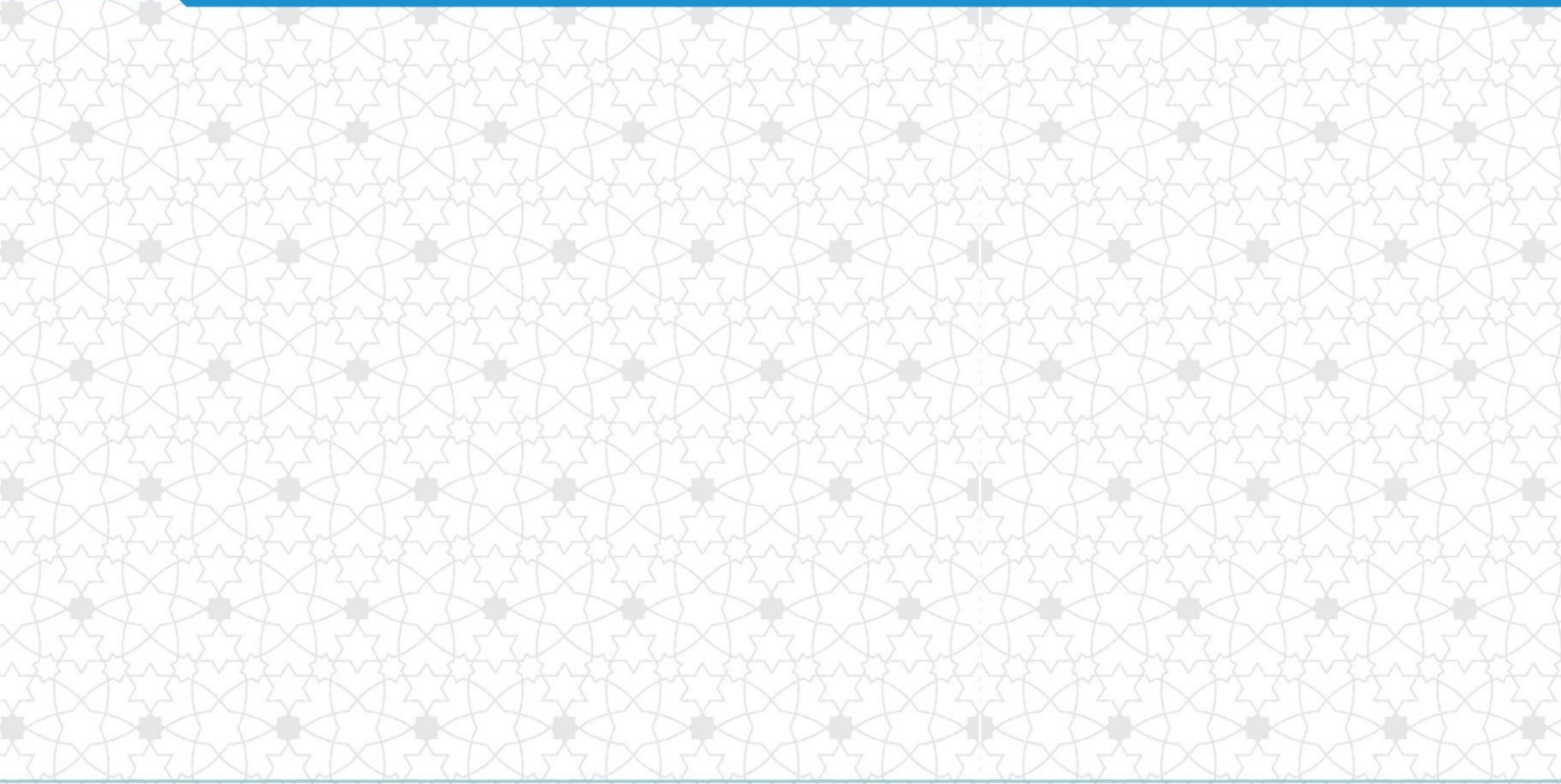




بررسی لایحه برنامه هفتم توسعه (۵۸): موضوعات راهبردی بخش عمومی (نظام مالیاتی)





مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۹۱۶۱

کد موضوعی: ۲۳۰

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: بررسی لایحه برنامه هفتم توسعه (۵۸): موضوعات راهبردی بخش عمومی (نظام مالیاتی)

نام دفتر: مطالعات بخش عمومی

تهیه و تدوین کنندگان: محمدحسین عزیزیان، مهدی سرمست شوشتری

ناظران علمی: سیدعباس پرهیزکاری، سید محمد حسین فاطمی، هادی ترابی فر

ویراستار تخصصی: —

ویراستار ادبی: سیده مرضیه موسوی راد

واژه‌های کلیدی:

۱. مالیات

۲. اصلاحات مالیاتی

۳. برنامه هفتم توسعه

۴. مالیات بر ارزش افزوده



تاریخ انتشار: ۱۴۰۲/۵/۳

فهرست مطالب

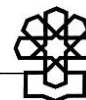
۱	چکیده
۱	خلاصه مدیریتی
۳	مقدمه
۴	۱. بررسی اصلاحات نظام مالیاتی در احکام مالیاتی برنامه هفتم
۴	۱-۱. افزایش نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی
۵	۱-۱-۱. بررسی نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران و سایر کشورها
۷	۱-۱-۲. علل پایین بودن نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی
۸	۱-۱-۳. اقدامات اصلاحی لازم برای افزایش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی
۱۰	۱-۱-۴. بررسی هدف‌گذاری لایحه برنامه هفتم در خصوص نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی
۱۱	۱-۲. افزایش سهم مالیات در بودجه عمومی کشور
۱۴	۱-۳. اصلاح نظام مالیات بر ارزش افزوده
۱۶	۱-۳-۱. بررسی نرخ مالیات بر ارزش افزوده در ایران و آثار افزایش آن
۲۱	۱-۳-۲. بازطراحی معافیت‌های مالیاتی ارزش افزوده
۲۲	۱-۴. مدیریت و هدفمندسازی معافیت‌های مالیاتی
۲۳	۱-۴-۱. شفافیت مخارج مالیاتی
۲۵	۱-۴-۲. حذف معافیت سود سپرده اشخاص حقوقی
۲۷	۱-۴-۳. اصلاح معافیت مالیاتی فعالان بزرگ بخش کشاورزی
۲۷	۱-۵. تصویب مالیات بر مجموع درآمد
۲۹	۱-۶. ادغام وظایف وصول حق بیمه و اخذ مالیات
۳۰	جمع‌بندی
۴۰	منابع و مأخذ

فهرست نمودارها

- نمودار ۱. روند نسبت مالیات بر تولید ناخالص داخلی در ایران..... ۵
- نمودار ۲. میانگین غیروزی نسبت مالیات بر تولید ناخالص داخلی میان کشورهای OECD بین سال‌های ۱۹۶۵ تا ۲۰۲۱..... ۶
- نمودار ۳. نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی کشورهای منتخب و متوسط کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه. اطلاعات مربوط به ایران و سایر کشورها مبتنی بر اطلاعات سال ۲۰۲۰ است..... ۷
- نمودار ۴. عملکرد درآمدهای مالیاتی نسبت به منابع عمومی..... ۱۲
- نمودار ۵. سهم درآمدهای نفتی و درآمدهای مالیاتی و گمرکی از منابع عمومی دولت..... ۱۳
- نمودار ۶. نسبت درآمدهای مالیاتی به هزینه‌های جاری در سال‌های گذشته..... ۱۴
- نمودار ۷. روند نسبت مالیات بر ارزش افزوده به تولید ناخالص داخلی کشور..... ۱۵
- نمودار ۸. نسبت درآمد مالیات بر ارزش افزوده (با احتساب سهم شهرداری‌ها) به تولید ناخالص داخلی کشورهای منتخب و متوسط کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه. اطلاعات مربوط به ایران مبتنی بر اطلاعات سال ۱۴۰۱ و سایر کشورها مبتنی بر اطلاعات سال ۲۰۲۰ است..... ۱۶
- نمودار ۹. نرخ مالیات ارزش افزوده یا مالیات بر فروش در کشورهای مختلف در سال ۲۰۲۲..... ۱۷
- نمودار ۱۰. روند متوسط نرخ مالیات ارزش افزوده در کشورهای OECD..... ۱۸
- نمودار ۱۱. متوسط مخارج مالیاتی ناشی از کاهش نرخ مالیات بر ارزش افزوده اقلام در میان کشورهای OECD..... ۲۲
- نمودار ۱۲. سهم هریک از معافیت‌های اشخاص حقوقی از کل بار مالیاتی معافیت‌های اشخاص حقوقی در سال ۱۴۰۱..... ۲۴

