

دوره دهم - سال دوم

شماره چاپ: ۷۶۰

تاریخ چاپ: ۱۳۹۶/۹/۲۱

شماره ثبت: ۳۴۸

# بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ کل کشور

## ۵۶. درآمدهای مالیاتی

### (ویرایش اول)

کد موضوعی: ۲۳۰

شماره مسلسل: ۱۵۶۹۲

دی ماه ۱۳۹۶

معاونت پژوهش‌های اقتصادی  
دفتر: مطالعات اقتصاد بخش عمومی

## به نام خدا

### فهرست مطالب

چکیده.....	۱
مقدمه.....	۱
۱. نمای کلی از ارقام مالیاتی در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷.....	۳
۱-۱. رشد اقتصادی و تورم.....	۶
۱-۲. نرخ‌ها و ساختار مالیاتی.....	۷
۲. بررسی اجزای درآمدهای مالیاتی مستقیم و غیرمستقیم.....	۸
۲-۱. مالیات‌های مستقیم و اجزای آن.....	۸
۲-۲. مالیات غیرمستقیم و اجزای آن.....	۱۷
۳. جمع‌بندی از ارقام کلان درآمدهای مالیاتی در سال ۱۳۹۷.....	۲۰
۴. بررسی احکام مالیاتی ماده واحده لایحه بودجه سال ۱۳۹۷.....	۲۰
پیوست‌ها.....	۳۹
۱. توضیحات بند «الف» تبصره «۶».....	۳۹
۲. توضیحات بند «ه» تبصره «۶».....	۴۳
منابع و مأخذ.....	۴۷



## بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ کل کشور ۵۶. درآمدهای مالیاتی (ویرایش اول)

### چکیده

در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ معادل ۱,۲۸۷ هزار میلیارد ریال به‌عنوان درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده است. این رقم نسبت به رقم درآمدهای مالیاتی مصوب در قانون بودجه سال ۱۳۹۶ (۱,۱۶۴ هزار میلیارد ریال) از رشدی معادل ۱۱ درصد برخوردار است. با توجه به روند فعلی وصول درآمدهای مالیاتی (روند ۸ ماهه اول سال جاری) و سایر شرایط و تحولات اقتصادی، پیش‌بینی می‌شود کل وصولی درآمدهای مالیاتی در سال ۱۳۹۶ معادل ۱,۰۷۴ هزار میلیارد ریال باشد. در این شرایط رقم درآمدهای مالیاتی (منابع عمومی) لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ رشدی حدود ۲۰ درصد نسبت به عملکرد برآورد شده برای سال جاری خواهد داشت.

با توجه به شرایط اقتصادی کشور و مجموعه تحولات صورت گرفته در ساختار نظام مالی و مالیاتی کشور، به‌نظر می‌رسد درآمدهای مالیاتی عمومی پیش‌بینی شده در برخی از اجزاء، با بیش‌برآوردی همراه بوده است و در مجموع انتظار می‌رود درآمدهای مالیاتی در سال ۱۳۹۷ حداکثر تا سقف ۱,۲۴۱ هزار میلیارد ریال محقق شود (یعنی تحقق حدود ۹۶ درصد از منابع پیش‌بینی شده در لایحه از محل مالیات).

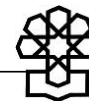
### مقدمه

درآمدهای مالیاتی از مهمترین منابع درآمدی دولت در بودجه سالیانه کشور است. در ایران علاوه بر درآمدهای مالیاتی بخش قابل توجهی از درآمدهای دولت به‌واسطه‌ی فروش نفت خام محقق می‌شود که متأسفانه اتکای به این منبع درآمدی با توجه به نوسانات شدید قیمت آن یکی از چالش‌های اساسی در کشور محسوب می‌شود، لذا افزایش درآمدهای مالیاتی و به‌تبع آن کاهش درآمدهای نفتی در بودجه سالیانه همواره از مهمترین اولویت‌های کشور بوده است. رویکرد دولت نیز انطباق با سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی مبنی بر ضرورت ارتقای توان مقابله با تحریم‌های اقتصادی از محل افزایش سهم درآمدهای پایدار مالیاتی در نظام تأمین مالی دولت و اجرای حکم ماده (۶) برنامه ششم توسعه مبنی بر اصلاح نظام درآمدی دولت و قطع وابستگی بودجه به نفت تا پایان برنامه است.

مالیات‌ها در نظام‌های اقتصادی کشورهای توسعه‌یافته، نه‌تنها ابزار تأمین‌کننده مصارف بودجه دولت محسوب می‌شوند، بلکه در اجرای سیاست‌ها و راهبردهای اقتصادی تعیین شده نیز نقش بارزی ایفا

می‌کنند. در اقتصاد ایران به دلیل مشکلات ساختاری که ریشه آن به مجموعه عوامل اقتصادی، فرهنگی و سیاسی برمی‌گردد، اهمیت و اثربخشی مالیات‌ها در نظام اقتصادی به‌ویژه در بودجه‌های سالیانه چندان مورد توجه قرار نگرفته است. البته با توجه به کاهش حجم صادرات و فروش نفت خام در اثر تحریم‌های اقتصادی طی سال‌های گذشته و نیز کاهش شدید قیمت‌های جهانی نفت راه‌گریزی جز توجه بیشتر به افزایش درآمدهای مالیاتی برای دولت باقی نمانده است و یکی از دلایل پیشی گرفتن سهم درآمدهای مالیاتی از سهم درآمدهای حاصل از فروش نفت خام در منابع عمومی را باید در این امر جستجو کرد.

عوامل متعددی می‌تواند به رشد درآمدهای مالیاتی و افزایش سهم آن در کل منابع عمومی منجر شود. وضعیت تولید ناخالص داخلی و رشد ارزش‌افزوده بخش‌های مختلف اقتصاد، میزان تورم، وضعیت و ساختار قوانین مالیاتی کشور از جمله مهمترین این عوامل به حساب می‌آیند. از منظر رشد اقتصادی پیش‌بینی‌ها حکایت از رشد مثبت اقتصاد دارد. از سویی میزان تورم در سال ۱۳۹۶ نسبت به سال ۱۳۹۵ افزایش یافته است. به‌علاوه سیاست‌های معطوف به ایجاد اصلاحات در نظام مالیاتی با تصویب قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ تا حدودی مورد توجه قرار گرفته است. البته همچنان مشکلات متعددی گریبانگیر نظام مالیاتی کشور است. فقدان نظام جامع اطلاعات مالیاتی، تعدد نرخ‌های مالیاتی در بخش‌های مختلف اقتصادی، معافیت‌های وسیع و متنوع، اعمال نظرات شخصی در فرآیند وصول مالیات‌ها، عدم تسلط کافی بعضی از مأموران مالیاتی به اجرای صحیح قوانین و مقررات مربوطه و فساد در برخی از حوزه‌های مالیاتی به دلیل ناکافی بودن نظارت‌های فنی بر فرآیندهای تشخیص و وصول مالیات از جمله مهمترین آسیب‌ها و کاستی‌های نظام مالیاتی محسوب می‌شوند که در مجموع باعث شده‌اند تا نظام مالیاتی در ایران در حوزه‌های نظارت و اجرا از کارایی لازم بهره‌مند نباشد. در مجموع می‌توان گفت که کشور به دنبال جایگزین کردن درآمد مالیاتی به جای درآمدهای نفتی است و باید برای ایجاد درآمد مالیاتی پایدار برنامه‌ریزی دقیقی داشته باشد. این موضوع هم در گرو ایجاد زیرساخت‌ها و بهبود سیستم مالیاتی کشور و هم مستلزم بستن تمام راه‌های فرار مالیاتی در اقتصاد ایران است.



### ۱. نمای کلی از ارقام مالیاتی در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷

در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ معادل ۱,۲۸۷ هزار میلیارد ریال به‌عنوان درآمدهای مالیاتی (منابع عمومی) پیش‌بینی شده است.<sup>۱</sup> این رقم نسبت به رقم درآمدهای مالیاتی (منابع عمومی) مصوب در قانون بودجه سال ۱۳۹۶ (۱,۱۶۴ هزار میلیارد ریال) از رشدی معادل ۱۱ درصد برخوردار است. با توجه به روند فعلی وصول درآمدهای مالیاتی و نیز سایر شرایط اقتصادی، پیش‌بینی می‌شود در سال ۱۳۹۶ کل وصولی درآمدهای مالیاتی معادل ۱,۰۷۴ هزار میلیارد ریال باشد. اگر فرض شود پیش‌بینی تحقق درآمدهای مالیاتی درست باشد در این شرایط رقم درآمدهای مالیاتی (منابع عمومی) لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ رشدی حدود ۲۰ درصد نسبت به رقم عملکردی قابل برآورد در سال جاری خواهد داشت. با توجه به سهم نسبتاً قابل توجه درآمدهای مالیاتی از منابع عمومی دولت در لایحه بودجه (سهم ۳۵ درصدی)، هرگونه بیش‌برآوردی در میزان وصول درآمدهای مالیاتی می‌تواند اجرای بودجه را در عمل دچار کسری کند. جدول ۱ ترکیب درآمدهای مالیاتی به تفکیک درآمدهای مالیاتی مستقیم و غیرمستقیم (منابع عمومی) را نشان می‌دهد.

۱. منابع اختصاصی حاصل از درآمدهای مالیاتی در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ معادل ۲۲,۴۹۷ میلیارد ریال بوده است که نسبت به کل رقم درآمدهای مالیاتی (مجموع اختصاصی و عمومی) بسیار ناچیز است.

(میلیارد ریال - درصد)

جدول ۱. ترکیب درآمدهای عمومی مالیاتی و اجزای اصلی آن در سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۷

۱۳۹۷		۱۳۹۶			۱۳۹۵	۱۳۹۴	عنوان	
درصد تحقق	(پیش‌بینی عملکرد) (*)	(لایحه) (*)	پیش‌بینی عملکرد (***)	عملکرد ۸ ماهه (**)	مصوب (*)	عملکرد (*)		عملکرد
۹۹	۳۵۷۶۷۸ (۱۰)	۳۶۰۹۲۷ (۱۱)	۳۲۴۳۳۱ (۸۸)	۱۹۵۳۴۰ (۸۰)	۳۶۶۷۹۱ (۱۶)	۳۱۶۰۷۶ (۱۰)	۲۸۷۶۳۷	مالیات اشخاص حقوقی
۹۵	۱۸۴۳۴۴ (۱۲)	۱۹۳۹۵۸ (۱۸)	۱۶۴۰۵۲ (۹۵)	۱۰۱۹۰۱ (۸۹)	۱۷۲۴۰۳ (۱۶)	۱۴۸۵۷۵ (۲۶)	۱۱۷۸۱۰	مالیات بر درآمد
۹۸	۳۴۳۸۰ (۱۸)	۳۴۹۰۶ (۲۰)	۲۹۱۳۸ (۹۹)	۱۷۲۰۰ (۸۷)	۲۹۵۵۰ (۱۱)	۲۶۷۴۱ (۱۱)	۲۴۱۵۳	مالیات بر ثروت
۹۸	۵۷۶۴۰۲ (۱۱)	۵۸۹۷۹۱ (۱۴)	۵۱۷۵۲۱ (۹۱)	۳۱۴۴۵۱ (۸۳)	۵۶۸۷۴۴ (۱۶)	۴۹۱۳۹۲ (۱۴)	۴۲۹۶۰۰	مالیات‌های مستقیم
۹۴	۴۳۸۶۰۰ (۱۸)	۴۶۷۲۰۸ (۲۶)	۳۷۰۴۸۸ (۸۸)	۲۳۲۵۱۲ (۸۳)	۴۲۲۰۱۶ (۲۴)	۳۴۰۳۷۳ (۳۸)	۲۴۶۷۴۷	مالیات بر کالا و خدمات
۹۸	۲۲۶۵۰۰ (۲۱)	۲۳۰۱۹۰ (۲۴)	۱۸۶۱۷۶ (۱۰۷)	۷۲۲۵۲ (۶۲)	۱۷۳۸۲۵ (-۵)	۱۸۲۹۳۹ (۵۸)	۱۱۵۵۴۱	مالیات بر واردات
۹۵	۶۶۵۱۰۰ (۱۹)	۶۹۷۳۹۸ (۲۵)	۵۵۶۶۶۴ (۹۳)	۳۰۴۷۶۴ (۷۷)	۵۹۵۸۴۱ (۱۴)	۵۲۳۳۱۲ (۴۴)	۳۶۲۲۸۸	مالیات‌های غیرمستقیم
۹۶	۱۲۴۱۵۰۲ (۱۵)	۱۲۸۷۱۹۰ (۲۰)	۱۰۷۴۱۸۵ (۹۲)	۶۱۹۲۱۵ (۸۰)	۱۱۶۴۵۸۵ (۱۵)	۱۰۱۴۷۰۴ (۲۸)	۷۹۱۸۸۹	کل

مأخذ: گزارش‌های عملکرد مالی دولت در سال‌های مختلف

(\*) ارقام داخل پرانتز در هر مورد رشد نسبت به عملکرد سال قبل را نشان می‌دهد

(\*\*) ارقام داخل پرانتز در این ستون درصد تحقق نسبت به مصوب هشت‌دوازدهم می‌باشد.

(\*\*\*) ارقام داخل پرانتز در این ستون پیش‌بینی درصد تحقق می‌باشد.



مجموع درآمدهای مالیاتی (عمومی و اختصاصی) پیش‌بینی شده برای سال ۱۳۹۷، معادل ۱,۳۱۰ هزار میلیارد ریال است. از این رقم حدود ۲۳ هزار میلیارد ریال درآمدهای مالیاتی اختصاصی و ۱,۲۸۷ هزار میلیارد ریال نیز درآمد عمومی مالیاتی است که به‌عنوان بخشی از منابع عمومی بودجه می‌باشد. در تحلیل‌های مربوط به این گزارش نیز رقم مربوط به درآمدهای عمومی مالیاتی مدنظر است. هرچند به‌لحاظ میزان تحقق درآمدهای مالیاتی متناسب با پتانسیل و ظرفیت‌های موجود در اقتصاد کشور، ضروری است که به رقم درآمد مالیاتی عمومی و اختصاصی توجه شود، زیرا در نهایت این ارقام توسط مؤدیان و فعالان اقتصادی به نظام مالیاتی پرداخت می‌شود، اما از بابت تنظیم منابع بودجه‌ای و تأمین منابع عمومی از محل درآمدهای عمومی، تحقق رقمی معادل ۱,۲۸۷ هزار میلیارد ریال از محل درآمدهای عمومی مالیاتی در سال ۱۳۹۷ حائز اهمیت است.

در بین پایه‌های مختلف مالیاتی نیز برخی از آنها به جهت سهم عمده در کل درآمدهای عمومی مالیاتی از اهمیت بیشتری برخوردار هستند و پیش‌بینی وصول درآمد از این منابع باید با دقت نظر و احتیاط بیشتری صورت پذیرد. سهم پایه‌های مختلف مالیاتی از کل درآمدهای عمومی مالیاتی در جدول ۲ مشخص شده است:

جدول ۲. سهم انواع مالیات از کل درآمدهای مالیاتی (درصد)

لایحه بودجه سال ۱۳۹۷	قانون بودجه سال ۱۳۹۶	
۲۸	۳۱	مالیات اشخاص حقوقی
۱۵	۱۵	مالیات بر درآمد
۳	۳	مالیات بر ثروت
۱۸	۱۵	مالیات بر واردات
۳۶	۳۶	مالیات بر کالاها و خدمات

مآخذ: قانون بودجه سال ۱۳۹۶ و لایحه بودجه سال ۱۳۹۷.

افزایش اسمی درآمدهای مالیاتی در یک اقتصاد، می‌تواند علل مختلفی داشته باشد. نخست علل اقتصادی نظیر رشد اقتصادی، رونق کسب‌وکار، تورم، حجم واردات و صادرات و... دوم بالا رفتن نرخ‌های مالیاتی و سوم ارتقای توان اجرایی و اداری (کارآیی سازمان مجری قانون مالیات‌ها) و تغییر روش‌های رسیدگی و تشخیص مالیات است.

در ادامه به بررسی وضعیت هریک از سه مؤلفه فوق و آثار انتظاری آنها بر وصول درآمدهای مالیاتی در سال ۱۳۹۷ پرداخته شده است.

### ۱-۱. رشد اقتصادی و تورم

تغییر عوامل اصلی اثرگذار بر درآمدهای مالیاتی، تعیین‌کننده میزان وصولی‌های سال‌های آتی خواهند بود. براین اساس، قسمت عمده وصولی درآمدهای مالیاتی (به‌ویژه از محل مالیات مشاغل و اشخاص حقوقی) در سال ۱۳۹۷ معطوف به عملکرد اقتصادی مؤدیان در سال ۱۳۹۶ است. بر همین اساس چنانچه در سال ۱۳۹۶ شاهد رشد اقتصادی، افزایش ارزش افزوده بخش‌های مختلف اقتصادی و رونق کسب‌وکار باشیم و یا قیمت‌های اسمی از رشد بالایی برخوردار باشند، افزایش درآمدهای مالیاتی از این ناحیه، دور از انتظار نخواهد بود.

در جدول ۳، رشد اقتصادی و رشد برخی از بخش‌های اقتصاد در سال ۱۳۹۵ و پیش‌بینی آن برای سال ۱۳۹۶ قابل مشاهده است، برآوردهای مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی حکایت از رشد اقتصادی ۴/۱ درصدی برای سال ۱۳۹۶ دارد. همچنین برآوردها نشان می‌دهد نرخ تورم سالیانه از ۹ درصد در سال ۱۳۹۵ به ۱۰/۵ درصد در سال ۱۳۹۶ خواهد رسید و قیمت صادرات نفت به‌طور میانگین از ۴۴/۲ دلار در سال ۱۳۹۵ به ۵۵ دلار در سال ۱۳۹۶ خواهد رسید.

