات، بیش‌ترین سهم با ۴۱ درصد به مالیات بر حقوق کارکنان بخش خصوصی مربوط است و پس از آن، مالیات بر درآمد مشاغل و مالیات بر حقوق کارکنان بخش عمومی با ۳۴ درصد و ۲۰ درصد در رده‌های بعدی جای دارند. همچنین، ۵ درصد از این پایه هم مالیات بر درآمد اجاره[۲] است که به شکل عمده، از املاک تجاری دریافت می‌شود.

---

۱. در بودجه: مالیات بر درآمدها.

۲. در بودجه: مالیات مستغلات.

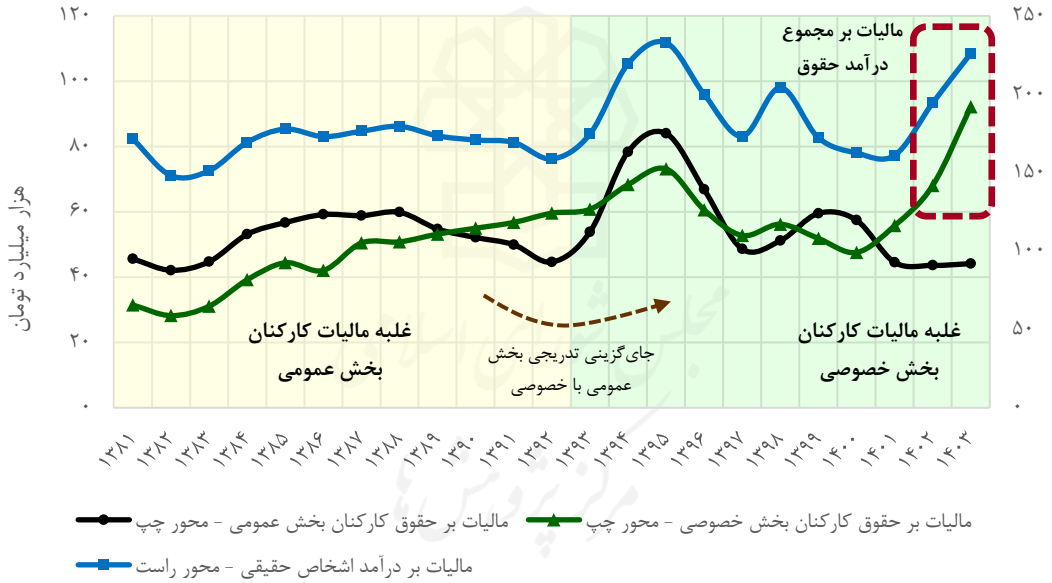



**شکل ۹. سهم اجزای مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در سال ۱۴۰۳**

**یادداشت:** برچسب هر قطعه سهم آن پایه را از مجموع مالیات بر درآمدها در کنار عملکرد آن در سال ۱۴۰۳ بر حسب هزار میلیارد تومان نشان می‌دهد.

**مأخذ:** همان.

پس از این، شکل ۱۰ روندهای مالیات بر حقوق کارکنان بخش‌های عمومی و خصوصی را نمایش می‌دهد. مشابه مالیات بر درآمد شرکت‌ها، به‌نظر می‌رسد تا پیش از حوالی سال ۱۳۹۲، روندهای مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی و مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی مشابه هستند. بنابراین، روند مجموع مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به‌طور عمده با پایه مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی تعیین می‌شده است. بااین‌حال، از نزدیکی سال ۱۳۹۳ به بعد، هم‌بستگی مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی با مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی بیش‌تر است. در نتیجه، پس از این سال، تغییرات مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به‌صورت غالب توسط پایه مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی تعیین شده است. البته، خصوصاً تا سال ۱۳۹۷، روند مالیات بر درآمدها همچنین از مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی هم تأثیرپذیری دارد؛ اما در مجموع، در توضیح فرازوفرودهای مالیات بر درآمدها، مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی عملکرد بهتری دارد.




**شکل ۱۰. روند مالیات بر حقوق کارکنان بخش‌های عمومی و خصوصی در کنار مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. تا سال ۱۳۹۲، تغییرات مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی بیش‌تر با مالیات بر حقوق کارکنان بخش عمومی سازگار بوده است؛ درحالی‌که پس از آن، نوسان‌های مالیات بر حقوق کارکنان بخش خصوصی توضیح‌دهندگی بهتری دارد.

**مأخذ:** همان.

در مورد مالیات بر حقوق کارکنان بخش عمومی، نکته قابل توجه کاهش درآمدهای این پایه از سال ۱۳۹۵ است. در این بازه، به‌خصوص پس از بازگشت تحریم‌ها از سال ۱۳۹۷، توان مالی دولت برای پرداخت حقوق کارکنان خود کاهش یافته و در نتیجه، حقوق کارمندان این بخش سهم کم‌تری از کل فعالیت‌های اقتصادی کشور داشته است. متناظراً، به دنبال پرداختی‌های بالاتر، بخشی از کارکنان بخش عمومی به بخش غیردولتی منتقل شده‌اند و در همین حال، دولت روندهای استخدامی خود را محدودتر کرده است. در نتیجه این چند فرایند، مالیات دریافت‌شده از حقوق این کارکنان هم روندی نزولی داشته است.

در سمت دیگر، خصوصاً تا سال ۱۳۹۵، مالیات بر حقوق کارکنان بخش خصوصی روندی صعودی داشته است. این واقعیت را می‌توان به افزایش حقوق‌ها در این بخش نسبت داد. در این دو دهه، چه از محل واگذاری‌ها و چه به واسطه پایه‌گذاری بنگاه‌های جدید، کسب‌وکارهای پربازدهی در بخش خصوصی شکل گرفته و در پی آن، تخصص‌های بیش‌تر با پرداختی‌های بالاتری هم در این بخش پدید آمده است. به‌تبع، این موضوع درآمدهای بالاتری را در این بخش به دنبال داشته است.

همچنین، از سال ۱۴۰۲، مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی اوج گرفت و به دنبال خود، سطح مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی را هم ارتقا داد. در سال ۱۴۰۳، این پایه تقریباً به بالاترین سطح تاریخی خود برگشت. به‌نظر می‌رسد دلیل این اتفاق دریافت مالیات از مجموع درآمد حقوق کارکنان در این سال‌هاست. البته، این تغییر دو جنبه دارد: یک،

دریافتی‌ها *با هر عنوان* مشمول مالیات شد و دو، مالیات‌ها نه مجزا از هر حقوق، بلکه بر پایه جمع حقوق‌هایی محاسبه می‌شد که کارمند از کارفرماهای مختلف می‌گیرد. در ادامه، درباره این دو تغییر توضیح داده می‌شود:

۱. **مشمول‌شدن دریافتی‌ها با هر عنوان:** با توجه به قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات فقط به اصل حقوق کارمند و مزایای مربوط به شغل تعلق می‌گیرد.[۱] این در حالی است که بخشی از پرداختی‌ها به کارمندها در قالب ردیف‌های جانبی و همچنین مزایای مربوط به شاغل انجام می‌شود. در این شرایط، کارفرماها گاهی قسمتی از پرداختی را به ردیف‌های غیرمشمول منتقل می‌کنند تا کارکنان مالیات کم‌تری بپردازند. بااین‌حال، از قانون بودجه سال ۱۴۰۲، تمام درآمدهای حقوق کارکنان مشمول مالیات شد.[۲] بنا به این بند، درآمدهای کارکنان با هر عنوان ازجمله حقوق و مزایا، مقرری یا مزد، حق شغل، حق شاغل، فوق‌العاده‌ها و ... به‌عنوان درآمد مشمول مالیات محسوب می‌شد. این موضوع در قانون بودجه سال ۱۴۰۳ هم تکرار شد.[۳] بنابراین، اعمال پله‌های مالیاتی بر جمع دریافتی کارمندها از ردیف‌های حقوقی مختلف یک وجه از اصلاح بود.[۴]

۲. **محاسبه مالیات بر پایه جمع حقوق‌ها از چند کارفرما:** در قانون مالیات‌های مستقیم اشاره شده است که اگر کارمند از بیش‌تر از یک کارفرما حقوق می‌گیرد، بر آن حقوق فقط ۱۰ درصد مالیات می‌پردازد.[۵] از سال ۱۴۰۲، تصریح شد که پرداختی‌های مختلف از یک یا چند منبع، چه از کارفرمای اصلی باشد چه غیراصلی، با هم جمع شود و یک‌جا پایه محاسبه مالیات قرار می‌گیرد.[۶] برای این کار، نیاز بود سازمان مالیاتی زیرساختی را فراهم کند که بتواند از مجموع دریافتی اشخاص حقیقی آگاه باشد. با این هدف، از سال ۱۴۰۲، سامانه‌ای طراحی شد؛ اما از همین سال، به شکل کامل در مدار قرار نگرفت. این سامانه عمدتاً از سال ۱۴۰۳ عملیاتی شد. در الگوی جدید، کارفرماها فهرست حقوق‌بگیرها را به سازمان مالیاتی اعلام می‌کنند و این سازمان است که با توجه به مجموع دریافتی از چند کارفرما، مالیات هر کارمند را مشخص می‌کند. در واقع، دریافت مالیات از درآمدهای متفاوت حقوق‌بگیرها از حالت متکثر به یک‌پارچه تبدیل شد.[۷] به‌نظر می‌رسد این تغییر هم بخشی دیگر از حرکت به سمت مالیات بر مجموع حقوق کارکنان بوده است.

بنابراین، همان‌طور که در شکل ۱۰ دیده شد، با این دو اصلاح، مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی و در نتیجه، مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی افزایش چشمگیری پیدا کردند.[۸]

---

۱. ماده (۸۳).

۲. قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور، تبصره (۱۲)، بند «و».

۳. قانون بودجه سال ۱۴۰۳ کل کشور، تبصره (۱۵)، بند «ث».

۴. البته، در قانون بودجه سال ۱۴۰۱ (تبصره «۱۲»، بند «الف»، جزء «۵») هم پیش‌بینی شده بود که تمام حقوق کارکنان به عنوان پایه مالیات حقوق شمرده شود. با این حال، در این سال، دیوان عدالت اداری در رأی‌هایی مثل رأی شماره ۲۶۸۵ مورخ ۱۴۰۱/۱۱/۱۸ تشخیص داد که هم‌چنان، بعضی از پرداختی‌ها با عنوان‌هایی مثل ایاب و ذهاب، غذا و ... مشمول مالیات نیست و دریافت مالیات از مجموع درآمد حقوق را متوقف کرد. این مسئله تا حدی در سال ۱۴۰۲ هم برقرار بود. برای حل این مشکل، در قانون بودجه سال ۱۴۰۳ تأکید شد که این مالیات حتی شامل درآمدهایی به جز آنچه در ماده‌های (۸۲) و (۸۳) قانون مالیات‌های مستقیم یاد شده هم هست (تبصره «۱۲»، بند «ث»، جزء «۴»).

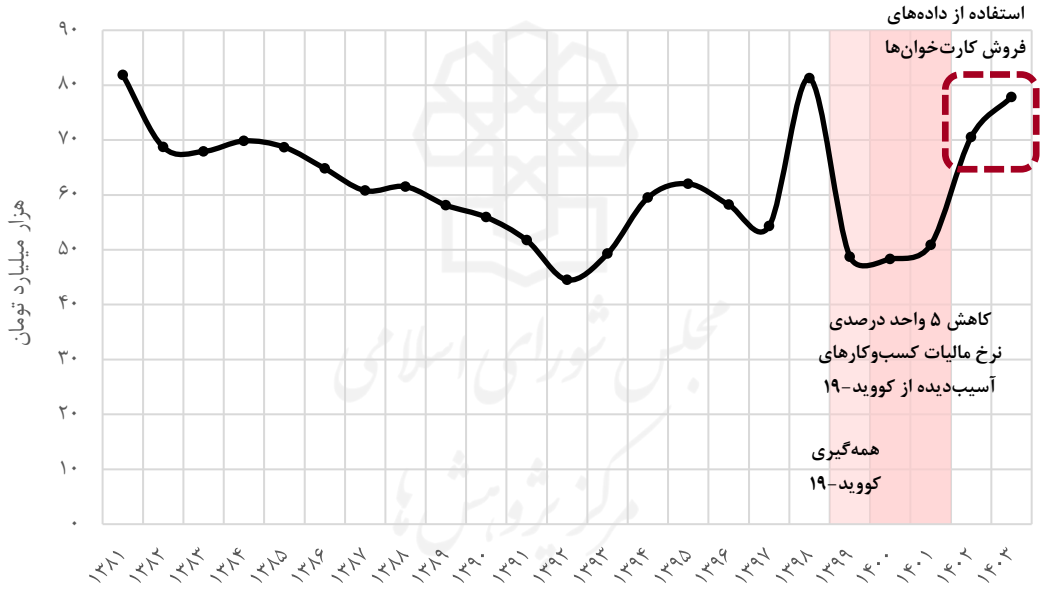
۵ ماده (۸۶)، تبصره «۱».

۶ قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور، تبصره «۱۲»، بند «و».

۷ بنا به قانون بودجه این سال، از پرداخت‌های آموزشی و پژوهشی (قانون مالیات‌های مستقیم، ماده (۸۶)، تبصره «۲») هم‌چنان جدا و با نرخ مقطوع مالیات گرفته می‌شود.

۸. یک نکته قابل‌توجه دیگر شباهت بالای روند درآمدهای مالیات بر اشخاص حقوقی غیردولتی و مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی است. با این‌که به‌صورت تاریخی، درآمدهای پایه اول نزدیک به پنج برابر پایه دوم است، اما در مقایسه شکل ۵ و شکل ۱۰، دیده می‌شود که در هر دو الگو، از ابتدای بازه تا سال ۱۳۹۵، درآمدهای مالیاتی روندی صعودی داشته؛ پس از آن، تا اواخر دهه ۱۳۹۰ رو به کاهش بوده و در نهایت، در سال‌های پایانی، بخشی از این افت جبران شده است.

شکل ۱۱ روند مالیات بر درآمد مشاغل را در دو دهه گذشته نشان می‌دهد. همان‌طور که دیده می‌شود، متوسط سطح این مالیات هم در دو دهه گذشته نسبتاً ثابت بوده است. بااین‌حال، این مالیات یک کاهش تقریباً پیوسته در درآمدها را از سال ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۲ تجربه کرده است. در سمت دیگر، درآمد مالیات مشاغل از سال ۱۴۰۰ تا ۱۴۰۳ از ۴۸ هزار میلیارد تومان به ۷۸ هزار میلیارد تومان رسیده است.




**شکل ۱۱. روند مالیات بر درآمد مشاغل**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. به‌دلیل همه‌گیری کووید، در بازه سال‌های ۱۳۹۹ تا ۱۴۰۱، درآمدهای این پایه کاهش پیدا کرده است.

**مأخذ:** همان.

همان‌طور که در شکل ۹ دیده شد، این مالیات دومین جزء اصلی مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی است. بااین‌حال، با این‌که مشاغل بخش قابل توجهی از ارزش‌افزوده را در کشور تولید می‌کنند، درآمدهای آن کم‌تر از ۶ درصد از کل مالیات‌هاست. این موضوع نشان می‌دهد در این پایه، معافیت‌ها و فرارهای مالیاتی گسترده است.

در سال‌های ۱۳۹۹ تا ۱۴۰۱ با همه‌گیری ویروس کووید، مشاغل کوچک بیش‌تر از دیگر بخش‌های اقتصاد آسیب دیدند. از این جهت، نسبت به شرکت‌های خصوصی و خدمات دولتی، سهم مشاغل از کل ارزش‌افزوده کشور کاهش یافت. در همین حال، در سال‌های ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱، برای کسب‌وکارهایی که کم‌تر از ۱۰۰ میلیون تومان سود داشتند، دولت نرخ مالیات را ۵ واحد درصد کاهش داد تا به آنها برای عبور از شرایط سخت کمک کند.[1] در کنار هم، این دو عامل باعث شدند در این بازه، درآمدهای مالیات مشاغل یک کاهش گذرا داشته باشد. این تغییرها در شکل ۱۱ دیده می‌شود.

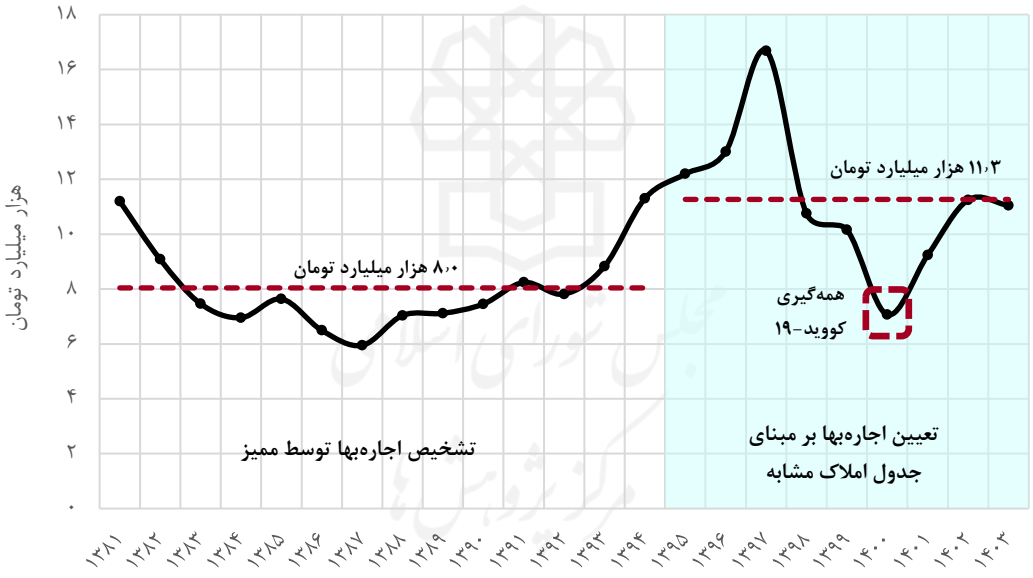
---

از نگاه اقتصادی، این هم‌بستگی توجیه‌پذیر است. با این فرض که بخش قابل‌توجهی از کارکنان بخش خصوصی در شرکت‌های این حوزه فعال هستند، می‌توان گفت پس از کسر هزینه‌های نامرتبط با نیروی انسانی، درآمد شرکت‌ها بین دو بخش توزیع می‌شود: یک، پرداخت به کارکنان آن و دو، سود شرکت. در نتیجه، با تغییر در درآمدهای شرکت، می‌توان انتظار داشت منابع در این دو شاخه هم به‌طور متناسب جابه‌جا شود. بنابراین، مالیات به‌دست‌آمده از این دو پایه هم مسیرهای یکسانی را طی خواهند کرد.

۱. قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، ماده واحده، تبصره «۶»، بند «ق»، جزء «۲».

در طرف دیگر، با تصویب قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان در سال ۱۳۹۸، بانک مرکزی مکلف شد همه اطلاعات دستگاه‌های کارت‌خوان بانکی یا درگاه‌های پرداخت الکترونیکی را در اختیار سازمان مالیاتی قرار دهد.[۱] همچنین، اگر پرونده یک مؤدی توسط سازمان مالیاتی تأیید نمی‌شد، اتصال خدمات پرداخت او هم توسط ارائه‌کنندگان خدمت قطع می‌شد. این ماده قانونی به سازمان مالیاتی اجازه داد بخش بزرگی از مشاغل را که تا پیش از این، آنها را نمی‌شناخت، به چتر اطلاعاتی خود اضافه کند. با این کار، نزدیک به ۴ تا ۵ میلیون مؤدی جدید به نظام مالیات مشاغل اضافه شد. هرچند بسیاری از این مؤدی‌ها خرد هستند و هر کدام به تنهایی مالیات چشمگیری نمی‌پردازند، اما دست‌کم از نظر شفافیت اقتصادی، این اتفاق پیشرفت ویژه‌ای در ساختار مالیاتی کشور بود. همچنین، به‌نظر می‌رسد اجرای این قانون باعث رشد درآمدهای این پایه در سال‌های ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳ شده است. در شکل ۱۱، در کنار همه‌گیری کووید، نشانه‌هایی درباره این توضیح هم قرار داده شده است.

به‌عنوان آخرین جزء از مالیات بر درآمدها، می‌توان مالیات بر درآمد اجاره را در نظر گرفت که در شکل ۱۲، روند آن نشان داده شده است.[۲] روشن است که روند عمومی درآمدهای این پایه بیش از هر چیز با رونق بازار اجاره املاک هم‌بسته است.




**شکل ۱۲. روند مالیات بر درآمد اجاره**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. خط‌چین بازه اول متوسط در سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۴ و خط‌چین بازه دوم متوسط در سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۳ است. با تعیین اجاره‌بها بر مبنای جدول املاک مشابه، درآمدهای این پایه ارتقا یافته است.

**مأخذ:** همان.

---

قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور، ماده واحده، تبصره «۶»، بند «ع»، جزء «۲».

۱. ماده (۱۱).

۲. در قانون مالیات‌های مستقیم، ماده (۵۲) این پایه را برقرار می‌کند؛ ماده (۵۳) مشخص می‌کند که منظور از درآمد اجاره دقیقاً چیست و چه معافیت‌هایی دارد و در نهایت، ماده (۵۴) روشن می‌کند که اجاره‌بها چطور تعیین می‌شود.

علاوه‌بر این، در شکل ۱۲، خط‌چین اول درآمد متوسط در سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۹۴ و خط‌چین دوم درآمد متوسط در سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۳ است. همان‌طور که مشخص است، در بازه اول، متوسط درآمدهای این پایه ۸ هزار میلیارد تومان بوده که در بازه دوم، هرچند با تلاطم‌های زیاد، به ۱۱/۳ هزار میلیارد تومان رسیده است. این رشد یک افزایش بیش از ۴۰ درصدی را نشان می‌دهد. بنابراین، از سال ۱۳۹۵، یک افزایش معنادار در سطح مالیات این پایه اتفاق افتاده است.

به‌نظر می‌رسد این تغییر با اصلاح یکی از ماده‌های حاکم بر مالیات اجاره[۱] اتفاق افتاده است. تا پیش از اصلاح، ارزش اجاره‌بها عمدتاً به تشخیص ممیز مالیاتی و براساس ملک‌های مشابه تعیین می‌شد.[۲] این مبلغ هم معمولاً با پرسش از مشاوران املاک منطقه به دست می‌آمد. در این حالت، صلاح‌دید ممیز نقش محوری در تنظیم مقدار مالیات داشت. پس از اصلاح، سازمان امور مالیاتی کشور «جدول اجاره املاک مشابه» را منتشر می‌کرد که هزینه اجاره با توجه به آن معلوم می‌شد.[۳] با این تغییر، این پایه مالیاتی ضابطه‌مندتر شد که به‌نظر می‌رسد افزایش سطح درآمدهای آن را به دنبال داشته است.