فهرست جداول

- جدول ۱. برآورد تغییرات درآمدهای مالیاتی مطابق برخی از احکام لایحه برنامه..... ۱۱
- جدول ۲. سهم کالا و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده از کل سبد کالا و خدمات مصرفی..... ۱۹
- جدول ۳. بررسی آثار قیمتی یک واحد درصد افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده..... ۱۹
- جدول ۴. مثال فرضی از شرایطی که بهره‌مندی مطلق خانوار پردرآمد..... ۲۱
- جدول ۵. بار مالیاتی مهم‌ترین موارد معافیت اشخاص حقوقی در سال ۱۴۰۱..... ۲۵
- جدول ۶. مقایسه سود و زیان دریافت تسهیلات..... ۲۶
- جدول ۷. اظهار نظر کارشناسی در خصوص احکام لایحه برنامه هفتم توسعه..... ۳۲



بررسی لایحه برنامه هفتم توسعه (۵۸): موضوعات راهبردی بخش عمومی (نظام مالیاتی)

چکیده

مالیات یکی از مؤلفه‌های اثرگذار بر پیشرفت و توسعه است. از همین رو مسئله گزارش حاضر این است که نظام مالیاتی در شرایط کنونی چه آسیب‌هایی دارد و چگونه طی برنامه هفتم به‌نحوی متحول شود تا مالیات بتواند ابزاری جهت اهداف توسعه و پیشرفت اقتصادی همچون مهار تورم، رشد پایدار، ارتقای عدالت اجتماعی و ابزار تنظیم‌گری در جذابیت‌زدایی از فعالیت‌های نامولد و هدایت به سمت تولید باشد؟ پاسخ به مسئله فوق از طریق مطالعات جهانی، تجارب داخلی و یافته‌های سایر گزارشات پژوهشی این مرکز است. یافته‌های گزارش حاکی از این است که: لازم است طی برنامه هفتم توسعه، اقداماتی همچون افزایش نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی و افزایش نسبت مالیات به اعتبارات هزینه‌ای بودجه، افزایش نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده و جایگزینی اعتبار مالیاتی به‌جای معافیت ارزش‌افزوده، شفافیت مخارج مالیاتی، کاهش معافیت‌های زائد و غیره‌دفعند، اصلاح ترکیب درآمدهای مالیاتی و استقرار مالیات بر مجموع درآمد و ادغام وظایف وصول حق بیمه و مالیات، انجام گیرد. ضروری است اقدامات مذکور در قالب تکالیف قانونی در قانون برنامه هفتم توسعه انعکاس یابد تا سنج‌های برای ارزیابی نظام مالیاتی در پنج سال آینده باشد.

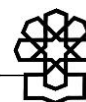
خلاصه مدیریتی

دانش اقتصاد و تجربه جهانی نشان می‌دهد مالیات می‌تواند به‌عنوان یک ابزار کلیدی نقش مهمی در تحقق اهداف توسعه و پیشرفت اقتصادی داشته باشد. یکی از مهم‌ترین راهکارهای کاهش کسری بودجه و ایجاد درآمدهای پایدار برای دولت و در عین حال یکی از بهترین سازوکارهای گسترش عدالت، کاهش نابرابری و رفع فقر، طراحی بهینه قوانین و رویه‌های اجرای نظام مالیاتی است. مسئله اصلی این گزارش این است که: چگونه طی برنامه هفتم نظام مالیاتی متحول شود تا مالیات بتواند ابزاری جهت اهداف توسعه و پیشرفت اقتصادی همچون مهار تورم، رشد پایدار، ارتقای عدالت اجتماعی و ابزار تنظیم‌گری در جذابیت‌زدایی از فعالیت‌های نامولد و هدایت به سمت تولید باشد؟

با توجه به اینکه در بند «۴» سیاست‌های کلی برنامه هفتم به‌عنوان اصلی‌ترین سند بالادستی تدوین برنامه هفتم توسعه آمده است: «ایجاد تحول در نظام مالیاتی با رویکرد تبدیل مالیات به منبع اصلی تأمین بودجه جاری دولت، ایجاد پایه‌های مالیاتی جدید، جلوگیری از فرار مالیاتی و تقویت نقش هدایت و تنظیم‌گری مالیات در اقتصاد با تأکید بر رونق تولید و عدالت مالیاتی»؛ بنابراین ضروری است احکام برنامه هفتم توسعه با توجه براساس رهنمودهای این بند از سیاست‌های کلی تدوین شود. بر این اساس نقاط قوت و ضعف بندهای مالیاتی لایحه

برنامه هفتم توسعه به شرح زیر است:

۱. **افزایش نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی افزایش نسبت مالیات به اعتبارات هزینه‌ای بودجه کشور.** این حکم از نقاط قوت لایحه است و این هدف برای کنترل کسری بودجه و تورم بلندمدت ضروری است و از طریق هوشمندسازی مالیاتی، کنترل فرار مالیاتی، ساماندهی معافیت‌های مالیاتی، وضع پایه‌های جدید مالیاتی و استقرار الگوی مالیات بر مجموع درآمد قابل تحقق است. البته «نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی ۱۰٪» که در لایحه آمده مقداری دور از انتظار است و بهتر است این نسبت به ۸٪ تغییر یابد.
۲. **افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده** با این اقدام می‌توان ضمن افزایش درآمدهای مالیاتی و تحقق اهداف کمی بند قبل، بار مالیاتی را از دوش تولیدکننده کاهش و درآمدهای مالیاتی را نیز افزایش داد که این بند نیز از نقاط قوت لایحه است. لازم به توجه است که به دلیل معافیت‌های گسترده مالیات بر ارزش افزوده، بار این مالیات بر دهک‌های پایین نخواهد بود؛ البته می‌توان اعتبار مالیاتی را جایگزین معافیت مالیات بر ارزش افزوده کرد تا بهره‌مندی دهک‌های پایین از کمک‌های مالیاتی افزایش یابد. لازم است در قانون برنامه الزام به جایگزینی اعتبار مالیاتی و معافیت مالیات بر ارزش افزوده انجام گیرد.
۳. **شفافیت مخارج مالیاتی (مجموع معافیت‌ها، تخفیفات و ترجیحات مالیاتی)؛** برآورد میزان ریالی تمامی معافیت‌ها و تخفیفات مالیاتی هم موجب شفافیت بودجه خواهد شد و هم یک شاخص مهم برای تصمیم‌گیری در خصوص سیاست‌های مالیاتی است. در پیوست بودجه قرار دادن آن نیز همچون سایر کشورها روند بودجه‌ریزی را شفاف‌تر و تصمیم‌گیری را آسان می‌سازد. خوشبختانه حکم در لایحه برنامه هفتم توسعه آورده شده است.
۴. **کاهش معافیت‌های زائد و غیر هدفمند؛** با توجه به اینکه بسیاری از معافیت‌های مالیاتی کارآمدی لازم را ندارند و موجب توزیع رانت و کاهش درآمدهای دولت و بعضاً باعث افزایش نابرابری و اختلال در بازار شده‌اند، ضروری است که معافیت‌های مالیاتی به‌نحوی بازطراحی شوند که اصابت به هدف داشته باشند و درآمدهای دولت نیز افزایش یابد. وجود چنین معافیت‌های غیرهدفمندی موجب بروز پدیده خزش معافیت‌های مالیاتی (تلاش برای معاف شدن گروه‌های مختلف) و نیز افزایش عدم شفافیت در فعالیت‌های مذکور می‌شود؛ مسائلی که هم‌اکنون به‌دلیل دامنه گسترده معافیت‌ها در قوانین مالیاتی ایران شاهد آن هستیم. در لایحه حکمی آمده که در پایان برنامه، پنجاه درصد (۵۰٪) معافیت‌ها کاهش یابد؛ که حکم مناسبی است.
۵. **اصلاح ترکیب درآمدهای مالیاتی و استقرار مالیات بر مجموع درآمد؛** در شرایط کنونی اقتصاد ایران یکی از اقدامات اجتناب‌ناپذیر برای اصلاح ساختار بودجه و اصلاح نظام مالیاتی که آثار ارزشمندی از جمله کاهش برقراری عدالت میان درآمدهای مختلف، نابرابری، رفع فقر و ارتقای عدالت اجتماعی را به بار خواهد آورد، استقرار نظام مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی است. الزام به استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد از دیگر نقاط قوت لایحه است.
۶. **ادغام وظایف وصول حق بیمه و اخذ مالیات؛** به‌منظور سهولت کسب‌وکارها، جلوگیری از تعارض اطلاعات بیمه و مالیات، کاهش فرار مالیاتی، جلوگیری از مراجعه و حسابرسی مضاعف کسب‌وکار و حذف برخی هزینه‌های اجرایی این اقدام ضروری است. این بند نیز در لایحه آمده است ولی ضمانت اجرایی آن پایین است و لازم است دولت به این امر مکلف شود.