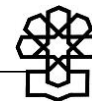
جدول ۳. رشد برخی از بخش‌های اقتصاد

رشد سال ۱۳۹۶	رشد سال ۱۳۹۵	
۳/۸	۴/۲	کشاورزی
۳	۶۱/۶	نفت
۵	۶/۹	صنعت
-۸/۳	-۱۳/۱	ساختمان
۵/۹	۳/۶	خدمات
۴/۱	۱۲/۵	رشد اقتصادی

مآخذ: ارقام عملکرد سال ۱۳۹۵ براساس گزارش بانک مرکزی و ارقام سال ۱۳۹۶ براساس محاسبات تحقیق.

با توجه به اندک بودن رشد اقتصادی و ارزش افزوده بخش‌های مختلف، نمی‌توان از ناحیه رشد اقتصادی انتظار افزایش قابل توجهی در درآمدهای مالیاتی این بخش‌ها داشت. بی‌اعتنایی به این موضوع می‌تواند فشار مالیاتی بر مؤدیان شناسنامه‌دار اقتصادی (مانند اشخاص حقوقی غیردولتی و مشاغل) را افزایش داده و نتیجه‌ای جز بدتر شدن شرایط اقتصادی فعالان و در نتیجه اقتصاد کشور را در پی نخواهد داشت.

البته با توجه به اثرگذاری مستقیم میزان درآمدهای نفتی بر درآمد مالیاتی، افزایش احتمالی قیمت نفت در سال آینده، می‌تواند از ناحیه افزایش مالیات پرداختی شرکت‌های نفتی و نیز افزایش حجم واردات به منابع مالیاتی سال آینده کمک نماید.



در خصوص تورم نیز واقع امر آن است که میزان افزایش در سطح عمومی قیمت‌ها در سال ۱۳۹۶ بالاتر از میزان تورم در سال ۱۳۹۵ پیش‌بینی می‌شود که این موضوع نیز می‌تواند تأثیر مثبتی بر رشد وصول درآمدهای مالیاتی در سال آتی نسبت به سال جاری داشته باشد.

## ۲-۱. نرخ‌ها و ساختار مالیاتی

در هر نظام اقتصادی یکی از مهمترین عوامل اثرگذار بر درآمدهای مالیاتی، ساختار و سازوکارهای وصول مالیات از فعالان اقتصادی است که بهبود آن می‌تواند در کاهش اصطکاک بین نهاد مسئول مالیاتی و مؤدیان و در نتیجه کاهش اختلالات در محیط کسب‌وکار مؤثر باشد؛ بدون شک مهمترین عامل بهبود این ساختار، مقررات و قوانین مالیاتی است؛ اجرای ضعیف قوانین و مقررات مالیاتی توسط نهاد مالیاتی، باعث اختلال در تولید خواهد بود و در نتیجه درآمدهای مالیاتی و شفافیت اقتصادی را کاهش می‌دهد. در کشور ما نیز یکی از مهمترین چالش‌ها در نظام مالیاتی اجرای نامناسب قوانین و مقررات مالیاتی است که موجب مشکلات زیادی در محیط کسب‌وکار شده است. با وجود این، طی سال‌های اخیر، دولت به‌منظور افزایش درآمدهای پایدار مالیاتی در نظام تأمین مالی دولت، اقدامات متعددی انجام داده است. از جمله این اقدامات می‌توان به لایحه صندوق مکانیزه فروش اشاره کرد که پس از نظرات کارشناسی و جرح و تعدیل‌های فراوان، در کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی تصویب شد. بدون شک تصویب و اجرایی شدن این قانون باعث بهبود ساختار مالیاتی در کشور خواهد شد و شفافیت و درآمد مالیاتی را افزایش خواهد داد.

از دیگر فعالیتهای دولت در ارتقای سازوکار نظام مالیاتی می‌توان به عملیاتی کردن برخی از مراحل ایجاد پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان، پیاده‌سازی مهمترین پروژه طرح جامع مالیاتی (سیستم یکپارچه اطلاعات مالیاتی) در برخی از استان‌ها به‌صورت نمونه، الزام برخی صاحبان مشاغل جهت نصب صندوق مکانیزه فروش در اجرای حکم ماده (۱۲۱) قانون برنامه پنجم توسعه و... اشاره کرد و همان‌طور که بیان شد، از آنجا که افزایش سهم درآمدهای مالیاتی در منابع عمومی دولت، مستلزم انجام اصلاحات ساختاری از جمله در حوزه قوانین مالیاتی است، دولت لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده را نیز جهت دائمی کردن قانون مالیات بر ارزش‌افزوده تقدیم مجلس کرد. گفتنی است در صورت تمدید مجدد قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، در سال ۱۳۹۷ نیز شاهد افزایش نرخ این مالیات نخواهیم بود و نرخ آن در میزان ۹ درصد (سه درصد عوارض شهرداری‌ها، پنج درصد مالیات سهم دولت و یک درصد بخش سلامت) ثابت خواهد بود.

الزام قانونی آستان‌ها، نهادها، قرارگاه‌ها و مؤسسات عمومی غیردولتی به پرداخت مالیات به‌موجب ماده (۷۸) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) از دیگر فعالیتهای دولت در این زمینه است.

## ۲. بررسی اجزای درآمدهای مالیاتی مستقیم و غیرمستقیم

به‌طور کلی درآمدهای مالیاتی به دو بخش مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم تقسیم می‌شوند. در این بخش تلاش شده است، ضمن بیان اجزای مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم، میزان عملکرد این نوع از مالیات‌ها با ارائه آمار و ارقام عملکردی چند سال اخیر تبیین شده و همچنین با توجه به وضعیت و شرایط عمومی اقتصاد و ساختار و ظرفیت‌های اجرایی سازمان امور مالیاتی به‌منظور وصول درآمدهای مربوطه، تحلیلی از ارقام پیش‌بینی شده در لایحه در هر جزء ارائه و میزان تحقق‌پذیری آنها در سال ۱۳۹۷ بررسی شود.

### ۲-۱. مالیات‌های مستقیم و اجزای آن

مالیات‌های مستقیم از سه بخش اصلی (مالیات اشخاص حقوقی، مالیات بر درآمدها و مالیات بر ثروت) تشکیل شده است. هر یک از این بخش‌ها، خود اجزا و زیربخش‌های جزئی‌تری دارند که در ادامه به توضیح جزئیات هر یک از آنها پرداخته شده است.

#### ۲-۱-۱. مالیات اشخاص حقوقی

مالیات اشخاص حقوقی بعد از مالیات بر کالاها و خدمات بیشترین سهم را در درآمدهای مالیاتی دارد. از اجزای این مالیات نیز، مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی بیشترین سهم را به‌خود اختصاص داده است. جدول زیر سهم اجزای این مالیات از کل درآمدهای مالیاتی را نشان می‌دهد.

جدول ۴. سهم اجزای مالیات اشخاص حقوقی از کل درآمد مالیاتی

سهم از کل درآمد مالیاتی (درصد)	اجزای مالیات اشخاص حقوقی
۴/۱۵	مالیات علی‌الحساب اشخاص حقوقی دولتی - وصول ماهیانه یک‌دوازدهم رقم
۵/۶۹	مالیات عملکرد شرکت‌های دولتی
۰/۰۱	مالیات نهادها و بنیادهای انقلاب اسلامی
۱۸/۱۷	مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی
۰/۰۲	مالیات شرکت‌ها و مؤسسات وابسته به آستان قدس رضوی
۲۸/۰۴	مالیات اشخاص حقوقی

مأخذ: لایحه بودجه سال ۱۳۹۷.

ارقام پیشنهادی در مورد مالیات اشخاص حقوقی در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ نسبت به مصوب سال ۱۳۹۶، حدود ۲ درصد کاهش و نسبت به رقم برآوردی عملکرد سال ۱۳۹۶ حدود ۱۱ درصد افزایش یافته است.



رشد مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ نسبت به مصوب و پیش‌بینی عملکرد آن در سال ۱۳۹۶ به ترتیب ۱- و ۱۱ درصد می‌باشد. با توجه به رشد اقتصادی ۴/۱ درصدی سال ۱۳۹۶ و اینکه رشد تورم اثر چندانی بر مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی ندارد و همچنین با توجه به معافیت‌های گسترده‌ای که در ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌ها قرار گرفته است، به نظر می‌رسد که در خوشبینانه‌ترین حالت حدود ۹۷ درصد از این مالیات برای سال ۱۳۹۷ محقق شود.

مالیات علی‌الحساب اشخاص حقوقی دولتی در لایحه سال ۱۳۹۷، با رشد منفی ۳ درصدی نسبت به رقم مصوب در سال ۱۳۹۶ و رشد کمتر از یک درصد نسبت به پیش‌بینی عملکرد سال ۱۳۹۶ مواجه شده است، اما با توجه به اینکه اگر شرکت‌های دولتی مالیات خود را بموقع پرداخت نکنند، سازمان امور مالیاتی به‌وسیله خزانه‌داری حساب این شرکت‌ها را مسدود و مالیات یک‌دوازدهم را از حساب آنها برداشت می‌کند، این شرکت‌ها عمدتاً مالیات خود را پرداخت می‌کنند و مشکلی در وصول مالیات آنها وجود ندارد. با وجود این دلیل این رشد منفی نسبت به مصوب سال قبل مشخص نیست و از طرفی با توجه به عملکرد ۸ ماهه این مالیات در سال ۱۳۹۶، پیش‌بینی می‌شود مالیات وصول شده از اشخاص حقوقی دولتی در سال ۱۳۹۷ بیش از میزان پیش‌بینی شده در لایحه قابل تحقق باشد.

مالیات عملکرد شرکت‌های دولتی، نسبت به رقم مصوب در سال ۱۳۹۶ تقریباً هیچ تغییری نداشته است. علت این موضوع می‌تواند به وضعیت بد بانک‌ها در شناسایی سود برگردد که سهم مهمی در مالیات اشخاص حقوقی دارند علاوه بر این، به نظر می‌رسد پرداخت سود بالا در بانک‌ها (از جمله بانک‌های دولتی) طی سال‌های گذشته، در سال آینده نیز ادامه داشته باشد که در نتیجه باعث ابراز سود صفر در بانک‌ها می‌شود که در نهایت موجبات کاهش مالیات عملکرد شرکت‌های دولتی را فراهم می‌کند. پیش‌بینی می‌شود که در بهترین حالت ۹۸ درصد از رقم لایحه در مورد این مالیات محقق شود.

(میلیارد ریال-درصد)

جدول ۵. ترکیب مالیات اشخاص حقوقی و اجزای آن

عنوان	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶		۱۳۹۷		
	عملکرد	عملکرد (*)	مصوب (*)	عملکرد هشت ماهه (**)	پیش بینی عملکرد (***)	لایحه (*)	پیش بینی عملکرد (*)
مالیات علی الحساب اشخاص حقوقی دولتی	۴۸۵۲۰	۵۵۷۹۷ (۱۵)	۵۵۳۷۳ (-۱)	۲۹۸۲۴ (۸۰)	۵۳۰۰۰ (۹۶)	۵۳۴۱۴ (۱)	۵۸۰۰۰ (۹)
مالیات عملکرد شرکت‌های دولتی	۴۱۰۷۳	۶۴۱۲۶ (۵۶)	۷۳۴۷۲ (۱۵)	۳۶۵۷۳ (۸۶)	۵۹۲۲۲ (۸۱)	۷۳۲۷۴ (۲۴)	۷۲۱۶۵ (۲۲)
مالیات نهادها و بنیادهای انقلاب اسلامی	۲۴۶	۱۵۰ (-۳۹)	۶۸۹ (۳۵۹)	۸۱ (۸۱)	۶۸۹ (۱۰۰)	۱۰۸ (-۸۴)	۱۰۸ (-۸۴)
مالیات اشخاص حقوقی غیردولتی	۱۹۶۹۸۸	۲۰۰۳۱۷ (۲)	۲۳۷۲۵۸ (۱۸)	۱۲۸۸۶۲ (۹۶)	۲۱۱۴۲۱ (۸۹)	۲۳۳۸۳۱ (۱۱)	۲۲۷۱۰۵ (۷)
مالیات شرکت‌ها و مؤسسات وابسته به آستان قدس رضوی	۰	۰	۰	۰	۰	۳۰۰ (-)	۳۰۰ (-)
مالیات اشخاص حقوقی	۲۸۷۶۳۷	۳۲۰۶۳۰ (۱۱)	۳۶۶۷۹۱ (۱۴)	۱۹۵۳۴۰ (۹۱)	۳۲۴۳۳۱ (۸۸)	۳۶۰۹۲۷ (۱۱)	۳۵۷۶۷۸ (۱۰)

مأخذ: همان.

(\*) ارقام داخل پرانتز در هر مورد رشد نسبت به عملکرد سال قبل را نشان می‌دهد.

(\*\*) ارقام داخل پرانتز در این ستون درصد تحقق نسبت به مصوب هشت دوازدهم می‌باشد.

(\*\*\*) ارقام داخل پرانتز در این ستون پیش‌بینی درصد تحقق می‌باشد.



در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ میزان مالیات شرکت‌های سودده و سربه‌سر، بانک‌ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت مبلغ ۶۸۹,۱۲۶ میلیارد ریال پیش‌بینی شده که نسبت به قانون بودجه سال ۱۳۹۶ با کاهش حدود ۲ درصدی مواجه شده است. سهم مالیات شرکت‌های دولتی از کل درآمدهای مالیاتی (عمومی) پیش‌بینی شده دولت در لایحه سال ۱۳۹۷، ۱۰ درصد می‌باشد. به عبارتی ۱۰ درصد از کل درآمدهای مالیاتی ناشی از فعالیت‌های اقتصادی دولت است. البته به دلیل آنکه مصرف‌کننده نهایی بسیاری از کالاها و خدمات در کشور نیز دولت و شرکت‌های دولتی هستند، بنابراین بخش قابل توجهی از میزان مالیات بر ارزش‌افزوده وصول شده نیز توسط دولت و شرکت‌های دولتی پرداخت می‌شود که با توجه به عدم دسترسی به اطلاعات، امکان محاسبه سهم پرداختی دولت از کل میزان وصول شده مالیات بر ارزش‌افزوده فراهم نیست، بنابراین سهم دولت از پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده در میزان ۱۰ درصد ذکر شده لحاظ نگردیده است. توجه به این موضوع از آنجا بااهمیت می‌شود که مالیات بر ارزش‌افزوده ۲۸ درصد از کل درآمدهای مالیاتی را شامل می‌شود.

شایان ذکر است که حدود ۸۰ درصد از مالیات شرکت‌های دولتی توسط شرکت‌های حوزه نفت و گاز پرداخت می‌شوند و با توجه به آنکه عمده فعالیت آنها صرفاً معطوف به فروش نفت خام و گاز است، می‌توان نتیجه گرفت که بخش قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی دولت که از شرکت‌های دولتی به دست می‌آید همچنان متکی به فروش نفت و درآمدهای دلاری آن است که این امر نیز می‌تواند پایداری منابع مالیاتی دولت را تحت تأثیر قرار دهد.

#### ۲-۱-۲. مالیات بر درآمد

مالیات بر درآمد همان‌طور که از اطلاعات جدول ۶ قابل ملاحظه است، از ۶ جزء تشکیل شده است. مالیات بر درآمد حدود ۱۶ درصد از کل درآمدهای مالیاتی دولت را تشکیل می‌دهد. مهمترین اجزای مالیات بر درآمد به ترتیب مالیات بر حقوق کارکنان بخش عمومی، مالیات بر حقوق کارکنان بخش خصوصی و مالیات مشاغل است. در جدول ۶ سهم هریک از اجزای مالیات بر درآمد از کل درآمدهای مالیاتی نشان داده شده است.

جدول ۶. سهم اجزای مالیات بر درآمد از کل درآمد مالیاتی

سهم از کل درآمد مالیاتی (درصد)	اجزای مالیات بر درآمد
۴/۷۵	حقوق کارکنان بخش عمومی
۴/۴۵	حقوق کارکنان بخش خصوصی
۴/۷۵	مشاغل
۱/۰۱	مستغلات
۰/۰۰	درآمدهای متفرقه
۰/۰۹	معافیت مالیاتی (جمعی - خرجی)
۱۵/۰۷	مالیات بر درآمد

مأخذ: لایحه بودجه سال ۱۳۹۷.

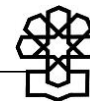
پیرامون اجزای مالیات بر درآمد در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ نکاتی به شرح ذیل قابل ذکر است:

۱. مالیات حقوق کارکنان بخش عمومی در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ نسبت به میزان مصوب و برآورد عملکرد آن در سال ۱۳۹۶ از رشد حدود ۱۱ درصدی برخوردار بوده‌اند. عملکرد هشت‌ماهه ابتدای سال ۱۳۹۶ در وصول مالیات از حقوق کارکنان بخش عمومی نشان از آن دارد که نسبت به میزان هشت‌ماهه مصوب در قانون (هشت‌دوازدهم از کل مالیات بر حقوق کارکنان بخش عمومی مصوب در سال ۱۳۹۶) حدود ۹۱ درصد تحقق یافته است. برآورد عملکرد کل سال ۱۳۹۶ حکایت از تحقق ۱۰۰ درصدی این قلم از درآمدهای مالیاتی نسبت به قانون سال ۱۳۹۶ دارد که دلیل آن را می‌توان به عدم افزایش سقف معافیت مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۹۶ و پرداخت کامل مزایای کارکنان بخش عمومی در پایان سال (پرداخت عیدی و یک حقوق اضافه) نسبت داد. پیش‌بینی برآورد عملکرد سال ۱۳۹۷ هم نشان از تحقق ۹۵ درصدی نسبت به ارقام لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ دارد. با وجود این لازم است که اثر سیاست دولت درباره میزان استخدام‌ها و بازنشستگی‌های جدید (خالص اشتغال بخش عمومی) بر مالیات مذکور مشخص شود.

۲. مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ نسبت به میزان مصوب و برآورد عملکرد آن در سال ۱۳۹۶ به ترتیب از رشدی حدود ۸ و ۹ درصدی برخوردار بوده است. به نظر می‌رسد که با توجه به نبود چشم‌انداز نسبتاً شفاف شرایط تولید بنگاه‌های اقتصادی در سال آتی و تداوم رکود حاکم بر بازار امکان تحقق کامل این رقم وجود نداشته باشد.