افزایش اشاره شده در بازه دوم در حالی است که در سال ۱۴۰۰، یک کاهش غیرمنتظره در درآمدهای این پایه هم اتفاق افتاده است. این مشاهده احتمالاً به رکود پیش‌آمده از همه‌گیری کووید برمی‌گردد. در این دوران، فعالیت کسب‌وکارها به چالش خورد که در نتیجه، مالیات اجاره تجاری محدود شد. به جز این، جابه‌جایی‌های مسکونی هم با آهنگ کم‌تری انجام می‌شد که دوباره، درآمد این پایه را کاهش داد. با این پیش‌آمدها، در سال ۱۴۰۰، مالیات بر درآمد اجاره مقدار کم‌تری را ثبت کرده است.

### ۳ـ۳. مالیات بر ثروت

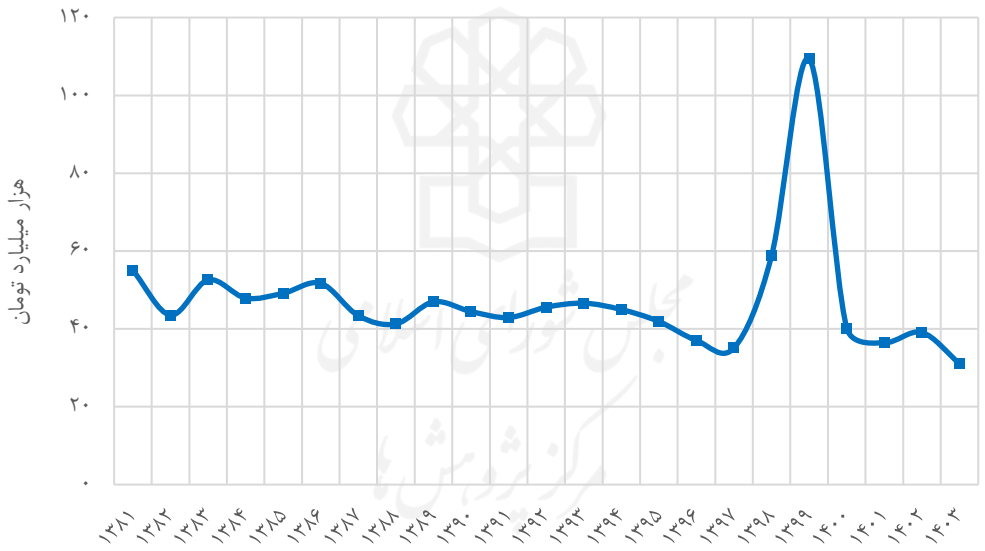
در این بخش، مالیات بر ثروت به همراه اجزای آن بررسی می‌شوند. پیش از همه، شکل ۱۳ روند مالیات بر ثروت را به‌صورت کلی نشان می‌دهد. روند این مالیات نسبتاً نزولی بوده؛ به جز در سال ۱۳۹۹ که عملکرد آن به ۱۰۹ هزار میلیارد تومان با تولید معادل سال ۱۴۰۳ رسیده است.

---

۱. ماده (۵۴).

۲. ماده (۵۴)، پیش از اصلاح: «تبصره - ارزش اجاری مستغلات در مواردی که باید بر اساس اجاره‌بهای املاک مشابه تقویم گردد به وسیله ممیز مالیاتی حوزه‌ای که ملک در آن واقع است با تأیید سرممیز مالیاتی مربوط تعیین خواهد شد».

۳. سازمان امور مالیاتی کشور هرساله ارزش معاملاتی و اجاری املاک را تعیین می‌کند که در پیوند زیر در دسترس است:
https://www.intamedia.ir/real-estate-transaction-value
همچنین، در پیوند پایین، همین ارزش‌ها روی نقشه و به شکل جغرافیایی هم نمایش داده می‌شود:
https://www.tax.gov.ir/action/do/GetAddressGeoLocation/
از این ارزش‌ها برای محاسبه مالیات نقل‌وانتقالات املاک هم استفاده می‌شود.

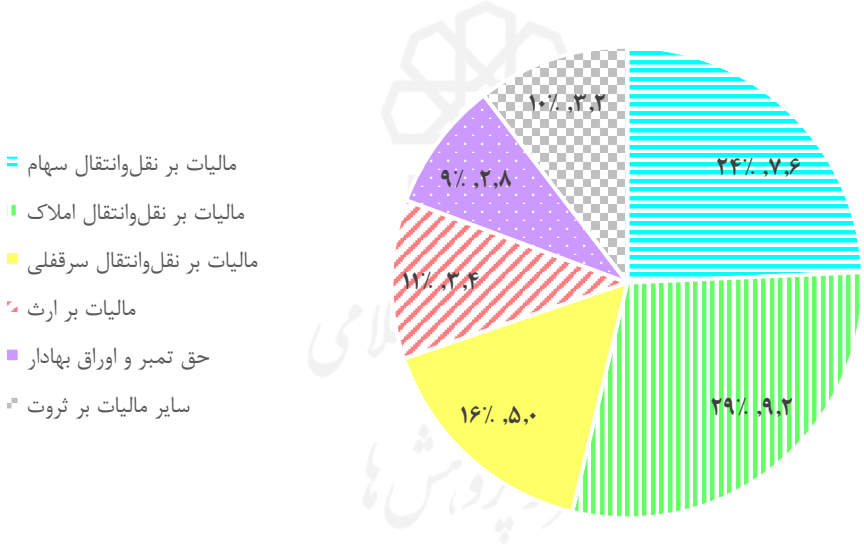



**شکل ۱۳. روند مالیات بر ثروت**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است.

**مأخذ:** همان.

شکل ۱۴ نشان می‌دهد نسبت به پایه‌های کلی دیگر، پایه مالیات بر ثروت از اجزای متنوع‌تری برخوردار است. مالیات بر نقل‌وانتقال املاک، سهام و سرقفلی به‌ترتیب مهم‌ترین اجزای این مالیات هستند و حق تمبر و اوراق بهادار در رده بعد قرار دارد.

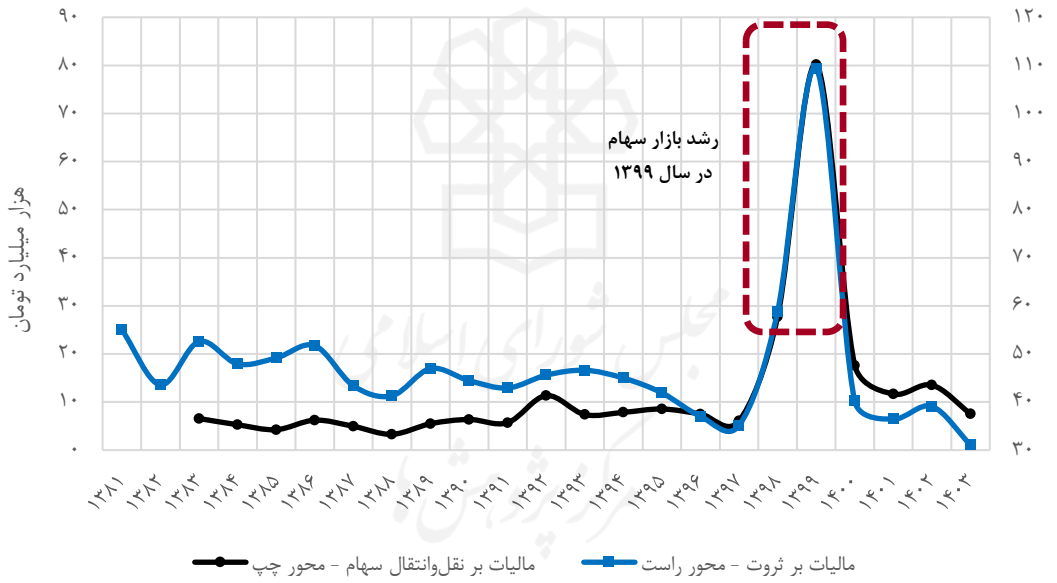



**شکل ۱۴. روند سهم اجزای مالیات بر ثروت در سال ۱۴۰۳**

**یادداشت:** برچسب هر قطعه سهم آن پایه را از مجموع مالیات بر ثروت در کنار عملکرد آن در سال ۱۴۰۳ بر حسب هزار میلیارد تومان نشان می‌دهد.

**مأخذ:** همان.

پیش از همه، مالیات بر نقل‌وانتقال سهام را بررسی می‌کنیم. شکل ۱۵ نشان می‌دهد افزایش درآمدهای مالیات بر ثروت در سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ به این پایه مالیاتی برمی‌گردد. همان‌طور که دیده می‌شود، این پایه مالیاتی در مجموع روندی صعودی را طی کرده است و در این مسیر، در سال ۱۳۹۹، درآمد آن به ۸۰ هزار میلیارد تومان با تولید ناخالص داخلی ۱۴۰۳ رسیده است.




**شکل ۱۵. روند مالیات بر نقل‌وانتقال سهام در کنار مالیات بر ثروت**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. با رشد بازار سهام در سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹، درآمدهای این پایه جهش پیدا کرده است.

**مأخذ:** همان.

روشن است که جهش در درآمدهای این پایه در سال ۱۳۹۹ به محبوبیت ناگهانی و مقطعی بازار سرمایه در آن زمان برمی‌گردد. با توجه به قانون مالیات‌های مستقیم، از هر نقل‌وانتقال سهام و مالیاتی به میزان ۰/۵ درصد ارزش آن دریافت می‌شود.[1] در سال‌های اشاره‌شده، با اقبال عمومی به این بازار، خرید و فروش سهام رونق چشمگیری پیدا کرد که در نتیجه، درآمد قابل توجهی توسط سازمان امور مالیاتی کشور وصول شد.

به جز این، در دو دهه گذشته، درآمدهای این پایه به‌صورت کلی رو به افزایش بوده است؛ به‌طوری‌که در سال ۱۴۰۳، این درآمدهای بیش از دو برابر مقدار متناظر در سال ۱۳۸۸ بوده است. طبیعتاً، گسترش بازار سهام و اتکای افراد به آن به‌عنوان گزینه‌ای مطمئن برای سرمایه‌گذاری می‌تواند درآمدهای بیش‌تری را برای دولت از محل این پایه ایجاد کند.

۱. ماده (۱۴۳ مکرر).

شکل ۱۶ درآمد حاصل از مالیات بر نقل‌وانتقال املاک را نشان می‌دهد. این مالیات در زمان خریدوفروش ملک و با نرخ ۵ درصد از ارزش معامله دریافت می‌شود.[۱] روند درآمدهای این پایه را از دو منظر می‌توان تحلیل کرد. یک، می‌توان از مؤلفه‌هایی گفت که روند عمومی درآمدها را تعیین می‌کنند. دو، به‌طور مشخص، با اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴، فرایند اجرایی دریافت این مالیات دچار تغییراتی شد. همان‌طور که در شکل دیده می‌شود، به‌نظر می‌رسد این اصلاح‌ها به افزایش درآمدهای این پایه در سال‌های اخیر کمک کرده‌اند. در ادامه، درباره هر کدام از این دو منظر جداگانه صحبت می‌شود:

- **عامل‌هایی که بر روند عمومی درآمدها تأثیرگذارند:** در این دسته، به سه عامل اشاره می‌شود که انتظار می‌رود در دو دهه گذشته، روند عمومی درآمدهای مالیات بر نقل‌وانتقال املاک را تعیین کرده باشند.

۱. **تعداد معامله‌ها:** متأسفانه، داده مناسبی از تعداد معامله املاک در اختیار نیست تا ارتباط این مؤلفه با مالیات نقل‌وانتقال سنجیده شود. بااین‌حال، با فرض تولید ناخالص داخلی ثابت، انتظار هم نمی‌رود که در گذر سال‌ها، تعداد معامله‌های مسکن نوسان زیادی داشته باشد. بنابراین، در تعیین روند این پایه، رونق معامله‌ها احتمالاً تأثیر محدودی دارد.

۲. **ارزش معامله‌ها:** همان‌طور که گفته شد، این مالیات به‌صورت درصدی از ارزش معامله‌ها دریافت می‌شود. بنابراین، انتظار می‌رود با تغییر ارزش واقعی مسکن در گذر زمان، درآمدهای این پایه هم جابه‌جا شود.

در شکل ۱۶، به جز مالیات بر نقل‌وانتقال املاک، متوسط قیمت مسکن در کشور هم دیده می‌شود. این شاخص از مرکز آمار ایران گرفته و برای سال‌های اخیر، با توجه به تغییرات قیمت مسکن در تهران، برآورد شده است. همچنین، برای مقایسه بین سال‌های مختلف، با استفاده از شاخص قیمت ضمنی تولید[۲] به قیمت‌های ثابت برگردانده شده است.

همان‌طور که آشکار است، در دو دهه گذشته، مالیات بر نقل‌وانتقال املاک تا سطح بالایی به قیمت مسکن وابسته بوده. به‌خصوص، از سال ۱۳۹۳، هر دو متغیر تقریباً به شکل پیوسته‌ای درحال‌افزایش بوده‌اند. بنابراین، درآمدهای این پایه متناسب با متوسط ارزش املاک معامله‌شده تنظیم می‌شود.

۳. **نسبت ارزش فرض‌شده برای دریافت مالیات به قیمت واقعی:** هرچند همان‌طور که گفته شد مالیات بر نقل‌وانتقال املاک بر مبنای ارزش معامله‌ها تعیین می‌شود، اما این ارزش سطح مالیات را به‌شکل مستقیم مشخص نمی‌کند. در مقابل، سازمان مالیاتی یک قیمت دیگر را با عنوان «ارزش معاملاتی» در نظر می‌گیرد که با ارزش واقعی نسبت دارد؛ اما از آن خیلی کم‌تر است. این سازوکار از سال ۱۳۹۵ با اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم برقرار شد. با این تغییر، نسبت ارزش معاملاتی به ارزش واقعی از ۲ درصد شروع شد و هر سال، ۲ واحد درصد افزایش یافت. در نهایت، این ارزش باید به ۲۰ درصد میانگین قیمت‌های روز املاک منطقه برسد.[۳] همان‌طور که در شکل ۱۶ دیده می‌شود، به‌نظر می‌رسد در افزایش درآمدهای این پایه، از سال ۱۳۹۵، افزایش نسبت‌ها هم مؤثر بوده است.

---

۱. قانون مالیات‌های مستقیم، ماده (۵۹).

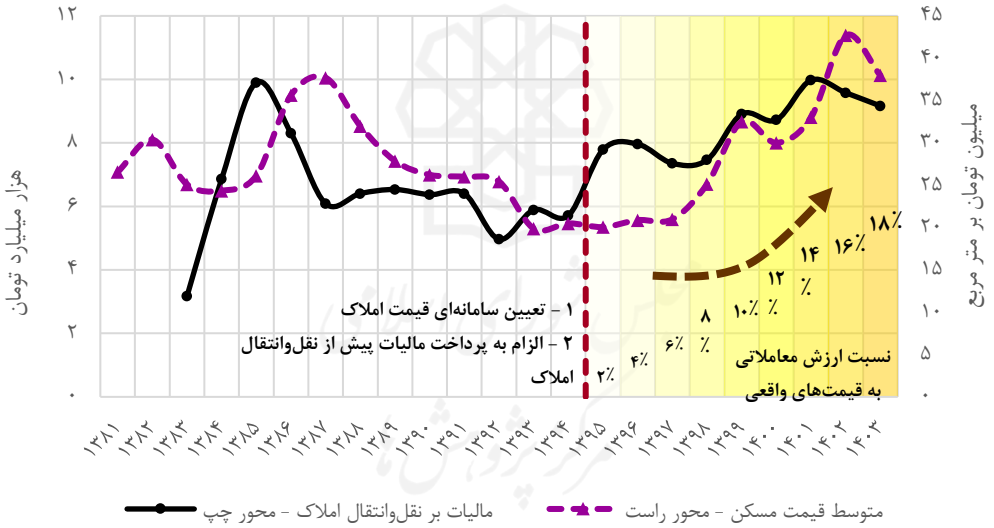
2 GDP Deflator

۳. قانون مالیات‌های مستقیم، ماده (۶۴).

•**تغییر فرایندها با اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴:** به‌طور خاص، در اصلاح سال ۱۳۹۴، دو تغییر اتفاق افتاد که به‌نظر می‌رسد بر روند درآمدهای مالیات بر نقل‌وانتقال املاک تأثیرگذار بوده است.

۱. **تعیین سامانه‌ای قیمت املاک:** الگوی این تغییر نزدیک به چیزی است که در مورد مالیات بر درآمد اجاره به آن پرداخته شد. تا پیش از اصلاح، کمیسیون قیمت‌گذاری املاک قیمت واحدها را با توجه زمین و ساختمان آن تعیین می‌کرد که انجام این مسئولیت گاهی با سلیقه‌های شخصی اعضا و حتی چانه‌زنی یا دست‌کاری همراه بود. پس از اصلاح، کمیسیون موظف شد ارزش معاملاتی هر واحد را طوری تعیین کند که با تکلیف قانونی سازگار باشد؛ یعنی، به کسری از قیمت‌های روز منطقه برسد. به جز این، فرایند تعیین قیمت سامانه‌ای شد که در پی آن، بخشی از سلامت ازدست‌رفته به روند دریافت این مالیات برگشت. در مجموع، این اصلاح به نفع نظام و سازمان مالیاتی کشور بود. در شکل ۱۶، می‌بینیم که روند صعودی درآمدهای این پایه از سال ۱۳۹۵ از این تغییر شروع شده است.[۱]

۲. **الزام به پرداخت مالیات پیش از نقل‌وانتقال املاک:** با اصلاح سال ۱۳۹۴، بنا شد دارایی‌ها فقط زمانی بتوانند منتقل شوند که که اول بدهی‌های مالیاتی آن پرداخت شود.[۲] با این تغییر، اجتناب از مالیات سخت‌تر شد. بنابراین، به‌نظر می‌رسد این اصلاح هم بر افزایش درآمدها از سال ۱۳۹۵ تأثیرگذار بوده باشد.




**شکل ۱۶. روند مالیات بر نقل‌وانتقال املاک**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. درآمدهای این پایه به‌صورت قابل توجهی به قیمت زمین وابسته است. متوسط قیمت مسکن در کشور از مرکز آمار ایران گرفته شده، برای سال‌های اخیر، با توجه به تغییرات قیمت مسکن در تهران، برآورد شده و با شاخص ضمنی تولید، به قیمت‌های سال ۱۴۰۳ برگردانده شده است.

**مأخذ:** همان.

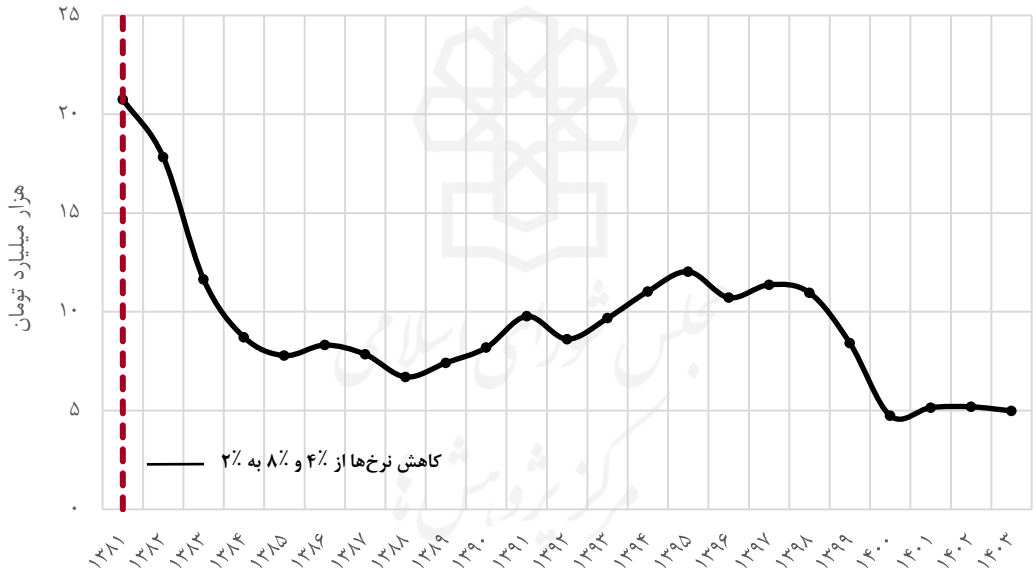
---

۱. در همین پژوهش، در بخش بررسی مالیات بر درآمد اجاره، در یکی از پاورقی‌ها، نشانی صفحه‌هایی از درگاه اینترنتی سازمان امور مالیاتی آورده شده که در آنها، ارزش معاملاتی و اجاری املاک قابل‌مشاهده است.

۲. قانون مالیات‌های مستقیم، ماده (۱۸۷)، تبصره «۴». البته، با تصویب قانون الزام ثبت معاملات اموال غیرمنقول از سال ۱۴۰۳، این ماده نسخ شد.

در نهایت، بخشی از درآمدهای این پایه به رواج اسناد رسمی برمی‌گردد. در همین رابطه، قانون الزام به ثبت رسمی معاملات اموال غیرمنقول در سال ۱۴۰۳ به تصویب رسید که با اجرای آن، می‌توان انتظار داشت در سال‌های آینده، ثبت قانونی اسناد گسترده‌تر شود و در نتیجه، درآمدهای این پایه افزایش پیدا کند.

پس از آن، شکل ۱۷ روند مالیات بر نقل‌وانتقال سرقفلی را بررسی می‌کند. در سال ۱۳۸۰، دو اصلاح اتفاق افتاد که یکی در جهت کاهش درآمدهای این پایه و دیگری در جهت افزایش بود. تا پیش از این، از ارزش فروش سرقفلی تا ۲ میلیون تومان با نرخ ۴ درصد و بیش‌تر از آن با نرخ ۸ درصد مالیات دریافت می‌شد.[۱] با اصلاح، نرخ‌ها در ۲ درصد تثبیت شد.[۲] این تغییر باعث کاهش درآمدها می‌شد. تغییر افزایشی این بود که قبل از اصلاح، به نوعی از *افزایش ارزش سرقفلی* مالیات گرفته می‌شد؛[۳] درحالی‌که پس از آن، کل *ارزش سرقفلی در زمان فروش* مشمول شد. بااین‌حال، شکل ۱۷ نشان می‌دهد در برایند این دو تغییر، اصلاح کاهشی غالب بوده؛[۴] به‌طوری‌که از سال ۱۳۸۰، در مدت چهار سال، درآمدهای این پایه به یک‌سوم رسیده است.[۵]




**شکل ۱۷. روند مالیات بر نقل‌وانتقال سرقفلی**

۱. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶، ماده (۶۲).

۲. در قانون مالیات‌های مستقیم، از سرقفلی با تعبیر «حق واگذاری محل» یاد شده است. ماده (۵۹) این قانون بیان می‌کند: «نقل‌وانتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد (٪۵) و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ دو درصد (٪۲) در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات می‌باشد».

۳. در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶، ماده (۷۳)، درآمد مشمول مالیات سرقفلی تعریف شده است: «اضافه ارزش معاملاتی زمین در تاریخ انتقال حق واگذاری محل نسبت به ارزش معاملاتی زمین در تاریخ تملک، ضرب در مبلغ دریافتی بابت حق‌واگذاری محل تقسیم بر ارزش معاملاتی زمین در تاریخ انتقال حق واگذاری محل».