لازم است موارد فوق در قالب پیشنهادات اصلاحی یا الخاقی به‌عنوان تکالیف قانونی در قانون برنامه هفتم توسعه منعکس شوند. همچنین علاوه بر تحولات فوق که بیشتر جنبه تقنین دارند، ضروری است دولت در سال‌های ابتدای برنامه هفتم بر اجرای کامل قوانین جدیدالتصویب یا در حال تصویب مالیاتی به‌ویژه قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و مالیات بر عایدی سرمایه اهتمام ویژه داشته باشد. امید است با انجام اصلاحات فوق طی برنامه هفتم توسعه، نظام مالیاتی به نفع تولید تحول یابد و مالیات به ابزاری در راستای اهداف توسعه و پیشرفت اقتصادی همچون رشد اقتصادی، مهار تورم، کاهش وابستگی بودجه به درآمدهای نفتی و افزایش عدالت اجتماعی تبدیل شود.

مقدمه

مالیات از جنبه‌های مختلفی می‌تواند بر روند توسعه اقتصادی کشور اثرگذار باشد. از این منظر جایگاه مالیات در برنامه‌های توسعه پنج ساله اهمیت بسزایی پیدا می‌کند و ضروری است متناسب با اهداف توسعه و پیشرفت ترسیم شده در سیاست‌های کلی برنامه هفتم و مواد ابتدایی برنامه، نظام مالیاتی نیز تحول یابد. نقشه راه تحول نظام مالیاتی طی پنج سال آتی و متناسب با اهداف توسعه و پیشرفت اقتصادی به‌نحو الزام‌آور باید در احکام قانون برنامه توسعه پنج‌ساله منعکس شود. سیاست‌های کلی برنامه هفتم با اولویت اصلی «پیشرفت اقتصادی توأم با عدالت» ابلاغ شد و اهدافی که در سیاست‌های کلی برنامه هفتم و مواد ابتدایی لایحه برنامه هفتم برای توسعه اقتصادی ترسیم شده، عبارتند از: رشد اقتصادی سالیانه ۸٪، تورم تک‌رقمی، تأکید بر عدالت و جذابیت‌زدایی از فعالیت‌های غیرمولد. احکام مالیاتی قانون برنامه نیز باید بر این اساس تنظیم و تدوین شود.

پیش از آن لازم است به کارکرد مالیات در اقتصاد توجه شود. اولین و مهم‌ترین کارکرد مالیات، تأمین منابع مالی جهت ارائه کالا و خدمات عمومی توسط دولت است. خدمات عمومی همچون امنیت، بهداشت و درمان، آموزش پایه و آموزش عالی و خدمات اداری ضروری، توسط بخش خصوصی یا قابلیت تولید ندارند یا عدالت ایجاد می‌کند که توسط دولت ارائه شوند. بنابراین این خدمات باید از طریق مالیات‌های عادلانه تأمین مالی شود. به عبارت دیگر مالیات یعنی مشارکت عمومی اعضای جامعه در اداره بهتر کشور، البته مالیات کارکردهای مهم دیگری نیز دارد که عبارتند از: تنظیم‌گری و بازتوزیع. مالیات تنظیمی همچون مالیات بر عایدی سرمایه (CGT)، مالیات بر خانه‌های خالی، مالیات بر واحدهای آلاینده محیط زیست و مالیات بر کالاهای آسیب‌رسان به سلامت، باعث اصلاح رفتار اقتصادی مردم می‌شوند به‌نحوی که موجب ایجاد اختلال در اقتصاد کشور نشود. مالیات بر عایدی سرمایه (CGT) کارکرد ایجاد هزینه برای فعالیت‌های غیرمولد و ترغیب به سمت سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های مولد را دارد. مالیات بر خانه‌های خالی یا سایر پایه‌های مالیاتی حوزه املاک کارکرد تنظیم بازار مسکن و جلوگیری از احتکار ملک را دارد و مالیات‌های زیست‌محیطی یا مالیات سبز نقش حفاظت از محیط زیست و جلوگیری از تخریب فضای مساعد زندگی برای نسل‌های بعد را دارد. از دیگر کارکردهای مالیات، بازتوزیع و بهبود فاصله طبقاتی است. با استفاده از مالیات با نرخ‌های تصاعدی و معافیت پایه می‌توان منابعی از اقشار پردرآمد جامعه اخذ کرد و به‌صورت خدمات عمومی یا یارانه مستقیم به اقشار هدف یعنی دهک‌های پایین یا عموم مردم ارائه نمود. در برخی از کشورهای توسعه‌یافته ضریب جینی

که مهم‌ترین شاخص اندازه‌گیری فاصله طبقاتی است، بعد از وضع انواع مالیات‌ها، تقریباً نصف می‌شود که نشان‌دهنده تأثیر شگرف مالیات بر بهبود عدالت اجتماعی است.^۱

برای تحقق اهداف فوق قوانین مالیاتی و رویه‌های اجرایی مالیات‌ستانی باید به‌نحو عادلانه، کارا، ساده و هوشمند طراحی شود. طی برنامه هفتم توسعه باید آسیب‌های نظام مالیاتی فعلی که مانع ایجاد توسعه و پیشرفت، مهار تورم و ایجاد عدالت شده است را شناسایی و اصلاح نمود. در ادامه گزارش ضمن اشاره به محتوای احکام مالیاتی لایحه برنامه هفتم توسعه، شاخص‌ها و الزامات رسیدن به نظام مالیاتی مطلوب براساس اهداف تعیین شده برای توسعه و پیشرفت کشور طی برنامه پنج ساله توسعه آینده بررسی خواهد شد.