۳. در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ رقم مالیات مشاغل معادل ۶۱,۱۸۴ میلیارد ریال پیش‌بینی شده است. این رقم نسبت به رقم مشابه در قانون بودجه سال ۱۳۹۶ و برآورد عملکرد آن در سال ۱۳۹۶ به ترتیب از رشد ۱۴ و ۳۳ درصدی برخوردار شده است. به‌طور کلی در رابطه با مالیات بر مشاغل و رقم در نظر گرفته شده برای آن در لایحه چند نکته حائز اهمیت است:

۱-۳. موضوع بسیار مهم در رابطه با مالیات بر مشاغل ظرفیت بالای مالیات‌ستانی از این بخش بدون اعمال فشار و بار مالیاتی مضاعف بر مشاغل شناخته شده و پرداخت‌کننده مالیات است. عدم توفیق در وصول درآمد متناسب از این بخش، دلایل مختلف و متعددی دارد. یکی از این عوامل، فقدان بانک اطلاعات جامع اقتصادی اصناف کشور در سازمان امور مالیاتی است. دلیل دیگر غیررسمی بودن بخش قابل توجهی از فعالیت‌ها و مشاغل در نظام اقتصادی ایران است. موضوع دیگر نحوه تشخیص و وصول این نوع از مالیات‌ها توسط سازمان امور مالیاتی به شیوه توافقی است (توافقاتی که سالیانه بین سازمان امور مالیاتی و اصناف کشور برای پرداخت مالیات صورت می‌گیرد) که این امر خود ناشی از کمبود امکانات و منابع (علی‌الخصوص نیروی انسانی ماهر و کارآمد) مورد نیاز برای رسیدگی مالیات مشاغل، نبود زیرساخت‌های مدرن و مکانیزه برای بررسی اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان این بخش و در یک کلام نظام سنتی تشخیص و وصول مالیات است. شیوه‌ای که موجب بروز بی‌عدالتی مالیاتی شده و برخی



نارضایتی‌ها را به وجود آورده است. البته باید اذعان کرد که این رویه به نفع اکثر فعالان اقتصادی (مشاغل) شده است، زیرا اگر روند قانونی رسیدگی، تشخیص و وصول مالیات در مورد آنها اجرا می‌شد، شاید مالیات پرداختی آنها تا چند برابر نیز افزایش می‌یافت.

البته در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴ رویه و فرآیند تشخیص و وصول مالیات در بخش مشاغل بهبود پیدا کرده است. الزام همه فعالان این بخش به تسلیم اظهارنامه مالیاتی، در نظر گرفتن ضمانت‌های اجرایی مناسب برای وصول نسبتاً دقیق مالیات در این بخش و همچنین اعمال جریمه‌های غیرقابل بخشش برای مؤدیان غیرمتمهد به تسلیم اظهارنامه مالیاتی، مکانیزه و اتوماسیون کردن فرآیند تشخیص و وصول مالیات در بخش مشاغل و... عمده این تحولات بوده است. به نظر می‌رسد با اصلاحات انجام شده، خطای سازمان امور مالیاتی در شناسایی مؤدیان و تشخیص درآمد مشمول مالیات این گروه کاهش پیدا کند. با توجه به ظرفیت‌های موجود در ماده (۱۶۹) مکرر، اجرای طرح جامع مالیاتی و الزام بسیاری از اصناف به استفاده از صندوق‌های مکانیزه فروش به نظر می‌رسد می‌توان جلوی بسیاری از فرارهای مالیاتی در این بخش را گرفت و رقم در نظر گرفته شده در لایحه برای این بخش را محقق کرد، ولی در صورت نبود عزم جدی در استفاده از ظرفیت‌های قانونی موجود در شناسایی مؤدیان جدید و وصول مالیات حقه از آنها از سوی سازمان امور مالیاتی، به نظر نمی‌رسد که کل رقم در نظر گرفته شده از این محل در لایحه بودجه محقق شود.

۲-۳. به طور کلی یکی از مشکلات اساسی مالیات مشاغل، فرار مالیاتی بالای این بخش است. همان طور که گفته شد سازمان امور مالیاتی نیز به دلیل نداشتن اطلاعات اقتصادی و مالی فعالان این بخش، معمولاً قادر نبوده است مالیات واقعی این بخش را شناسایی و وصول کند، لذا یکی از راه‌های ممکن برای افزایش درآمدهای مالیاتی در این بخش، مجاب کردن برخی نهادها و دستگاه‌ها مانند بانک‌ها، بیمه‌ها، مؤسسات مالی و اعتباری و... برای ارائه اطلاعات مالی و اقتصادی فعالان این بخش به سازمان امور مالیاتی است. این روش به سازمان امور مالیاتی کشور در تشخیص و وصول مالیات مناسب این بخش کمک خواهد کرد.

(میلیارد ریال-درصد)

## جدول ۷. ترکیب مالیات بر درآمد و اجزای آن

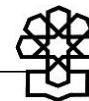
۱۳۹۷			۱۳۹۶			۱۳۹۵	۱۳۹۴	عنوان
درصد تحقق	پیش‌بینی عملکرد (*)	لایحه (*)	پیش‌بینی عملکرد (***)	عملکرد هشت ماهه	مصوب (*)	عملکرد (*)	عملکرد	
۹۵	۵۸۸۷۰ (۷)	۶۱۲۰۰ (۱۱)	۵۵۰۵۶ (۱۰۰)	۳۳۶۷۲ (۹۱)	۵۵۰۰۶ (۲)	۵۴۰۴۵ (۲۸)	۴۲۰۷۰	حقوق کارکنان بخش عمومی
۹۳	۵۳۵۶۵ (۲)	۵۷۲۹۲ (۹)	۵۲۵۴۶ (۹۸)	۳۰۵۶۱ (۸۶)	۵۳۲۰۱ (۱۳)	۴۷۰۵۹ (۲۸)	۳۶۶۶۷	حقوق کارکنان بخش خصوصی
۹۴	۵۷۶۲۴ (۲۶)	۶۱۱۸۴ (۳۳)	۴۵۹۰۰ (۸۵)	۳۱۴۶۲ (۸۷)	۵۳۶۵۰ (۳۴)	۳۹۹۰۳ (۲۵)	۳۱۹۴۹	مشاغل
۱۰۰	۱۳۰۲۲ (۴۰)	۱۳۰۲۲ (۴۰)	۹۲۹۱ (۱۰۰)	۶۱۶۴ (۱۰۰)	۹۲۸۷ (۱۸)	۷۸۴۶ (۲۹)	۶۰۶۹	مستغلات
۱۰۵	۶۳ (۷)	۶۰ (۱)	۵۹ (۱۰۰)	۴۱ (۱۰۵)	۵۹ (۵)	۵۶ (۰)	۵۶	متفرقه درآمد
۱۰۰	۱۲۰۰ (۰)	۱۲۰۰ (۰)	۱۲۰۰ (۱۰۰)	۰	۱۲۰۰ (۳۳)	۹۰۰ (-۱۰)	۱۰۰۰	معافیت مالیاتی (جمعی - خرجی)
۹۵	۱۸۴۳۴۴ (۱۲)	۱۹۳۹۵۸ (۱۸)	۱۶۴۰۵۲ (۹۵)	۱۰۱۹۰۰ (۸۸)	۱۷۲۴۰۳ (۱۵)	۱۴۹۸۱۱ (۲۷)	۱۱۷۸۱۰	مالیات بر درآمد

مأخذ: همان.

(\*) ارقام داخل پرانتز در هر مورد رشد نسبت به عملکرد سال قبل را نشان می‌دهد.

(\*\*) ارقام داخل پرانتز در این ستون درصد تحقق نسبت به مصوب هشتاد و نهم می‌باشد.

(\*\*\*) ارقام داخل پرانتز در این ستون پیش‌بینی درصد تحقق می‌باشد



### ۳-۱-۲. مالیات بر ثروت

یکی دیگر از سرفصل‌های اصلی مالیات‌های مستقیم، مالیات بر ثروت است. سهم مالیات بر ثروت از کل درآمدهای مالیاتی برابر با ۲/۷۱ درصد می‌باشد. مالیات بر ثروت از ۶ جزء تشکیل شده است که مهمترین بخش‌های آن عبارتند از مالیات نقل و انتقال سرقفلی، مالیات نقل و انتقال سهام و مالیات نقل و انتقال املاک. ارقام مربوط به این بخش از درآمدهای مالیاتی (منابع عمومی) در لایحه سال ۱۳۹۷ معادل ۳۴۹۰۶ میلیارد ریال تعیین شده است. این رقم نسبت به رقم مصوب و پیش‌بینی عملکرد آن در سال جاری به ترتیب حدود ۱۸ و ۲۰ درصد افزایش داشته است.

برآورد می‌شود که حدود ۹۸ درصد از اعداد پیش‌بینی شده در پایه مالیات بر ثروت در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ قابل تحقق و وصول می‌باشند.

(میلیارد ریال-درصد)

جدول ۸. ترکیب مالیات (عمومی) بر ثروت و اجزای آن

عنوان	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶		۱۳۹۷		درصد تحقق	
	عملکرد	عملکرد (*)	مصوب (*)	عملکرد هشت ماهه (**)	پیش بینی عملکرد (***)	لا یحه (*)		پیش بینی عملکرد (*)
مالیات بر ارث	۳۷۹۸	۴۵۸۸ (۲۱)	۵۵۴۸ (۲۱)	۲۸۴۰ (۷۷)	۵۱۰۸ (۹۲)	۶۱۰۳ (۱۹)	۵۸۲۶ (۱۴)	۹۵
مالیات‌های اتفاقی	۳۱	۴۱ (۳۲)	۶۵ (۵۹)	۴۱ (۹۵)	۶۵ (۱۰۰)	۵۳ (-۱۸)	۵۹ (-۹)	۱۱۱
مالیات نقل و انتقال سرقفلی	۵،۹۲۴	۷۷۴۳ (۳۱)	۸۲۲۰ (۶)	۴۷۶۹ (۸۷)	۸۲۳۴ (۱۰۰)	۸۹۶۴ (۹)	۸۸۴۲ (۷)	۹۸
مالیات نقل و انتقال سهام	۴۲۲۱	۵۵۰۲ (۳۰)	۶۵۳۱ (۱۹)	۳۵۷۰ (۸۲)	۶۵۲۶ (۱۰۰)	۸۳۳۲ (۲۸)	۸۲۰۰ (۲۶)	۹۸
مالیات نقل و انتقال املاک	۳۰۶۸	۵۰۱۰ (۶۳)	۴۴۶۵ (-۱۱)	۳۶۶۹ (۱۲۳)	۴۴۷۰ (۱۰۰)	۶۶۷۵ (۴۹)	۶۶۷۵ (۴۹)	۱۰۰
حق تمبر و اوراق بهادار	۷۱۱۰	۴۰۷۹ (-۴۲)	۴۷۲۰ (۱۶)	۲۳۱۸ (۷۴)	۴۷۳۴ (۱۰۰)	۴۷۷۸ (۱)	۴۷۷۸ (۱)	۱۰۰
مالیات بر ثروت	۲۴۱۵۳	۲۶۹۶۳ (۱۲)	۲۹۵۴۹ (۱۰)	۱۷۲۰۷ (۸۷)	۲۹۱۳۸ (۹۹)	۳۴۹۰۶ (۲۰)	۳۴۳۸۰ (۱۸)	۹۸

مأخذ: همان.

(\*) ارقام داخل پرانتز در هر مورد رشد نسبت به عملکرد سال قبل را نشان می‌دهد.

(\*\*) ارقام داخل پرانتز در این ستون درصد تحقق نسبت به مصوب هشت‌دوازدهم می‌باشد.

(\*\*\*) ارقام داخل پرانتز در این ستون پیش‌بینی درصد تحقق می‌باشد.



## ۲-۲. مالیات غیرمستقیم و اجزای آن<sup>۱</sup>

اجزای سرفصل مالیات‌های غیرمستقیم در دو بخش کلی مالیات بر کالاها و خدمات و مالیات بر واردات<sup>۲</sup> تعیین می‌شود. در جدول زیر سهم اجزای این مالیات از کل درآمد مالیاتی مشخص شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود مهمترین جزء این پایه مالیاتی، مالیات بر ارزش‌افزوده است.

جدول ۹. سهم اجزای مالیات بر کالاها و خدمات از کل درآمد مالیاتی

سهم از کل درآمد مالیاتی (درصد)	اجزای مالیات بر کالاها و خدمات
۳/۸۹	مالیات بر فروش فرآورده‌های نفتی
۰/۰۱	دو درصد مالیات سایر کالاها (معوق)
۰/۹۱	عوارض خروج مسافر از مرزهای کشور
۰/۴۱	مالیات بر فروش سیگار
۰/۵۹	مالیات بر نقل و انتقالات اتومبیل
۱/۲۹	مالیات شماره‌گذاری خودرو
۲۸/۰۳	مالیات بر ارزش‌افزوده*
۱/۱۵	مالیات بر مصرف سیگار
۳۶/۳۰	مالیات بر کالاها و خدمات

مأخذ: لایحه بودجه سال ۱۳۹۷.

\* سهم مالیات بر ارزش‌افزوده با احتساب درآمد موضوع ماده (۷۳) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) و ۰/۲۷ درصد از ۳ درصد تعرفه مالیات بر ارزش‌افزوده شهرداری‌ها می‌باشد.

ترکیب مالیات بر کالا و خدمات (عمومی) و اجزای آن طی سال‌های گذشته و برآورد عملکرد آن

در سال ۱۳۹۷ در جدول ۱۰ ارائه شده است.

۱. در این گزارش برآورد و تحلیل درآمد مالیات بر کالاها و خدمات و اجزای آن با فرض تمدید قانون فعلی مالیات بر ارزش‌افزوده در سال ۱۳۹۷ است.

۲. درباره مالیات بر واردات، با توجه به اهمیت و سهم بالای این نوع از مالیات‌ها در کل درآمدهای مالیاتی و ارتباط آن با سیاست‌های تجاری در سال ۱۳۹۶، گزارش تک‌برگی جداگانه‌ای تدوین و ارائه خواهد شد.

## جدول ۱۰. ترکیب مالیات بر کالا و خدمات و اجزای آن

(میلیارد ریال-درصد)

۱۳۹۷			۱۳۹۶			۱۳۹۵	۱۳۹۴	عنوان
درصد تحقق	پیش بینی عملکرد (*)	لایحه (*)	پیش بینی عملکرد (***)	عملکرد هشت ماهه (**)	مصوب (*)	عملکرد (*)	عملکرد	
۱۰۴	۵۲۳۲۸ (۱۰)	۵۰۰۷۶ (۵)	۴۷۷۵۶ (۹۸)	۳۲۵۹۴ (۱۰۰)	۴۸۷۵۶ (-۷)	۵۲۶۶۶ (۶۳)	۳۲۳۴۱	مالیات بر فروش فرآورده‌های نفتی
۱۰۰	۱۰۰ (۰)	۱۰۰ (۰)	۱۰۰ (۱۰۰)	۱۰ (۱۵)	۱۰۰ (۳)	۹۸ (-۲۶)	۱۳۳	دو درصد مالیات سایر کالاها (معوق)
۵۰	۶۴۹۰ (۷۱)	۱۱۷۶۳ (۲۰۹)	۳۸۰۴ (۱۰۰)	۲۴۴۷ (۹۶)	۳۸۰۴ (۳۹)	۲۹۵۸ (۸)	۲۷۴۴	عوارض خروج مسافر از مرزهای کشور
۹۵	۵۰۰۰ (۸)	۵۲۸۹ (۱۴)	۴۶۲۸ (۱۰۰)	۲۷۴۳ (۸۹)	۴۶۲۸ (۴۱)	۳۲۹۱ (۲۸)	۲۵۸۱	مالیات بر فروش سیگار
۱۰۰	۷۵۶۹ (۳)	۷۵۶۹ (۳)	۷۳۳۶ (۱۰۰)	۳۶۸۵ (۷۵)	۷۳۳۶ (۱۹)	۶۱۶۶ (۱۱)	۵۵۳۸	مالیات بر نقل و انتقالات اتومبیل
۹۳	۱۵۵۰۰ (۴۰)	۱۶۶۶۴ (۵۱)	۱۱۰۶۱ (۱۰۰)	۷۸۳۵ (۱۰۶)	۱۱۰۶۱ (۱۵)	۹۶۲۴ (۶۱)	۵۹۹۳	مالیات شماره‌گذاری خودرو
۹۵	۲۸۳۰۱۰ (۱۷)	۲۹۶۲۹۴ (۲۳)	۲۴۱۵۰۰ (۸۸)	۱۶۱۴۹۰ (۸۸)	۲۷۴۸۰۰ (۳۲)	۲۲۵۰۷۲ (۱۴)	۱۹۷۴۱۶	مالیات بر ارزش افزوده
۹۵	۵۶۲۵۱ (۱۳)	۵۹۲۵۹ (۱۹)	۵۰۰۰۰ (۹۴)	۱۴۶۸۱ (۴۱)	۵۳۴۰۰ (۴۰)	۳۸۲۰۸ (-)	-	درآمد موضوع ماده (۷۳) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)
۸۴	۴۴۸۳ (۲۸)	۵۳۳۳ (۵۲)	۳۵۰۰ (۷۳)	۱۹۹۱ (۶۲)	۴۸۰۰ (-)	۰ (-)	-	۰/۲۷ درصد از ۳ درصد تعرفه مالیات بر ارزش افزوده شهرداری‌ها
۸۳	۱۲۳۵۲ (۳۷)	۱۴۸۶۰ (۶۵)	۹۰۰۰ (۶۷)	۵۰۳۷ (۵۷)	۱۳۳۳۰ (-)	۰ (-)	-	مالیات بر مصرف سیگار
۹۴	۴۳۸۶۰۰ (۲۰)	۴۶۷۲۰۸ (۲۸)	۳۶۶۱۸۶ (۸۷)	۲۳۲۵۱۲ (۸۳)	۴۲۲۰۱۵ (۲۵)	۳۳۸۰۸۴ (-)	۲۴۶۷۴۷	مالیات بر کالاها و خدمات

مأخذ: همان.