۴. البته، تأثیر بیش‌تر اصلاح کاهشی قابل‌انتظار هم هست. در تورم‌های بالا، بعد از چند سال، ارزش اسمی کالاها معمولاً چند برابر می‌شود. یعنی، اگر یک فرد کالایی را بخرد و بخواهد همان را بعد از چند سال بفروشد، قیمت خرید خیلی کم‌تر از قیمت فروش است. بنابراین، در محاسبه مالیات، چه قیمت خرید از فروش کم بشود و چه نشود، تفاوت چندانی ندارد. پس انتظار نمی‌رود که با این تغییر، درآمدهای این پایه متحول شده باشد.

۵. همچنین، در ماده (۴) از «قانون الزام به ثبت رسمی معاملات اموال غیرمنقول» مصوب سال ۱۴۰۳، اشاره شده است که اگر مبلغ معامله‌شده برای سرقفلی کم‌تر از ۲۵ برابر ارزش معاملاتی ملک موضوع ماده (۶۴) قانون مالیات‌های مستقیم باشد، این مورد به عنوان پایه محاسبه مالیات درنظر گرفته می‌شود. بنا به ماده (۶۴) قانون مالیات‌های مستقیم، ارزش معاملاتی ملک در نهایت به ۲۰ درصد از قیمت املاک منطقه خواهد رسید؛ بنابراین، ۲۵ برابر ارزش معاملاتی حدوداً ۵ برابر قیمت املاک منطقه خواهد بود. این آستانه احتمالاً فراتر از ارزش معامله‌شده مرسوم سرقفلی‌ها است و به همین خاطر، باید انتظار افزایش مالیات دریافت‌شده از این پایه را در سال‌های آینده داشته باشیم.

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. با کاهش نرخ‌ها در سال ۱۳۸۱، درآمدهای این پایه کاهش پیدا کرده است.

**مأخذ:** همان.

در شکل ۱۸ روند مالیات بر ارث را می‌بینیم. هم‌زمان با اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، از سال ۱۳۹۵، نظام مالیات بر ارث متحول شد. این اصلاح سه محور داشت:

۱. **حذف الزام به ارائه اظهارنامه:** تا پیش از اصلاح، وارث‌ها موظف بودند تا شش ماه، اظهارنامه‌ای بر اموال فرد فوت‌شده ارائه کنند؛ درحالی‌که پس از آن، این اجبار کنار گذاشته شد.[۱] در ساختار جدید، وارث‌ها تنها در زمان انتقال اموال فرد فوت‌شده موظف به ارائه اظهارنامه مالیاتی هستند و در غیر این حالت، از نظر قانونی، سازمان امور مالیاتی نمی‌تواند اظهارنامه اموال را از وارث‌ها درخواست کند.

۲. **بررسی جداگانه اموال به جای مجموع آنها:** پیش از قانون جدید، مجموع دارایی‌های فرد فوت‌شده محاسبه و با توجه به نزدیکی وارث، بر آن مالیات اعمال می‌شد.[۲] با این اصلاح، دارایی‌های مختلف فرد فوت‌شده با توجه به نوع آن به‌صورت جداگانه مشمول مالیاتی می‌شد.[۳]

۳. **کاهش نرخ‌ها:** تا قبل از اصلاح، مالیات بر مجموع اموال با نرخ پلکانی بین ۵ درصد تا ۶۵ درصد تعیین می‌شد. بعد از آن، نرخ‌ها کاهش یافت. برای مثال، امروز از خودرو با نرخ ۲ درصد و سپرده بانکی با نرخ ۳ درصد مالیات دریافت می‌شود.[۴]

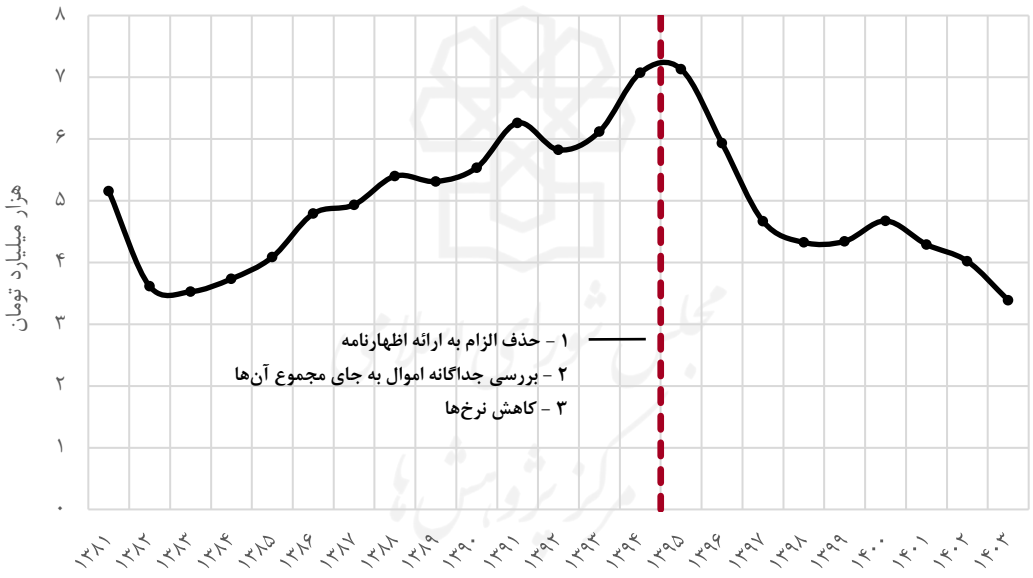
---

۱. قانون مالیات‌های مستقیم، ماده (۲۶)، مقایسه پیش و پس از اصلاح.

۲. قانون مالیات‌های مستقیم پیش از اصلاح سال ۱۳۹۴، ماده (۲۰).

۳. قانون مالیات‌های مستقیم پس از اصلاح، ماده (۱۷).

۴. برای مثال، تا پیش از سال ۱۳۹۵، انتقال یک واحد مسکونی از فرد فوت‌شده به بستگان نزدیک می‌توانست تا ۳۵ درصد ارزش آن درآمد مالیاتی برای دولت به همراه داشته باشد؛ در حالی که پس از اصلاح، این میزان به ۷.۵ درصد از ارزش معاملاتی ملک می‌رسد که این ارزش خود ۲۰ درصد قیمت بازاری آن است. بنابراین، به شکل کلی، نرخ مالیاتی از بیش از ۳۰ درصد به ۱.۵ درصد کاهش پیدا کرده است.




**شکل ۱۸. روند مالیات بر ارث**

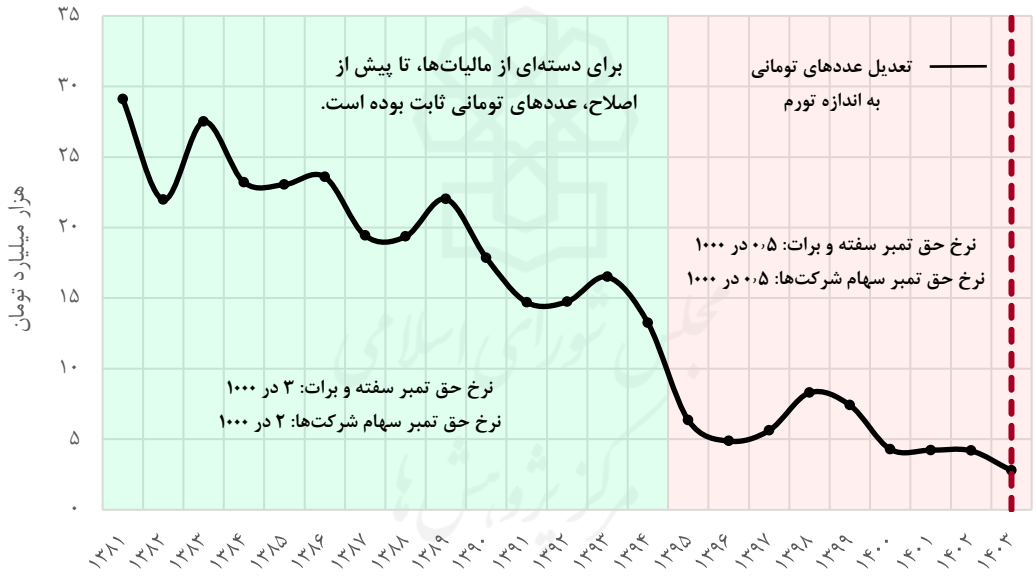
**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. با اصلاح قانون در سال ۱۳۹۴، درآمدهای این پایه کاهش پیدا کرده است.

**مأخذ:** همان.

به‌طور خلاصه، مالیات بر ارث *کم‌تر* و قواعد آن *ساده‌تر* شد. به دنبال این تغییرها، درآمدهای این پایه تقریباً به شکل پیوسته‌ای کاهش یافت؛ تا جایی که با تولید معادل سال ۱۴۰۳، این مقدار در سال آخر به کم‌تر از نصف اوج آن تا پیش از اصلاح سال ۱۳۹۴ رسید.

در دو شکل قبل، این واقعیت دیده شد که با اصلاح یک بند قانونی، درآمدهای مالیاتی به سرعت واکنش نشان نمی‌دهند؛ بلکه تنها پس از گذر چند سال است که ممکن است این تأثیر به‌طور کامل آشکار شود. البته، این مشاهده قابل‌انتظار است. فرایندهای اجرایی، روندهای دادرسی و قسط‌بندی بدهی‌ها زمان‌بر است. بنابراین، بخش قابل توجهی از درآمدهایی که سازمان امور مالیاتی هرسال دریافت می‌کند مربوط به بدهی‌هایی است که در سال‌های گذشته شناسایی شده‌اند. این بدهی‌ها با توجه به قانون‌های حاکم در همان سال تنظیم شده‌اند؛ در نتیجه، با اعمال قانون جدید، تنها بخش محدودی از درآمدهای سال آینده تحت‌تأثیر قرار می‌گیرد. با سپری‌شدن چند سال، سهم بدهی‌های ایجادشده بر پایه قانون‌های پیشین رفته‌رفته کاهش می‌یابد؛ تا جایی که تأثیر قواعد جدید به کلی غالب شود.

بر خلاف پایه‌های پیشین، حق تمبر و اوراق بهادار یک روند کاملاً نزولی داشته؛ به‌طوری‌که درآمدهای این مالیات از ۲۹ هزار میلیارد تومان در ابتدای بازه مورد بررسی به ۳ هزار میلیارد تومان در سال ۱۴۰۳ رسیده است. این تغییر در شکل ۱۹ قابل‌مشاهده است.




**شکل ۱۹. روند حق تمبر و اوراق بهادار**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. برای دسته‌ای از مالیات‌ها، تا پیش از اصلاح، عددهای تومانی ثابت بوده؛ بنابراین، در این دو دهه، درآمدها به شکل پیوسته‌ای کاهش یافته است.

**مأخذ:** همان.

قواعد مربوط به این مالیات در فصل پنجم از باب دوم قانون مالیات‌های مستقیم[1] بیان شده است. مالیات حق تمبر دو نوع کلی دارد. در قانون، بعضی نوع‌های آن به شکل عددهای ثابت تنظیم شده است؛ مثل مواد (۴۴)، (۴۶) و (۴۷). مثلاً، با توجه به ماده (۴۶)، از هر کارنامه مدرسه ۱۰۰ تومان دریافت می‌شود. در مقابل، بعضی از نوع‌های این مالیات که از سندهای مالی گرفته می‌شود، به‌صورت درصدی از ارزش پایه آن تعیین شده است. مواد (۴۵) و (۴۸) مثال‌هایی از این نوع هستند.

در دو دهه گذشته، ارزش هر دو نوع مالیات حق تمبر کاهش پیدا کرده است. در دسته اول، مقدارهای تومانی مالیات‌ها ثابت بوده؛ اما چون اقتصاد تورم‌های بلندمدت و نسبتاً بالا داشته، ارزش واقعی این عددها کم شده است. در مورد دسته دوم، قانون در سال ۱۳۹۴ اصلاح شد و نرخ‌های حق تمبر کاهش پیدا کرد.

همان‌طور که گفته شد، در تنظیم اولیه احکام دسته اول، مقدار تومانی مالیات‌ها ثابت گرفته شده که یک اشکال است. در هر سال از دهه‌های گذشته، تورم به‌طور متوسط سطحی بیش از ۲۰ درصد داشته؛ اما در همین حال، دریافتی‌ها از پایه‌های این قانون تغییری نداشته است. برای مثال، با توجه به ماده (۴۴) این قانون، بر روی هر چک بانکی ۲۰ تومان حق تمبر وضع شده است. به روشنی، ارزش واقعی این مقدار در سال ۱۴۰۳ بسیار پایین‌تر از آن در سال تصویب قانون

۱. مواد (۴۴) تا (۵۱).

(۱۳۸۰) است. این واقعیت باعث شده است تا نسبت درآمدهای این پایه به تولید ناخالص داخلی در دهه گذشته سیر نزولی شدیدی را تجربه کند. این روند در شکل ۱۹ دیده می‌شود.

با هدف حل این مشکل، قانون برنامه هفتم پیشرفت به این صورت تنظیم شد: «در طول سال‌های برنامه، ارقام ریالی موضوع مواد (۴۴)، (۴۶) و (۴۷) قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌های آنها براساس شاخص قیمت مصرف‌کننده تعدیل و اعمال می‌شود.»[۱] این اصلاح در شکل ۱۹ نشان داده شده است. با این تغییر، می‌توان انتظار داشت روند کاهشی درآمدهای این پایه متوقف شود. بااین‌حال، با توجه به مقدار کم این مالیات در آخرین سال قبل از اصلاح، به‌نظر نمی‌رسد کاهش درآمدهای این پایه بتواند به شکل مناسبی جبران شود.

در دسته دوم، با اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم از سال ۱۳۹۵، نرخ‌های تناسبی این مالیات کاهش پیدا کرد. نرخ مالیات بر سفته و برات از ۳ در ۱۰۰۰ به ۰/۵ در ۱۰۰۰ و نرخ حق تمبر سهام شرکت‌ها هم از ۲ در ۱۰۰۰ به ۰/۵ در ۱۰۰۰[۲] تعدیل شدند. همان‌طور که دیده می‌شود، از سال ۱۳۹۵ به بعد، سطح مالیات حق تمبر نسبت به پیش از آن کاهش معنی‌داری داشته است. به‌نظر می‌رسد این اختلاف به‌دلیل اصلاح نرخ‌ها در سال ۱۳۹۴ بوده است.

بنابراین، برای جمع‌بندی، در مورد مالیات حق تمبر، دو الگوی متمایز به چشم می‌خورد: یک، روند پیوسته نزولی این مالیات به‌دلیل کاهش ارزش واقعی عددهای تومانی. دو، یک افت ناگهانی در سال ۱۳۹۵ به‌دلیل کاهش نرخ‌های مالیات بر سفته و مالیات بر سهام به ۰/۵ در ۱۰۰۰. همان‌طور که در شکل ۱۹ می‌بینیم، در طی زمان، حرکت درآمدهای این مالیات حاصل برایند این دو الگو بوده است.

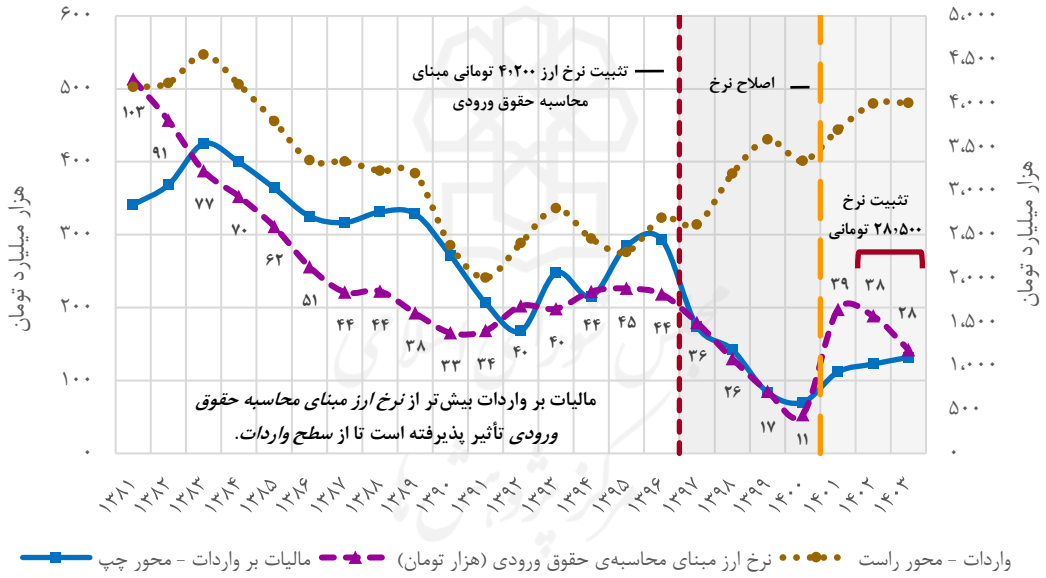
### ۴ـ۳. مالیات بر واردات

در این بخش، مالیات بر واردات را بررسی می‌کنیم. از آن‌جا که تمرکز این گزارش بر درآمدهای سازمان امور مالیاتی کشور در طی زمان است، در این بررسی، تنها به مجموع مالیات بر واردات اکتفا شده و به اجزای آن پرداخته نمی‌شود. با این توضیح، شکل ۲۰ روند تاریخی درآمدهای این مالیات را در طی زمان نشان می‌دهد.

---

۱. ماده (۲۷)، بند «چ».

۲. قانون مالیات‌های مستقیم، ماده (۴۸).




**شکل ۲۰. روند مالیات بر واردات در کنار واردات و نرخ ارز مبنای محاسبه حقوق ورودی**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. مالیات بر واردات به اندازه زیادی به نرخ ارز مبنای محاسبه حقوق ورودی وابسته است. برای محاسبه واردات، سطح دلاری آن از گمرک جمهوری اسلامی ایران گرفته شده، به تولید ناخالص داخلی دلاری از بانک جهانی تقسیم شده و در آخر، در تولید ناخالص داخلی تومانی سال ۱۴۰۳ ضرب شده است. برای محاسبه نرخ ارز مبنا، واردات تومانی از گمرک گرفته شده، بر واردات دلاری تقسیم شده و در نهایت، با شاخص ضمنی تولید، به قیمت‌های سال ۱۴۰۳ برگردانده شده است.

**مأخذ:** همان.

گمرک جمهوری اسلامی ایران از واردات کالاها مالیات دریافت می‌کند.[۱] این مالیات با ارزش کالاها متناسب است.[۲] در محاسبه مالیات، قیمت دلاری کالاها مبنا قرار می‌گیرد و با نرخ ارزی رسمی بانک مرکزی، به تومان تبدیل می‌شود.[۳] بعد، از این ارزش تومانی، درصد مشخصی به‌عنوان حقوق ورودی گرفته می‌شود.

در هر سال، حقوق ورودی تقریباً درصد ثابتی از ارزش هر کالا است. این شاخص از حقوق گمرکی و سود بازرگانی تشکیل شده است. در قانون دائمی، حقوق گمرکی برای همه کالاها ۴ درصد تعیین شده که البته، در بعضی سال‌ها، در قانون بودجه بازنگری شده است. سود بازرگانی هم توسط هیئت وزیران مشخص می‌شود. در ادامه، در سال‌های مختلف، متوسط این دو تعرفه ثابت در نظر گرفته شده است.

با این توضیح، در کشور ما، درآمدهای مالیات بر واردات در هر سال عمدتاً به دو عامل وابسته است:

۱. **سطح واردات:** در یک سطح ثابت از تولید ناخالص داخلی، هرچه واردات بیش‌تر باشد، درآمدهای گمرکی هم بالاتر است.

---

۱. قانون امور گمرکی، ماده (۶).
۲. همان، ماده (۱)، بند «د».
۳. همان، ماده (۱۴).

۲. **نرخ ارز مبنای محاسبه حقوق ورودی:** همان‌طور که گفته شد، ارزش واردات اول به دلار لحاظ می‌شود و بعد، با قیمت رسمی، به تومان تبدیل می‌شود. مالیات درصدی از این ارزش تومانی است. بنابراین، با تغییر نرخ تبدیل، تعرفه دریافت‌شده از هر کالاها هم جابه‌جا می‌شود.

در شکل ۲۰، به جز مالیات بر واردات، روند زمانی این دو شاخص هم بررسی شده است. البته، برای این‌که بتوان سال‌های مختلف را با هم مقایسه کرد، مقدارهای مطلق باید به پایه‌های مشترک تعدیل شوند. با این هدف، برای واردات، از نسبت واردات به تولید ناخالص داخلی استفاده شده است. برای محاسبه این نسبت، واردات به دلار از داده‌های سازمان گمرک [6] و تولید ناخالص داخلی به دلار هم از بانک جهانی [۷] دریافت شده است.[۱] برای این‌که عددها ملموس‌تر باشند، این نسبت در هر سال در تولید ناخالص داخلی سال ۱۴۰۳ ضرب شده است. بنابراین، تفسیر شاخص این است که مثلاً اگر در سال ۱۳۹۰، تولید به اندازه سال ۱۴۰۳ بود، در آن سال، تقریباً ۲۴۰۰ هزار میلیارد تومان واردات انجام شده است.

علاوه‌بر این‌ها، در شکل ۲۰، نرخ مبنای محاسبه حقوق ورودی هم نشان داده شده است. برای محاسبه این شاخص از داده‌های گمرک، مجموع ارزش تومانی واردات در هر سال بر ارزش دلاری آن تقسیم شده است. البته، همان‌طور که گفته شد، برای این‌که تحلیل درست باشد، عددهای سال‌های مختلف باید به یک سال پایه برده شوند. با این هدف، نرخ ارز مبنا در هر سال به قیمت‌های ثابت ۱۴۰۳ تبدیل شده است. برای این کار، از شاخص ضمنی تولید استفاده شده است. با این تعدیل، می‌بینیم که اگر قیمت‌های سال ۱۴۰۳ در نظر گرفته شود، مثلاً در سال ۱۳۸۱، نرخ ارز مبنای محاسبه نزدیک به ۱۰۳ هزار تومان و خیلی بیش‌تر از امروز است. این عدد تقریباً معادل نرخ ارز بازار آزاد در انتهای سال ۱۴۰۳ است.

همان‌طور که دیده می‌شود، در دو دهه گذشته، درآمدهای مالیات بر واردات چهار مقطع کلی را طی کرده است. یک، از ابتدای بازه تا سال ۱۳۹۲، این درآمد تقریباً به شکلی پیوسته کاهش یافته است. همان‌طور که مشخص است، در این مدت، هم واردات و هم نرخ ارز مبنا روندهایی کاهشی داشته‌اند. بنابراین، در این سال‌ها، هر دو عامل در افت درآمدها مؤثر بوده‌اند.