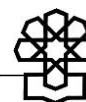
۱. بررسی اصلاحات نظام مالیاتی در احکام مالیاتی برنامه هفتم

سیاست‌های کلی برنامه هفتم با اولویت اصلی «پیشرفت اقتصادی توأم با عدالت» در تاریخ ۱۴۰۱/۶/۲۰ از سوی مقام معظم رهبری به‌عنوان اصلی‌ترین سند بالادستی تدوین برنامه هفتم توسعه ابلاغ شد. در بند «۴» سیاست‌های کلی برنامه هفتم، بر تحول نظام مالیاتی تأکید شده است. در بند «۴» سیاست‌های کلی برنامه هفتم آمده است: «ایجاد تحول در نظام مالیاتی با رویکرد تبدیل مالیات به منبع اصلی تأمین بودجه جاری دولت، ایجاد پایه‌های مالیاتی جدید، جلوگیری از فرار مالیاتی و تقویت نقش هدایت و تنظیم‌گری مالیات در اقتصاد با تأکید بر رونق تولید و عدالت مالیاتی.»^۲ ضروری است برنامه هفتم در محورهای مالیاتی این بند مهم را سرلوحه قرار داده و ملزومات اهداف تعیین شده را فراهم کند. در ادامه گزارش با توجه به احکام موجود در لایحه برنامه هفتم توسعه، به فراخور موضوع الزامات این اهداف بررسی شده و راهکارهایی به‌منظور ارتقای نظام مالیاتی کشور ارائه می‌شود.

۱-۱. افزایش نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی

کشورها به‌منظور تأمین کالای عمومی از قبیل امنیت، حقوق مالکیت و خدمات زیرساختی و همچنین به‌منظور مبارزه با فقر و نابرابری از طریق بازتوزیع منابع، نیازمند اخذ مالیات هستند. هرچه یک کشور توان مالیات‌ستانی بیشتری داشته باشد، خدمات عمومی گسترده‌تری را می‌تواند تأمین مالی کرده و همچنین بیشتر می‌تواند با فقر و نابرابری مبارزه کند. در ایران با توجه به کسری بودجه دولت، افزایش درآمدهای مالیاتی به‌منظور پوشش این کسری بودجه و در نتیجه کاهش تورم از اهمیت دوچندانی برخوردار است. اولین قدم برای شناخت وضعیت درآمدهای عمومی، ایجاد برخی از معیارهای عملکرد متداول است. نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی به‌عنوان یکی از رایج‌ترین معیارها برای اندازه‌گیری تلاش مالیاتی و مقایسه وضعیت درآمدهای مالیاتی کشورهای مختلف مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این قسمت در ابتدا به بررسی درآمدهای مالیاتی ایران در مقایسه با سایر کشورها پرداخته می‌شود. در

۱. برای مثال در کشور فنلاند شاهد کاهش ضریب جینی از ۰.۵۱۸ به ۰.۲۷۳ هستیم. می‌توان شرایط مشابهی را در کشورهای فرانسه، بلژیک، ایرلند و ... نیز مشاهده کرد.
۲. بند «۴» سیاست‌های کلی برنامه هفتم توسعه.

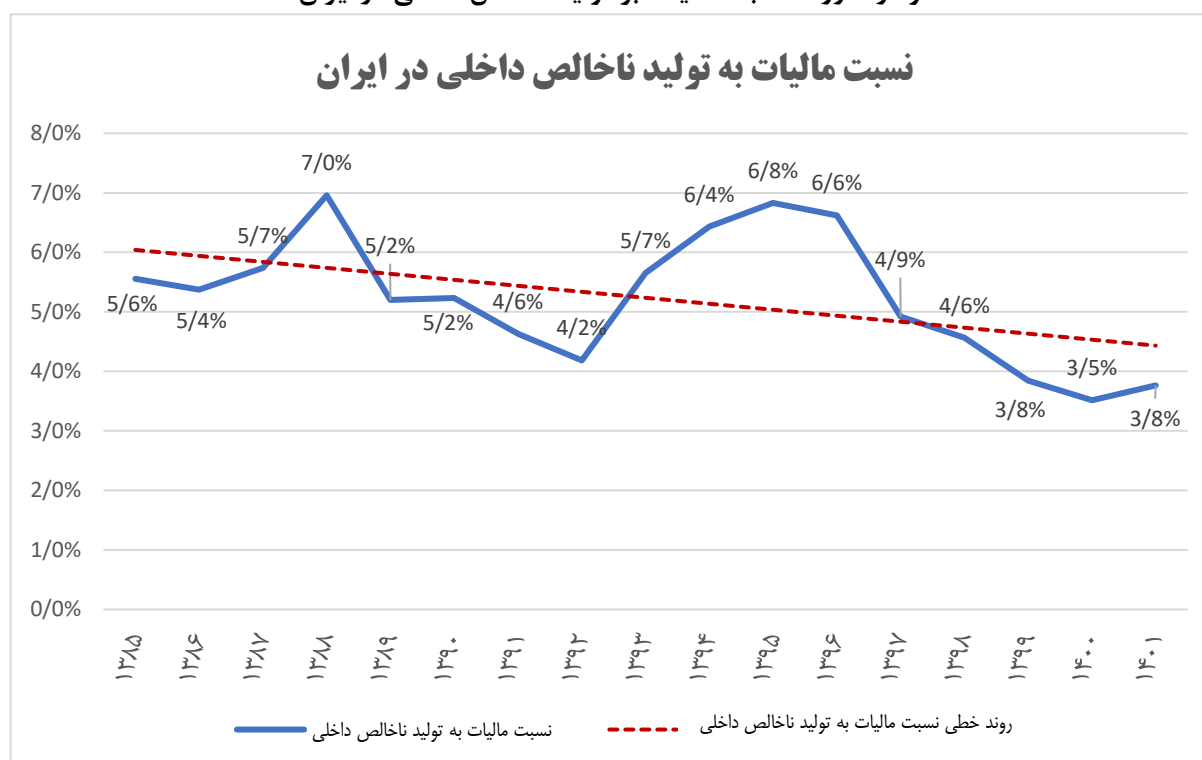


ادامه علل ضعف مالیات‌ستانی در کشور و اقدامات لازم به‌منظور افزایش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی (با توجه به اهداف بیان‌شده در لایحه برنامه هفتم توسعه) بیان می‌شود. درنهایت با توجه به احکام مالیاتی موجود در لایحه برنامه هفتم، هدف‌گذاری برنامه درخصوص نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

۱-۱-۱. بررسی نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران و سایر کشورها

نمودار ۱، وضعیت نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی کشور را در طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۴۰۱ نشان می‌دهد. درآمدهای مالیاتی در این نمودار مشتمل بر مالیات‌های مستقیم، مالیات بر کالا و خدمات و درآمدهای گمرکی است. همان‌طور که در این نمودار مشاهده می‌شود، روند این نسبت در این سال‌ها نزولی بوده و صرفاً در سال ۱۴۰۱، شیب آن اندکی مثبت شده است. در مقایسه روند این معیار با سایر کشورها، مشاهده می‌شود این نسبت برای متوسط کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه^۱ روند مثبتی را طی کرده است. شایان ذکر است که با توجه به حجم قابل توجه سایر منابع درآمدی از بودجه عمومی کشور، افزایش درآمدهای مالیاتی و پوشش بودجه عمومی از محل درآمدهای پایدار یکی از اولویت‌های کشور است که در برنامه ششم توسعه نیز به آن پرداخته شده بود. همچنین به‌منظور پوشش کسری بودجه و رفع ناترازی بودجه و درنتیجه کاهش تورم، افزایش درآمدهای مالیاتی ضروری است.