(\*) ارقام داخل پرانتز در هر مورد رشد نسبت به عملکرد سال قبل را نشان می‌دهد.

(\*\*) ارقام داخل پرانتز در این ستون درصد تحقق نسبت به مصوب هشت‌دوازدهم می‌باشد.

(\*\*\*) ارقام داخل پرانتز در این ستون پیش‌بینی درصد تحقق می‌باشد.



بررسی‌های انجام شده نشان می‌دهد در بخش مالیات بر کالاها و خدمات رقم پیشنهادی لایحه در مجموع حدود ۲۸,۶۰۸ میلیارد ریال بیش‌برآوردی دارد. این بیش‌برآوردی مربوط به کلیه ردیف‌های مالیات بر کالاها و خدمات است، اما به دلیل سهم بیشتر مالیات بر ارزش‌افزوده در مالیات کالاها و خدمات عمده این بیش‌برآوردی مربوط به دو ردیف درآمدی مالیات بر ارزش‌افزوده است. نرخ مالیاتی اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در سال ۱۳۹۷ معادل ۹ درصد است. یک واحد درصد از این نرخ سهم بخش سلامت (موضوع ماده (۳۷) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، ۵ واحد درصد سهم نرخ مالیات و ۳ واحد درصد نیز سهم عوارض شهرداری‌ها و دهیاری‌هاست. در بخش مالیات بر کالاها و خدمات در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ پیش‌بینی شده است که از محل اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده معادل ۳۵۵,۵۵۳ میلیارد ریال حاصل شود<sup>۱</sup> (۲۹۶,۲۹۴ میلیارد ریال از محل اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده با نرخ ۵ درصد و ۵۹,۲۵۹ میلیارد ریال از محل ۱ درصد موضوع ماده (۳۷) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)). به نظر می‌رسد درآمدهای پیش‌بینی شده برای ردیف‌های فوق با لحاظ فرمول سرانگشتی و ساده محاسبه درآمد حاصل از اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده<sup>۲</sup> دچار بیش‌برآوردی است که باعث شده است که سرجمع مالیات بر کالاها و خدمات نیز از بیش‌برآوردی معادل ۲۸,۶۰۸ میلیارد ریال برخوردار باشد.

درباره مالیات بر فروش فرآورده‌های نفتی نیز با توجه به افزایش قیمت نفت و همچنین افزایش مصرف داخلی، احتمال افزایش این ردیف درآمدی ۴ درصد بیشتر از لایحه دور از انتظار نیست. به علاوه در صورت افزایش قیمت حامل‌های انرژی در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷، سهم دولت از این افزایش قیمت باید در این ردیف اضافه شود. همچنین در مورد مالیات بر نقل و انتقال خودرو چنان‌که سازوکاری طراحی شود که همزمان با شماره‌گذاری خودرو، این مالیات دریافت شود، مبلغ پیش‌بینی شده در لایحه وصول خواهد شد.

در نهایت با توجه به ملاحظات مذکور و همچنین با در نظر گرفتن پیش‌بینی‌های ارائه شده در مورد رشد اقتصادی و نرخ تورم در سال‌های ۱۳۹۶ و وصولی‌های هشت‌ماهه، تحقق مالیات بر کالاها و خدمات نسبت به لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ حدود ۹۴ درصد پیش‌بینی می‌شود. به بیان دیگر مجموع رقم پیشنهادی برای درآمدهای قابل تحقق از محل مالیات بر کالاها و خدمات در سال ۱۳۹۷ حدود ۴۳۸,۶۰۰ میلیارد ریال پیش‌بینی می‌شود و هرگونه بیش‌برآوردی برای این رقم، می‌تواند کسری معادل این عدد را از طریق عدم تحقق درآمدهای مالیاتی به بودجه کل کشور تحمیل کند.

۱. توجه شود سهم درآمدی حاصل از نرخ ۳ درصدی مربوط به عوارض شهرداری‌ها و دهیاری‌ها در ردیف‌های درآمدی منابع عمومی بودجه وارد نمی‌شوند.

۲. فرمول سرانگشتی و ساده محاسبه درآمدهای مالیات بر ارزش‌افزوده در سال ۱۳۹۷ به ترتیب زیر است. در این فرمول ۶ درصد نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده در سال ۱۳۹۷، ۴۰ درصد سطح تولید ناخالص داخلی مشمول مالیات بر ارزش‌افزوده و ۸۵ درصد نیز دامنه شمولیت اجرای این قانون برای مؤدیان است. با توجه به دوره‌های مالیاتی سه ماهه در اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، درآمد مالیات بر ارزش‌افزوده در هر سال شامل ۷۵ درصد تولید ناخالص داخلی همان سال و ۲۵ درصد تولید ناخالص داخلی سال قبل را شامل می‌شود.

$$VAT_{1397} = \left( GDP_{1397} * \frac{3}{4} + GDP_{1396} * \frac{1}{4} \right) * 6\% * 40\% * 85\%$$

### ۳. جمع‌بندی از ارقام کلان درآمدهای مالیاتی در سال ۱۳۹۷

با توجه به شرایط اقتصاد کلان و همچنین برآوردهای صورت گرفته درخصوص نحوه و میزان عملکرد درآمدهای مالیاتی در هر بخش و زیرمجموعه‌های آن، به‌نظر می‌رسد درآمدهای مالیاتی در بخش منابع عمومی با بیش‌برآوردی همراه می‌باشند.

به‌طور مشخص براساس بررسی‌های انجام گرفته، انتظار می‌رود از کل منابع مالیاتی (عمومی) در نظر گرفته شده برای سال ۱۳۹۷، به میزان ۱,۲۸۷ هزار میلیارد ریال، حدود ۹۶ درصد از آن معادل ۱,۲۴۱ هزار میلیارد ریال در سال آتی محقق شود.

به بیان دیگر پیش‌بینی می‌شود از محل درآمدهای مالیاتی در سال آتی، حدود ۵۱,۰۰۰ هزار میلیارد ریال عدم تحقق در منابع عمومی دولت وجود داشته باشد.

### ۴. بررسی احکام مالیاتی ماده واحده لایحه بودجه سال ۱۳۹۷

در این بخش از گزارش تبصره‌های مرتبط با مالیات‌ها در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ بررسی و در هر مورد پیشنهادهای مرکز ارائه شده است.



## جدول ۱۱. تبصره‌های مالیاتی لایحه بودجه سال ۱۳۹۷

تبصره بند	لایحه بودجه	اظهار نظر کارشناسی	پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها
۲ (ب)	شرکت‌های در حال واگذاری در سال ۱۳۹۷، مشمول حکم ماده (۴) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۴ می‌باشند.		موافق
۵ (ل)	اوراق و اسناد این تبصره از پرداخت هرگونه مالیات معاف می‌باشد.	در تجربه بقیه کشورها سود اوراق بهادار معاف از مالیات است و صرفاً بر عایدی سرمایه <sup>۱</sup> ناشی از آن مالیات تعلق می‌گیرد. از آنجا که در ایران مالیات بر عایدی سرمایه نداریم، می‌توان این بند را پذیرفت.	موافق
۶ (الف)	سقف معافیت مالیاتی ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۴ و اصلاحات بعدی آن در سال ۱۳۹۷، مبلغ دویست و چهل میلیون ریال تعیین می‌گردد. نرخ مالیات مذکور بر درآمد کارکنان دولتی و غیردولتی مازاد بر مبلغ مذکور تا پنج برابر آن مشمول مالیات سالانه ده درصد (۱۰٪) و به نسبت مازاد آن بیست درصد (۲۰٪) است. میزان معافیت مالیاتی اشخاص موضوع مواد (۵۷) و (۱۰۱) قانون مالیات‌های مستقیم مبلغ یکصد و هشتاد میلیون ریال تعیین می‌گردد.	۱. مطابق این بند سقف معافیت مالیاتی برای سال ۱۳۹۷ تفاوتی نسبت به سال جاری نداشته است؛ این در حالی است که براساس پیش‌بینی‌ها انتظار افزایش تورم برای سال آینده وجود دارد؛ از طرف دیگر با توجه به آخرین نتایج آمارگیری از هزینه و درآمد خانوار شهری در سال ۱۳۹۵ که توسط مرکز آمار منتشر شده است، <sup>۲</sup> متوسط انواع هزینه‌های خوراکی و غیرخوراکی برای یک خانوار با جمعیت ۴ نفر رقمی بیش از ۳۲۴ میلیون ریال است. این رقم خود نشان‌دهنده این موضوع است که اکثر خانوارها در محدوده این رقم در سال هزینه دارند، در نتیجه رقم ۲۴۰ میلیون ریال که به‌عنوان سقف معافیت مالیاتی در این بند از لایحه پیشنهاد شده است حتی کفاف هزینه‌های خانوار را نخواهد داد. لذا به‌نظر می‌رسد بالا بردن سقف معافیت مالیاتی	سقف معافیت مالیاتی ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۴ و اصلاحات بعدی آن در سال ۱۳۹۷، مبلغ دویست و هفتاد و شش میلیون ریال تعیین می‌گردد. نرخ مالیات مذکور بر درآمد کارکنان دولتی و غیردولتی مازاد بر این مبلغ به‌صورت زیر تعیین گردد: ۱. از دویست و هفتاد و شش میلیون ریال <sup>۳</sup> (۲۷۶,۰۰۰,۰۰۰) تا هشتصد و بیست و هشت میلیون ریال <sup>۴</sup> (۸۲۸,۰۰۰,۰۰۰) مشمول مالیات سالیانه ده درصد (۱۰٪)؛ ۲. از هشتصد و بیست و هشت میلیون ریال (۸۲۸,۰۰۰,۰۰۰) تا یک میلیارد و صد و چهار میلیون ریال <sup>۵</sup> (۱,۱۰۴,۰۰۰,۰۰۰) مشمول مالیات سالیانه پانزده درصد (۱۵٪)؛ ۳. از یک میلیارد و صد و چهار میلیون ریال (۱,۱۰۴,۰۰۰,۰۰۰) تا یک میلیارد و ششصد و پنجاه و شش میلیون ریال <sup>۶</sup> (۱,۶۵۶,۰۰۰,۰۰۰)

1. Capital Gain Tax (CGT)

2. [https://www.amar.org.ir/Portals/0/News/1/1396\\_shahri.pdf](https://www.amar.org.ir/Portals/0/News/1/1396_shahri.pdf)

۳. ماهیانه ۲,۳۰۰,۰۰۰ (میلیون تومان).

۴. ماهیانه ۶,۹۰۰,۰۰۰ (میلیون تومان).

۵. ماهیانه ۹,۲۰۰,۰۰۰ (میلیون تومان)

۶. ماهیانه ۱۳,۸۰۰,۰۰۰ (میلیون تومان)

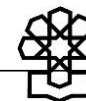
پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها	اظهار نظر کارشناسی	لایحه بودجه	تبصره بند
<p>مشمول مالیات سالیانه بیست و پنج درصد (۲۵٪)؛ ۴. بیشتر از یک میلیارد و ششصد و پنجاه و شش میلیون ریال (۱,۶۵۶,۰۰۰,۰۰۰) مشمول مالیات سالانه سی و پنج درصد (۳۵٪)؛</p>	<p>متناسب با میزان تورم و با توجه به سبد مصرفی خانوار قابل دفاع باشد. ۲. معمولاً نظام‌های مالیاتی برای تحقق همزمان وصولی بیشتر و کاهش شکاف طبقاتی، از الگوی چندلایه برای اخذ مالیات از درآمد کارکنان استفاده می‌کنند. اگرچه با افزایش تعداد لایه‌ها، این الگو پیچیده‌تر می‌شود اما علاوه بر اخذ مالیات بیشتر، پیگیری هدف بازتوزیعی نیز بهتر و دقیق‌تر خواهد بود. بنابراین، حد بهینه این الگو از بده-بستان پیچیدگی و بهینگی در وصولی و بازتوزیع به دست می‌آید. مروری بر تجربه سایر کشورها نشان می‌دهد که در کشورهای دیگر نرخ مالیات بر درآمد کارکنان دولتی و غیردولتی شامل لایه‌های بیشتری است و ساده‌ترین الگوها حداقل دارای سه لایه می‌باشد.<sup>۱</sup> لذا با توجه به شرایط فعلی نظام مالیاتی کشور، پنج لایه‌ای کردن این نوع مالیات (همان‌طور که در متن پیشنهادی به آن اشاره شده است) پیشنهاد می‌گردد. ۳. نکته دیگر که باید به آن توجه کرد میزان معافیت موضوع مواد (۵۷) و (۱۰۱) قانون مالیات‌های مستقیم است. مطابق ماده (۵۷)، اشخاص حقیقی که هیچ‌گونه درآمدی ندارند، نسبت به درآمد مشمول مالیات سالانه مستغلات، تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم، از پرداخت مالیات معاف هستند و مازاد بر آن طبق مقررات فصل «مالیات بر درآمد املاک» قانون مالیات‌های مستقیم مشمول مالیات می‌باشند.</p>		

۱. برای توضیحات کامل‌تر در این خصوص به پیوست شماره ۱ مراجعه شود.



پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها	اظهار نظر کارشناسی	لایحه بودجه	تبصره بند
	<p>مطابق ماده (۱۰۱)، درآمد سالانه مشمول مالیات مؤدیان موضوع فصل مالیات بر درآمد مشاغل که اظهارنامه مالیاتی خود را طبق مقررات این فصل در موعد مقرر تسلیم کرده‌اند تا میزان معافیت موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم از پرداخت مالیات معاف و مازاد آن به نرخ‌های مذکور در ماده (۱۳۱) قانون مالیات‌های مستقیم مشمول مالیات خواهد بود.</p> <p>همان‌طور که از این دو ماده مشخص است، سقف معافیت مالیاتی برای اشخاص موضوع این دو ماده دقیقاً برابر سقف معافیت مالیاتی در ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم تعیین شده است چراکه هیچ تفاوتی بین اشخاص موضوع مواد (۵۷) و (۱۰۱) قانون مالیات‌های مستقیم با اشخاص موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم وجود ندارد؛ لذا این سؤال باید پاسخ داده شود که چه تفاوتی بین این دو گروه وجود دارد! با عنایت به موارد فوق پیشنهاد می‌شود، سقف معافیت مالیاتی اشخاص موضوع مواد (۵۷) و (۱۰۱) قانون مالیات‌های مستقیم برابر با سقف معافیت مالیاتی اشخاص موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم قرار گیرد.</p>		
موافق		مدت اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۷۸/۲/۱۷ و اصلاحات بعدی آن تا زمان تصویب قانون جدید در سال ۱۳۹۷ تمدید می‌شود.	۶ (ب)
	<p>وزارت نیرو از طریق شرکت‌های آبفای شهری سراسر کشور مکلف است علاوه بر دریافت نرخ آب‌بهای شهری، به‌ازای هر مترمکعب فروش آب شرب، مبلغ دویست (۲۰۰) ریال از مشترکان آب دریافت و به خزانه‌داری کل کشور واریز کند. صد درصد (۱۰۰٪) وجوه دریافتی تا</p> <p>حمایت از دهک‌های پایین درآمدی در قیمتگذاری و وضع عوارض بر آب، برق و گاز باید به‌گونه‌ای باشد که منجر به اسراف و زیاده‌روی در مصرف آنها و فشار بر منابع عمومی نگردد. متأسفانه علی‌رغم اینکه الگوی قیمتگذاری این کالاها در کشور براساس میزان مصرف و مبلغ صدوپنجاه ریال (۱۵۰)، مشترکان با مصرف ۲۰ تا ۳۰ مترمکعب</p>		۶ (ج)