دو، از سال ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۶، درآمدهای مالیات بر واردات با شیب ملایمی رو به افزایش بوده است. همان‌طور که دیده می‌شود، در این بازه، هم واردات و هم نرخ ارز مبنا رشد محدودی داشته‌اند. بنابراین، در این بازه هم، حرکت درآمدهای گمرکی با تغییر هم‌جهت این دو شاخص توجیه‌پذیر است.

مقطع سوم سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۰ است. در این بازه، درآمدهای گمرکی به‌صورت پیوسته و شدید کاهش پیدا کرده‌اند. با دقت در شکل، آشکار می‌شود که از بین دو عامل، این مشاهده تنها به کاهش *نرخ ارز مبنای محاسبه حقوق ورودی* برمی‌گردد. از بهار ۱۳۹۷، به‌صورت رسمی، دولت دلار را در ۴۲۰۰ تومان تثبیت و از همین نرخ، برای محاسبه ارزش گمرکی کالاها استفاده کرد. با وجود تورم، در گذر زمان، ارزش واقعی این عدد رفته‌رفته کاهش یافت. همان‌طور

---

۱. در هر سال، گمرک واردات را هم به دلار و هم به تومان گزارش می‌کند. با این حال، از بین این دو مقدار، ارزش دلاری معتبر است. همان‌طور که گفته شد، برای این‌که ارزش تومانی به دست بیاید، گمرک مقدار دلاری را در نرخ ارز مبنای حقوق ورودی ضرب می‌کند. بنابراین، اگر این نرخ با مقدار بازاری فاصله زیادی داشته باشد، ارزش تومانی واردات نادقیق می‌شود. با این توضیح، برای محاسبه نسبت واردات به تولید ناخالص داخلی، باید از واردات دلاری استفاده کرد. طبیعتاً، چون واردات دلاری است، تولید ناخالص داخلی هم باید دلاری باشد.

که از شکل مشخص است، در سال ۱۳۹۷، به قیمت‌های سال ۱۴۰۳، این نرخ به اندازه ۳۶۰۰۰ تومان ارزش داشت؛ درحالی‌که تا سال ۱۴۰۱، این ارزش به ۱۱۰۰۰ تومان رسید. بدیهی است که با این روند، درآمدهای مالیات بر واردات هم تحت تأثیر قرار گرفته است.

بااین‌حال، در همین بازه که درآمدهای گمرکی کاهش داشته است، در واردات الگوی مشابهی دیده نمی‌شود. اتفاقاً، از سال ۱۳۹۷، واردات تقریباً به شکل پیوسته‌ای افزایش پیدا کرده است. با این وجود، تأثیر سرکوب نرخ ارز مبنا کاملاً غالب بوده است؛ به‌طوری‌که حتی افزایش واردات هم نتوانسته جلوی سقوط درآمدهای گمرکی را بگیرد. به تعبیر دیگر، اگر تثبیت نرخ اتفاق نمی‌افتاد، دولت می‌توانست درآمدهای خیلی بالاتری را از مالیات بر واردات به دست بیاورد. شکل ۲۰ نشان می‌دهد اگر نرخ ارز مبنا ارزش واقعی خود را حفظ می‌کرد، در سال ۱۴۰۰، درآمدهای گمرکی می‌توانست به ۱۵۰ هزار میلیارد تومان برسد؛ درحالی‌که در واقعیت، در این سال، تنها ۲۵ هزار میلیارد تومان از این پایه محقق شده است.

در نهایت، مقطع چهارم از سال ۱۴۰۱ شروع می‌شود و تا سال ۱۴۰۳ را پوشش می‌دهد. در بهار ۱۴۰۱، نرخ ارز رسمی اصلاح شد و در نزدیکی ۲۵۰۰۰ تومان قرار گرفت. بعد، تا انتهای سال، کم‌کم افزایش پیدا کرد و در نهایت، دوباره در ۲۸۵۰۰ تومان تثبیت شد. پس از آن، در دو سال بعد هم از همین نرخ برای محاسبه حقوق ورودی استفاده شد. بنابراین، در سال ۱۴۰۱، تنها یک اصلاح دفعی اتفاق افتاد؛ به‌طوری‌که نرخ جدید جای‌گزین قبلی شد. این تغییر به افزایش درآمدهای گمرکی کمک کوچکی کرد. در شکل ۲۰، می‌بینیم که از سال ۱۴۰۱، درآمدهای این پایه به‌آرامی افزایش یافته است.

همان‌طور که گفته شد، در سال‌های ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳، نرخ ارز مبنا در ۲۸۵۰۰ تومان ثابت شده بود. دوباره، به‌دلیل تورم، ارزش واقعی این نرخ در گذر زمان کاهش یافته است. در همین حال، از سال ۱۴۰۱، واردات رو به صعود بوده است. برخلاف آنچه از سال ۱۳۹۷ رخ داد، به‌نظر می‌رسد در برایند این دو عامل، این بار رشد واردات بر کاهش ارزش نرخ مبنا غالب بوده است.

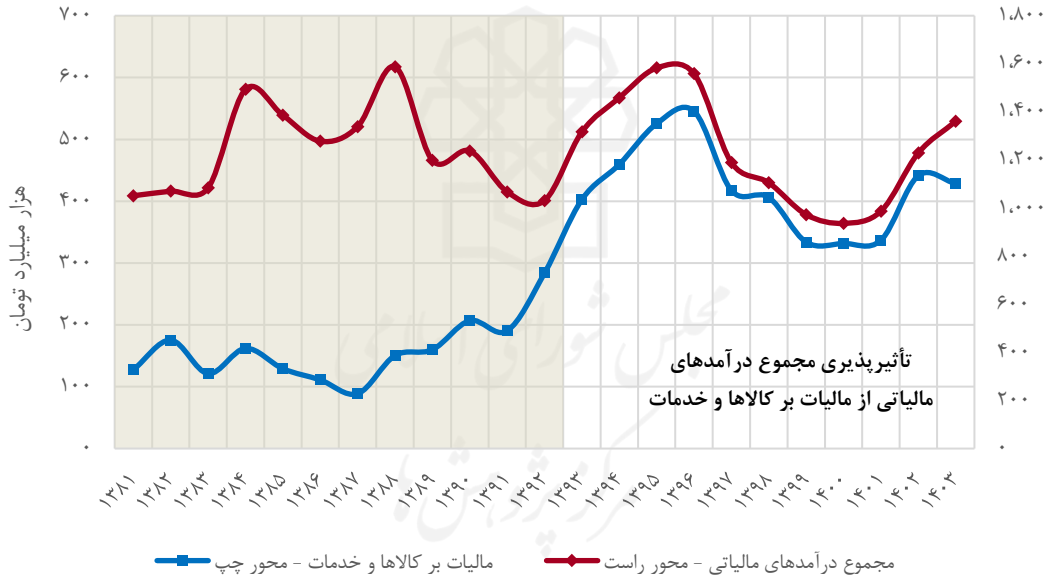
بااین‌حال، در سال ۱۴۰۳، درآمدهای مالیات بر واردات هم‌چنان سطح خیلی پایینی دارد. دو دهه قبل، با اندازه اقتصادی مشابه، دولت بیش از ۴۰۰ هزار میلیارد تومان مالیات بر واردات دریافت می‌کرد. در آخرین سال، این عدد به ۱۳۲ هزار میلیارد تومان رسیده است. شکل ۲۰ می‌گوید که اگر دولت نرخ ارز مبنا را دوباره به نرخ بازار رقابتی نزدیک کند، می‌تواند سطح درآمد بسیار بالاتری را در این پایه هدف بگذارد. بنابراین، نرخ ارز مبنا تأثیر قابل توجهی بر درآمدهای گمرکی دارد.

### ۵ـ۳. مالیات بر کالاها و خدمات

مالیات بر کالاها و خدمات آخرین دسته کلی از مالیات‌هاست. همان‌طور که در شکل ۲ دیدیم، این پایه در کنار مالیات اشخاص حقوقی بخش اصلی درآمدهای مالیاتی را در کشور ما تشکیل می‌دهند. همچنین، در دهه‌های اخیر، این مالیات که به‌عنوان مالیات بر مصرف هم شناخته می‌شود در دنیا بیش‌ازپیش گسترش پیدا کرده است.

شکل ۲۱ روند تغییرات این مالیات را در سال‌های اخیر نشان می‌دهد. با هدف مقایسه، در این شکل مجموع درآمدهای مالیاتی هم قرار داده شده است. با توجه به شکل، دو موضوع به چشم می‌خورد: یکم، در سال‌های ابتدای دهه ۱۳۸۰، درآمدهای مالیات بر کالاها و خدمات از مقدار قابل توجهی برخوردار نبوده است. درآمدهای این پایه از سال ۱۳۸۷ شروع به افزایش کرد تا جایی که در سال ۱۳۹۶، به ۵۴۵ هزار میلیارد تومان رسید. پس از آن، یک کاهش را تا سال ۱۴۰۱ تجربه کرد و در دو سال گذشته، در نزدیکی ۴۳۰ هزار میلیارد تومان به‌ثبات رسیده است.

موضوع دوم این است که از سال ۱۳۹۳ به بعد، تغییر مالیات بر کالاها و خدمات شباهت بالایی با روند مجموع درآمدهای مالیاتی دارد. بنابراین، یک جز مهم در عملکرد مجموع درآمدها همین پایه مالیاتی است.




**شکل ۲۱. روند مالیات بر کالاها و خدمات در کنار مجموع درآمدهای مالیاتی**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. از مجموع درآمدهای مالیاتی، منظور جمع درآمدهای مالیاتی و مالیات بر واردات است. به‌نظر می‌رسد از سال ۱۳۹۳، مجموع درآمدهای مالیاتی تا حدی از مالیات بر کالاها و خدمات تأثیرپذیر بوده است.

**مأخذ:** همان.

شکل ۲۲ عملکرد اجزای مالیات بر کالاها و خدمات را در سال ۱۴۰۳ نشان می‌دهد. از این پایه، ۸۳ درصد مربوط به مالیات بر ارزش‌افزوده است که البته، در سند بودجه، خود در چند ردیف درآمدی توزیع شده است.[1] از ۱۷ درصد

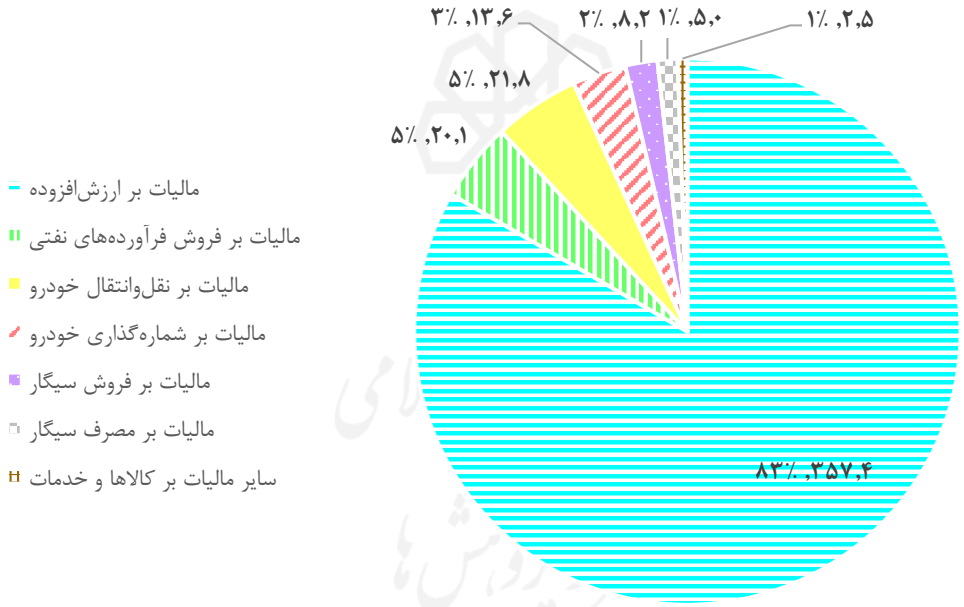
---

۱ مثلاً، در سال ۱۴۰۳، این ردیف‌ها نُه عنوان زیر هستند:

۱. مالیات بر ارزش‌افزوده،

۲. درآمد حاصل از یک درصد نرخ مالیات بر ارزش افزوده موضوع ماده (۴۳) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده (مصوب سال ۱۴۰۰)،

باقی‌مانده، مهم‌ترین اجزا مربوط به مالیات بر فروش فراورده‌های نفتی، مالیات بر نقل‌وانتقال خودرو و شماره‌گذاری آن است.




**شکل ۲۲. سهم اجزای مالیات بر کالاها و خدمات در سال ۱۴۰۳**

**یادداشت:** برچسب هر قطعه سهم آن پایه را از مجموع مالیات بر کالاها و خدمات در کنار عملکرد آن در سال ۱۴۰۳ بر حسب هزار میلیارد تومان نشان می‌دهد. مالیات بر ارزش‌افزوده مهم‌ترین جز این پایه است.

**مأخذ:** همان.

شکل ۲۳ روند مالیات بر ارزش‌افزوده را از زمان شکل‌گیری آن در سال ۱۳۸۷ نشان می‌دهد. برای مقایسه، در این شکل مالیات بر کالاها و خدمات هم نمایش داده شده است. همچنین، نرخ قانونی مالیات بر ارزش‌افزوده در گذر سال‌ها و همچنین، مراحل فراخوان‌های ارزش‌افزوده هم نشان داده شده است. در ادامه، در مورد فراخوان‌ها بیش‌تر توضیح داده خواهد شد.

---

۳. ۰٫۲۷ درصد از ۴ درصد تعرفه مالیات بر ارزش‌افزوده شهرداری‌ها برای توسعه ورزش مدارس، ورزش همگانی، ورزش روستایی و عشایر، ورزش بانوان و زیرساخت‌های ورزشی به‌ویژه در حوزه معلولین و جانبازان،

۴. درآمد حاصل از رسیدگی قطعی پرونده‌های مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده،

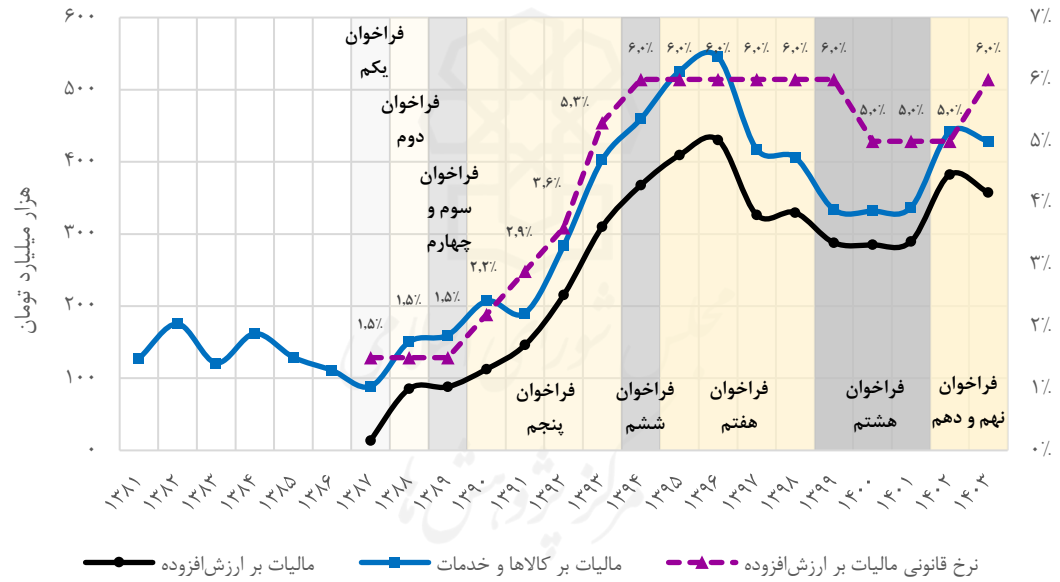
۵. درآمد حاصل از عوارض ارزش‌افزوده دریافتی از شرکت‌های فن‌آور مستقر در پارک علم‌وفناوری،

۶. درآمد حاصل از صادرات مواد خام و محصولات معدنی و صنایع معدنی فلزی و غیرفلزی و محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی،

۷. درآمد حاصل از دریافت معادل یک در هزار مالیات و عوارض ارزش‌افزوده وصولی از طریق سامانه مؤدیان،

۸. درآمد حاصل از وصول مالیات عملکرد شرکت‌های صادرکننده مواد خام و نیمه‌خام،

۹. درآمد حاصل از افزایش یک درصد مالیات بر ارزش‌افزوده بابت متناسب‌سازی حقوق بازنشستگان موضوع بند «ر» تبصره (۶).




**شکل ۲۳. روند مالیات بر ارزش‌افزوده در کنار مالیات بر کالاها و خدمات و نرخ قانونی مالیات بر ارزش‌افزوده**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. همان‌طور که انتظار می‌رود، با افزایش نرخ‌ها در گذر زمان، درآمدهای این پایه هم افزایش پیدا کرده است.

**مأخذ:** همان.

همان‌طور که مشخص است، اولاً تا پیش از وضع این مالیات، مالیات بر کالاها و خدمات از مقدار قابل توجهی برخودار نبوده است. پس از آن، مالیات بر ارزش‌افزوده شروع به گسترش کرده که به دنبال خود، درآمدهای مالیات بر کالاها و خدمات را هم افزایش داده است. همان‌طور که معلوم است، از اوایل دهه ۱۳۹۰ به بعد، هم عمده مالیات بر کالاها و خدمات از ارزش‌افزوده تشکیل شده است و هم تغییرات آن را ارزش‌افزوده توضیح می‌دهد.

در گام اول، انتظار می‌رود درآمدهای مالیات بر ارزش‌افزوده تابع نرخ این مالیات باشد. اولین قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در سال ۱۳۸۷ تصویب شد که با توجه به آن، نرخ مالیات برای بیش‌تر کالاها برابر ۱.۵ درصد تنظیم شد.[۱] در ادامه، قانون برنامه پنجم مصوب و از سال ۱۳۹۰ اجرا شد که با توجه به آن، بنا بود نرخ مالیات و عوارض ارزش‌افزوده هر سال یک واحد درصد افزایش پیدا کند تا جایی که مجموعاً به ۸ درصد برسد.[۲] البته، تنها بخشی از درآمد این نرخ (مثلاً در سال آخر برنامه، ۵ واحد درصد از ۸ درصد) به‌عنوان سهم دولت در نظر گرفته می‌شود و بخش دیگر آن سهم شهرداری‌هاست. به این ترتیب، تا سال ۱۳۹۴، شاهد افزایش نرخ قانونی هستیم. در کنار این، از سال ۱۳۹۳، در قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، یک واحد درصد به‌عنوان مالیات سلامت به نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده اضافه شد که در نهایت، سهم دولت را از آن به ۶ واحد درصد می‌رساند.

در ادامه، در سال ۱۴۰۰، قانون ارزش‌افزوده سال ۱۳۸۷ لغو و قانون جدیدی تصویب شد که با توجه به آن، نرخ این مالیات در همان ۹ درصد تثبیت می‌شد؛ اما سهم دولت از آن به ۵ واحد درصد کاهش می‌یافت. در نتیجه، از سال ۱۴۰۰، شاهد

۱. ماده (۱۶).

۲. ماده (۱۱۷)، بند «الف»، تبصره «۲».

کاهش یک واحد درصدی نرخ این مالیات هستیم. در سمت دیگر، از سال ۱۴۰۳، یک واحد درصد به نرخ این مالیات افزوده شد که به دنبال آن، سهم دولت از این درآمد به ۶ درصد برگشت.[۱] این تغییرات در شکل ۲۳ نشان داده شده است.

همان‌طور که انتظار می‌رفت، در گذر سال‌ها، روند درآمدهای مالیات بر ارزش‌افزوده هم‌بستگی بالایی با نرخ قانونی این مالیات دارد. از سال ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۴، با افزایش نرخ قانونی، درآمدهای این مالیات هم روندی صعودی را پشت‌سر گذاشته است. به جز این، با اجرای قانون جدید مالیات بر ارزش‌افزوده در سال‌های ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ و کاهش سهم دولت به ۵ واحد از ۹ درصد، هم‌زمان پایین‌ترین سطح‌های درآمدی این مالیات نسبت به یک دهه پیش از آن تجربه شدند. دوباره، با افزایش نرخ در سال ۱۴۰۳، سطح درآمدهای این پایه نسبت به تولید ناخالص داخلی در مقایسه با سال ۱۴۰۱ کمی ارتقا پیدا کرده است.

به جز نرخ‌ها، یک عامل دیگر در تعیین درآمدهای مالیات بر ارزش‌افزوده گستردگی شمول مؤدیان آن است. مشابه هر فرایند اجرایی دیگر، شکل‌گیری و تثبیت نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نیاز به گذر زمان و تثبیت روندها داشته است. از این رو، قانون مالیات بر ارزش‌افزوده سال ۱۳۸۷ به سازمان امور مالیاتی اجازه می‌دهد که مؤدیان بیش‌تر را به تدریج مشمول وظایف این قانون کند.[۲] تا این‌جا، این سازمان فعالیت‌ها و صنف‌های مختلف را در ده گام در پوشش ارزش‌افزوده قرار داده است که به هر مرحله یک فراخوان گفته می‌شود. در واقع، با استفاده از ظرفیت این فراخوان‌ها، رفته‌رفته مؤدیان بیش‌تری به مشمول‌های این مالیات اضافه شدند و از این جهت، پایه این مالیات بزرگ‌تر شد. زمان انتشار هر فراخوان در شکل ۲۳ نشان داده شده است.[۳]

پیش‌تر، اشاره شد که با استقرار مالیات بر ارزش‌افزوده از سال ۱۳۸۷، در چند سال بعد از آن هم نرخ‌ها شروع به افزایش کردند و هم مؤدی‌های بیش‌تری فراخوانی شدند. از این جهت، فقط با همین دانسته‌ها، نمی‌توان به‌صورت قطعی گفت که افزایش درآمدهای این پایه بیش‌تر تابع کدام عامل بوده است. یعنی، آیا درآمدها صرفاً به این دلیل رشد کرده‌اند که مالیات با نرخ بالاتری گرفته شده یا این‌که گسترش مؤدی‌های مشمول هم تأثیر داشته است؟

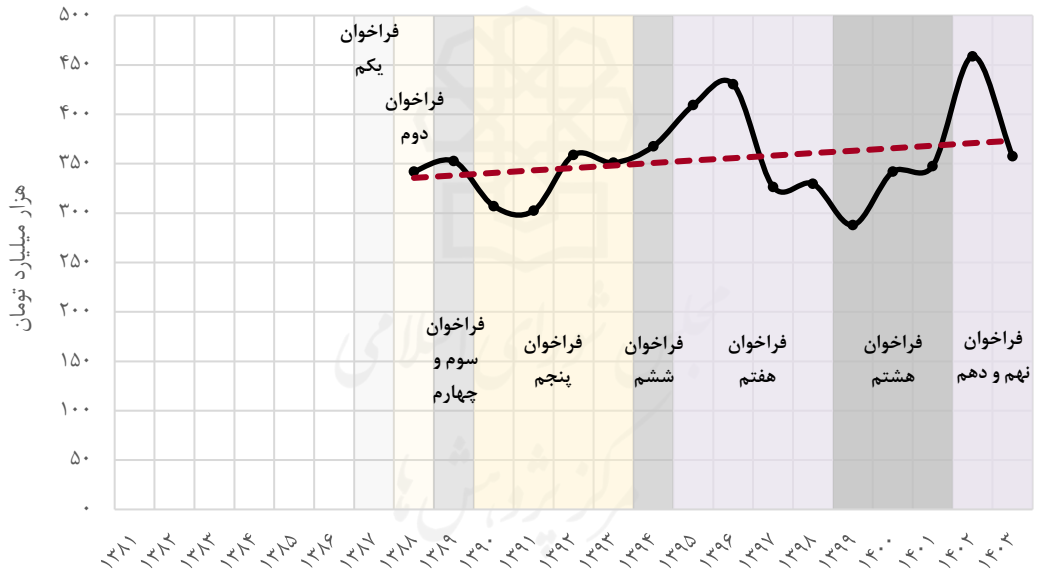
برای پاسخ به این سؤال، در شکل ۲۴، صرفاً تأثیر فراخوانی مؤدی‌ها بر درآمدهای مالیات بر ارزش‌افزوده نشان داده شده است. با این هدف، سعی شده است تأثیر تغییر نرخ‌های این مالیات از روند درآمدهای آن کنار گذاشته شود. برای این کار، فرض شده در همه سال‌ها، نرخ مالیاتی یکسانی برقرار است. بنابراین، درآمدها به تولید ثابت در هر سال (شکل ۲۳) در نسبت نرخ مالیاتی در سال ۱۴۰۳ به همین نرخ در آن سال ضرب شده است. مثلاً، در سال ۱۳۸۸، سهم دولت از مالیات بر ارزش‌افزوده ۱/۵ واحد درصد بود؛ درحالی‌که در سال ۱۴۰۳، این سهم به ۶ واحد رسیده است. بنابراین، درآمدهای سال ۱۳۸۸ به تولید ثابت در ۴ ضرب شده است تا با سال ۱۴۰۳ قابل‌مقایسه باشد.