نمودار ۱. روند نسبت مالیات بر تولید ناخالص داخلی در ایران^۲



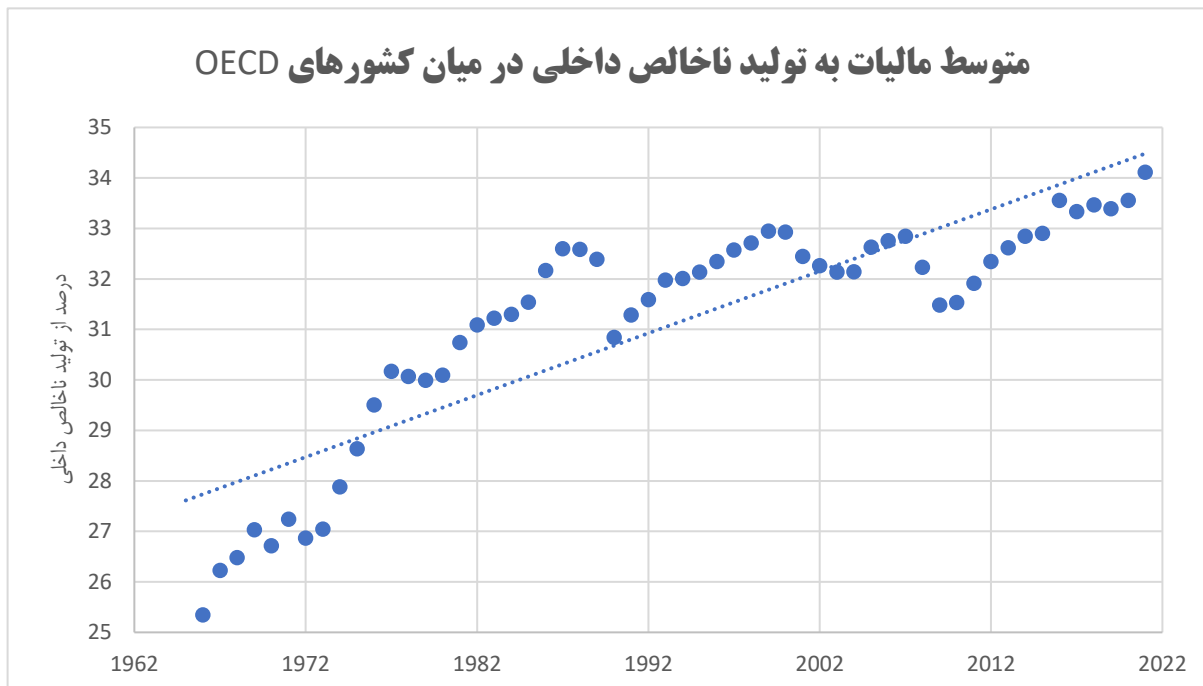
مأخذ: گزارش‌های مالی دولت و مرکز آمار.

1. OECD

۲. مأخذ تولید ناخالص داخلی، مرکز آمار است. درآمدهای مالیاتی مورد بررسی مشتمل بر مالیات‌های مستقیم، مالیات بر کالا و خدمات و درآمدهای گمرکی بوده و فاقد سهم شهرداری‌ها و همچنین پرداخت‌های ناظر به حق بیمه است.

نمودار ۲، روند متوسط غیر وزنی نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی را در میان کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه^۱ نشان می‌دهد. به‌طور کلی می‌توان گفت این نسبت از سال ۱۹۶۵ تاکنون روند افزایشی داشته و از حدود ۲۴.۸ درصد در سال ۱۹۶۵ به ۳۴.۱ درصد در سال ۲۰۲۱ رسیده است. اگر تغییرات این معیار را در بازه مشابه در نمودار ۱، مقایسه کنیم به افزایش از ۳۲/۷۵ درصد به ۳۴/۱۱ درصد خواهیم رسید.

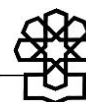
نمودار ۲. میانگین غیر وزنی نسبت مالیات بر تولید ناخالص داخلی میان کشورهای OECD بین سال‌های ۱۹۶۵ تا ۲۰۲۱



Source: OECD Data.

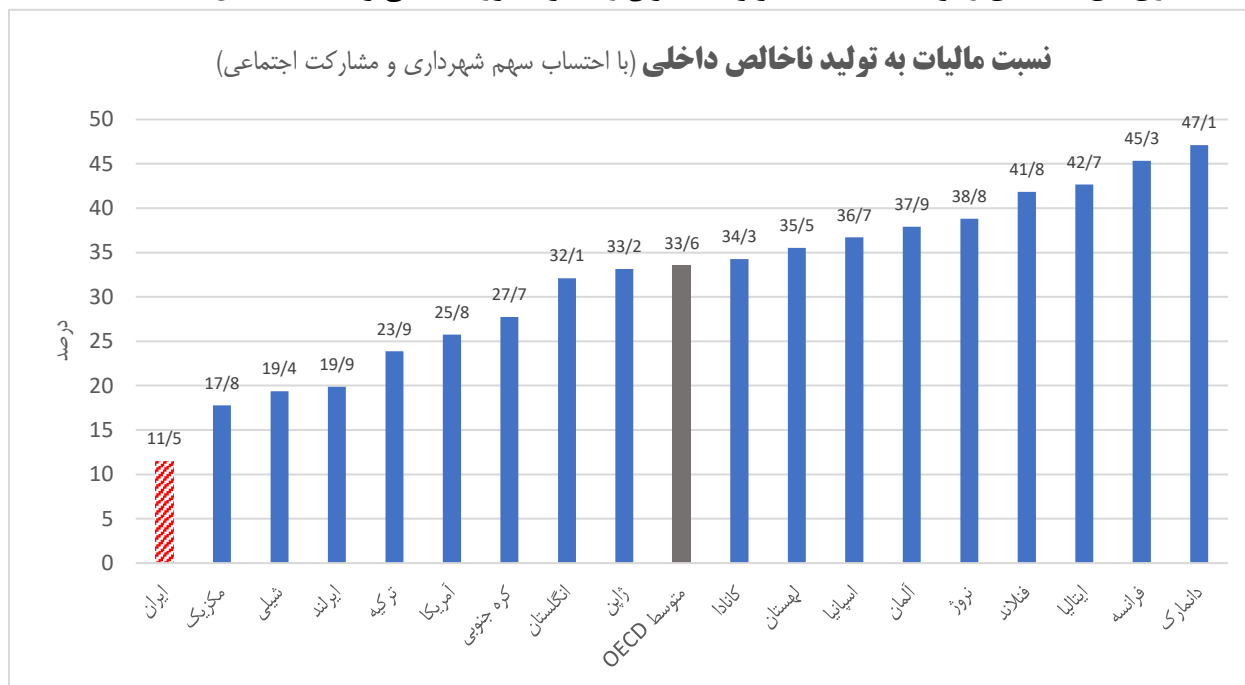
نمودار ۳، به مقایسه نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی ایران و سایر کشورها می‌پردازد. آنچه تاکنون به‌عنوان شاخصی از میزان مالیات در ایران مورد نظر بوده است صرفاً داده‌های منتشر شده از سوی سازمان امور مالیاتی کشور و سازمان گمرک بوده است. درحالی که براساس استانداردهای محاسبه نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، لازم است مواردی از قبیل پرداخت‌های تأمین اجتماعی و مالیات‌های دریافتی دولت‌های محلی (شهرداری‌ها) نیز در میزان مالیات وصولی کشور لحاظ شود. به همین دلیل در این نمودار، میزان پرداخت‌های اجتماعی و مالیات‌های دریافتی دولت‌های محلی (شهرداری‌ها) به درآمد مالیاتی ایران اضافه شده است. شایان ذکر است اعداد این نمودار نمی‌تواند مبنای تصمیم‌گیری در برنامه هفتم توسعه باشد و صرفاً به‌جهت مقایسه وضعیت مالیات‌ستانی در ایران و سایر کشورها قابل استفاده است.

همان‌طور که در نمودار زیر مشاهده می‌شود، پس از انجام تمامی اصلاحات، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران به مقدار قابل توجهی از سایر کشورهای مورد مطالعه کمتر است (۱۲/۲۷ درصد در مقابل



۳۳/۵۶ درصد برای متوسط کشورهای متمرکز عضو (OECD) که بیانگر ضعف نظام مالیات‌ستانی در ایران است.

نمودار ۳. نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی کشورهای منتخب و متوسط کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه. اطلاعات مربوط به ایران و سایر کشورها مبتنی بر اطلاعات سال ۲۰۲۰ است.



مآخذ: گزارش‌های عملکرد مالی دولت، مرکز آمار، سازمان شهرداری‌ها، OECD Revenue Statistics 2022 و محاسبات تحقیق.