تبصره بند	لایحه بودجه	اظهار نظر کارشناسی	پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها
	<p>سقف نهصدوپنجاه میلیارد (۹۵۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال از محل حساب مذکور در ردیف معین در بودجه شرکت مزبور صرفاً جهت آبرسانی شرب روستایی و عشایری اختصاص می‌یابد. ده (۱۰) درصد اعتبار مذکور برای آبرسانی شرب عشایری و نود (۹۰) درصد آبرسانی شرب روستایی براساس شاخص جمعیت و کمبود آب شرب سالم بین استان‌های کشور در مقاطع سه‌ماهه از طریق شرکت مهندسی آب و فاضلاب کشور توزیع می‌شود تا پس از مبادله موافقتنامه بین سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان‌ها و شرکت‌های آب و فاضلاب روستایی استان‌ها و یا سازمان امور عشایر ایران هزینه شود. وجوه فوق مشمول مالیات به نرخ صفر است.</p>	<p>به‌صورت پلکانی تعیین شده است اما به‌دلیل عدم استفاده مناسب از الگوی افزایش قیمت در طول پله‌ها، کماکان حتی طبقه‌های بالای مصرف نیز مشمول قیمت یارانه‌ای هستند. به‌عبارت‌دیگر، کسانی که بیشتر مصرف کنند، سهم بالاتری از یارانه‌ها را دریافت خواهند کرد. با توجه به اینکه عمده افراد دهک‌های بالای درآمدی به‌دلیل بهره‌مندی از مسکن وسیع‌تر و الگوی خاص مصرف، عملاً سرانه مصرفشان خیلی بیشتر از دهک‌های پایین درآمدی است، سرانه برخورداری از یارانه در آنها بالاتر است. براین‌اساس، اعطای یارانه‌ها از حیث بازتوزیعی برخلاف هدف اولیه آن یعنی حمایت از دهک‌های پایین درآمدی عمل می‌نماید. مادامی‌که قیمت‌های این کالاها فاصله زیادی با قیمت‌های واقعی (بدون سوبسید) داشته باشد، اعمال عوارض یکسان و یکنواخت بر مصرف (فارغ از میزان مصرف)، صرفاً بار مالی خانوارهای پایین درآمدی را افزایش خواهد داد. به‌طور کلی باید اخذ عوارض از حامل‌های انرژی و خدمات زیربنایی نظیر آب، برق و گاز به‌گونه‌ای باشد که به صرفه‌جویی بیشتر منجر شود و بار مالی افراد کم‌مصرف حداقل به میزان افراد پرمصرف باشد. با توجه به آنچه عنوان شد، حال که قیمتگذاری پلکانی در کالاهای مذکور به نحوی کارآمد و مؤثر صورت نگرفته است، می‌توان با اخذ پلکانی عوارض الگوی فوق را اصلاح نموده و ضمن کمک به تأمین منابع دولت، صرفاً از خانوارهای بی‌بضاعت صرفه‌جو حمایت کند.</p>	<p>آب در ماه مبلغ دویست ریال (۲۰۰)، مشترکان با مصرف ۳۰ تا ۴۰ مترمکعب آب در ماه مبلغ دویست‌وپنجاه ریال (۲۵۰)، مشترکان با مصرف ۴۰ تا ۵۰ مترمکعب آب در ماه مبلغ سیصد ریال (۳۰۰) و از مشترکان با مصرف بیش از ۵۰ مترمکعب آب در ماه مبلغ سیصدوپنجاه ریال (۳۵۰) دریافت و به خزانه‌داری کل کشور واریز می‌کنند. پرداخت عوارض مذکور معاف می‌باشند. صد درصد (۱۰۰٪) وجوه دریافتی تا سقف نهصدوپنجاه میلیارد ریال (۹۵۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) از محل حساب مذکور در ردیف معین در بودجه شرکت مزبور صرفاً جهت آبرسانی شرب روستایی و عشایری اختصاص می‌یابد. ده (۱۰) درصد اعتبار مذکور برای آبرسانی شرب عشایری و نود (۹۰) درصد آبرسانی شرب روستایی براساس شاخص جمعیت و کمبود آب شرب سالم بین استان‌های کشور در مقاطع سه‌ماهه از طریق شرکت مهندسی آب و فاضلاب کشور توزیع می‌شود تا پس از مبادله موافقتنامه بین سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان‌ها و شرکت‌های آب و فاضلاب روستایی استان‌ها و یا سازمان امور عشایر ایران هزینه شود. وجوه فوق مشمول مالیات به نرخ صفر است.</p>
۶ (۵)	دستگاه‌های اجرایی موظفند معافیت‌ها و تخفیفات مالیاتی و گمرکی را به‌صورت جمعی - خرجی در حساب‌های مربوط به‌خود ثبت نمایند. دستورالعمل اجرایی این بند توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی و		موافق



پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها	اظهار نظر کارشناسی	لایحه بودجه	تبصره بند
		سازمان برنامه و بودجه کشور تا دو (۲) ماه پس از تصویب این قانون تهیه و ابلاغ خواهد شد.	
<p><b>متن پیشنهادی اول:</b></p> <p>عوارض موضوع ماده (۵) قانون حمایت از صنعت برق کشور مصوب ۱۳۹۴/۸/۱۰ برابر ۹ درصد مبلغ مصرف برق هر مشترک (بدون احتساب مالیات بر ارزش افزوده) تا سقف پانزده هزار میلیارد ریال (۱۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) تعیین می‌شود تا پس از مبادله موافقتنامه با سازمان برنامه و بودجه کشور و تخصیص آن توسط این سازمان برای موارد مطروحه در قانون فوق صرف گردد.</p> <p><b>متن پیشنهادی دوم:</b></p> <p>عوارض موضوع ماده (۵) قانون حمایت از صنعت برق کشور مصوب ۱۳۹۴/۸/۱۰ تا سقف پانزده هزار میلیارد ریال (۱۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) به شرح ذیل تعیین می‌شود:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>۱. پلکان اول مصرف معاف از پرداخت عوارض؛</li> <li>۲. پلکان دوم مصرف، مبلغ ۵۰ ریال به‌ازای هر کیلووات ساعت؛</li> <li>۳. پلکان سوم مصرف، مبلغ ۱۰۰ ریال به‌ازای هر کیلووات ساعت؛</li> <li>۴. پلکان چهارم مصرف، مبلغ ۲۰۰ ریال به‌ازای هر کیلووات ساعت؛</li> <li>۵. پلکان پنجم مصرف، مبلغ ۳۵۰ ریال به‌ازای هر کیلووات ساعت؛</li> <li>۶. پلکان ششم مصرف، مبلغ ۵۵۰ ریال به‌ازای هر کیلووات ساعت؛</li> <li>۷. پلکان هفتم مصرف، ۸۵۰ ریال به‌ازای هر کیلووات ساعت.</li> </ol> <p>تعرفه‌های موضوع این بند براساس پلکان‌های مصرف برق مصوب هیئت وزیران در هریک از مناطق گرمسیر ۱، مناطق گرمسیر ۲، مناطق گرمسیر ۳، مناطق گرمسیر ۴ و مناطق عادی اعمال خواهد شد.</p>	<p>براساس ادبیات اقتصادی هرگونه وضع مالیات و عوارض بر کالاها و خدمات منجر به کاهش مصرف می‌شود لکن در شیوه کنونی اخذ عوارض از مصرف برق که بدون توجه به الگوی مصرف خانوارها صرفاً مبلغ ثابتی به‌ازای هر کیلووات ساعت دریافت می‌کند و تمایزی میان مشترکان پرمصرف و مشترکان کم‌مصرف قائل نمی‌شود، تغییرات زیادی در جهت کاهش مصرف برق ایجاد نمی‌گردد. با محاسبات ساده‌ای می‌توان نشان داد که در این شیوه از وضع عوارض، فشار مالی وارد بر مشترکان کم‌مصرف بیشتر از مشترکان پرمصرف است. به‌عبارت دیگر کاهش به‌وجود آمده در مصرف برق بیشتر از ناحیه مشترکان کم‌مصرف (با الگوی مناسب مصرف) بوده است و از آنجا که عوارض مشترکان پرمصرف نیز در طول دامنه مصرف همچنان مبلغ ثابتی به‌ازای هر کیلووات ساعت، هزینه عوارض اضافه شده به آنها نسبت به کل هزینه برق (شامل بهای برق و عوارض آن) مرتباً کاهش یافته بنابراین تلاش کمتری در جهت کاهش مصرف برق و بهبود الگوی مصرف خود می‌کنند.</p> <p>همچنین در نظر گرفتن ملاحظات منطقه‌ای نظیر گرمسیر و یا سردسیر بودن، اخذ عوارض به شیوه کنونی را به مراتب ناعادلانه‌تر خواهد کرد و می‌تواند اهداف سیاستگذار مبنی بر حمایت از مناطق گرمسیر را خنثی نماید و منجر به اخذ بهای بیشتر از آنها شود. به‌طور کلی اصلاح شیوه کنونی اخذ عوارض با اهداف ذیل صورت می‌پذیرد:</p>	<p>عوارض موضوع ماده (۵) قانون حمایت از صنعت برق کشور مصوب ۱۳۹۴/۸/۱۰ به میزان شصت (۶۰) ریال به‌ازای هر کیلووات ساعت در سقف پانزده هزار میلیارد ریال (۱۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) تعیین می‌گردد تا پس از مبادله موافقتنامه با سازمان برنامه و بودجه کشور و تخصیص آن توسط این سازمان برای موارد مطروحه در قانون فوق صرف گردد.</p>	<p>۶ (هـ)</p>

پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها	اظهار نظر کارشناسی	لایحه بودجه	تبصره بند
	<p>اولاً منجر به اصلاح بهتر الگوی مصرف خانوارها به‌ویژه خانوارهای پرمصرف خواهد شد.</p> <p>ثانیاً فشار مالی کمتری به خانوارهای کم‌مصرف (بالاخص خانوارهای کم‌درآمد) وارد می‌کند و با افزایش مصرف سهم عوارض از کل هزینه‌ها حداقل به‌طور متناسب رشد می‌کند به‌گونه‌ای که در پلکان‌های نهایی مصرف، عوارض سهم بیشتری از هزینه‌ها را تشکیل می‌دهد.</p> <p>ثالثاً اهداف سیاستگذار در خصوص حمایت‌های منطقه‌ای از مصرف‌کنندگان در مناطق گرمسیر را نقض نمی‌کند.<sup>۱</sup></p>		
موافق	<p>با توجه به اینکه یکی از مهمترین منابع درآمدی شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت و روستاها همین بند است، تصویب آن قابل توجیه است.</p>	<p>۱. به وزارت کشور (سازمان امور شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور) اجازه داده می‌شود در سال ۱۳۹۷ بیست درصد (۲۰٪) از وجوه تبصره «۲» ماده (۳۹) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده معادل هفت هزار میلیارد (۷,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) ریال را که در اختیار آن وزارتخانه قرار می‌گیرد، برای تأمین ماشین‌آلات خدماتی و عمرانی و تأمین بخشی از هزینه‌های طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت و روستاها به‌ترتیب به نسبت هفتاد درصد (۷۰٪) و سی درصد (۳۰٪) به‌صورت مستقیم و یا تأمین قسمتی از وجوه مورد نیاز خرید ماشین‌آلات مذکور به تفکیک سهم هر استان پرداخت و هزینه کند.</p>	۶ (و)
	<p>۲. حکم بند «ب» ماده (۳۹) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده به‌صورت زیر عوارض موضوع ماده (۳۸) قانون مذکور را مشخص کرده است. طبق تبصره «۱» ماده (۳۹)، سه درصد (۳٪) از وجوه واریزی که به حساب‌های موضوع این ماده واریز می‌گردد، در حساب</p>	<p>۲. حکم بند «ب» ماده (۳۹) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در سال ۱۳۹۷</p>	۶ (و)

۱. برای توضیحات کامل‌تر در این خصوص به پیوست شماره ۲ مراجعه شود.



پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها	اظهار نظر کارشناسی	لایحه بودجه	تبصره بند
<p>عوارض موضوع ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ و بندهای آن و نیز عوارض آلاینده‌گی موضوع تبصره «۱» ماده مذکور و عوارض ارزش افزوده گاز طبیعی و عوارض شماره‌گذاری خودروها به شرح زیر در مورد بندهای «الف»، «ب» و «ج» ماده مذکور توسط سازمان امور مالیاتی کشور توزیع می‌شود:</p> <p>الف) چهل درصد (۴۰٪) عوارض و جرائم وصولی بند «الف» ماده (۳۸) هر شهرستان براساس شاخص‌های سرانه مصرف، جمعیت، میزان تأثیر از آلاینده‌گی واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و خدماتی مستقر در آنها و میزان کمتر توسعه‌یافتگی به حساب شهرداری‌ها و دهیاری‌ها و روستاها و مناطق عشایری همان شهرستان واریز می‌گردد. دوازده درصد (۱۲٪) از عوارض وصولی این بند در مورد شهرستان‌هایی که دارای شهرک‌های صنعتی می‌باشند برای تأمین زیرساخت‌ها و ارائه خدمات و تکمیل طرح‌های نیمه‌تمام شهرک‌ها و نواحی شهرستان، در اختیار شهرک‌های مذکور قرار می‌گیرد.</p> <p>همچنین شصت درصد (۶۰٪) دیگر عوارض و جرائم وصولی به حساب تمرکز وجوه سازمان امور مالیاتی کشور نزد خزانه‌داری کل واریز تا براساس شاخص‌های سرانه مصرف، جمعیت، میزان تأثیر از آلاینده‌گی واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و خدماتی مستقر در آنها و میزان کمتر توسعه‌یافتگی به حساب شهرداری‌ها و دهیاری‌ها و روستاها و مناطق عشایری واریز شود.</p> <p>ب) عوارض موضوع بندهای «ب»، «ج» و «د» ماده (۳۸) و همچنین عوارض موضوع بند «ج» ماده (۴۳) قانون مذکور به حساب تمرکز وجوهی که به نام وزارت کشور (سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های</p>	<p>مخصوصی نزد خزانه به نام سازمان امور مالیاتی کشور واریز می‌شود و معادل آن از محل اعتبار اختصاصی که در قوانین بودجه سنواتی منظور می‌گردد در اختیار سازمان مالیاتی قرار خواهد گرفت تا برای خرید تجهیزات، آموزش و تشویق کارکنان و حسابرسی هزینه نماید. این وجوه از شمول مالیات و کلیه مقررات مغایر مستثناست.</p> <p>علاوه بر این، طبق بند «ب» ماده (۳۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مقرر شده است که:</p> <p>۱. عوارض وصولی بند «الف» ماده (۳۸) قانون مذکور در مورد مؤدیان داخل حریم شهرها به حساب شهرداری محل و در مورد مؤدیان خارج از حریم شهرها به حساب تمرکز وجوه وزارت کشور واریز شود تا بین دهیاری‌های همان شهرستان براساس شاخص جمعیت و میزان کمتر توسعه‌یافتگی توزیع شود.</p> <p>۲. عوارض وصولی بندهای «ب»، «ج» و «د» ماده (۳۸) قانون مذکور به حساب تمرکز وجوه به نام وزارت کشور واریز شود تا به نسبت بیست درصد (۲۰٪) کلان‌شهرها (شهرهای بالای یک میلیون نفر جمعیت) براساس شاخص جمعیت، شصت درصد (۶۰٪) سایر شهرها براساس شاخص کمتر توسعه‌یافتگی و جمعیت و بیست درصد (۲۰٪) دهیاری‌ها براساس شاخص جمعیت تحت نظر کارگروهی متشکل از نمایندگان معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور و وزارت امور اقتصادی و دارایی و وزارت کشور و یک نفر ناظر به انتخاب کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی مطابق آیین‌نامه اجرایی که به پیشنهاد مشترک وزارت امور اقتصادی و دارایی،</p>		

تبصره بند	لایحه بودجه	اظهار نظر کارشناسی	پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها
		<p>وزارت کشور و شورای عالی استان‌ها به تصویب هیئت وزیران می‌رسد توزیع و توسط شهرداری‌ها و دهیاری‌ها هزینه می‌شود. مذکور براساس دستورالعملی که توسط وزارت کشور و با همکاری به عبارت دیگر، بند «ب» ماده (۳۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، سازمان برنامه و بودجه کشور تهیه و ابلاغ می‌گردد، برای توانمندسازی، علاوه بر اعطای پاداش به سازمان، سناریوی تخصیص در سطح شهرستان را دنبال کرده است. این سناریو، از برخی جهات ناکاراست. به عنوان مثال، شهرستان‌هایی که میزبان کارخانه‌های تولیدی هستند که دفتر اصلی آنها در کلان‌شهرها واقع است و پرداخت مالیات بر ارزش افزوده آنها هم در همان محل دفتر اصلی انجام می‌شود، علی‌رغم متأثر شدن از آلودگی این کارخانه‌ها، سهمی از مالیات بر ارزش افزوده پرداختی نخواهند داشت. به همین دلیل، قانونگذار در بند «ب» ماده (۶) برنامه ششم توسعه سناریوی توزیع در سطح استان را جایگزین نمود. طبق این بند:</p> <p>۱. عوارض وصولی بند «الف» ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده، با رعایت ترتیبات قانونی و پس از کسر وجوه مقرر در قانون مذکور و واریز به حساب تمرکز وجوه آن استان نزد خزانه‌داری کل کشور از طریق حساب رابطی که بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور توسط خزانه‌داری کل کشور افتتاح می‌گردد، به نسبت هفتاد درصد (۷۰٪) شهرها و سی درصد (۳۰٪) روستاها و مناطق عشایری و براساس شاخص جمعیت به حساب شهرداری‌ها و دهیاری‌ها واریز می‌گردد.</p> <p>۲. عوارض موضوع بندهای «ب»، «ج» و «د» ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده و همچنین عوارض ارزش افزوده گاز طبیعی موضوع قانون مذکور و عوارض شماره‌گذاری خودروهای موضوع بند «ج» ماده (۴۳) قانون مذکور به حساب تمرکز وجوه</p>	<p>کشور) نزد خزانه‌داری کل کشور افتتاح می‌گردد واریز می‌شود. وجوه می‌رسد توزیع و توسط شهرداری‌ها و دهیاری‌ها هزینه می‌شود. مذکور براساس دستورالعملی که توسط وزارت کشور و با همکاری به عبارت دیگر، بند «ب» ماده (۳۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، سازمان برنامه و بودجه کشور تهیه و ابلاغ می‌گردد، برای توانمندسازی، ارتقای شاخص‌های خدماتی، بهبود حمل‌ونقل عمومی و کمک و پرداخت تسهیلات به شهرداری‌ها و دهیاری‌ها در راستای ایجاد درآمد ناکاراست. به عنوان مثال، شهرستان‌هایی که میزبان کارخانه‌های تولیدی هستند که دفتر اصلی آنها در کلان‌شهرها واقع است و پرداخت مالیات بر ارزش افزوده آنها هم در همان محل دفتر اصلی انجام می‌شود، علی‌رغم متأثر شدن از آلودگی این کارخانه‌ها، سهمی از مالیات بر ارزش افزوده پرداختی نخواهند داشت. به همین دلیل، قانونگذار در بند «ب» ماده (۶) برنامه ششم توسعه سناریوی توزیع در سطح استان را جایگزین نمود. طبق این بند:</p> <p><b>تبصره «۱»</b> - در راستای اجرای احکام بندهای «الف» و «ب» این ماده، شهرهای تازه تأسیس فاقد شهرداری از نظر موضوع این ماده حسب مورد شهرداری تلقی می‌شوند و سهم روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری به حساب فرمانداری‌های شهرستان مربوط واریز می‌گردد تا پس از تصویب در کمیته برنامه‌ریزی شهرستان صرف عمران و آبادی همان روستا و مناطق عشایری شود.</p> <p><b>تبصره «۲»</b> - پنج درصد (۵٪) از مبلغ موضوع سهم دوازده درصد (۱۲٪) شهرک‌های استان جهت ارائه خدمات مربوطه در همان شهرک‌ها در اختیار شرکت‌های خدماتی موضوع قانون واگذاری، مالکیت و اداره امور شهرک‌های صنعتی مصوب ۱۳۸۷/۲/۳۱ قرار می‌گیرد. شرکت شهرک‌های صنعتی و نواحی صنعتی غیردولتی نیز مشمول این حکم هستند.</p> <p><b>تبصره «۳»</b> - عوارض وصولی موضوع این جزء نیاز به طی مراحل تخصیص نداشته و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد با تخصیص صد درصد (۱۰۰٪) به حساب شهرداری‌ها و دهیاری‌ها واریز می‌گردد.</p> <p><b>تبصره «۴»</b> - شهرداری هر شهر موظف است در صورت وجود حاشیه‌نشینی در آن شهر، اولویت تخصیص منابع موضوع این ماده را به ساماندهی حاشیه‌نشینی اختصاص دهد.</p>



پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها	اظهار نظر کارشناسی	لایحه بودجه	تبصره بند
	<p>به نام سازمان امور مالیاتی کشور نزد خزانه‌داری کل کشور واریز ج) عوارض آلاینده‌گی واحدهای تولیدی موضوع تبصره «۱» ماده (۳۸) می‌شود. وجوه مذکور حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به نسبت دوازده درصد (۱۲٪) سهم کلان‌شهرها، پنجاه و سه درصد (۵۳٪) سایر شهرها و سی و پنج درصد (۳۵٪) روستاها و مناطق عشایری براساس شاخص‌هایی که به موجب دستورالعملی که توسط سازمان و وزارت کشور ابلاغ می‌شود، محاسبه و بین تمام شهرداری‌ها و دهیاری‌ها و مناطق عشایری توزیع می‌گردد. سهم روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری، به حساب فرمانداری شهرستان مربوطه واریز خواهد شد تا حسب مقررات و مصوبات کمیته‌های برنامه‌ریزی شهرستان صرف امور عمران و آبادانی همان روستاها و مناطق عشایری شود. همچنین سی درصد (۳۰٪) عوارض ارزش‌افزوده موضوع این جزء دریافتی از واحدهای تولیدی مستقر در شهرک‌ها و نواحی صنعتی شهرستان‌ها برای تأمین زیرساخت‌ها و ارائه خدمات در آنها و تکمیل طرح‌های (پروژه‌های) نیمه‌تمام شهرک‌ها و نواحی صنعتی استان، در اختیار شرکت شهرک‌های صنعتی استان قرار می‌گیرد. این سهم از مبلغ مربوط به شهرهای استان به نسبت کسر می‌شود.</p> <p>البته دو تفاوت مهم دیگر نیز در برنامه ششم نسبت به ماده (۳۹) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده وجود دارد: حذف پاداش سازمان امور مالیاتی و کاهش چشمگیر در سهم شهرک‌های صنعتی به دلیل انتقال آنها به جزء دوم.</p> <p>از طرف دیگر، بند «ب» ماده (۶) برنامه ششم توسعه عنوان داشته است که «در طول برنامه ششم جزء «۲» بند «ب» ماده</p>		

پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها	اظهار نظر کارشناسی	لایحه بودجه	تبصره بند
	<p>مذکور در بخش مغایرت بر تبصره‌های «۱» و «۲» ماده (۳۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده حاکم است.</p> <p>در مقام ارزیابی نکات زیر قابل توجه است:</p> <p>الف) با توجه به اینکه نسبت جمعیت شهری به روستایی در استان‌های مختلف از ۵ درصد تا بالای ۵۰ درصد متغیر است، اختصاص سهمی یکسان (۳۰ درصد) به روستاها در همه استان‌ها کارآیی کمی دارد.</p> <p>ب) در مورد پاداش سازمان امور مالیاتی هیچ‌یک از دو رویکرد قانون مالیات بر ارزش افزوده و برنامه ششم قابل دفاع نیستند. چراکه مبتنی بر سازوکارهای انگیزشی کارآمدی وضع نشده‌اند. پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها در این باره، در نسخه اصلاحی قانون مالیات بر ارزش افزوده ارائه خواهد شد.</p> <p>ج) در نسخه مصوب برنامه ششم، سهم ۵ درصد شهرک‌های صنعتی از جزء اول ماده (۳۹) به جزء دوم جابجا شده است. این امر باعث شده است که درآمدهای این نهاد کاهش شدیدی داشته و آن را با مشکلات متعددی مواجه کند. سناریوی پیشنهادی، این مشکل را رفع کرده است.</p> <p>سناریوی پیشنهادی مرکز پژوهش‌ها، ۴۰ درصد منابع جزء اول ماده (۳۹) را به صورت شهری و ۶۰ درصد این منابع را به صورت ملی با اعمال معیارهای سرانه مصرف، جمعیت، میزان تأثیر از آلاینده‌گی واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و خدماتی مستقر در آنها و میزان کمتر توسعه‌یافتگی توزیع کرده است. حسن این سناریو این است که ضمن توجه به ماهیت محلی عوارض موضوع ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده، به کاستی‌های مورد اشاره در خصوص این</p>		



پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها	اظهار نظر کارشناسی	لایحه بودجه	تبصره بند
	نوع از توزیع نیز توجه کرده است. در این راستا، پیشنهاد توزیع ترکیبی ارائه شده است.		
موافق	براساس جزء «۳» بند «پ» ماده (۳۲) قانون احکام دائمی، معافیت واحدهای معدنی، صنعتی و خدماتی در مناطق غیربرخوردار از اشتغال (شهرستان‌هایی که نرخ بیکاری آنها بالاتر از میانگین نرخ بیکاری کشور است)، به میزان معافیت‌های منظور شده در مناطق آزاد تجاری-صنعتی، اعمال می‌شود. نرخ بیکاری به‌عنوان یک متغیر کلان اقتصادی که خود متأثر از عوامل متعددی است، معیار مناسبی جهت اعمال معافیت مالیاتی نیست و براساس تجارب دیگر کشورها، برای کاهش بیکاری از سیاست‌های معافیت مالیاتی استفاده نمی‌شود بلکه سیاست‌های دیگری را مانند مشوق‌های سرمایه‌گذاری، حمایت از کارآفرینان و ... در دستور کار خود قرار می‌دهند. بر همین اساس در قوانین و مقررات کشور نیز چنین حمایت‌هایی وجود دارد که از جمله آنها می‌توان به ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم اشاره کرد که علاوه بر سوق دادن سرمایه‌گذاری‌های مولد به سمت بخش‌های اولویت‌دار، حمایت از مناطق کمتر توسعه‌یافته نیز از اهداف این ماده است. از طرفی اجرای این ماده از قانون احکام دائمی، منجر به کاهش درآمد مالیاتی دولت می‌گردد که در حال حاضر با توجه به نیاز دولت به درآمد بیشتر، اجرای این ماده توصیه نمی‌شود.	۳. مفاد جزء «۳» بند «پ» ماده (۳۲) قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه در سال ۱۳۹۷ مجرا نمی‌باشد.	۶ (و)

پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها	اظهار نظر کارشناسی	لایحه بودجه	تبصره بند
<p>موافق</p> <p>البته این بند نیاز به اصلاحاتی دارد که بهتر است در لایحه مالیات بر ارزش افزوده اعمال شود.</p>	<p>تعیین ضریب ارزش افزوده برای گروه‌هایی از مؤدیان که در کشورهای دیگر از آن به‌عنوان مالیات بر ارزش افزوده ساده شده<sup>۱</sup> نام برده می‌شود، تنها برای کسب‌وکارهای کوچک با شرایط خاص قابل توجیه است. چراکه استفاده از این روش، منجر به قطع شدن زنجیره کالا در فرآیند اخذ مالیات بر ارزش افزوده شده و اثر مالیات آبخاری بر جای خواهد گذاشت. به همین دلیل در بقیه کشورها سعی می‌کنند که این نوع مالیات بر ارزش افزوده را در حلقه آخر زنجیره اخذ نمایند. به‌عنوان نمونه اتحادیه اروپا به کشورهای عضو اجازه می‌دهد تا در مواردی که اعمال روند عادی مالیات بر ارزش افزوده به بنگاه‌های کوچک به دلیل نوع فعالیت آنها دشوار می‌باشد، از سازوکارهای ساده شده مانند نرخ ثابت<sup>۲</sup> استفاده کند. البته این امر مشروط به آن است که درآمدهای وصولی کاهش پیدا نکند. در تمام کشورهای مذکور یک حد آستانه برای اخذ مالیات تعریف شده است و مؤدیانی که درآمد سالیانه آنها از این مقدار کمتر باشد، مشمول قانون نمی‌باشند.</p> <p>با توجه به اینکه تعیین این حد آستانه همه مشکلات اجرایی اخذ مالیات را حل نمی‌کند، راهکارهای دیگری نیز برای اجرای بهتر قانون و کاهش هزینه‌های اجرایی اخذ مالیات (چه برای نهاد مالیات‌ستان و چه برای مؤدیان) در نظر گرفته شده است. برای مثال برای کسب‌وکارهای کوچکی که درآمد آنها مقدار کمی بالاتر از حد آستانه می‌باشد، برخی مشکلات اجرایی (از جمله دشوار بودن شناسایی زنجیره تولید) وجود دارد. برای حل این موضوع یک نرخ</p>	<p>سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند مالیات بر ارزش افزوده گروه‌هایی از مؤدیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده موضوع بند «ب» این تبصره را با اعمال ضریب ارزش افزوده فعالیت آن بخش تعیین نماید. مقررات این بند در خصوص دوره‌هایی که مالیات آنها قطعی نشده است، جاری خواهد بود. ضریب ارزش افزوده هر فعالیت با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.</p>	<p>۶ (ز)</p>

1. simplified VAT
2. flat-rate



پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها	اظهار نظر کارشناسی	لایحه بودجه	تبصره بند
	<p>ثابت برای آنها تعیین می‌شود که مؤدی ملزم به پرداخت کردن مالیات خود براساس آن است، ولی از خریدار خود با همان نرخ استاندارد مالیات اخذ می‌کند و در اغلب موارد امکان تهاتر مالیات خرید نیز برای وی وجود ندارد.</p> <p>مطالعه تجربه کشورهای مختلف نشان می‌دهد که وضع مالیات بر ارزش افزوده ساده شده مستلزم این است که مالیات برای کسب و کارهای کوچک و SMEها در حلقه آخر زنجیره اعمال شود. متأسفانه از آنجا که با توجه با سازوکارهای انگیزشی موجود، سازمان امور مالیاتی تنها به دنبال افزایش وصولی‌های خود آن هم در کوتاه مدت و با کمترین دردسر ممکن است، این مالیات به دستاویزی برای سازمان جهت افزایش وصولی‌های خود بدون شفاف کردن زنجیره ارزش افزوده تبدیل شده است.</p> <p>در بسیاری از موارد مشاهده شده است از کسب و کارهایی که درآمد سالیانه و فروش آنها بسیار بالا و قابل توجه است و یا کسب و کارهایی که در حلقه‌های میانی زنجیره تولید قرار دارند و شناسایی حلقه‌های بعدی آنها نیز دشوار نمی‌باشد، از این روش برای اخذ مالیات استفاده شده است. بنابراین مشخص شدن مصادیق ضریب ساده شده و تعیین یک سقف برای آن به جهت دربرگرفتن کسب و کارهای کوچک ضروری به نظر می‌رسد.</p>		
موافق		دولت مکلف است بیست و هفت صدم درصد (۰/۲۷) از نه درصد (۰/۹) مالیات بر ارزش افزوده را پس از واریز به حساب درآمد عمومی موضوع ردیف‌های ۱۱۰۵۱۲، ۱۱۰۵۱۳ و ۱۱۰۵۱۴ جدول شماره (۵) این قانون	۶ (ط)

پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها	اظهار نظر کارشناسی	لایحه بودجه	تبصره بند
		در موضوعات ماده (۹۴) قانون برنامه ششم توسعه از محل ردیف‌ها و جداول مربوطه به شرح توضیح ذیل آنها مطابق ردیف، هزینه نماید.	
حذف	<p>بهموجب موضوع جزء «۵» بند «۱۱» ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۸۸ کل کشور و جزء «ز» بند (۷) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۸۹، نرخ مالیات بر درآمد حقوق در مورد کارکنان مشمول وزارتخانه‌ها و مؤسسات، شرکت‌ها و سایر دستگاه‌های دولتی موضوع مواد (۱)، (۲)، (۴) و قسمت اخیر ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری، قضات، اعضای هیئت علمی، دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی پس از کسر معافیت‌های مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم به نرخ مقطوع ده درصد (۱۰٪) و در مورد سایر حقوق‌بگیران نیز پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون تا مبلغ چهل و دو میلیون ریال (۴۲,۰۰۰,۰۰۰) به نرخ ده درصد (۱۰٪) و نسبت به مازاد آن به نرخ‌های مقرر در ماده (۱۳۱) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.</p> <p>همان‌طور که مشخص است در سال‌های ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ نهاد‌های عمومی غیردولتی از جمله کارکنان تأمین اجتماعی علاوه بر مالیات ۱۰ درصدی، نسبت به مازاد مبلغ چهل و دو میلیون ریال (۴۲,۰۰۰,۰۰۰) براساس ماده (۱۳۱) قانون مالیات‌های مستقیم مالیات پرداخت می‌کنند.</p> <p>حال هدف از بند «ی» تبصره «۶»، استرداد مالیات بیشتر از ۱۰ درصد کارکنان تأمین اجتماعی است که در سال‌های ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ پرداخت کرده‌اند.</p> <p>در این رابطه موارد ذیل قابل ذکر است:</p>	<p>سازمان امور مالیاتی کشور موظف است مالیات بر درآمد حقوق کارکنان سازمان تأمین اجتماعی در سال‌های ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ موضوع جزء «۵» بند (۱۱) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۸۸ کل کشور و جزء «ز» بند «۷» ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۸۹ کل کشور را مطابق تبصره «۲» ماده (۵) لایحه قانون تأمین اجتماعی (ماده (۱۱۳) قانون تأمین اجتماعی مصوب ۱۳۵۴) همانند مستخدمین رسمی دولت به نرخ ده (۱۰) درصد محاسبه دریافت نماید.</p>	۶ (ی)



پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها	اظهار نظر کارشناسی	لایحه بودجه	تبصره بند
	<p>۱. با توجه به اینکه در بازه زمانی مذکور سازمان تأمین اجتماعی زیر بار نظام پرداخت هماهنگ حقوق نرفته است، اعمال مالیات هماهنگ با کارکنان دولتی برای آنها توجیهی ندارد.</p> <p>۲. دلیل دیگر برای حذف این بند، گذشت بیش از ۷ سال از موضوع مذکور است و در واقع این بند مصداق عطف به ماسبق کردن است. پرداختن به این موضوع، پس از گذشت ۷ سال منطقی به نظر نمی‌رسد و می‌تواند مشکلات اجرایی زیادی را برای سازمان امور مالیاتی و حتی مؤدیان ایجاد کند.</p> <p>۳. با توجه به دلیل اول به نظر می‌رسد که تصویب چنین مقرراتی که سالیان طولانی از آنها می‌گذرد، باعث می‌شود باب چنین مسائلی گشوده شود و فرهنگ نامناسبی را در بین گروه‌های مختلف اقتصادی ترویج دهد.</p> <p>۴. همان‌طور که بیان شد براساس بندهای قانون بودجه سال‌های ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ کلیه نهادهای عمومی غیردولتی استثنا شده‌اند که یکی از آنها کارکنان تأمین اجتماعی است، لذا به نظر صحیح نمی‌رسد که صرفاً مالیات مازاد آنها مسترد شود چون یکی دیگر از این نهادها شهرداری‌ها هستند و آنها نیز می‌توانند این موضوع را مطالبه کنند.</p> <p>۵. استرداد مالیات‌های وصول شده به سهولت انجام نمی‌گیرد و مشکلات اجرایی زیادی را برای سازمان امور مالیاتی به دنبال دارد و موجب می‌شود رسیدگی به پرونده‌های اولویت‌دار سازمان از جمله پرونده‌های استرداد مالیات ارزش افزوده با تأخیر مواجه شود.</p>		
با توجه به مشکلات منبعت از اختلاف دامنه‌دار نیروی انتظامی و کانون سردفتران در خصوص انتقال مالکیت خودرو، پیشنهاد می‌شود که	یکی از مشکلاتی که در اجرای مواد (۴۲) و (۴۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده وجود داشته است، مشخص نبودن مرجع اخذ مالیات	مراجع صدور سند مکلفند رسید و یا گواهی پرداخت عوارض تا پایان سال را، قبل از تنظیم شناسنامه مالکیت وسیله نقلیه موضوع مواد (۴۲)	۶ (ک)

پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها	اظهار نظر کارشناسی	لایحه بودجه	تبصره بند
<p>قانونگذار این اختلاف را تعیین تکلیف نماید. حل این اختلاف مشکلات مربوط به وصول این عوارض را نیز برطرف خواهد نمود.</p> <p>البته این موضوع نیاز به اصلاحات اساسی تری دارد که بهتر است به لایحه مالیات بر ارزش افزوده موکول شود.</p>	<p>نقل و انتقال وسیله نقلیه است. این معضل باعث به وجود آمدن اختلاف بین دفاتر ثبت اسناد رسمی و نیروی انتظامی گردیده است. از یکسو نیروی انتظامی با توجه به ماده (۲۹) قانون رسیدگی به تخلفات رانندگی (که در آن دارندگان وسایل نقلیه را قبل از هرگونه نقل و انتقال وسایل مذکور در دفاتر اسناد رسمی، مکلف به مراجعه به ادارات راهنمایی و رانندگی یا مراکز تعیین شده از سوی راهنمایی و رانندگی برای بررسی اصالت وسیله نقلیه، هویت مالک، پرداخت جریمه‌ها و دیون معوق و تعویض پلاک به نام مالک جدید می‌کند) و بند «پ» ماده (۱) آیین‌نامه اجرایی آن (که دیون معوق را مالیات و عوارض پرداخت نشده وسیله نقلیه تا زمان تعویض پلاک تعریف نموده) خود را مرجع ذیصلاح اخذ مالیات و عوارض خودرو می‌داند. بنا به استدلال نیروی انتظامی، صدور شناسنامه خودرو و برگ تعویض پلاک به عنوان سند رسمی نقل و انتقال به حساب آمده و اخذ مالیات در این مرحله، دارندگان وسایل نقلیه را از مراجعه به دفاتر اسناد رسمی و طی کردن مراحل مختلف اداری - که باعث اتلاف وقت و صرف هزینه‌های اضافی می‌شود - باز می‌دارد.</p> <p>از طرفی فلسفه اخذ این نوع از مالیات مشخص نیست و موجب عدم شفافیت در حوزه نقل و انتقال خودرو شده است. به نظر می‌رسد اخذ مالیات براساس میزان آلاینده‌گی خودروها و همچنین ایمنی آنها از منظر قابل قبول تری پیروی می‌کند. بر همین اساس پیشنهاد می‌شود با توجه به مشکلات اجرایی که مالیات نقل و انتقال خودرو برای دستگاه‌های ذیربط علی‌الخصوص مجلس شورای اسلامی، نیروی انتظامی و دفاتر</p>	<p>و (۴۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده و همچنین رسید پرداخت مالیات نقل و انتقال وسیله نقلیه مورد مبادله طبق جدول تنظیمی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می‌شود، از معامل یا موکل آن اخذ نماید.</p>	



پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها	اظهار نظر کارشناسی	لاجه بودجه	تبصره بند
	اسناد رسمی به وجود آورده است، این مالیات حذف شده و برای جبران درآمدهای از دست رفته و همچنین کاهش آلاینده‌گی، بهبود وضعیت محیط زیست و افزایش امنیت، مالیات آلاینده‌گی و ایمنی از وسایل نقلیه اخذ کند.		
به دولت اجازه داده می‌شود مطالبات قبل از سال ۱۳۹۷ سازمان‌های گسترش و نوسازی صنایع ایران (ایدرو) و توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران (ایمیدرو) و شرکت‌های تابعه آنها را بابت مشارکت در تأمین سرمایه بانک تخصصی صنعت و معدن و همچنین مطالبات شرکت ملی صنایع پتروشیمی بابت سهم آنها از قوانین مربوط را با بدهی آنها به دولت بابت «سود سهام» و «مالیات» تا سقف چهار هزار میلیارد ریال به دولت بابت «سود سهام» و «مالیات» تا سقف چهار هزار میلیارد ریال جمعاً - خرجی از طریق گردش خزانه تهاتر نماید.	این بند در قوانین بودجه سنواتی سال‌های اخیر عیناً تکرار شده است. نکته قابل توجه آن است که به چه دلیل مفاد این بند اجرایی نمی‌شود. این احتمال وجود دارد که اساساً سازمان‌های گسترش و نوسازی صنایع ایران (ایدرو) و توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران (ایمیدرو) تا سقف چهار هزار میلیارد ریال به دولت بدهی نداشته باشند که بابت «مالیات» و «سود سهام» آنها تهاتر شود. به همین دلیل به احتمال زیاد بند «و» تبصره «۷» بیشتر با شرکت‌های تابعه سازمان‌های مذکور مرتبط است که در این صورت باید عبارت «و» شرکت‌های تابعه» به مفاد این بند اضافه شود. شایان ذکر است که تصویبنامه هیئت وزیران در سال ۱۳۹۶ نیز مبتنی بر تهاتر بدهی شرکت‌های تابعه آنها با طلب سازمان‌های مذکور از دولت بوده است.	به دولت اجازه داده می‌شود مطالبات قبل از سال ۱۳۹۷ سازمان‌های گسترش و نوسازی صنایع ایران (ایدرو) و توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران (ایمیدرو) بابت مشارکت در تأمین سرمایه بانک تخصصی صنعت و معدن و همچنین مطالبات سازمان‌های مذکور و شرکت ملی صنایع پتروشیمی بابت سهم آنها از واگذاری سهام مطابق قوانین مربوط را با بدهی آنها به دولت بابت «مالیات» و «سود سهام» تا سقف چهار هزار میلیارد ریال (۴,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) به صورت جمعاً - خرجی از طریق گردش خزانه تهاتر نماید.	۷ (و)
حذف	در رابطه با این بند از تبصره توجه به مطالب زیر ضروری است: اولاً با بند «الف» ماده (۶) قانون برنامه ششم توسعه مبنی بر ممنوعیت اعطای معافیت مالیاتی در تناقض است. ثانیاً با توجه به اینکه شهرداری‌ها نهاد عمومی غیردولتی محسوب می‌شوند و مطابق با قانون شوراها، امور مرتبط با بودجه، تعیین نرخ تعرفه و عوارض شهری آنها باید در شوراها، اسلامی شهر به تصویب برسد، دخالت دولت برای محروم کردن آنها از بخشی از درآمدهای خود صحیح به نظر نمی‌رسد. کماینکه هم‌اکنون مجلس شورای اسلامی	به وزارت آموزش و پرورش اجازه داده می‌شود به منظور ساماندهی و بهینه‌سازی کاربری بخشی از املاک و فضاهای آموزشی، ورزشی و تربیتی خود و با رعایت ملاحظات آموزشی و تربیتی، نسبت به احداث، بازسازی و بهره‌برداری از آنها اقدام کند. تغییر کاربری موضوع این بند به پیشنهاد شورای آموزش و پرورش استان و تصویب کمیسیون ماده (۵) قانون تأسیس شورای عالی شهرسازی و معماری ایران صورت می‌گیرد و از پرداخت کلیه عوارض شامل تغییر کاربری، نقل و انتقال	۹ (هـ)

پیشنهاد مرکز پژوهش‌ها	اظهار نظر کارشناسی	لایحه بودجه	تبصره بند
	به دنبال پایدار کردن درآمدهای شهرداری از محل مالیات‌هاست. بنابراین دولت صرفاً می‌تواند از محل حقوق خود در مالیات و سایر عوارض به وزارت آموزش و پرورش معافیت اعطا کند.	املاک، اخذ گواهی بهره‌برداری، احداث، تخریب و بازسازی و سایر عوارض شهرداری معاف می‌باشد.	
حذف	به دلیل آنکه در بند «الف» ماده (۶) قانون برنامه ششم توسعه اعطا و وضع هرگونه معافیت مالیاتی جدید ممنوع شده است، این بند از تبصره با قانون مذکور در تناقض است. ضمن اینکه این بند برخلاف تبصره ماده (۱۴۹) قانون مالیات‌های مستقیم بوده و می‌تواند موجب فتح باب درخواست اعمال استتفا برای سایر شرکت‌ها نیز شود. شایان ذکر است که فارغ از نگاه قانونی، از نگاه اقتصادی این بند از تبصره «۱۱» فاقد ایراد است.	به شرکت پشتیبانی و نوسازی هلیکوپترهای ایران به‌عنوان زیرمجموعه سازمان صنایع هوایی نیروهای مسلح اجازه داده می‌شود قطعات یدکی بالگردهای موجود در انبارهای متعلقه را به بهای روز تجدید ارزیابی نموده و مابه‌التفاوت این تجدید ارزیابی، ظرف یک سال به حساب افزایش سرمایه شرکت یاد شده منظور گردد و بدون تعلق هرگونه مالیات در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت برساند.	۱۱ (ز)
حذف	در حال حاضر سهام دولت در شرکت‌های توزیع نیروی برق کمتر از ۵۰ درصد است و به همین دلیل مطابق ماده (۴) قانون مدیریت خدمات کشوری شرکت دولتی نمی‌باشند. در این تبصره اشاره‌ای به دلایل انتقال اموال و دارایی‌های شرکت مادر تخصصی توانیر به عنوان یک شرکت کاملاً دولتی به شرکت‌های توزیع نیروی برق به‌عنوان شرکت‌های متعلق به بخش غیردولتی نشده است. همچنین علاوه بر عدم شفافیت در چرایی و چگونگی این نقل و انتقالات، به میزان آن (سقف ریالی) نیز اشاره نشده است. شایان ذکر است که این بند از تبصره «۱۵» به دلیل آنکه معافیت مالیاتی جدیدی را وضع کرده است، با بند «الف» ماده (۶) قانون برنامه ششم توسعه مبنی بر ممنوعیت اعطای معافیت مالیاتی جدید مغایرت دارد.	نقل و انتقال اموال و دارایی‌ها و قراردادهای به‌شروط تملیک شرکت مادر تخصصی توانیر به شرکت‌های توزیع نیروی برق از پرداخت هرگونه مالیات و سود سهام ابرازی معاف می‌باشد.	۱۵ (ب)

**پیوست ۱. توضیحات بند «الف» تبصره «۶»**

همان‌طور که بیان شد نظام‌های مالیاتی برای تحقق همزمان وصولی بیشتر و کاهش شکاف طبقاتی، از الگوی چندلایه برای اخذ مالیات از درآمد کارکنان استفاده می‌کنند. هرچه تعداد لایه‌ها بیشتر باشد، گرچه این الگو پیچیده‌تر می‌شود، اما علاوه بر اخذ مالیات بیشتر، پیگیری هدف بازتوزیعی نیز بهتر و دقیق‌تر خواهد بود. بنابراین، حد بهینه این الگو از بده - بستان پیچیدگی و بهینگی در وصولی و بازتوزیع به‌دست می‌آید. مروری بر تجربه سایر کشورها نشان می‌دهد که در کشورهای دیگر نرخ مالیات بر درآمد کارکنان دولتی و غیردولتی شامل لایه‌های بیشتری است و ساده‌ترین الگوها حداقل دارای سه لایه می‌باشد. با توجه به شرایط فعلی نظام مالیاتی کشور، پیشنهاد می‌شود مالیات حقوق پنج لایه‌ای شود.

**بند پیشنهادی:** سقف معافیت مالیاتی ماده (۸۴) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۴ و اصلاحات بعدی آن در سال ۱۳۹۷، مبلغ دویست و هفتاد و هشت میلیون ریال تعیین می‌گردد. نرخ مالیات مذکور بر درآمد کارکنان دولتی و غیردولتی مازاد بر این مبلغ به‌صورت زیر تعیین گردد:

۱. از دویست و هفتاد و هشت میلیون ریال<sup>۱</sup> (۲۷۶,۰۰۰,۰۰۰) تا هشتصد و بیست و هشت میلیون ریال<sup>۲</sup> (۸۲۸,۰۰۰,۰۰۰) مشمول مالیات سالیانه ده درصد (۱۰٪)؛
۲. از هشتصد و بیست و هشت میلیون ریال (۸۲۸,۰۰۰,۰۰۰) تا یک میلیارد و صد و چهار میلیون<sup>۳</sup> (۱,۱۰۴,۰۰۰,۰۰۰) ریال مشمول مالیات سالیانه پانزده درصد (۱۵٪)؛
۳. از یک میلیارد و صد و چهار میلیون ریال (۱,۱۰۴,۰۰۰,۰۰۰) تا یک میلیارد و ششصد و پنجاه و هشت میلیون ریال<sup>۴</sup> (۱,۶۵۶,۰۰۰,۰۰۰) مشمول مالیات سالیانه بیست و پنج درصد (۲۵٪)؛
۴. بیشتر از یک میلیارد و ششصد و پنجاه و هشت میلیون ریال (۱,۶۵۶,۰۰۰,۰۰۰) مشمول مالیات سالیانه سی و پنج درصد (۳۵٪)؛

۱. ماهیانه ۲,۳۰۰,۰۰۰ (میلیون تومان).

۲. ماهیانه ۶,۹۰۰,۰۰۰ (میلیون تومان).

۳. ماهیانه ۹,۲۰۰,۰۰۰ (میلیون تومان).

۴. ماهیانه ۱۳,۸۰۰,۰۰۰ (میلیون تومان).

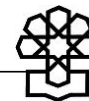
در جدول زیر تعداد لایه، نرخ مالیات در هر لایه و فاصله‌ی هر لایه در کشورهای منتخب مشخص شده است:

جدول ۱۲. وضعیت مالیات بر حقوق در برخی از کشورها

نسبت	نرخ (درصد)	نسبت	نرخ (درصد)
لایه اول <sup>۲</sup>	صفر	لایه اول <sup>۴</sup>	۶
۳/۲ برابر سقف دستمزد معاف	۱۰	۳/۸ برابر سقف دستمزد لایه اول	۱۵
۹/۸ برابر سقف دستمزد معاف	۱۵	۷/۳ برابر سقف دستمزد لایه اول	۲۴
۱۸/۷ برابر سقف دستمزد معاف	۲۵	۱۲/۵ برابر سقف دستمزد لایه اول	۳۵
۳۰ برابر سقف دستمزد معاف	۲۸	۴۱/۶ برابر سقف دستمزد لایه اول	۳۸
۴۹/۲ برابر سقف دستمزد معاف	۳۳	بیشتر	۴۰
۵۵/۴ برابر سقف دستمزد معاف	۳۵		
بیشتر	۳۹/۶		
لایه اول <sup>۶</sup>	صفر	لایه اول <sup>۸</sup>	۱۵
۲/۹ برابر سقف دستمزد معاف	۲۰	۲/۳ برابر سقف دستمزد لایه اول	۲۰
۱۳ برابر سقف دستمزد معاف	۴۰	۸/۴ برابر سقف دستمزد لایه اول	۲۷
بیشتر	۴۵	بیشتر	۳۵
لایه اول <sup>۱۰</sup>	صفر	لایه اول <sup>۱۱</sup>	صفر
۲/۷ برابر سقف دستمزد معاف	۱۴	۵ برابر سقف دستمزد معاف	۱۰
۷/۴ برابر سقف دستمزد معاف	۳۰	بیشتر	۲۰
۱۵ برابر سقف دستمزد معاف	۴۱		
بیشتر	۴۵		

برای مقایسه نظر پیشنهادی مرکز و بند «الف» تبصره «۶» مثال زیر قابل توجه است:  
 با فرض اینکه شخصی سالیانه ۲۱۰ میلیون تومان دستمزد می‌گیرد، مالیات اخذ شده را در هر دو حالت محاسبه می‌کنیم:

1. <https://www.bankrate.com/calculators/tax-planning/payroll-tax-deductions-calculator.aspx>
۲. از صفر تا ۸۶۵۰ دلار سالیانه
3. <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Korea-Individual-Taxes-on-personal-income>
۴. از صفر تا ۱۲۰۰۰ KRW سالیانه
5. <https://www.gov.uk/guidance/rates-and-thresholds-for-employers-2017-to-2018>
۶. از صفر تا ۱۱۵۰۰ £ سالیانه
7. <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/۱۲/۲۰۱۱/turkey-income-tax.html>
۸. از صفر تا ۱۳۰۰۰ TRY سالیانه
9. [https://www.expatica.com/fr/finance/A-guide-to-taxes-in-France\\_۱۰۱۱۵۶.html](https://www.expatica.com/fr/finance/A-guide-to-taxes-in-France_۱۰۱۱۵۶.html)
۱۰. از صفر تا ۹۷۱۰ € سالیانه
۱۱. از صفر تا ۲۴ میلیون تومان سالیانه (براساس لایحه بودجه سال ۱۳۹۷)

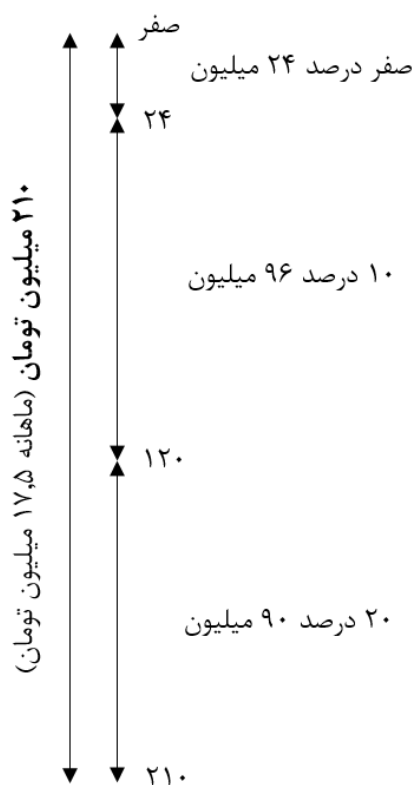


بند الف تبصره ۶:

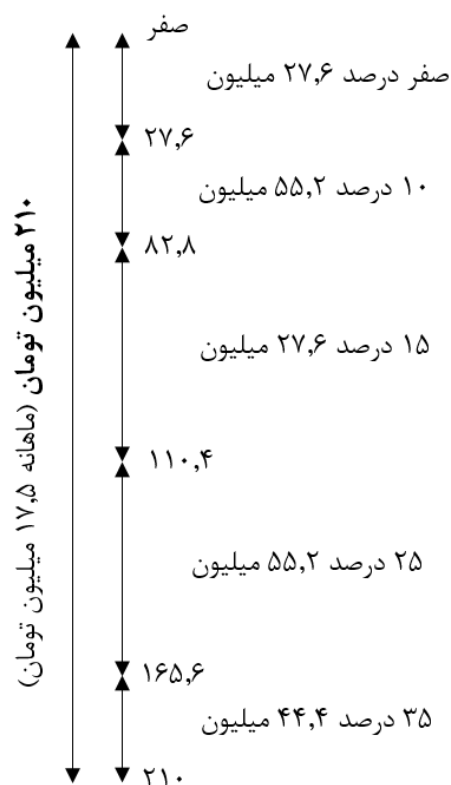
$$۱۰\% \cdot (۱۲۰ - ۲۴) + ۲۰\% \cdot (۲۱۰ - ۱۲۰) = ۲۷,۶$$

پیشنهاد پنج لایه‌ای:

$$۱۰\% \cdot (۸۲,۸ - ۲۷,۶) + ۱۵\% \cdot (۱۱۰,۴ - ۸۲,۸) + ۲۵\% \cdot (۱۶۵,۶ - ۱۱۰,۴) + ۳۵\% \cdot (۲۱۰ - ۱۶۵,۶) = ۳۹$$



بند الف تبصره ۶



پیشنهاد پنج لایه‌ای

با توجه به توضیحات فوق می‌توان جدول زیر را برای محاسبه مالیات بر حقوق در نظر گرفت:

جدول ۱۳. نرخ و طبقات مالیات بر حقوق (پیشنهادی) (تومان-درصد)

سالیانه		ماهانه		مالیات پرداختی (سالیانه)	مالیات پرداختی (ماهانه)	نرخ مالیات بازه (درصد)	نرخ مالیات مؤثر (درصد)
از	تا	از	تا				
صفر	۲۷,۶۰۰,۰۰۰	صفر	۲,۳۰۰,۰۰۰	۰	۰	۰	۰
۲۷,۶۰۰,۰۰۰	۸۲,۸۰۰,۰۰۰	۲,۳۰۰,۰۰۰	۶,۹۰۰,۰۰۰	۵۵۲۰,۰۰۰	۴۶۰,۰۰۰	۱۰	۶/۶
۸۲,۸۰۰,۰۰۰	۱۱۰,۴۰۰,۰۰۰	۶,۹۰۰,۰۰۰	۹,۲۰۰,۰۰۰	۴۱۴۰,۰۰۰	۳۴۵,۰۰۰	۱۵	۸/۷
۱۱۰,۴۰۰,۰۰۰	۱۶۵,۶۰۰,۰۰۰	۹,۲۰۰,۰۰۰	۱۳,۸۰۰,۰۰۰	۱۳,۸۰۰,۰۰۰	۱,۱۵۰,۰۰۰	۲۵	۱۴/۱
۱۶۵,۶۰۰,۰۰۰	بیشتر	۱۳,۸۰۰,۰۰۰	بیشتر*	۱۵,۵۴۰,۰۰۰	۱,۲۹۵,۰۰۰	۳۵	
				***۳۹,۰۰۰,۰۰۰	**۳,۲۵۰,۰۰۰		

\* به‌عنوان مثال در اینجا مبلغ ۱۷,۵۰۰,۰۰۰ تومان در ماه در نظر گرفته شده است که مالیات پرداختی ماهیانه در این لایه مبلغ

۱,۲۹۵,۰۰۰ تومان خواهد بود و مالیات پرداختی سالیانه ۱۵,۵۴۰,۰۰۰ تومان خواهد بود.