---

۱. قانون بودجه سال ۱۴۰۳ کل کشور، ماده واحده، تبصره (۶)، بند «ر».

۲. ماده (۱۸).

۳. البته، همه دسته‌های مشمول مالیات بر ارزش‌افزوده هنوز فراخوانی نشده‌اند؛ مثل سوپرمارکت‌ها یا میوه‌فروشی‌ها. با توجه به «قانون تسهیل تکالیف مؤدیان جهت اجرای «قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان»»، ماده (۴)، سازمان مالیاتی موظف بود تا پایان سال ۱۴۰۳، همه مؤدی‌های مشمول را فرخوانی کند. با این حال، در قانون بودجه سال ۱۴۰۴، تبصره (۱)، بند «غ»، این مهلت تا آخر سال ۱۴۰۴ تمدید شد.




**شکل ۲۴. روند مالیات بر ارزش‌افزوده با فرض نرخ‌های ثابت مالیات بر ارزش‌افزوده**

**یادداشت:** برای محاسبه عدد هر سال، اول «نسبت عملکرد پایه مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» ضرب شده است. بعد، برای هر سال، این مقدار دوباره در نسبت نرخ مالیاتی سال ۱۴۰۳ به نرخ مالیاتی در همان سال ضرب شده است. مثلاً، در سال ۱۳۸۸، نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده سهم دولت ۱.۵ درصد بوده؛ درحالی‌که در سال ۱۴۰۳، این عدد به ۶ درصد رسیده است. بنابراین، عملکرد مالیات به تولید ثابت در سال ۱۳۸۸ در چهار ضرب شده است تا با سال ۱۴۰۳ قابل‌مقایسه باشد. به‌نظر می‌رسد. در ارتقای درآمدهای این پایه، فراخوانی مؤدیان بیش‌تر تأثیر کم‌رنگی داشته است.

**مأخذ:** همان.

شکل ۲۴ نشان می‌دهد با فرض نرخ ثابت ۶ درصد در سال‌های مختلف، درآمدهای مالیات بر ارزش‌افزوده چقدر می‌توانست باشد. خط‌چین آشکار می‌کند اگر تأثیر نرخ‌ها کنار گذاشته شود، درآمدها *تقریباً* ثابت بوده است.[۱] هرچند این خط صعودی است، اما شیب خیلی کمی دارد. این نتیجه نشان می‌دهد در ۱۵ سال گذشته، رشد درآمدهای مالیات بر ارزش‌افزوده عمدتاً به افزایش نرخ‌های این پایه برمی‌گردد و در این مسیر، فراخوان‌کردن مؤدیان بیش‌تر چندان تأثیرگذار نبوده است.

در نگاه اول، این نتیجه کمی دورازانتظار است. در واقع، با این‌که رفته‌رفته تعداد بسیار بیش‌تری از مؤدی‌ها به پوشش این پایه اضافه شده‌اند، اما درآمدها به‌تناسب ارتقا پیدا نکرده است. بااین‌حال، در بررسی‌های اقتصادی، این الگو رایج است. شواهد نشان می‌دهد در کشورهای مختلف، بیش‌تر تولید توسط بخش کوچکی از کسب‌وکارها انجام می‌شود. کشور ما هم از این قاعده جدا نیست. در ایران، بیش‌تر از ۹۰ درصد از کل سود شرکت‌ها به ۱ درصد آنها تعلق دارد [۲]. در همین حال، در همان دو مرحله اول از فراخوان‌ها، سازمان مالیاتی بیش‌تر فعال‌های اقتصادی بزرگ را به پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده تکلیف کرد. در نتیجه، با فراخوان‌های بعدی، مؤدی‌های کوچک‌تر و کوچک‌تری هدف گرفته شدند که در افزایش

۱. این منحنی یک برازش خطی بر مقدار داده‌ها در سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۴۰۳ است. در این تحلیل، عملکرد سال ۱۳۸۷ کنار گذاشته شده است؛ چون در این سال، مالیات بر ارزش‌افزوده برای اولین بار دریافت شده است و نسبت به سال‌های بعد، درآمدها در آن بسیار محدود بوده است.

درآمدها هم تأثیر کم‌تری داشتند. با این وجود، پژوهش پیشنهاد می‌کند همان‌طور که در قانون تکلیف شده است، فراخوانی مؤدی‌ها ادامه داشته باشد تا تمام حلقه‌های زنجیره زیر چتر مالیات بر ارزش‌افزوده قرار بگیرند.

در روند این مالیات، یک مشاهده مهم کاهش سطح آن در بازه سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱ است. در سال ۱۳۹۶، درآمدهای مالیات بر ارزش‌افزوده معادل با تولید ناخالص داخلی ۱۴۰۳ نزدیک به ۴۳۰ هزار میلیارد تومان بود؛ درحالی‌که تا سال ۱۴۰۰، این مقدار به ۲۸۵ هزار میلیارد تومان رسید. یعنی، یک کاهش ۳۴ درصدی اتفاق افتاده است. این مسئله در شکل ۲۵ هم دیده می‌شود. به‌نظر می‌رسد برای این مشاهده، می‌توان به چهار ریشه اشاره کرد. در ادامه، این عامل‌ها به‌ترتیب زمانی توضیح داده می‌شوند:

- **ادغام معاونت‌های مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش‌افزوده:** یک ریشه تغییر ساختاری در سازمان امور مالیاتی کشور است. تا سال ۱۳۹۶، وظیفه دریافت مالیات‌ها بر درآمد و ثروت بر عهده معاونت مالیات‌های مستقیم و مسئولیت دریافت مالیات بر کالاها و خدمات بر عهده معاونت مالیات بر ارزش‌افزوده بود. در این ساختار، هر اداره برای برنامه‌ریزی اختیار بیش‌تری داشت. همچنین، به‌دلیل وجود سطحی از رقابت بین این دو بخش، مدیرهای هر کدام انگیزه بالاتری برای بهبود کارآیی داشتند. در سال ۱۳۹۶، این دو معاونت ادغام شدند و معاونت درآمدی سازمان امور مالیاتی را شکل دادند. به دنبال این ترکیب، عملکرد مالیات بر ارزش‌افزوده تا حدی به مشکل خورد. به‌نظر می‌رسد بخشی از کاهش درآمدهای این پایه از سال ۱۳۹۷ به این تغییر برگردد.[۱]
- **تثبیت نرخ ارز ۴۲۰۰ تومانی مبنای محاسبه مالیات بر ارزش‌افزوده واردات**: بنا به قانون، به جز حقوق ورودی، از واردات کالاها مالیات بر ارزش‌افزوده هم دریافت می‌شود.[۲] به عبارت دیگر، بخشی از درآمدهای مالیات بر ارزش‌افزوده مربوط به واردات است. پایه این مالیات ارزش گمرکی کالا است.[۳] برای تعیین این ارزش، قیمت کالا با نرخ ارز رسمی به تومان تبدیل می‌شود.[۴] همان‌طور که در بررسی مالیات بر واردات گفته شد، از سال ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱، نرخ رسمی دلار در مقدار ۴۲۰۰ تومان تثبیت شد. در همین بازه، سطح اسمی تولید ناخالص داخلی چند برابر شده است. در نتیجه، ارزش تومانی واردات و به دنبال آن، ارزش واقعی مالیات بر ارزش‌افزوده واردات هم کاهش پیدا کرد. به همین دلیل، بخشی از درآمدهای دولت از مالیات بر ارزش‌افزوده از دست رفت.
- **کاهش سهم دولت از نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده به ۵ درصد:** در شکل ۲۳، دیدیم که به دنبال قانون جدید مالیات بر ارزش‌افزوده در سال ۱۴۰۰، مجموع نرخ این مالیات به ۹ درصد رسید که از این مقدار، ۵ واحد درصد سهم دولت بود. این

---

۱. ممکن است این پرسش شکل بگیرد که چرا با ادغام معاونت‌ها، درآمدهای مالیات بر ارزش‌افزوده کاهش پیدا کرد، اما این موضوع در مورد مالیات‌های مستقیم رخ نداد. به‌نظر می‌رسد این مشاهده به غلبه نسبی ساختار مالیات‌های مستقیم بر مالیات بر ارزش‌افزوده برمی‌گردد. در کشور ما، دریافت مالیات از سود شرکت‌ها یا از درآمد افراد سابقه‌ای طولانی دارد؛ اما همان‌طور که گفته شد، مالیات بر ارزش‌افزوده تنها از سال ۱۳۸۷ اجرا شده است. در نتیجه، نظام اداری با فرایندهای دریافت مالیات‌های مستقیم مأنوس‌تر است؛ و در سال‌های گذشته، آشنایی با مالیات بر ارزش‌افزوده به‌تدریج اتفاق افتاده است. بنابراین، زمانی که دریافت این دو نوع مالیات توسط یک معاونت انجام می‌شود، تشکیلات وصول مالیات‌های مستقیم قوام خود را حفظ می‌کند؛ اما جمع‌آوری مالیات بر ارزش‌افزوده به چالش می‌خورد. به عبارت دیگر، به‌نظر می‌رسد از سال ۱۳۹۷، روندهای اجرایی مالیات‌های مستقیم بر مالیات بر ارزش‌افزوده *سایه انداخته است*.

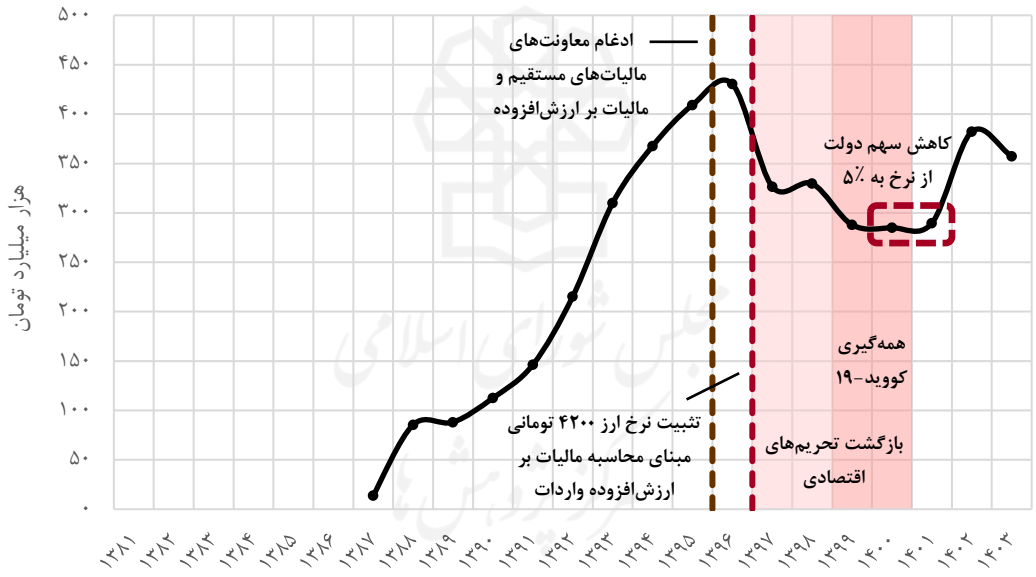
۲. قانون مالیات بر ارزش‌افزوده (مصوب سال ۱۴۰۰)، ماده (۲).

۳. قانون مالیات بر ارزش‌افزوده (مصوب سال ۱۴۰۰)، ماده (۶).

۴. قانون امور گمرکی، ماده (۱۴).

در حالی است که تا سال ۱۳۹۹، سهم دولت ۶ درصد بود. بنابراین، در سال ۱۴۰۰، نرخ یک واحد درصد کاهش پیدا کرد. هرچند این تغییر باعث کاهش فراتر درآمدها نشده، اما احتمالاً بازگشت آن را به سطح قبلی با مشکل روبه‌رو کرده است.

●**افزایش مصرف کالاهای معاف:** یک عامل دیگر روی‌گردانی بیش‌تر مصرف خانوارها به کالاهای معاف از مالیات در سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱ است. این سال‌های با دوره‌ای نسبتاً سخت در اقتصاد کشور همراه است. در این بازه، کشور دچار تحریم‌های تجاری، همه‌گیری کووید و گاهی ناآرامی‌های داخلی بوده که سطحی از چالش اقتصادی مثل کاهش تولید سرانه ملی و تورم‌های بالا را به دنبال داشته است. در شرایطی که درآمدها کاهش پیدا می‌کند، مصرف کل به سمت کالاهای ضروری‌تر می‌رود. مثلاً، به‌صورت نسبی، مردم مصرف خود را بیش‌تر از قبل به خوراکی‌ها محدود می‌کنند. در عین حال، عمده کالاها و خدمات پایه از مالیات بر ارزش‌افزوده معاف هستند. نان، برنج، گوشت، شیر، کتاب، درمان، بیمه، حمل‌ونقل و ... مثال‌هایی از این محصولات هستند.[1] در این شرایط، مجموعاً مالیات کم‌تری از ارزش‌افزوده اقتصاد گرفته می‌شود؛ چون ترکیب این ارزش‌افزوده به سمت کالاها و خدمات معاف چرخیده است. در نتیجه، می‌توان انتظار داشت که وقتی اقتصاد وضعیت ناپایداری را تجربه می‌کند، به‌دلیل معافیت‌ها، درآمد مالیات بر ارزش‌افزوده کم می‌شود که یک نمونه از آن در سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱ اتفاق افتاده است.




**شکل ۲۵. ریشه‌های کاهش مالیات بر ارزش‌افزوده در سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. از سال ۱۳۹۶، در طی سه سال، درآمدهای این پایه نزدیک به ۳۴ درصد کاهش داشته است.

**مأخذ:** همان.

بنابراین، به‌نظر می‌رسد برایند این چهار موضوع باعث شده است در سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱، یک کاهش در سطح درآمدهای مالیات بر ارزش‌افزوده تجربه شود. این موردها در شکل ۲۵ هم نشان داده شده‌اند.

---

۱. فهرست کامل معافیت‌ها در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، فصل سوم، ماده (۹) آمده است.

با کم رنگ‌شدن اثر این ریشه‌ها، درآمدهای این مالیات در سال ۱۴۰۲ نسبت به سال پیش از آن افزایش یافت. بااین‌حال، در سال ۱۴۰۳، درآمدها به مقدار پایین‌تری برگشت. این کاهش در حالی اتفاق افتاد که در این سال، نرخ سهم دولت به ۶ درصد رسیده بود؛ درحالی‌که تا سال ۱۴۰۲، این سهم ۵ درصد بود.

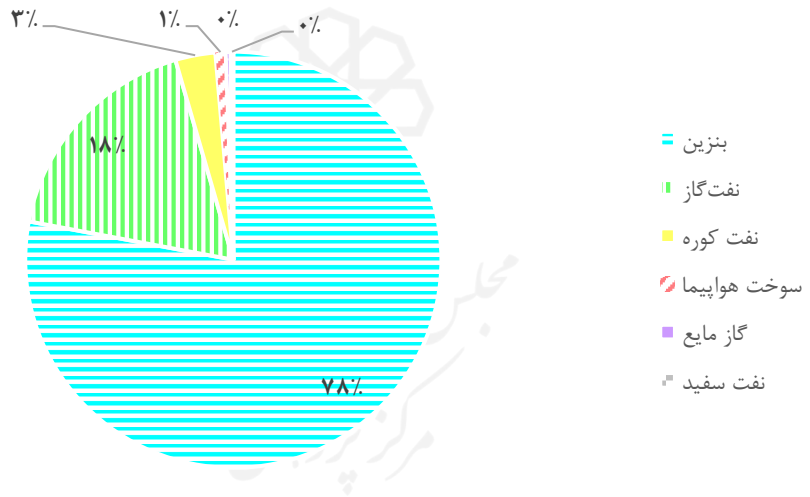
از سال ۱۴۰۰، درآمد حاصل از صادرات مواد خام و نیمه‌خام مثل مواد معدنی، صنایع معدنی فلزی و غیرفلزی و محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی مشمول مالیات شد.[۱] این مالیات در سال‌های ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳ برای دولت درآمدهایی داشت. هرچند این درآمد باید در دسته مالیات بر عملکرد شرکت‌ها لحاظ می‌شد، اما در این دو سال، به‌اشتباه در مالیات بر کالاها و خدمات طبقه‌بندی شد.[۲] بااین‌حال، برای این‌که پژوهش با دسته‌بندی‌های رسمی بودجه سازگار بماند، در دو سال پایانی، این ردیف جزء درآمدهای مالیات بر ارزش‌افزوده محسوب شده است. در این سال‌ها، این درآمد به قیمت‌های جاری به‌ترتیب ۱۱/۶ و ۲۰/۳ هزار میلیارد تومان بوده است. بنابراین، بخشی از افزایش درآمدهای این پایه در این سال‌ها - که در شکل ۲۵ هم دیده می‌شود - به همین موضوع برمی‌گردد.

در گام بعد، به مالیات بر فروش فراورده‌های نفتی می‌پردازیم. بنا به قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، این مالیات از فروش بنزین، نفت‌گاز،[۳] نفت کوره، سوخت هواپیما، گاز مایع و گاز طبیعی دریافت می‌شود. البته، مالیاتی که از گاز طبیعی گرفته می‌شود در این ردیف لحاظ نمی‌شود. در سال‌های اخیر، این مالیات برای هدفمندسازی یارانه‌ها هزینه شده است؛ بنابراین، در جدول منابع و مصارف همین سازمان هم گزارش می‌شود. با این حساب، درآمدی که سازمان امور مالیاتی از این پایه گزارش می‌کند صرفاً از فروش بنزین، نفت‌گاز، نفت کوره، سوخت هواپیما و گاز مایع به‌دست می‌آید.

برای بررسی روند درآمدهای این پایه، باید ببینیم سهم هر کدام از فراورده‌ها در عملکرد این مالیات چقدر است. با یک برآورد، شکل ۲۶ نشان می‌دهد در سال ۱۴۰۳، نزدیک به ۸۰ درصد از درآمدهای این پایه از فروش بنزین به‌دست آمده است. به عبارت دیگر، این پایه عمدتاً مالیات بر بنزین است. در رده بعد، ۱۸ درصد دیگر مربوط به فروش نفت‌گاز است. بنابراین، برای شناخت علت نوسان درآمدهای این پایه، می‌توان در گام اول، بنزین را بررسی کرد.

---

۱. قانون بودجه سال ۱۴۰۰ کل کشور، ماده واحده، تبصره (۶)، بند «ث».
قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور، ماده واحده، تبصره (۶)، بند «ص».
قانون بودجه سال ۱۴۰۲ کل کشور، ماده واحده، تبصره (۶)، بند «ز».
قانون بودجه سال ۱۴۰۳ کل کشور، ماده واحده، تبصره (۶)، بند «ژ».
قانون برنامه هفتم پیشرفت جمهوری اسلامی ایران، ماده (۹۹)، بند «پ».
۲. این اشکال در قانون بودجه سال ۱۴۰۴ برطرف شد.
۳. گازوئیل.

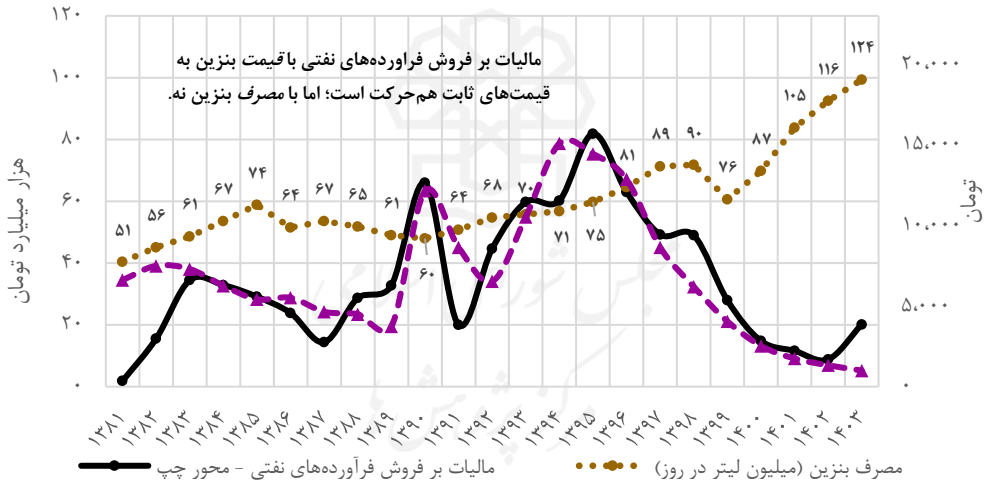



**شکل ۲۶. برآوردی از سهم اجزای مالیات بر فروش فراورده‌های نفتی در سال ۱۴۰۳**

**یادداشت:** برچسب هر قطعه سهم آن کالا را از مجموع مالیات بر فروش فراورده‌های نفتی نشان می‌دهد. برآوردها با استفاده از قیمت و سطح مصرف فراورده‌ها در سال ۱۴۰۳ انجام شده است. عمده مالیات بر فروش فراورده‌های نفتی از بنزین گرفته می‌شود.