شایان ذکر است علی‌رغم روند منفی نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در سالیان اخیر و همچنین اختلاف قابل توجه وضعیت این شاخص در ایران و سایر کشورها، پیش از انجام هرگونه هدف‌گذاری و یا انجام اصلاحات مالیاتی لازم است علل وضعیت فعلی مورد بررسی قرار گرفته و هریک از اصلاحات مالیاتی با توجه به فضای اقتصادی و سیاسی کشور امکان‌سنجی شود. در قسمت بعدی این گزارش علل اختلاف نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی بررسی شده و الزامات لازم به جهت افزایش این شاخص در ایران مورد بحث قرار می‌گیرد.

۱-۱-۲. علل پایین بودن نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی

به‌طور کلی ۳ علت اصلی برای اختلاف توان مالیات‌ستانی دولت‌ها در بین کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه در ادبیات اقتصادی مطرح می‌شود:

۱. **وجود معافیت‌های گسترده:** وجود معافیت‌های گسترده در بعضی از پایه‌های مالیاتی موجب می‌شود علی‌رغم نرخ‌های مشابه مالیاتی، درآمدهای مالیاتی کشورها تفاوت چشمگیری با یکدیگر داشته باشند. با توجه به اینکه بسیاری از معافیت‌های مالیاتی کارآمدی لازم را ندارند و موجب توزیع رانت و کاهش درآمدهای دولت و بعضاً باعث افزایش نابرابری و اختلال در بازار شده‌اند، ضروری است که معافیت‌های مالیاتی به‌نحوی بازطراحی شوند که اصابت به هدف داشته باشند و درآمدهای دولت نیز افزایش یابد. وجود چنین معافیت‌های غیرهدفمندی موجب بروز پدیده خزش معافیت‌های مالیاتی (تلاش برای معاف شدن گروه‌های مختلف) و نیز افزایش عدم شفافیت در فعالیت‌های مذکور می‌شود؛ مسائلی که هم‌اکنون

به دلیل دامنه گسترده معافیت‌ها در قوانین مالیاتی ایران شاهد آن هستیم. برای مثال برآورد می‌شود ۷۱ درصد اقلام کالا و خدمات موجود در سبد شاخص قیمت مصرف‌کننده بانک مرکزی (سال پایه ۱۳۹۵) معاف از مالیات بر ارزش افزوده است. در ادامه گزارش به موضوع ساماندهی معافیت‌ها (بخش ۴.۴) به صورت تفصیلی پرداخته می‌شود.

شایان ذکر است در ایران علاوه بر معافیت‌های مالیاتی، به دلیل عدم وجود بستر اجرایی لازم، شاهد عدم اخذ مالیات از بعضی از اشخاص مشمول هستیم. برای مثال یکی از علل اصلی در عدم فراخوان کامل مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده در ایران، فرایند تشخیص سنتی و محدودیت عامل انسانی است که با جایگزینی فرایندهای هوشمند همچون سامانه مؤدیان این مشکل برطرف خواهد شد.

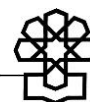
۲. عدم وجود پایه مالیاتی: عدم وجود بعضی از پایه‌های مالیاتی نیز علت دیگری است که بر درآمدهای مالیاتی اثرگذار است. برای مثال تصویب و اجرای مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی در ایران می‌تواند اثر قابل توجهی بر درآمدهای مالیاتی داشته باشد. در ادامه گزارش به مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی (بخش ۴.۵) به صورت تفصیلی پرداخته می‌شود. شایان ذکر است اجرای بعضی از پایه‌های مالیاتی، نیازمند پیاده‌سازی بستر اجرایی لازم است. برای مثال فرایند تشخیص سنتی متکی بر عامل انسانی موجب می‌شود سازمان امور مالیاتی به دلیل محدودیت عامل انسانی عملاً امکان اخذ پایه‌های مالیاتی که مؤدیان گسترده دارند (مانند مالیات بر عایدی سرمایه و یا مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی) را نداشته باشد.

۳. فرار و اجتناب مالیاتی: یکی از چالش‌های نظام‌های مالیاتی، درگیری عوامل انسانی در فرایند تشخیص مالیات اشخاص است. در روش فعلی مالیات‌ستانی، مؤدیان مکلفند در هر سال مالیاتی اظهارنامه مالیاتی خود را به سازمان امور مالیاتی تسلیم کنند. بررسی صحت اظهارنامه‌ها برعهده عامل انسانی (ممیز مالیاتی) است. تجربه نظام مالیاتی در ایران در تشخیص مالیات توسط عوامل انسانی (ممیزان مالیاتی) حاکی از آن است که این شیوه تشخیص نه تنها در بسیاری از موارد موجب اجحاف در حق مؤدیان شده، بلکه موجب ایجاد فساد در فرایند تشخیص مالیات نیز شده است. ممیز مالیاتی می‌تواند وظیفه خود را به درستی انجام داده و حقوق خود را از دولت دریافت کند و یا با کم برآورد کردن مالیات اشخاص، ضمن حقوق دولت و جوهی را نیز از مؤدیان مالیاتی اخذ نماید. این سازوکار ضمن کاهش درآمدهای مالیاتی موجب تضعیف مؤدیان درست کار و همچنین ایجاد نااطمینانی برای تمامی مؤدیان می‌شود. علاوه بر این به منظور کاهش مالیات پرداختی، بنگاه‌ها انگیزه ورود به بخش غیررسمی و عدم ثبت معاملات و تراکنش‌های خود را خواهند داشت. از مصادیق این مسئله در کشور می‌توان به تمایل استفاده از روش‌های پرداخت نقدی و کارت به کارت در بعضی از مشاغل و اصناف کشور اشاره کرد. انجام معاملات با استفاده از اسناد عادی نیز نمونه‌ای دیگر از ورود بنگاه‌ها به بخش غیررسمی اقتصاد محسوب می‌شود. گسترش بخش غیررسمی با کاهش شفافیت اقتصادی، موجب کاهش درآمدهای مالیاتی کشور خواهد شد.

شایان ذکر است در سال‌های اخیر، سازمان امور مالیاتی گام‌های خوبی را در جهت اصلاح نظام سنتی مالیات‌ستانی و کمرنگ کردن نقش ممیز مالیاتی در حوزه مالیات بر مشاغل برداشته است، ولی همچنان با شرایط مطلوب فاصله دارد.

۳-۱-۱. اقدامات اصلاحی لازم برای افزایش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی

با توجه به توضیحات ذکر شده، افزایش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی ممکن نمی‌شود، مگر با اصلاح نظام مالیاتی. در ادامه این قسمت تعدادی از مهم‌ترین اصلاحات نظام مالیاتی که لازمه افزایش نسبت مالیات به تولید ناخالص



داخلی هستند، به صورت مختصر بیان می‌شود:

• **کنترل فرار مالیاتی از طریق مالیات‌ستانی هوشمند:** در رویکرد مالیات‌ستانی فعلی، مؤدیان در هر سال مالیاتی ملزم به تسلیم اظهارنامه به سازمان امور مالیاتی هستند و در صورتی که نسبت به ارائه اظهارنامه اقدام نکنند، مشمول جرائم سنگینی می‌شوند. در رویکرد ارائه خدمت توسط اشخاص ثالث به مؤدیان، اشخاص ثالث وظیفه گزارش اطلاعات مؤدیان به سازمان امور مالیاتی را برعهده دارند و سازمان امور مالیاتی براساس اطلاعات گزارش شده توسط اشخاص ثالث، اظهارنامه پیش‌فرض را تهیه و جهت تأیید، اصلاح یا تکمیل برای آنها ارسال می‌کند. با توجه به اینکه مؤدیان در روش جدید، تکالیف کمتری نسبت به روش فعلی دارند و فرایند تسلیم اظهارنامه نیز در این روش تسهیل شده است، پذیرش اجتماعی افزایش می‌یابد. همچنین این روش با حذف رابطه ممیز و مؤدی موجب تسهیل فضای کسب‌وکار و افزایش درآمدهای مالیاتی می‌شود. دستاورد دیگر این روش ایجاد پیوند میان اطلاعات معاملات و تراکنش‌های بانکی است که منجر به کاهش فرار مالیاتی می‌شود. پیشتر مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی در گزارشی به شماره مسلسل ۱۸۹۳۲ به بستر اجرایی لازم به‌منظور اخذ مالیات بر مجموع درآمد اشخاص و همچنین مالیات بر عایدی سرمایه پرداخته است.