\*\* مجموع مالیات پرداختی ماهیانه.

\*\*\* مجموع مالیات پرداختی سالیانه.



## پیوست ۲. توضیحات بند «ه» تبصره «۶»

دولت از سال ۱۳۹۲ به بعد با هدف حمایت و توسعه تولید انرژی‌های تجدیدپذیر و همچنین اجرای طرح‌های توسعه و نگهداری شبکه‌های برق روستایی در قانون بودجه سالیانه کشور مقرر کرد که علاوه بر دریافت بهای برق مصرفی، به‌ازای هر کیلووات ساعت فروخته شده، مبلغ ثابتی به‌عنوان عوارض از مشترکان به‌استثنای مشترکان خانگی روستایی اخذ شود. عوارض مذکور طی سال‌های ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۵ مقدار ۳۰ ریال تعیین شد. در قانون بودجه سال ۱۳۹۶ عوارض برق به ۵۰ ریال هر کیلووات ساعت رسید که این رقم از سوی دولت در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ با افزایش ۲۰ درصدی، ۶۰ ریال به‌ازای هر کیلووات ساعت برق پیشنهاد شده است.<sup>۱</sup>

با وجود حمایت و تأکید بر اخذ عوارض از مصرف برق برای اهداف توسعه‌ای و بهبود الگوی مصرف، شیوه کنونی اخذ عوارض ( اعم از عوارض برق، آب و گاز که موضوع سایر بندهای این تبصره هستند) عادلانه و منصفانه نیست. هرچند که براساس ادبیات اقتصادی هرگونه وضع مالیات و عوارض بر کالاها و خدمات به کاهش مصرف منجر می‌شود، لکن در این شیوه اخذ عوارض از مصرف برق که بدون توجه به الگوی مصرف خانوارها صرفاً مبلغ ثابتی به‌ازای هر کیلووات ساعت برق دریافت می‌کنند و تمایزی میان مشترکان پرمصرف و مشترکان کم‌مصرف (مشترکانی که در راستای منافع ملی مصرف می‌کنند) قائل نمی‌شوند، تغییرات زیادی در جهت کاهش مصرف برق ایجاد نمی‌گردد. با محاسبات ساده‌ای که در ادامه خواهد آمد می‌توان نشان داد که در این شیوه از وضع عوارض، فشار مالی وارد بر مشترکان کم‌مصرف بیشتر از مشترکان پرمصرف است. به‌عبارت دیگر کاهش به‌وجود آمده در مصرف برق بیشتر از ناحیه مشترکین کم‌مصرف (با الگوی مناسب مصرف) بوده است و از آنجا که عوارض مشترکین پرمصرف نیز در طول دامنه مصرف همچنان مبلغ ثابتی به‌ازای هر کیلووات ساعت است، هزینه عوارض اضافه شده به آنها نسبت به کل هزینه برق (شامل بهای برق و عوارض آن) مرتباً کاهش یافته بنابراین تلاش کمتری در جهت کاهش مصرف برق و بهبود الگوی مصرف خود می‌نمایند.

بررسی‌ها نشان از آن دارد که میان مصرف برق و درآمد خانوار رابطه مستقیم وجود دارد،<sup>۲</sup> بنابراین عمدتاً خانوارهای کم‌مصرف از میان خانواده‌های با درآمد پایین‌تر می‌باشند. لذا حمایت از مستضعفین و دهک‌های پایین درآمدی در قیمتگذاری و وضع عوارض بر آب، برق و گاز باید به‌گونه‌ای باشد که به اسراف و زیاده‌روی در مصرف آنها و فشار بر منابع عمومی منجر نگردد (البته وضع عوارض به شیوه پیش‌گفته فشار مالی بیشتری را به خانوارهای کم‌درآمد وارد می‌ساخت). قیمت‌های تعیین شده در کشور برای کالاهای مذکور در بسیاری از پلکان‌های مصرف همچنان مشمول یارانه و کمتر از قیمت تمام شده

۱. در سال ۱۳۹۲ برای اخذ عوارض مذکور سقف ربالی در نظر گرفته نشده بود، اما در قانون بودجه سال‌های ۱۳۹۳ و ۱۳۹۴ سقف چهار هزار میلیارد ریال، در قانون بودجه سال ۱۳۹۵ سقف هفت هزار میلیارد ریال و در قانون بودجه سال ۱۳۹۶ مبلغ یازده هزار میلیارد ریال به‌عنوان سقف درآمد ناشی از دریافت عوارض جهت اختصاص به ماده (۵) قانون حمایت از صنعت برق کشور تعیین گردید.

۲. البته میان مصرف آب و گاز با درآمد خانوار نمی‌توان با قاطعیت از وجود چنین رابطه‌ای صحبت کرد.

است. به عبارتی دیگر قیمت یارانه‌ای شامل مشترکین بسیار پرمصرف نیز می‌باشد. یعنی کسانی که بیشتر مصرف کنند، سهم بالاتری از یارانه‌ها را دریافت خواهند کرد.

با توجه به اینکه عمده افراد دهک‌های بالای درآمدی به دلیل بهره‌مندی از مسکن وسیع‌تر و الگوی خاص مصرف، عملاً سرانه مصرفشان خیلی بیشتر از دهک‌های پایین درآمدی است، سرانه برخورداری از یارانه در آنها بالاتر است. بر این اساس، اعطای یارانه‌ها از حیث بازتوزیعی برخلاف هدف اولیه آن یعنی حمایت از دهک‌های پایین درآمدی عمل می‌کنند. مادامی که قیمت‌های این کالاها فاصله زیادی با قیمت‌های واقعی (بدون یارانه) داشته باشد، اعمال عوارض یکسان و یکنواخت بر مصرف (فارغ از میزان مصرف)، صرفاً فشار مالی خانوارهای پایین‌درآمدی را افزایش خواهد داد. بنابراین با اصلاح اخذ عوارض از مصرف برق می‌توان ضمن بهبود الگوی مصرف با تأکید بر مشترکان پرمصرف، وضعیت قیمتگذاری پلکانی کنونی را که کارآمدی خود را از دست داده است اصلاح کرد و بدون فشار به خانوارهای کم‌مصرف و یا مستضعف، منابع مالی قابل توجهی برای دولت فراهم نمود.

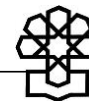
با استفاده از مثال ذیل می‌توان نشان داد که فشار مالی مشترکان کم‌مصرف بیشتر از مشترکین پرمصرف است و به همین دلیل تغییر چندانی در الگوی مصرف آنها ایجاد نخواهد کرد. در این مثال با توجه به قیمت‌های برق در سال ۱۳۹۶ فشار مالی اخذ عوارض برق از دو خانوار مشابه لکن با الگوهای مصرف متفاوت که به ترتیب ۲۰۰ و ۳۵۰ کیلووات ساعت برق مصرف می‌کنند، به شرح ذیل است:

$$x = \frac{200 \times 60}{100 \times 450 + 100 \times 525} \times 100 = 12\%$$

$$x = \frac{350 \times 60}{100 \times 450 + 100 \times 525 + 100 \times 1125 + 50 \times 2025} = 8\%$$

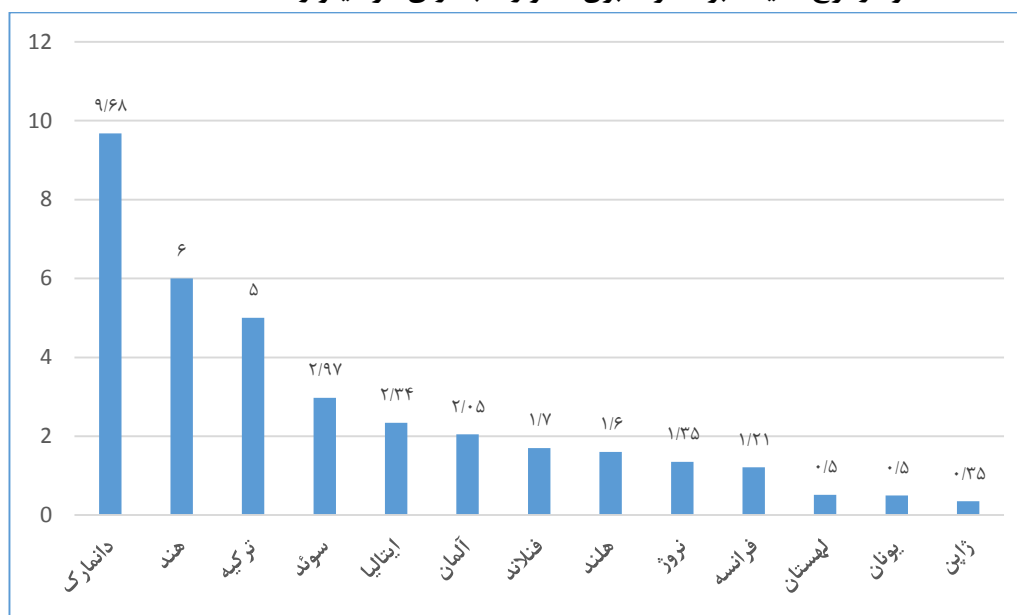
شایان ذکر است که در نظر گرفتن ملاحظات منطقه‌ای نظیر گرمسیر و یا سردسیر بودن، اخذ عوارض به شیوه کنونی را به مراتب ناعادلانه‌تر خواهد کرد و می‌تواند اهداف سیاستگذار را مبنی بر حمایت از مناطق گرمسیر در اخذ بهای برق به قیمت کمتر خنثی نماید.

بررسی تجربیات سایر کشورها مؤید آن است که کشورهای دیگر نیز علاوه بر اخذ قیمت تمام شده برق و مالیات بر ارزش افزوده از مصرف‌کنندگان، عوارض دیگری نیز اخذ می‌کنند. بسیاری از کشورها ضمن طبقه‌بندی مشترکین برق به تولیدکنندگان، شرکت‌های ارائه‌دهنده خدمات، خانوارها و ... نرخ‌های متفاوتی را بر آنها وضع می‌نمایند. عمده کشورهای مورد بررسی نرخ مالیاتی ثابتی را (به جای وضع مبلغ ثابت) از میزان بهای تمام شده برق مصرف‌کنندگان اخذ می‌کنند. هرچند در مواردی نیز با طبقه‌بندی



مصرف مشترکین، از هر طبقه از مصرف برق مبلغ ثابتی را به عنوان عوارض دریافت می کنند. در نمودار ذیل نرخ مالیات (عوارض) بر مصرف برق برای خانوارها برای کشورهای نظیر آلمان، دانمارک، نروژ، ایتالیا، فرانسه، هند و ... ارائه شده است:

نمودار نرخ مالیات بر مصرف برق خانوارها به ازای هر کیلو وات ساعت



به طور کلی برای اصلاح شیوه کنونی اصلاح عوارض برق دو راه حل پیشنهاد می شود:  
در راه حل اول می توان برای هر یک از پله های مصرف (بازه های مصرف) مبلغ متفاوتی به عنوان عوارض تعیین کرد، به طوری که به منظور تشویق مشترکان به مصرف کمتر، پلکان اول را (از ۰ تا ۱۰۰ کیلووات ساعت) از پرداخت عوارض معاف کرد و از پلکان های بعدی به دریافت عوارض با شیب ملایم مبادرت ورزید و همچنین مشترکانی که بیشتر از میزان متوسط برق مصرف می کنند را به پرداخت عوارض به نسبت بیشتری ملزم کرد.

در راه حل پیشنهادی دوم می توان عوارض برق را به صورت درصدی از میزان بهای برق مصرف شده توسط مشترکان محاسبه و دریافت کرد. در این شیوه از اخذ عوارض، با افزایش میزان مصرف فرد عوارض پرداختی نیز به طور متناسب تغییر می کند. با در نظر داشتن مبلغ درآمد مطلوب از محل دریافت عوارض، نرخ (درصد) عوارض برق به صورت ذیل تعیین می شود.

$$X = \frac{\text{درآمد مطلوب از محل دریافت عوارض برق}}{\text{درآمد حاصل از فروش برق در کل کشور}} \times 100$$

شایان ذکر است که در راه‌حل پیشنهادی اول اصلاح الگوی مصرف خانوارها و تشویق به کاهش مصرف در جهت کمک به خانوارهای کم‌درآمد در اولویت قرار دارد، لکن در الگوی دوم ضمن کاهش اندک در میزان فشار مالی خانوارهای کم‌درآمد، می‌توان منابع مالی بیشتری را نصیب دولت گرداند. محاسبات علمی با توجه به پیش‌بینی‌های مصرف برق در سال آینده توسط خانوارها نشان می‌دهد که اگر دولت با نرخ ۹ درصد میزان بهای برق مصرفی خانوارها را (بدون توجه به نوع مناطق از لحاظ گرمسیری بودن) مشمول عوارض کند، درآمد پیش‌بینی شده در لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ پانزده هزار میلیارد ریال (۱۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰) محقق خواهد شد و همچنین رعایت انصاف و برابری نیز صورت گرفته است.

بنابراین به‌طور کلی اصلاح روش کنونی سه هدف را دنبال می‌کند:

اولاً به اصلاح بهتر الگوی مصرف خانوارها به‌ویژه خانوارهای پرمصرف منجر خواهد شد. دوماً فشار مالی کمتری به خانوارهای کم‌مصرف (بالاخص خانوارهای کم‌درآمد) وارد می‌کند و با افزایش مصرف سهم عوارض از کل هزینه‌ها حداقل به‌طور متناسب رشد می‌کند به‌گونه‌ای که در پلکان‌های نهایی مصرف، عوارض سهم بیشتری از هزینه‌ها را تشکیل می‌دهد. سوماً اهداف سیاستگذار درخصوص حمایت‌های منطقه‌ای از مصرف‌کنندگان در مناطق گرمسیر در فصل گرما و مناطق سردسیر در فصل سرما را نقض نمی‌کند.



## منابع و مأخذ

۱. قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۳۸۷.
۲. قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۹۰.
۳. قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۹۴.
۴. قوانین بودجه سنواتی در سال‌های مختلف.
۵. گزارش‌های عملکرد مالی دولت در سال‌های مختلف.
۶. لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ کل کشور.
۷. گزارش‌های مرکز آمار پیرامون متوسط هزینه و درآمدهای خانوار در سال ۱۳۹۵  
(\_shahri.pdf\۱\۱۳۹۶/News/ · <https://www.amar.org.ir/Portals/>)
8. <https://www.bankrate.com/calculators/tax-planning/payroll-tax-deductions-calculator.aspx>
9. <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Korea-Individual-Taxes-on-personal-income>
10. <https://www.gov.uk/guidance/rates-and-thresholds-for-employers-2017-to-2018>.
11. <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/12/2011/turkey-income-tax.html>
12. [https://www.expatca.com/fr/finance/A-guide-to-taxes-in-France\\_101156.html](https://www.expatca.com/fr/finance/A-guide-to-taxes-in-France_101156.html)



مرکز پژوهش‌ها  
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۵۶۹۲

شناسنامه گزارش

شماره چاپ: ۷۶۰

دوره دهم - سال دوم

شماره ثبت: ۳۴۸

تاریخ چاپ: ۱۳۹۶/۹/۲۱

عنوان گزارش: بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۹۷ کل کشور ۵۶. درآمدهای مالیاتی (ویرایش اول)

نام دفتر: مطالعات اقتصاد بخش عمومی (گروه مالیه عمومی)

تهیه و تدوین کنندگان: رمضانعلی مروی، هادی ترابی‌فر، عبدالرضا ارسطو

ناظران علمی: محمد قاسمی، سیدمحمدهادی سبحانیان

اظهار نظر کننده: احمد غفارزاده

متقاضی: کمیسیون برنامه، بودجه و محاسبات

ویراستار تخصصی: —

ویراستار ادبی: —



واژه‌های کلیدی: —

تاریخ انتشار: ۱۳۹۶/۱۰/۱۲