**مأخذ:** همان.

دوباره، مثل آنچه در مورد پایه‌های دیگر گفته شد، مالیات دریافت‌شده از بنزین هم به‌طور طبیعی به دو ریشه وابسته است: *مصرف* بنزین و *قیمت* آن. شکل ۲۷ درآمدهای مالیات بر فروش فراورده‌های نفتی را در کنار این دو عامل نشان می‌دهد. البته، در این‌جا، قیمت بنزین به قیمت‌های ثابت ۱۴۰۳ محاسبه شده است تا سال‌های مختلف با هم قابل‌مقایسه باشند. مانند قبل، این تعدیل با شاخص ضمنی تولید انجام شده است.




**شکل ۲۷. روند مالیات بر فروش فراورده‌های نفتی در کنار قیمت و مصرف بنزین**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. مالیات بر فروش فراورده‌های نفتی بیش‌تر با قیمت بنزین هم‌بسته بوده است تا با مصرف آن. قیمت بنزین با استفاده از شاخص ضمنی تولید به قیمت‌های سال ۱۴۰۳ برگردانده شده است.

**مأخذ:** همان.

همان‌طور که در شکل دیده می‌شود، از بین این دو ریشه، مالیات فراورده‌ها هم‌بستگی بالایی با *قیمت* بنزین دارد و تقریباً از *مصرف* آن مستقل است. در کشور ما، قیمت بنزین توسط دولت تعیین و توسط شرکت ملی پخش فراورده‌های نفتی اعمال می‌شود. در این فرایند، ممکن است در چند سال پشت‌سرهم، قیمت بنزین ثابت بماند؛ درحالی‌که سطح عمومی قیمت‌ها رو به افزایش است. مثلاً، از سال ۱۳۹۰ به مدت سه سال، بنزین دو قیمت ۴۰۰ تومان و ۷۰۰ تومان را به ازای هر لیتر داشت؛ درحالی‌که در همین سال‌ها، متوسط قیمت‌ها در اقتصاد به‌شکل چشمگیری افزایش داشته است.

شکل ۲۷ نشان می‌دهد در دوره‌هایی که قیمت بنزین تثبیت شده، مالیات فراورده‌ها معادل با تولید ناخالص داخلی ثابت با شیب تندی سقوط کرده است. مثلاً، در سال ۱۳۹۴، قیمت بنزین تک‌نرخی و ۱۰۰۰ تومان شد و در سال‌های بعد هم این قیمت باقی ماند. در نتیجه، در گذر زمان، ارزش واقعی بنزین به‌طور پیوسته‌ای کاهش یافت و به دنبال آن، درآمدهای این مالیات هم از دست رفت. به‌طور مشخص، در سال ۱۳۹۵، مالیات بر فروش فراورده‌های نفتی ۸۲ هزار میلیارد تومان بود؛ درحالی‌که در سال ۱۴۰۲، این مقدار به ۹ هزار میلیارد تومان معادل تولید سال ۱۴۰۳ رسید.[۱]

همان‌طور که در شکل مشخص است، در دو دهه گذشته، مصرف بنزین به‌صورت کلی روبه‌صعود بوده است. بااین‌حال، به‌نظر می‌رسد سطح مالیات بر فراورده‌ها چندان از این شاخص پی‌روی نمی‌کند. در واقع، نوسان‌های قیمت حقیقی آن‌قدر بر سطح مالیات تأثیرگذار است که اثر تغییرات مصرف را کاملاً می‌پوشاند. این واقعیت نشان می‌دهد اگر قیمت فراورده‌ها تعدیل شوند و به نزدیکی سابق برگردند، دولت می‌تواند انتظار درآمدهای بسیار بیش‌تری را از این پایه داشته باشد.

شکل ۲۸ مالیات بر نقل‌وانتقال خودرو[۲] است. این پایه در قانون ارزش‌افزوده سال ۱۳۸۷ اشاره شده بود.[۳] با تصویب قانون جدید، این مالیات سه اصلاح عمده را پشت سر گذاشت که در ادامه، به آنها پرداخته می‌شود:

۱. **مشمول‌شدن خودروهای نو:** تا پیش از سال ۱۴۰۰، این مالیات تنها موقع جابه‌جایی خودروهای دست‌دوم دریافت می‌شد. بنا به قانون جدید، خرید خودروهای نو هم مشمول پرداخت این مالیات شد.[۴]

۲. **ارزش‌گذاری خودروها توسط سازمان مالیاتی:** پیش از اصلاح، برای خودروهای داخلی، قیمت کارخانه‌ای آنها مبنای محاسبه مالیات بود. از سال ۱۴۰۰، این قیمت توسط سازمان امور مالیاتی تعیین و اعلام می‌شود.[۵] با این فرایند، قیمت‌ها افزایش پیدا کرده و به بازار نزدیک‌تر شدند. همچنین، به دنبال این اصلاح، تعیین و دریافت مالیات سامانه‌ای شد. در نتیجه، فرارها کاهش پیدا کرد، سلامت مالیات‌گیری ارتقا یافت و نیاز به اعمال صلاح‌دید توسط ممیزها محدودتر شد.

۳. **افزایش نرخ مالیات خودروهای وارداتی:** در قانون قدیم، نرخ مالیات برای جابه‌جایی خودروهای وارداتی ۱ درصد ارزش آنها بود؛ درحالی‌که از سال ۱۴۰۰، این نرخ ۲ درصد شد.[۶]

---

۲. البته، در سال ۱۳۹۸، قیمت بنزین از ۱۰۰۰ تومان به ۱۵۰۰ تومان و ۳۰۰۰ تومان تغییر کرد؛ ولی بعداً در قانون‌های بودجه تصریح شد که مالیات و عوارض ارزش‌افزوده بر پایه همان قیمت قبلی محاسبه می‌شود و افزایش قیمت مشمول مالیات نیست.

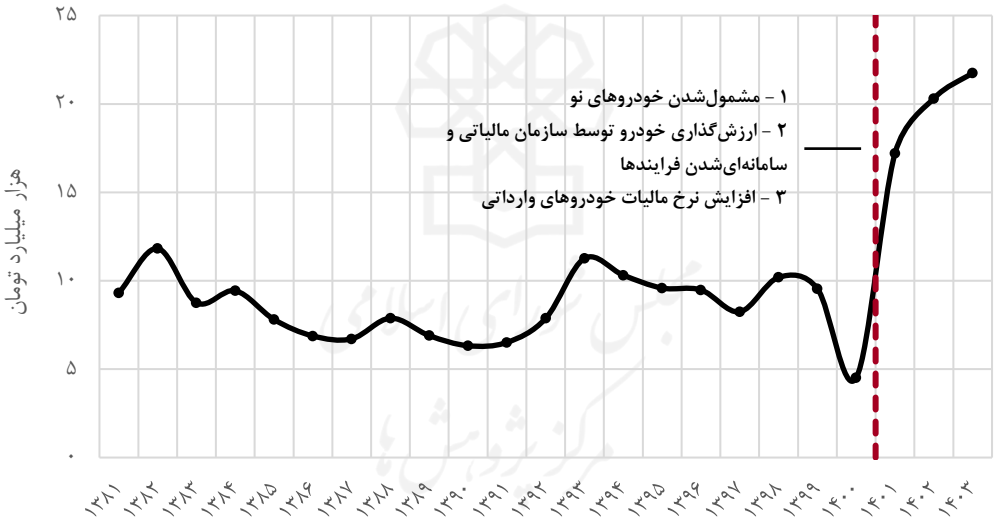
۲. در بودجه: مالیات بر نقل‌وانتقالات اتومبیل.

۳. فصل نهم، ماده (۳۰).

۴. قانون مالیات بر ارزش‌افزوده (مصوب سال ۱۴۰۰)، فصل هفتم، بخش «ت»، ماده (۴۲)، تبصره «۲».

۵. قانون مالیات بر ارزش‌افزوده (مصوب سال ۱۴۰۰)، فصل هفتم، بخش «ب»، ماده (۲۸)، تبصره «۱».

۶. قانون مالیات بر ارزش‌افزوده (۱۴۰۰)، فصل هفتم، بخش «ب»، ماده (۳۰).




**شکل ۲۸. روند مالیات بر نقل‌وانتقال خودرو**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. با اصلاح قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در سال ۱۴۰۰، درآمدهای این پایه جهش پیدا کرده است.

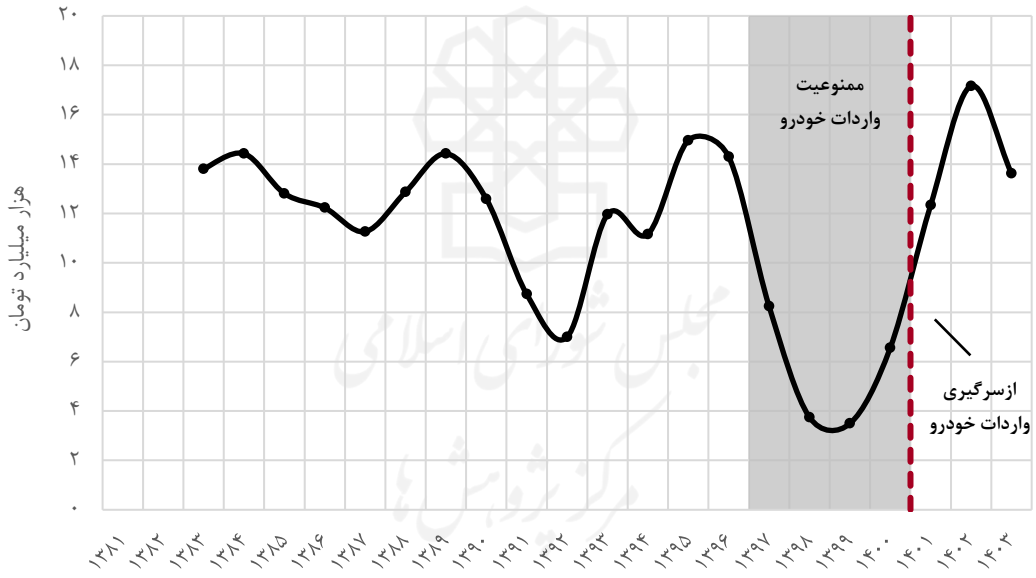
**مأخذ:** همان.

با این تغییرها، یک افزایش در سطح درآمدهای این پایه اتفاق افتاد که درآمدها را از حدود ۱۰ هزار میلیارد تومان با تولید سال ۱۴۰۳، به ۲۰ هزار میلیارد تومان رساند. این روند در شکل ۲۸ مشخص است.

در ادامه، شکل ۲۹ مالیات بر شماره‌گذاری خودرو را نشان می‌دهد. این مالیات فقط بر خودروهای نو اعمال می‌شود؛ چه تولید داخل باشد و چه وارداتی. سطح مالیات متناسب با ارزش و مصرف انرژی خودرو تنظیم می‌شود. همان‌طور که در شکل مشخص است، از سال ۱۳۹۷، روند این مالیات یک کاهش را تجربه کرده است. در سمت دیگر، به دنبال اوج‌گیری دوباره تحریم‌ها و با هدف مدیریت مصرف ارزهای خارجی، واردات خودرو از سال ۱۳۹۷ ممنوع شد[1] که به‌نظر می‌رسد این سیاست به کاهش درآمدهای مالیات بر شماره‌گذاری خودرو انجامیده است. پس از آن، در سال ۱۴۰۱، قانون سامان‌دهی صنعت خودرو تصویب و ابلاغ شد که با توجه به آن، با برقراری بعضی شرط‌ها، واردات خودرو دوباره به جریان افتاد.[2] در نتیجه، در سال‌های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲، واردات خودرو رفته‌رفته شروع به افزایش کرد و متناظر با آن، درآمدهای این پایه مالیاتی هم به متوسط سطح قبلی برگشت.

۱. بخشنامه شماره ۹۷/۳۶۹۳۸۶ گمرک جمهوری اسلامی ایران.

۲. ماده (۴) این قانون بیان می‌کند که در صورت تأمین صلاحیت‌های فنی و خدمات پس از فروش، واردات خودرو تا سقف مشخصی مجاز خواهد بود.




**شکل ۲۹. روند مالیات بر شماره‌گذاری خودرو**

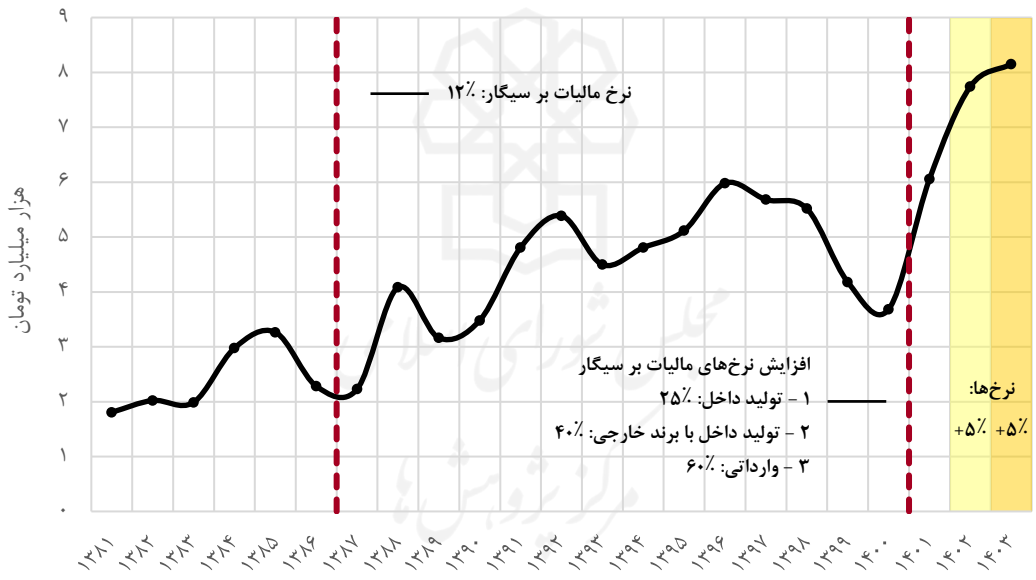
**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. با ممنوعیت واردات خودرو از سال ۱۳۹۷، درآمدهای این پایه به شکل مقطعی کاهش یافته است.

**مأخذ:** همان.

شکل ۳۰ روند تغییرات جزء بعدی یعنی مالیات بر فروش سیگار را نشان می‌دهد. پیش از سال ۱۳۸۷، در بعضی قانون‌های بودجه، بر سیگار مالیات گذاشته می‌شد.[۱] بااین‌حال، به شکل سازمان‌یافته‌تر، قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در این سال تصویب و نرخ مالیات بر انواع سیگار ۱۲ درصد تعیین شد.[۲] همان‌طور که در شکل دیده می‌شود، از این سال، مالیات یک روند صعودی را آغاز کرده که تا سال ۱۳۹۶ ادامه داشته است. پس از آن، تا سال ۱۴۰۰، درآمدهای این پایه نزولی بوده است. در ادامه، با تصویب قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در سال ۱۴۰۰، نرخ مالیات بر سیگارهای داخلی ۲۵ درصد، تولید داخل با برند خارجی ۴۰ درصد و وارداتی ۶۵ درصد تنظیم شد. همچنین، با توجه به این قانون، این نرخ‌ها هرساله ۵ واحد درصد افزایش خواهند داشت تا به سقف‌های مشخصی برسند.[۳] بنابراین، نرخ‌های مالیاتی افزایش‌های قابل توجهی داشتند. این موضوع باعث شد تا درآمدهای این پایه دوباره رو به افزایش برود؛ تا جایی که در سال ۱۴۰۳، مقدار ۸ هزار میلیارد تومان از این پایه دریافت شده است.

---

۱. مثلاً:
قانون بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور، تبصره (۱)، بند «ف».
قانون بودجه سال ۱۳۸۵ کل کشور، تبصره (۱۴)، بند «ط».
قانون بودجه سال ۱۳۸۶ کل کشور، تبصره (۱۴)، بند «ج».
۲. ماده (۱۶).
۳. ماده (۲۶)، بند «ت».




**شکل ۳۰. روند مالیات بر فروش سیگار**

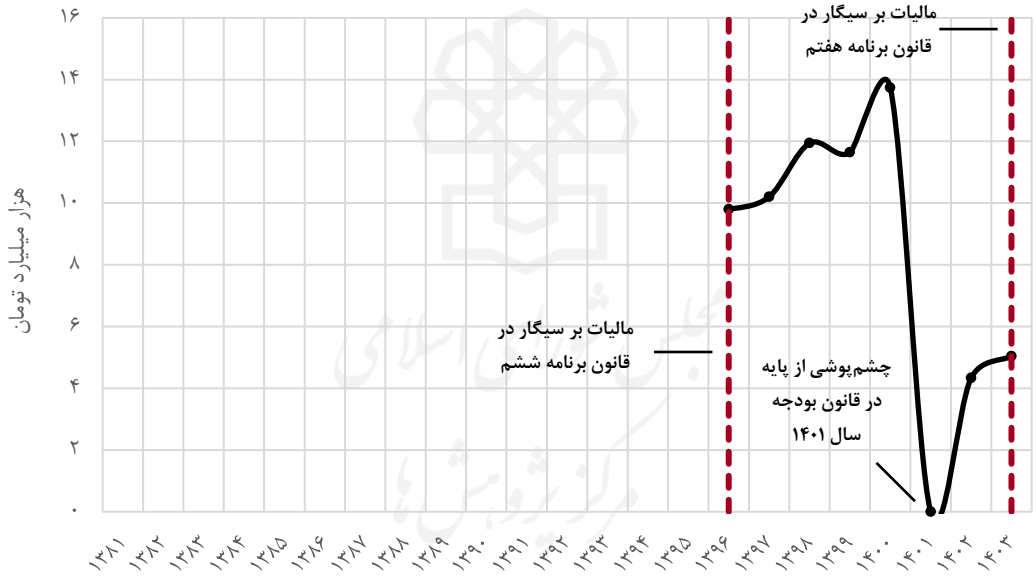
**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. این پایه به استناد قانون مالیات بر ارزش‌افزوده دریافت می‌شود. با تغییر این قانون در سال ۱۴۰۰، درآمدهای آن افزایش پیدا کرده است.

**مأخذ:** همان.

در نهایت، شکل ۳۱ روند درآمدهای مالیات بر مصرف سیگار را نشان می‌دهد. این ردیف مالیاتی است که علاوه‌بر قانون‌های دیگر مثل قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، در *قانون‌های برنامه* بر سیگار اعمال می‌شود. برای نخستین بار، این مالیات در سال ۱۳۹۶ در قانون برنامه ششم تنظیم شد.[۱] همچنین در قانون برنامه هفتم، همین مالیات با نرخ‌هایی کمی بالاتر تمدید شد.[۲] در سال ۱۴۰۱، ردیفی مرتبط با این پایه در قانون بودجه در نظر گرفته نشده بود؛ برای همین، مالیات بر مصرف سیگار در این سال درآمدی نداشته است.

۱. ماده (۷۳).

۲. ماده (۷۳)، بند «ح».




**شکل ۳۱. روند مالیات بر مصرف سیگار**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. این مالیات در قانون‌های برنامه ششم و هفتم پیشرفت اضافه شده است.

**مأخذ:** همان.

در بخش بعد، از این بررسی‌ها نتیجه‌هایی می‌گیریم و کم‌کم، به سمت مسئله اصلی پژوهش حرکت می‌کنیم.

## ۴. نتیجه بررسی‌ها

تا این‌جا، پایه‌های مالیاتی جداگانه بررسی شدند؛ اما نتیجه‌ها هنوز تفصیلی و نسبتاً متفرق هستند. بنابراین، گام بعدی این است که این تحلیل‌های پراکنده تجمیع شوند. در ادامه، این کار در سه مرحله انجام می‌شود. یک، در بین پایه‌های مختلف، الگوهای مشترکی به چشم می‌خورد که چند مورد از آنها مطرح می‌شود. دو، به عامل‌هایی پرداخته می‌شود که در این دو دهه، روند مجموع درآمدهای مالیاتی را در کشور تعیین کرده‌اند. سه، برای پرسش اصلی پژوهش پاسخ‌هایی ارائه می‌شود.

### ۴ـ۱. الگوهای مشترک بین پایه‌ها

در این بخش، به بعضی الگوهای تکرارشونده در تحلیل پایه‌های مالیاتی پرداخته می‌شود.

- **نرخ‌ها:** همان‌طور که انتظار می‌رود، به‌نظر می‌رسد پایه‌های مالیاتی به شکل قابل توجهی به تغییر نرخ‌ها واکنش نشان می‌دهند. بیش از همه، این رابطه در مورد مالیات بر ارزش‌افزوده دیده شد. همچنین، در مالیات بر فروش سیگار،

با افزیش نرخ‌ها از سال ۱۴۰۰، درآمدهای این پایه هم بیش‌تر شده است. برعکس، در مالیات بر نقل‌وانتقال سرقفلی، نرخ‌ها کاهش پیدا کرد و در چند سال، درآمدهای این پایه به یک‌سوم قبل رسید. بنابراین، روشن است که نرخ‌های مالیاتی بر درآمدها مؤثرند.

●**گستره پوشش مؤدی‌ها یا کالاها و خدمات:** یک الگوی دیگر این است که اگر مؤدی‌ها یا کالاها و خدمات بیش‌تری مشمول شوند، درآمدها افزایش پیدا می‌کند. مثلاً، در مالیات بر حقوق، چون ردیف‌های بیش‌تری از دریافتی‌های کارکنان مشمول مالیات شد، درآمدهای پایه بیش‌تر شد. همچنین، در مالیات بر نقل‌وانتقال خودرو، وقتی خودروهای نو هم به پرداخت ملزم شدند، درآمدها بیش‌تر شد. یا وقتی عمده شرکت‌های دولتی به بخش غیردولتی واگذار شدند، مالیات شرکت‌های دولتی کاهش پیدا کرد. بنابراین، دوباره، همان‌طور که انتظار می‌رفت، سطح درآمد هر پایه تابع این است که چه بخشی از مؤدی‌ها موظف به پرداخت مالیات هستند.

●**داده‌ها و سامانه‌ها:** به‌نظر می‌رسد هرچقدر فرایندها به داده‌ها و اطلاعات بیش‌تر وابسته باشند، یا به‌جای افراد، تصمیم‌گیری‌ها به سامانه‌ها سپرده شود، درآمدها افزایش پیدا می‌کند. روشن‌ترین مثال در مالیات بر درآمد مشاغل است. همان‌طور که اشاره شد، در سال‌های ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳، سازمان مالیاتی از داده‌های فروش کارت‌خوان‌ها استفاده کرد و توانست درآمدهای این پایه را ارتقا دهد. همچنین، در مالیات بر درآمد اجاره، با تعیین اجاره‌بها بر مبنای جدول املاک مشابه، درآمدها افزایش پیدا کرد. همین الگو در مالیات بر نقل‌انتقال املاک هم تکرار شد. بنابراین، با هدف رشد درآمدها، داده‌محوری و کاهش تکیه به صلاح‌دیدهای شخصی تجربه موفقی محسوب می‌شود.