• **اصلاح و هدفمندسازی معافیت‌های مالیاتی:** براساس مبانی نظری و تجارب سایر کشورها، حمایت از فعالیت‌های گوناگون به‌ندرت از مسیر اعطای معافیت مالیاتی به آن فعالیت‌ها می‌گذرد و یکی از مهم‌ترین دلایل این مهم آن است که وجود چنین معافیت‌های غیرهدفمندی موجب بروز پدیده خزش معافیت‌های مالیاتی (تلاش برای معاف شدن گروه‌های مختلف) و نیز افزایش عدم شفافیت در فعالیت‌های مذکور می‌شود. نکته دیگری که در اعطای معافیت‌های مالیاتی حائز اهمیت است، هزینه برشمردن این معافیت‌هاست. زمانی که قانونگذار به فعالیتی معافیت مالیاتی اعطا می‌کند، در اصل به میزانی که این فعالیت باید مشمول پرداخت مالیات شود، هزینه به بودجه دولت وارد می‌سازد. به‌نوعی می‌توان گفت هر معافیت مالیاتی معادل پرداخت یارانه (سوبسید) به فعالیت اقتصادی مشمول معافیت است. اولین گام به‌منظور اصلاح معافیت‌های مالیاتی، احصا و شفاف‌سازی مخارج مالیاتی ناظر به این معافیت‌هاست. در ادامه لازم است از طریق هدفمندسازی هریک از معافیت‌ها، ضمن افزایش تطابق معافیت با اهداف بالادستی آن، بار مالیاتی آنها را کاهش داد. در ادامه این گزارش (بخش ۴.۴) به ساماندهی معافیت‌های مالیاتی پرداخته می‌شود.

• **تصویب مالیات بر مجموع درآمد:** نظام مالیات بر مجموع درآمد با ایجاد درآمدهای با ثبات برای دولت می‌تواند موجب افزایش درآمد مالیاتی می‌شود. همچنین این نظام با مبنا گذاشتن مجموع درآمد افراد، موجب افزایش عدالت مالیاتی و کاهش فاصله طبقاتی خواهد شد. شایان ذکر است در نظام مالیاتی ایران، برخلاف نظام‌های مالیاتی استاندارد، بار مالیاتی بیشتر متوجه شرکت‌های تولیدی است. درحالی که با استقرار مالیات بر مجموع درآمد می‌توان بار مالیاتی شرکت‌ها را کاهش داد و بار مالیاتی را متوجه اشخاص حقیقی پُردرآمد یا مشغول در فعالیت‌های غیرمولد کرد. در ادامه این گزارش (بخش ۴.۵) به اهمیت تصویب مالیات بر مجموع درآمد پرداخته می‌شود.

• **افزایش نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده:** نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران اختلاف معناداری با سایر کشورها دارد. برای مثال متوسط نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده در میان کشورهای عضو OECD ۱۹/۲ درصد است، درحالی که این عدد در ایران برابر ۹ درصد است. این درحالی است که با توجه به معافیت‌های این پایه مالیاتی، مالیات بر

ارزش افزوده به کالاهای اساسی، مواد غذایی و سبد مصرفی دهک‌های کم‌درآمد اصابت نمی‌کند^۱ و افزایش آن اثر قابل توجهی بر سبد مصرفی خانوار (به‌خصوص اقشار کم‌درآمد) نخواهد داشت. همچنین در صورت اجرای قانون پایانه‌های فروشگاه‌های و سامانه مؤدیان، تولیدکنندگان می‌توانند مالیات بر ارزش افزوده پرداختی بابت نهاده‌های خود را مسترد کرده و عملاً بار مالی مالیات بر مصرف‌کننده نهایی وارد خواهد شد. با توجه به خنثی بودن مالیات بر ارزش افزوده نسبت به تولید در صورت اجرایی شدن سامانه مؤدیان، احتمال آنکه آسیبی از محل افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده به فعالان اقتصادی و تولیدکنندگان وارد شود، پایین است. لذا به‌منظور کاهش تورم و فشار آن بر اقشار ضعیف جامعه، در کنار کاهش هزینه‌های دولت و سایر راهکارهای افزایش درآمد دولت، پیشنهاد می‌شود سیاست افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده در دستور کار قرار گیرد. در ادامه گزارش (بخش ۴.۳) به وضعیت ایران در مالیات بر ارزش افزوده و همچنین آثار تورمی افزایش نرخ آن پرداخته می‌شود.

۴-۱-۱. بررسی هدف‌گذاری لایحه برنامه هفتم در خصوص نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی

به‌منظور بررسی هدف تعیین شده در لایحه برنامه هفتم توسعه (افزایش نسبت مالیات (سهام دولت) به تولید ناخالص داخلی به ۱۰ درصد در پایان برنامه) لازم است برآوردی از میزان افزایش درآمدهای مالیاتی به‌واسطه احکام مالیاتی مقرر در لایحه برنامه هفتم تهیه شود. احکام مالیاتی برنامه که منجر به تغییرات درآمد مالیاتی می‌شوند را می‌توان به ۴ دسته کلی کاهش معافیت‌ها، تغییرات نرخ مالیاتی، ایجاد پایه مالیاتی جدید و کاهش فرار مالیاتی تقسیم کرد. براساس درآمدهای مالیاتی محقق شده در سال ۱۴۰۱، برآورد می‌شود در صورت ثابت بودن مصرف و همچنین در نظر نگرفتن تغییرات تقاضا به‌واسطه تغییرات قیمتی، افزایش نرخ مالیات ارزش افزوده از ۹ درصد به ۱۳ درصد منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی دولت به میزان ۱۲۱.۵ هزار میلیارد تومان بشود. همچنین در صورت ثبات سایر شرایط و براساس درآمدهای مالیاتی محقق شده در سال ۱۴۰۱، کاهش ۴ درصدی نرخ مالیات بر اشخاص حقوقی منجر کاهش درآمدهای مالیاتی به ارزش ۳۲.۷ هزار میلیارد تومان خواهد شد.^۲

از آنجایی که در خصوص مخارج مالیاتی معافیت‌های مالیاتی اطلاع دقیقی در دسترس نیست، در این گزارش به‌منظور برآورد منابع حاصل از کاهش ۵۰ درصدی معافیت‌های مالیاتی صرفاً به مخارج مالیاتی معافیت‌های اشخاص حقوقی در سال ۱۴۰۱ اکتفا می‌شود. بنابه گزارش سازمان امور مالیاتی، بار مالیاتی معافیت‌های قانونی این اشخاص معادل ۳۴۵ هزار میلیارد تومان برآورد می‌شود. با در نظر گرفتن کاهش نرخ مالیات بر اشخاص حقوقی و همچنین کاهش ۵۰ درصدی معافیت مذکور، برآورد می‌شود منابع حاصل از کاهش معافیت‌های اشخاص حقوقی منجر به افزایش ۱۴۵ هزار میلیارد تومانی درآمدهای مالیاتی شود.

در صورت انجام اصلاحات بررسی شده (افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده، کاهش نرخ مالیات بر اشخاص حقوقی و کاهش معافیت‌های اشخاص حقوقی) و براساس اطلاعات درآمدهای مالیاتی در سال ۱۴۰۱ انتظار می‌رود مجموعاً

۱. طبق برآورد صورت گرفته، ۸۴ درصد از خوراکی‌ها و نوشیدنی‌ها در سبد شاخص قیمت مصرف‌کننده بانک مرکزی (سال پایه ۱۳۹۵) معاف از مالیات بر ارزش افزوده است.