●**تأثیر سیاست‌ها با تأخیر:** وقتی یک سیاست اعمال می‌شود، مثلاً قانون تغییر می‌کند، تأثیر آن نه یک‌باره، بلکه با فاصله‌ای چندساله به‌طور کامل آشکار می‌شود. این روند در مالیات بر نقل‌وانتقال سرقفلی یا مالیات بر ارث دیده شد. در این مالیات‌ها، قانون اصلاح شد؛ اما دست‌کم، چهار سال طول کشید تا این اصلاح‌ها تأثیر خود را نشان دهند. همان‌طور که اشاره شد، این مشاهده به این دلیل است که دریافت مالیات معمولاً زمان‌بر است. در یک حالت واضح، مؤدی‌ها پرداخت خود را به‌صورت قسطی انجام می‌دهند. این باعث می‌شود اگر در یک سال، مالیاتی وضع شود، درآمد آن تازه چند سال بعد به دست دولت برسد. به همین جهت، تغییرهای قانونی هم معمولاً اثر خود را بلافاصله نمی‌گذارند.

●**کووید-۱۹:** در نهایت، به‌نظر می‌رسد همه‌گیری کووید باعث شد تا درآمد بعضی پایه‌ها تحت‌تأثیر قرار بگیرد. دوباره، یک نمونه مالیات بر درآمد مشاغل بود. یک مثال دیگر در مالیات بر درآمد اجاره و یک مورد در مالیات بر ارزش‌افزوده اتفاق افتاد. در هر سه پایه، در حوالی سال ۱۴۰۰، درآمدها کاهش پیدا کرد.

### ۲ـ۴. عامل‌های تعیین‌کننده روند کلی درآمدهای مالیاتی

در گام بعد، به این سؤال می‌پردازیم که در دو دهه گذشته، چه روندهایی بر مجموع درآمدهای مالیاتی در ایران حاکم بوده است؟ اول، چند مشاهده را فهرست می‌کنیم و بعد، یک نتیجه کلیدی می‌گیریم.

**مشاهده‌ها:**

-در شکل ۳، دیدیم که مجموع درآمدهای مالیاتی در ایران همواره تأثیرپذیری بالایی از مالیات شرکت‌ها داشته است.

-در شکل ۵، دیدیم حدوداً تا پیش از سال ۱۳۹۳، روند مالیات بر درآمد شرکت‌ها عمدتاً توسط مالیات شرکت‌های دولتی و بعد از آن، توسط شرکت‌های غیردولتی تعیین شده است.

-در شکل ۱۰، مشابه همین الگو را در روند مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی دیدیم. در این پایه، تقریباً تا پیش از سال ۱۳۹۳، مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی و بعد از آن، مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی غالب بوده است.

-در شکل ۲۱، دیدیم که از حوالی سال ۱۳۹۳، مالیات بر کالاها و خدمات هم یک پایه مهم در تعیین مجموع درآمدهاست.

-در شکل ۲۳، دیدیم که از زمان راه‌اندازی مالیات بر ارزش‌افزوده، این پایه همیشه جزء اصلی مالیات بر کالاها و خدمات بوده است.

بنابراین، به‌نظر می‌رسد بازه سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۴۰۳ را می‌توان به دو مقطع کلی تقسیم کرد:

●**حدوداً تا پیش از سال ۱۳۹۳:** تا این زمان، مالیات‌ها بیش‌تر «دولتی» بوده و مجموع درآمدها عمدتاً توسط *مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی* تعیین شده است. به عبارت دیگر:

حدوداً تا پیش از سال ۱۳۹۳: مجموع درآمدهای مالیاتی = عمدتاً دولتی ← مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی

**از نزدیکی سال ۱۳۹۳:** در این مقطع، مالیات‌ها بیش‌تر «غیردولتی» بوده و از دو پایه *مالیات بر درآمد شرکت‌های غیردولتی* و *مالیات بر ارزش‌افزوده* به‌دست آمده است. یعنی:

از نزدیکی سال ۱۳۹۳: مجموع درآمدهای مالیاتی = عمدتاً غیردولتی ← مالیات بر درآمد شرکت‌های غیردولتی + مالیات بر ارزش‌افزوده

بااین‌حال، این مشاهده یک دلالت مهم دارد. می‌توان گفت مالیاتی که از بخش‌های دولتی گرفته می‌شود اساساً مالیات نیست. در این حالت، منابع صرفاً از یک حساب متعلق به دولت به یک حساب دولتی دیگر منتقل می‌شود. در نتیجه، منشأ این مالیات نه فعالیت‌های اقتصادی جامعه، بلکه *یکی از منبع‌های درآمدی دیگر دولت* است؛ درحالی‌که اصولاً، فلسفه مالیات این است که بخشی از منابع را از بخش خصوصی به بخش عمومی جابه‌جا کند.

برای فهم بهتر، فرض کنیم دولت از درآمد نفت برخوردار است و حقوق کارکنان خود را از این محل می‌پردازد. در این حالت، حتی اگر دولت از کارکنان‌اش مالیات بگیرد، منشأ این مالیات هم همان نفت است. در واقع، این بار، همان درآمد نفتی صرفاً با طی‌کردن یک حلقه بیش‌تر به دولت برگشته است. در یک مثال دیگر، هرچقدر دولت مالیات بیش‌تری از شرکت‌های دولتی بگیرد، نمی‌تواند سهم بزرگ‌تری از اقتصاد داشته باشد؛ چون در هر صورت، سود این شرکت‌ها نصیب دولت خواهد شد؛ حالا چه از طریق مالیات یا چه از راه مالکیت آنها.

با این توصیف، می‌توان گفت تا اوایل یا اواسط دهه ۱۳۹۰، اصولاً دولت مالیات چندانی از اقتصاد نمی‌گرفته است. در مقابل، از این زمان، تعدادی از شرکت‌های بزرگ دولتی کم‌کم به بخش غیردولتی واگذار شدند و در کنار آن، مالیات بر

ارزش‌افزوده هم به‌تدریج گسترده‌تر شد. با این دو تغییر، مالیات‌ها کمی «غیردولتی‌تر» شدند. در نتیجه، *امروز نظام مالیاتی کشور مستقل‌تر است*؛ یعنی، بدون تکیه به فعالیت‌های اقتصادی خود دولت، می‌تواند بخشی از هزینه‌های آن را تأمین کند.

### ۳ـ۴. چرا درآمدهای مالیاتی کمابیش ثابت مانده است؟

در ابتدای پژوهش، این پرسش مطرح شد که چرا در این دو دهه، با وجود تلاش‌های مالیاتی، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی افزایش چندانی نداشته است؟ در این بازه، مهم‌ترین تغییر اضافه‌شدن مالیات بر ارزش‌افزوده است. با این‌که این پایه امروز تقریباً ۳۰ درصد از درآمدهای مالیاتی را تشکیل می‌دهد، اما مجموع درآمدها نزدیک به همین مقدار افزایش پیدا نکرده است. به جز این پایه، همان‌طور که گفته شد، بهبودهای دیگری هم اتفاق افتاده است. به‌صورت کلی، می‌توان گفت در این سال‌ها، سازمان مالیاتی از مسیرهای مختلف دسترسی بالاتری به اطلاعات مؤدی‌ها دارد؛ بنابراین، با اشراف بیش‌تری درآمدها را شناسایی می‌کند. با این وجود، در این زمان، سطح درآمدها کمابیش ثابت مانده است. در این بخش، سعی می‌کنیم به پاسخ این معما نزدیک شویم.

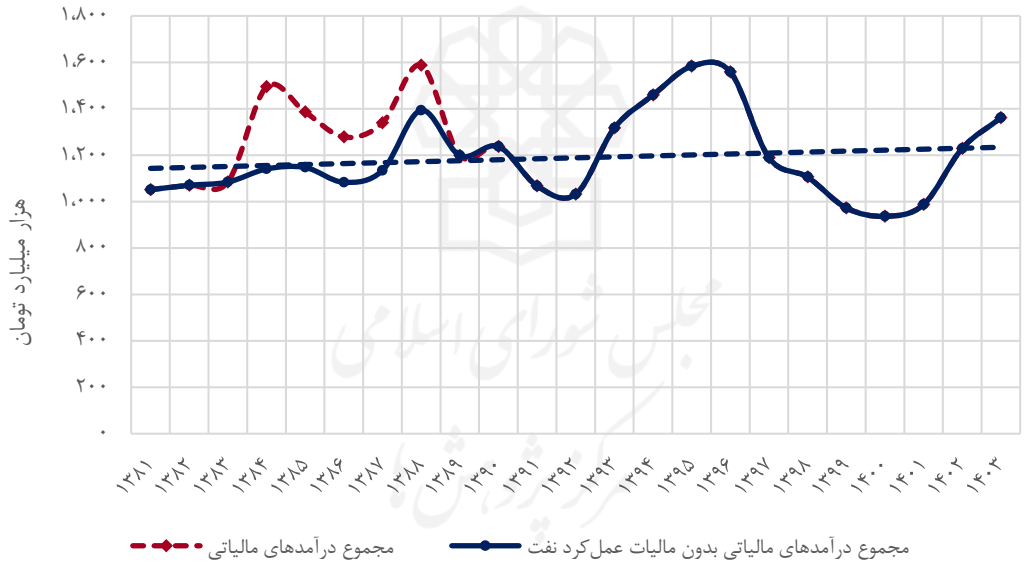
برای این کار، به سه عامل اصلی‌تر اشاره می‌کنیم. یک، بخشی از این مشاهده به مالیات عملکرد نفت برمی‌گردد. همان‌طور که دیدیم، این عامل صرفاً یک معیار حساب‌داری متفاوت است. دو، نشان می‌دهیم قیمت‌گذاری‌های دولتی به‌صورت جدی بر عملکرد بعضی پایه‌ها تأثیر گذاشته است. تا چند سال پیش، بعضی پایه‌های مالیاتی درآمدهای قابل توجهی داشته‌اند؛ اما قیمت‌گذاری‌ها باعث شده است این پایه‌ها به‌شدت تضعیف شوند. سه، حوالی سال ۱۳۹۵، معافیت‌های زیادی به شرکت‌های غیردولتی داده شد. با این معافیت‌ها، تقریباً در چهار سال، مالیات بر شرکت‌های غیردولتی به نزدیک نصف مقدار قبل رسید.

در ادامه، این سه ریشه را بیش‌تر باز می‌کنیم.

**۱. مالیات عملکرد نفت:** در شکل ۱، دیدیم در دو دهه گذشته، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی به‌طور متوسط یک شیب منفی داشته؛ یا با سخت‌گیری کم‌تر، نهایتاً ثابت بوده است. همچنین، در سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸، این شاخص به‌صورت نسبی سطح بالایی داشته است.

از قضا، در تحلیل مالیات بر شرکت‌های دولتی، دیدیم در همین بازه، ۵ درصد از ارزش نفت تولیدشده به‌عنوان مالیات شرکت ملی نفت در نظر گرفته می‌شد. بنابراین، این دو موضوع ممکن است به هم مرتبط باشند.

برای سنجش این فرض، مجموع درآمدهای مالیاتی را یک بار بدون عملکرد نفت بررسی می‌کنیم. این روند در شکل ۳۲ نشان داده شده است.




**شکل ۳۲. روند مجموع درآمدهای مالیاتی و مجموع درآمدهای مالیاتی بدون مالیات عملکرد نفت**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضربدر «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. مالیات عملکرد نفت فقط یک قرارداد حساب‌داری است. با کنار گذاشتن آن، مجموع درآمدهای مالیاتی شیب صعودی ملایمی پیدا می‌کند.
**مأخذ:** همان.

اولاً، به‌نظر می‌رسد آنچه باعث شده مجموع درآمدهای مالیاتی در سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸ شکل یک «تاج» داشته باشد همان مالیات عملکرد نفت است. اگر این جزء را کنار بگذاریم، درآمدها در این بازه تفاوت چندانی با سال‌های قبل یا بعد از آن ندارد.

ثانیاً، وقتی مالیات عملکرد نفت را کنار می‌گذاریم، روند متوسط درآمدهای مالیاتی که تا پیش از این کاهشی بود حالا صعودی می‌شود. این همان خط‌چین در شکل ۳۲ است. به عبارت دیگر، اگر بین سال‌های مختلف، تعریف‌های حساب‌داری را یکی کنیم، یک سیر افزایشی – هرچند با شیب ملایم – در روند درآمدها آشکار می‌شود.

بنابراین، به‌نظر می‌رسد در پاسخ به معمای پژوهش، گام اول را برداشتیم.

**۲. قیمت‌گذاری دستوری:** در تحلیل پایه‌ها، یک الگوی کلیدی و پرتکرار وجود داشت: اگر روی مأخذ یک مالیات قیمت‌گذاری شود، یا مقدار تومانی مالیات‌ها ثابت بماند، در گذر زمان، درآمدهای واقعی آن مالیات به‌سرعت تنزل پیدا می‌کند.

این الگو لااقل در پنج پایه به روشنی دیده شد:

**-مالیات بر واردات:** همان‌طور که دیدیم، این پایه از بیش از ۴۰۰ هزار میلیارد تومان در ابتدای بازه به حدود ۱۰۰ هزار میلیارد تومان در انتهای آن رسیده است. گفته شد که این موضوع عمدتاً به این دلیل است که دولت این مالیات را با نرخ ارز پایین‌تری محاسبه می‌کند. اگر امروز هم نرخ ارز بازار مبنا قرار بگیرد، دولت درآمدهای خیلی بیش‌تری از گمرک به‌دست خواهد آورد.

**-مالیات بر ارزش‌افزوده واردات:** به جز مالیات بر واردات، نرخ ارز مبنا روی مالیات بر ارزش‌افزوده واردات هم تأثیر دارد. همان‌طور که در تحلیل مالیات بر ارزش‌افزوده گفته شد، در کشور ما، از واردات هم مالیات بر ارزش‌افزوده گرفته می‌شود. مثل کالاهای داخلی، در مورد کالاهای وارداتی هم این مالیات به‌صورت درصدی از ارزش آن است. این ارزش همان مقداری است که که بر مبنای آن، سازمان گمرک مالیات بر واردات را حساب می‌کند. بنابراین، همان‌طور که نرخ ارز مبنا بر سطح مالیات بر واردات تأثیر دارد، بر مالیات بر ارزش‌افزوده واردات هم مؤثر است. در نتیجه، وقتی این نرخ پایین نگه داشته می‌شود، مالیات بر ارزش‌افزوده هم کاهش پیدا می‌کند. در شکل ۲۵، اشاره کردیم که از سال ۱۳۹۷، قیمت ارز رسمی در ۴۲۰۰ تومان تثبیت شد؛ و این یکی از ریشه‌های کاهش درآمدهای مالیات بر ارزش‌افزوده در سال‌های بعد بود.

**-مالیات بر فروش فراورده‌های نفتی:** دیدیم که بیش از همه، درآمدهای این پایه به قیمت بنزین بستگی دارد. در شکل ۲۷، دیدیم در سال‌هایی، درآمد این پایه با تولید معادل سال ۱۴۰۳ از ۸۰ هزار میلیارد تومان هم بیش‌تر بوده؛ درحالی‌که امروز، تقریباً یک‌چهارم آن است. تثبیت قیمت بنزین در دوره‌های طولانی باعث شده است این مالیات عملاً از سبد تأمین درآمدهای دولت حذف شود.

البته، این پایه فقط مالیات بر بنزین نیست. در کشور ما، نفت‌گاز هم تقریباً به اندازه بنزین تولید و مصرف می‌شود. با این وجود، در حال حاضر، قیمت نفت‌گاز حتی از قیمت بنزین هم خیلی کم‌تر است. این باعث شده است مالیات بر فروش نفت‌گاز بسیار ناچیز باشد. در نتیجه، اگر در کنار بنزین، قیمت نفت‌گاز هم اصلاح شود، درآمدهای این پایه می‌تواند به چند برابر وضعیت فعلی ارتقا پیدا کند.

بنابراین، مالیات بر فروش فراورده‌های نفتی هم از قیمت‌گذاری‌ها بسیار تأثیرپذیر است.

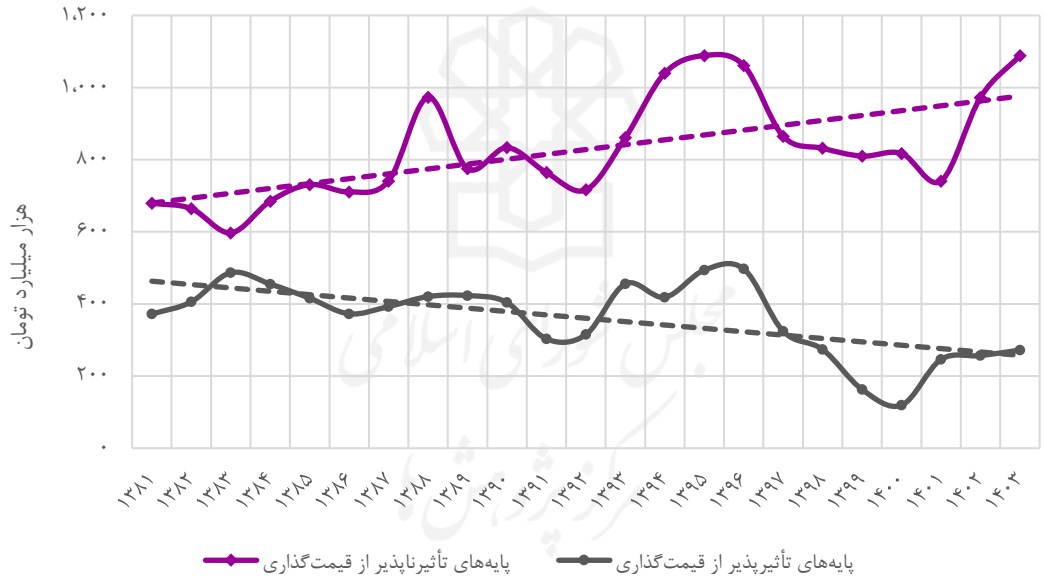
**-مالیات بر شرکت‌های دولتی:** در شکل ۶، دیدیم از ۱۵ سال پیش، درآمدهای این پایه تقریباً به شکل پیوسته‌ای در حال کاهش بوده است. گفتیم یک دلیل این است که در این بازه، شرکت‌های دولتی کم‌کم واگذار شده‌اند. بااین‌حال، به جز این، اشاره کردیم که دسته‌ای از این شرکت‌ها کالاها و خدماتی را تولید می‌کنند که دولت روی آنها قیمت می‌گذارد. این قیمت‌ها گاهی هزینه‌های تولید را هم پوشش نمی‌دهند؛ در نتیجه، شرکت زیان‌ده می‌شود. این اتفاق خصوصاً از سال ۱۳۹۷ بیش‌تر تکرار شده است. در این شرایط، مالیاتی هم که دولت از این شرکت‌ها می‌گیرد کم‌تر می‌شود.

بنابراین، قیمت‌گذاری دستوری از این دریچه هم مالیات را متأثر می‌کند. به‌عنوان یک برآورد، در این سازوکار، احتمالاً بیش از ۱۰۰ هزار میلیارد تومان درآمد مالیاتی از دست رفته است. البته، برعکس پایه‌های قبل، در این پایه، تأثیر قیمت‌گذاری بر مالیات غیرمستقیم است.

**-حق تمبر و اوراق بهادار:** گفتیم حق تمبر و اوراق بهادار دو نوع دارد که در یک نوع از آن، از سندهای مختلف، مقدار تومانی ثابتی به‌عنوان مالیات دریافت می‌شود. در این پایه، بحث مستقیماً قیمت‌گذاری نیست؛ بلکه تثبیت مالیات‌ها روی عددهای خاص است. گفتیم وقتی مالیات نه به شکل درصدی، بلکه به‌صورت یک عدد ثابت وضع می‌شود، و در عین حال، در اقتصاد، تورم عمومی بالا وجود دارد، در گذر زمان، ارزش واقعی مالیات‌ها کاهش پیدا می‌کند. بنابراین، در این پایه هم با همان الگو روبه‌رو هستیم: تثبیت عددهای اسمی و کاهش درآمدهای مالیاتی.

با این توصیف، به‌نظر می‌رسد از مجراهای مختلف، قیمت‌گذاری دستوری باعث سرکوب درآمدهای مالیاتی دولت شده است.

این موضوع در شکل ۳۳ هم دیده می‌شود. در این شکل، تلاش شده است همین واقعیت به‌صورت بصری نشان داده شود. مجموع درآمدهای مالیاتی را بدون عملکرد نفت در نظر گرفتیم. برای سادگی، فرض کرده‌ایم هر پایه یا از قیمت‌گذاری تأثیرپذیر نیست یا هست؛ هرچند در واقعیت، تقریباً هیچ پایه‌ای به‌طور مطلق به یک دسته معین اختصاص ندارد. با این تفکیک، بیش‌تر پایه‌ها تأثیرناپذیر و چندتا از آنها تأثیرپذیرند.




**شکل ۳۳. روند مجموع درآمدهای مالیاتی در پایه‌های تأثیرناپذیر و پایه‌های تأثیرپذیر از قیمت‌گذاری**

**یادداشت:** عدد هر سال برابر «نسبت عملکرد مجموع درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در آن سال» ضرب‌در «تولید ناخالص داخلی در سال ۱۴۰۳» است. پایه‌های مالیاتی دو دسته‌اند: یک، دسته‌ای که از قیمت‌گذاری تأثیر می‌پذیرند و دسته‌ای که نه. در دو دهه گذشته، درآمدهای دسته دوم رو به افزایش بوده است؛ درحالی‌که درآمدهای دسته اول کاهش پیدا کرده است. پایه‌های تأثیرپذیر از قیمت‌گذاری مالیات بر واردات، مالیات بر ارزش‌افزوده واردات، مالیات بر فروش فراورده‌های نفتی و حق تمبر و اوراق بهادار هستند. مالیات شرکت‌های دولتی هم تا حد زیادی از قیمت‌گذاری متأثر است؛ اما چون نمی‌توان آن را کمّی کرد، در این‌جا لحاظ نشده است.

**مأخذ:** همان.

در این محاسبه، پایه‌های تأثیرپذیر مالیات بر واردات، ارزش‌افزوده واردات، فروش فراورده‌های نفتی و حق تمبر و اوراق بهادار هستند. برای هر سال، درآمد مالیات بر واردات، فروش فراورده‌ها و حق تمبر مشخص است. مالیات بر ارزش‌افزوده واردات با داده‌های گمرک برآورد شده است. در این محاسبه، ابتدا کالاهای معاف کنار گذاشته شده‌اند.[۱] بنا به تخمین، در سال ۱۴۰۳، حدود ۵ درصد از ارزش واردات معاف بوده است. همین نسبت برای سال‌های دیگر هم در نظر گرفته شده است. بعد، برای هر سال، ارزش واردات غیرمعاف در نرخ قانونی مالیات بر ارزش‌افزوده همان سال ضرب شده است.

۱. در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، ماده (۹) کالاها و خدمات معاف را فهرست می‌کند؛ اما این معافیت‌ها برای کالاهای داخلی است. فهرست کالاهای وارداتی معاف در تبصره «۱» همین ماده آمده است. در مقایسه با کالاهای داخلی، برای کالاهای وارداتی، معافیت‌ها خیلی محدودتر است.

با این کار، در هر سال، مالیات بر ارزش‌افزوده واردات برآورد می‌شود. این درآمد به‌عنوان پایه تأثیرپذیر از قیمت‌گذاری در نظر گرفته شده است. هرچه از مالیات بر ارزش‌افزوده باقی می‌ماند به‌عنوان پایه تأثیرناپذیر طبقه‌بندی می‌شود.

بااین‌حال، در این محاسبه، مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی به‌عنوان یک پایه تأثیرپذیر از قیمت‌گذاری لحاظ نشده است. همان‌طور که گفته شد، قیمت‌گذاری باعث کاهش درآمدهای این مالیات هم می‌شود. بااین‌حال، ابعاد این تأثیر مشخص نیست؛ و همچنین، به سادگی هم نمی‌توان آن را برآورد کرد. پیش‌تر، اشاره شد که کاهش درآمدهای پایه به دو عامل برمی‌گردد: خصوصی‌سازی و زیان‌دهی. با این وجود، این دو محور را نمی‌توان از هم تفکیک کرد. برای این کار، به یک پژوهش مستقل نیاز است که با استفاده از صورت‌های مالی این شرکت‌ها، حساب کند قیمت‌گذاری چه بخشی از سود آنها را تحت تأثیر قرار داده است. بنابراین، به‌خاطر این محدودیت، این پایه هم‌چنان در مجموعه پایه‌های تأثیرناپذیر از قیمت‌گذاری دسته‌بندی می‌شود.

با این توضیح‌ها، شکل ۳۳ نشان می‌دهد در دو دهه گذشته، پایه‌های تأثیرناپذیر و تأثیرپذیر از قیمت‌گذاری دو مسیر کاملاً مجزا را طی کرده‌اند. در این مدت، درآمد پایه‌های تأثیرپذیر رو به کاهش بوده است؛ درحالی‌که بقیه پایه‌ها صعودی بوده‌اند.

در شکل ۳۲، دیدیم اگر مالیات عملکرد نفت را کنار بگذاریم، مجموع درآمدهای مالیاتی با شیب کمی صعودی می‌شود. در شکل ۳۳، می‌بینیم اگر علاوه‌بر این، پایه‌های تأثیرپذیر از قیمت‌گذاری را هم جدا کنیم، بقیه درآمدها با شیب بسیار بیش‌تری افزایشی هستند. به عبارت دیگر، در تحلیل مسئله پژوهش، بخشی از پاسخ به این برمی‌گردد که قیمت‌گذاری عملکرد چند پایه به‌خصوص را مختل کرده و به دنبال آن، جلوی افزایش مجموع درآمدها را گرفته است. در واقع، اگر در این سال‌ها، قیمت‌گذاری تا این حد گسترده نبود، روند منحنی پایین هم شبیه به منحنی بالایی بود؛ یا لااقل در برایند، مسیر افزایشی پایه‌های دیگر را خنثی نمی‌کرد. در این صورت، درآمدهای مالیاتی دولت امروز احتمالاً بسیار بیش‌تر بود.

۳. **معافیت‌های شرکت‌های غیردولتی:** ریشه سوم معافیت‌هایی است که حوالی سال ۱۳۹۵ به شرکت‌های غیردولتی داده شد. در بررسی پایه مالیات بر درآمد این شرکت‌ها، دیدیم در حدود چهار سال، درآمدهای این پایه نصف شده و با تولید ناخالص داخلی سال ۱۴۰۳، حداقل ۲۰۰ هزار میلیارد تومان کاهش داشته است.

در آن بخش، دیدیم این معافیت‌ها بیش‌تر در بستر سه اصلاح قانونی اعطا شده‌اند: یک، معافیت‌های مدت‌دار گسترده‌ای به شرکت‌ها داده شد که تا چند سال، بعضی شرکت‌های صنعتی و خدماتی تازه‌تأسیس را از پرداخت مالیات معاف می‌کرد. همچنین، در شرایط مختلف، به مدت این معافیت‌ها اضافه هم می‌شد. دو، اگر شرکتی در قالب مشارکت در یک بنگاه تولیدی سرمایه‌گذاری و سود کسب می‌کرد، آن سود از مالیات معاف بود. معادل همین سود، شرکت سرمایه‌پذیر هم هزینه قابل‌قبول مالیاتی دریافت می‌کرد. سه، اگر شرکتی سهام‌دار شرکت دیگر باشد و شرکت پایین‌دست تجدید ارزیابی کند، این بخش از سود شرکت بالادست از پرداخت مالیات معاف می‌شد.

به‌نظر می‌رسد این تغییرها باعث شدند بخش قابل توجهی از درآمد مالیات بر شرکت‌های غیردولتی ازدست برود. البته، مثل آنچه در مورد شرکت‌های دولتی گفته شد، هزینه‌ای را که این معافیت‌ها روی دست دولت گذاشته است نمی‌توان به‌سادگی برآورد کرد. بااین‌حال، همان‌طور که دیدیم، مالیات بر شرکت‌های غیردولتی امروز مهم‌ترین پایه مالیاتی کشور

است. وقتی در یک مقطع زمانی، نیمی از درآمدهای این پایه ناپدید شده، می‌توان گفت این معافیت‌ها هم از دلیل‌هایی هستند که جلوی رشد درآمدها را گرفته است.

بنابراین، به‌نظر می‌رسد در کنار هم، این سه عامل تا حدی به سؤال پژوهش پاسخ می‌دهند: یک، اصولاً، بخشی از آنچه در یک دوره به آن مالیات گفته می‌شد مالیات نبود. دو، قیمت‌گذاری‌ها باعث شده است کارایی بعضی پایه‌ها از دست برود. مالیات بر واردات و فروش فراورده‌های نفتی دو نمونه بارز هستند. سه، در اواسط دهه ۱۳۹۰، معافیت‌های زیادی به شرکت‌های غیردولتی داده شد که مالیات آنها را به شکل قابل توجهی کم کرد.

به عبارت دیگر، نظام مالیاتی تلاش‌های زیادی کرده است تا درآمدها را افزایش دهد؛ اما چند محور به‌ظاهر کم‌اهمیت‌تر مانع از این شده‌اند که این تلاش‌ها ثمره خود را نشان دهند. اگر در این بازه، قیمت‌گذاری‌ها محدودتر بود، یا معافیت‌ها تا این حد سخاوت‌مندانه طراحی نمی‌شد، درآمدهای مالیاتی بیش‌تر بود.

بااین‌حال، این توصیف‌ها به این معنی نیست که بهبودهای نظام مالیاتی در سال‌های اخیر بی‌تأثیر بوده‌اند. اگر این تلاش‌ها اتفاق نمی‌افتاد، درآمدهای مالیاتی امروز به‌شدت محدودتر بود. مثلاً، اگر مالیات بر ارزش‌افزوده پایه‌گذاری نشده بود، در سال ۱۴۰۳، کسری دولت احتمالاً نزدیک به ۴۰۰ هزار میلیارد تومان بیش‌تر از چیزی بود که امروز محقق شده است. در کشور ما، از یک طرف، دولت برای تأمین درآمد گزینه‌های چندان متنوعی ندارد. از طرف دیگر، کاهش هزینه‌ها هم خیلی آسان نیست. بنابراین، به‌ناچار، این فاصله احتمالاً با خلق پول جبران می‌شد. در آن صورت، کشور به تورم‌هایی دچار می‌شد که از تورم‌های امروز بالاتر بود؛ و اقتصاد از این موضوع بیش‌ازپیش آسیب می‌دید.

## ۵. جمع‌بندی و پیشنهادهای سیاستی

این پژوهش از یک مشاهده شروع شد. مشاهده این بود که در دو دهه اخیر، متوسط درآمدهای مالیاتی دولت کمابیش ثابت مانده؛ درحالی‌که در همین مدت، نظام مالیاتی تحول‌هایی را پشت‌سر گذاشته است. مهم‌ترین تحول این بود که مالیات بر ارزش‌افزوده پایه‌گذاری شده است. این مالیات از سال ۱۳۸۷ تصویب شد و از آن زمان، مستمراً درحال گسترش بوده است. امروز، تقریباً ۳۰ درصد درآمدها از مالیات بر ارزش‌افزوده به‌دست می‌آید.

به جز این پایه، تغییرهای دیگری هم اتفاق افتاده است. مثلاً، از سال ۱۳۹۴، کسب‌وکارها موظف شدند برای معامله‌های خود، به سازمان مالیاتی صورت‌حساب ارائه دهند. این تغییرها به سازمان کمک کردند از منظر اطلاعاتی، تسلط بیش‌تری بر فعالیت‌های اقتصادی جامعه داشته باشد.

برای پاسخ به سؤال پژوهش، اول درآمدهای مالیاتی را در سطح اجزای آن بررسی کردیم و کم‌کم، به سطح کلیات رسیدیم. در بررسی اجزا، به‌تفکیک بر هجده پایه مالیاتی مهم‌تر تمرکز کردیم. در هر مورد، روند درآمدهای آن پایه را در بازه سال ۱۳۸۱ تا ۱۴۰۳ نشان دادیم و تلاش کردیم فرازوفرودهای آن را تحلیل کنیم. به‌طور مشخص، برای هر پایه، اصلاح‌های قانونی، تغییر در فرایندهای اجرایی یا نوسان‌های اقتصادی را شناختیم و سعی کردیم با استفاده از آنها، سیر تاریخی درآمدهای آن پایه را توضیح دهیم.

در گام بعد، از این تحلیل‌های پراکنده، الگوهای مشترکی را استخراج کردیم. در یک الگو، همان‌طور که انتظار هم می‌رفت، دیدیم درآمدها با نرخ‌های مالیات و گستره پوشش آنها هم‌بسته است. به عبارت دیگر، با تغییر نرخ‌های قانونی، درآمدها واکنش نشان می‌دهند. همچنین، هرچه مؤدی‌ها یا محصولات بیش‌تری مشمول مالیات شوند، درآمدها افزایش پیدا خواهد کرد.

به جز این، الگوهای دیگری هم دیدیم. یک الگو این بود که هروقت به‌جای نیروی انسانی، به اطلاعات یا فرایندهای خودکار بیش‌تر تکیه شده، درآمدها افزایش پیدا کرده است. در یک الگوی دیگر، دیدیم وقتی یک سیاست اعمال می‌شود، چند سال طول می‌کشد تا تأثیر خود را کامل نشان دهد.

در گام بعد، الگوها را در یک سطح کلان‌تر دنبال کردیم. در این سطح، دیدیم در دو دهه گذشته، تقریباً دو مقطع زمانی متمایز وجود دارد. در یک مقطع، تقریباً تا پیش از سال ۱۳۹۳، مالیات‌ها عمدتاً از فعالیت‌های اقتصادی دولت گرفته می‌شد و بیش از همه، روند درآمدها از مالیات بر شرکت‌های دولتی متأثر بوده است. در مقابل، بعد از این سال، مالیات‌ها بیش‌تر از فعالیت‌های غیردولتی به‌دست آمده است. در این بازه، دو پایه اهمیت بیش‌تری پیدا کرده‌اند: مالیات درآمد شرکت‌های غیردولتی و مالیات بر ارزش‌افزوده.

با این حساب، می‌توان گفت تازه از اوایل دهه ۱۳۹۰ است که مالیات — به معنای واقعی آن - سبد درآمدی دولت اضافه شده است. تا قبل از این، بخشی از درآمدهای دولت صرفاً از دریچه مالیات به دست دولت می‌رسیده است.

در گام بعد، به پرسش اصلی پژوهش پرداختیم. دیدیم در این بازه، سه عامل باعث شده‌اند که درآمدها نسبتاً ثابت بمانند. یک، بخشی از مسئله به این برمی‌گردد که در سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸، قرارداد شده بود ۵ درصد از ارزش نفت تولیدشده به‌عنوان مالیات عملکرد شرکت نفت لحاظ شود. برای همین، در این مقطع، درآمدهای مالیاتی زیادی برای دولت ثبت شده است. از سال ۱۳۸۹، نفت دیگر بر درآمدهای مالیاتی مؤثر نبوده است. حتی وقتی همین یک مورد را از درآمدها جدا کنیم، روند درآمدها به‌طور متوسط صعودی می‌شود.

دو، بعضی پایه‌های مالیاتی از قیمت‌گذاری دستوری تأثیر می‌پذیرند. به‌طور مشخص، وقتی قیمت ارز رسمی پایین نگه داشته می‌شود، درآمدهای گمرکی یا مالیات بر ارزش‌افزوده واردات کاهش پیدا می‌کند. شبیه به این الگو در مورد قیمت بنزین هم وجود دارد. به‌جز این‌ها، با قیمت‌گذاری، شرکت‌های دولتی زیان‌ده می‌شوند؛ و از این محل، مالیات کم‌تری می‌دهند.

وقتی روند این چند پایه را از بقیه درآمدها جدا کردیم، دیدیم بقیه درآمدها روند کاملاً روبه‌رشدی پیدا می‌کنند. در واقع، به‌نظر می‌رسد قیمت‌گذاری بخشی از تلاش‌ها را برای افزایش درآمدهای مالیاتی خنثی کرده است.

سه، از اواسط دهه ۱۳۹۰، معافیت‌های زیادی به شرکت‌های غیردولتی داده شد. در رأس آنها، ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم بود که بعضی واحدهای تازه‌تأسیس را تا چند سال از پرداخت مالیات معاف می‌کرد. به‌جز این، ماده (۱۳۸ مکرر) هم تصریح کرد که اگر از مشارکت در تولید، درآمدی به‌دست بیاید، این درآمد از پرداخت مالیات معاف است. در نهایت، سازمان مالیاتی اعلام کرد اگر شرکت سرمایه‌پذیر تجدید ارزیابی کند و از این راه، شرکت سرمایه‌گذار سودی ببرد، این سود مالیات ندارد. این معافیت‌ها باعث شدند در نزدیک به چهار سال، درآمدهای مالیات بر شرکت‌های غیردولتی به نصف مقدار قبلی برگردد.

بنابراین، به‌نظر می‌رسد در کنار هم، این سه ریشه تا حدی توضیح می‌دهند که چرا با وجود تلاش‌های مالیاتی، نتیجه این تلاش‌ها در درآمدهای بیش‌تر دیده نشده است. به عبارت دیگر، اگر هرکدام از این موردها اتفاق نمی‌افتاد، امروز دولت درآمدهای بیش‌تری داشت.

بررسی‌های این پژوهش سه محور پیشنهادی سیاستی را آشکار می‌کند:

**۱. پرهیز از قیمت‌گذاری‌های نابجا:** همان‌طور که دیدیم، قیمت‌گذاری‌ها درآمدهای مالیاتی دولت را مختل می‌کند. در شرایطی که دولت کسری بودجه دارد و افزایش درآمدهای مالیاتی ضروری است، در زمان تصمیم‌گیری، دولت باید آثار مالی سیاست‌های خود را هم مدنظر داشته باشد.

البته، عوارض مالی قیمت‌گذاری اثر درجه‌دوم آن است. وجه مهم‌تر این روی‌کرد این است که قیمت‌گذاری انگیزه‌های اقتصادی را مختل و کنش‌های بازیگران را از مسیر بهینه خارج می‌کند. به‌جز این، قیمت‌گذاری آثار مستقیمی هم بر درآمدهای دولت دارد. مثلاً، وقتی دولت گاز طبیعی را با قیمت پایین عرضه می‌کند، خود را از کسب درآمد به اندازه ارزش واقعی این موهبت محروم می‌کند. تأثیر قیمت‌گذاری بر درآمدهای مالیات تازه حلقه بعدی این زنجیره است.

به‌جای قیمت‌گذاری، بهتر است دولت به‌صورت مستقیم و هدف‌گذاری‌شده از طبقه‌های کم‌برخوردار حمایت کند.

**۲. احتیاط در طراحی معافیت‌ها:** توصیه بعدی این است که دوباره، وقتی کسری بودجه یک چالش اساسی است، دستگاه حکم‌رانی – به‌خصوص مجلس – در اعطای معافیت‌های درشت به فعالیت‌های اقتصادی اجتناب کند. در بررسی‌ها، دیدیم چند ماده به‌ظاهر کم‌اهمیت‌تر که در دهه‌ی ۱۳۹۰ برای افزایش معافیت‌ها طراحی شدند تا چه حد در سال‌های بعد، درآمدهای دولت را محدود کرد. بنابراین، در این زمینه، قانونگذار باید بسیار محتاط باشد.

در سیاست‌های کلی برنامه هفتم، هدف‌گذاری شده است که بخش اصلی بودجه دولت با مالیات تأمین شود.[۱] در همین راستا، در برنامه هفتم پیشرفت، به‌درستی تأکید شده که در این سال‌ها، هر نوع تخفیف، بخشودگی، معافیت، نرخ صفر و ... مالیاتی ممنوع است.[۲] در کنار این، دولت موظف شده است ترجیحات و معافیت‌های مالیاتی را سامان‌دهی کند.[۳] بنابراین، در شرایط فعلی، این حکم‌ها باید بسیار جدی گرفته شوند. اگر هم قرار است معافیت‌هایی باقی بماند، باید کارشناسی، برنامه‌ریزی‌شده، هدفمند و نقطه‌زن باشند؛ نه فراگیر و برای همه، سهل‌الوصول.

**۳. ادامه حرکت به سمت داده‌محوری و سامانه‌ها:** همان‌طور که دیدیم، استفاده بیش‌تر از داده‌ها، اطلاعات، سامانه‌ها و فرایندهای الکترونیکی درآمدهای مالیاتی را افزایش می‌دهد. به‌جز این، هم برای سازمان مالیاتی و هم برای مؤدی‌ها، این روی‌کرد راحت‌تر است. در همین راستا، سامانه مؤدیان یک نمونه موفق است که در سال‌های بعد، ثمره‌های مثبت آن بیش‌تر دیده خواهد شد. به‌عنوان گام بعد، بستر اجرایی قانون مالیات بر سوداگری و سفته‌بازی فرصت تازه‌ای را برای گسترش نظام مالیاتی دیجیتال فراهم می‌کند. این تلاش‌ها می‌تواند در پیاده‌سازی مالیات بر مجموع درآمد به کمال برسد.

---

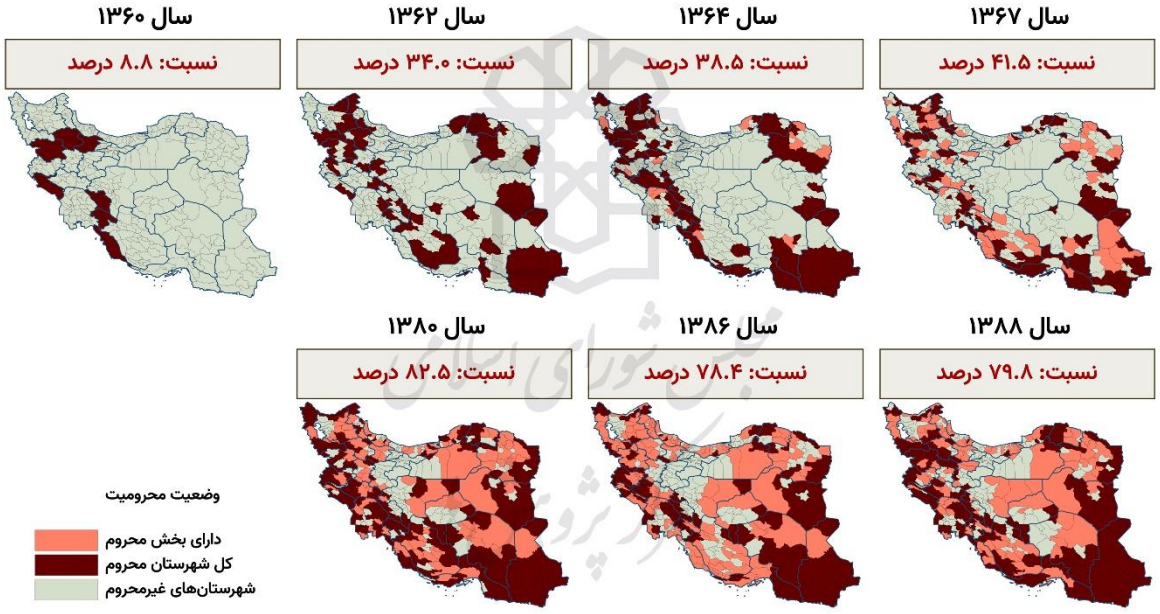
۱. بند «۴».

۲. ماده (۲۷)، بند «الف».

۳. ماده (۲۷)، بند «پ».

به امید خدا، با کمک‌گرفتن از این تجربه‌ها، می‌توان به سمت تقویت و توسعه بیش‌ازپیش کشور گام برداشت.

## ۶. پیوست‌ها




**شکل ۳۴. گسترش فهرست منطقه‌های محروم با وجود کاهش محرومیت‌ها [۵]**

**یادداشت:** در سال ۱۳۶۰، فقط ۸/۸ درصد از منطقه‌های کشور «محروم» دسته‌بندی می‌شدند؛ درحالی‌که در سال ۱۳۸۸، این عدد به ۷۹/۸ درصد افزایش پیدا کرد. این در حالی است که اتفاقاً، در همین زمان، محرومیت در کشور به‌شکل قابل توجهی کاهش یافته است.

## منابع و مآخذ


[۱]نسبت مالیات‌ها به تولید ناخالص داخلی در ایران و جهان. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی, ۱۴۰۴.

[۲]مالیات بر درآمد شرکت ها در ایران (۱): بررسی نرخ مؤثر مالیات. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی, ۱۴۰۴.

[۳]سازمان خصوصی‌سازی. Available from: https://ipo.ir/.

[۴]بررسی بخش دوم لایحه بودجه سال ۱۴۰۳ کل کشور (۴): درآمدهای مالیاتی. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی, ۱۴۰۲.

[۵]شناسایی مناطق محروم (۲): تاریخچه مطالعات شناسایی مناطق محروم در ایران. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی, ۱۴۰۴.

[۶]گمرک جمهوری اسلامی ایران. Available from: https://irica.ir/index.php.

[۷]بانک جهانی - پایگاه داده. Available from: https://data.worldbank.org/.

**گزیده سیاستی**

چرا در دو دهه گذشته، آن‌طور که انتظار می‌رفت، درآمدهای مالیاتی افزایش پیدا نکرده‌اند؟ الف) بعضی پایه‌ها زمانی درآمدهای بالایی داشتند؛ اما قیمت‌گذاری‌ها باعث شد این پایه‌ها تضعیف شوند. ب) از اواسط دهه ۱۳۹۰، معافیت‌های گسترده‌ای به شرکت‌ها اعطا شد.


مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی

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

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

وب سایت: rc.majles.ir