۲. شایان ذکر است طبق قانون بودجه سال ۱۴۰۱، در این سال واحدهای تولیدی مشمول ۵ واحد درصد بخشودگی مالیاتی شده و نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی واحد‌های تولیدی ۲۰ درصد حساب شده است. بنابراین در محاسبات ناظر به هزینه ناشی از کاهش نرخ مالیات اشخاص حقوقی از ۲۵ درصد به ۲۱ درصد لازم است مخارج ناشی از این بخشودگی مالیاتی به کل درآمدهای مالیاتی اشخاص حقوقی اضافه شود.



شاهد افزایش ۲۳۳ هزارمیلیارد تومانی درآمدهای مالیاتی باشیم. این اصلاحات منجر به افزایش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی از ۳.۸ درصد به ۵.۴۲ درصد می‌شود که همچنان با هدف تعیین شده در لایحه برنامه هفتم فاصله (۱۰ درصد) قابل توجهی دارد. جدول ۱، به صورت خلاصه اثر درآمدی ۳ اصلاح مالیاتی مذکور را نشان می‌دهد.

جدول ۱. برآورد تغییرات درآمدهای مالیاتی مطابق برخی از احکام لایحه برنامه^۱

برآورد تغییرات درآمدهای مالیاتی طبق مواد لایحه برنامه هفتم (هزار میلیارد تومان)	
درآمد حاصل از افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده	۱۲۱/۵
هزینه حاصل از کاهش نرخ مالیات بر اشخاص حقوقی	(۳۲.۷)
درآمد حاصل از کاهش ۵۰ درصدی معافیت اشخاص حقوقی	۱۴۴/۹
کل تغییرات درآمدهای مالیاتی	۲۳۳/۶
نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی	۵/۴۲ درصد
افزایش درآمد مالیاتی لازم از طریق سایر روش‌ها برای دستیابی به هدف مشخص در لایحه برنامه هفتم	۶۴۷

بنابراین به منظور تحقق هدف لایحه برنامه هفتم توسعه و رسیدن نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی به ۱۰ درصد لازم است علاوه بر اصلاحات و تغییرات بیان شده، شاهد افزایش درآمدهای مالیاتی از محل سایر اصلاحات نظام مالیاتی به میزان ۶۴۷ هزار میلیارد تومان باشیم. شایان ذکر است مطابق احکام مالیاتی لایحه برنامه هفتم توسعه، عمده این افزایش باید از طریق اصلاحات زیر صورت پذیرد:

- کاهش فرار مالیاتی،
- کاهش معافیت‌های ارزش افزوده،
- کاهش معافیت‌های اشخاص حقیقی،
- تصویب و اجرای مالیات بر مجموع درآمد اشخاص.

با توجه به آنکه مجموع درآمدهای مالیاتی و گمرکی محقق شده در سال ۱۴۰۱، ۵۳۱ هزار میلیارد تومان است، دستیابی به افزایش ۶۴۷ هزار میلیارد تومانی درآمدهای مالیاتی به معنای افزایش ۱۲۱ درصدی درآمدهای مالیاتی از محل اصلاحات بیان شده است.

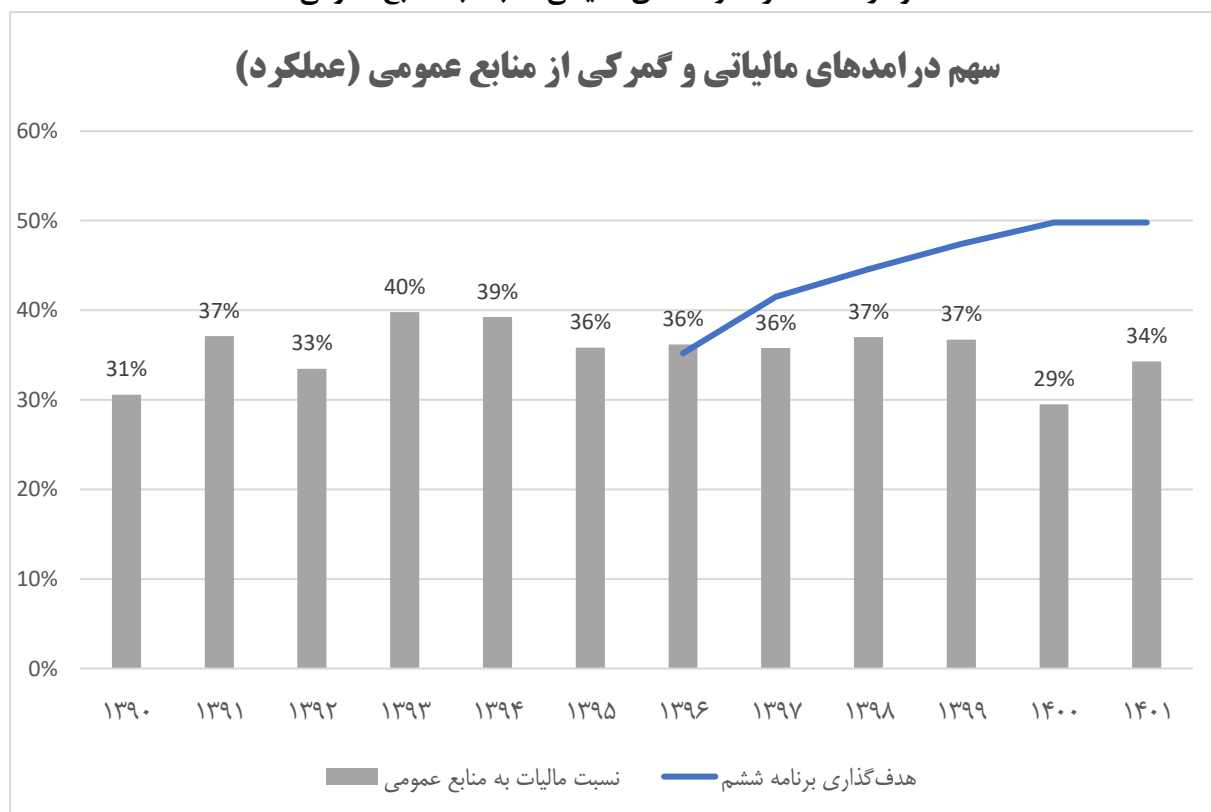
۲-۱. افزایش سهم مالیات در بودجه عمومی کشور

نقش درآمدهای مالیاتی در بسیاری از کشورها از جمله ایران در مقایسه با سایر منابع درآمدی بیشتر حائز اهمیت است. درآمدهای مالیاتی را می‌توان اصلی‌ترین منبع تأمین مخارج جاری دولت در هر سال دانست و هرگونه تأمین مخارج جاری دولت از منابع دیگر مانند فروش نفت موجب ایجاد ناطمینانی در کشور می‌شود. بنابراین افزایش سهم درآمدهای مالیاتی از منابع عمومی دولت ضمن کاهش وابستگی بودجه به نفت و کاهش اثرگذاری تحریم‌ها، می‌تواند منجر به ثبات بخشی به اقتصاد شود. همچنین افزایش درآمدهای مالیاتی منجر به کاهش کسری تراز عملیاتی شده و نیاز دولت به استفاده از منابع نظام بانکی را کاهش می‌دهد.

۱. اعداد بر مبنای درآمدهای مالیاتی محقق شده در سال ۱۴۰۱ محاسبه شده‌اند.

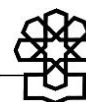
با وجود اینکه این منبع درآمدی بر دیگر منابع درآمدی ترجیح دارد و در صورت اجرای درست اصول مالیاتی، اغلب آثار نامناسبی همچون تورم برای اقتصاد ندارد، اما با توجه به ساختار اقتصادی و نظام مالیات‌ستانی در ایران، سهم درآمدهای مالیاتی از منابع عمومی از حالت مطلوب خود بسیار فاصله دارد. یکی از نسبت‌هایی که بیانگر این مهم است، سهم درآمدهای مالیاتی از کل منابع عمومی دولت است. سهم عملکرد درآمدهای مالیاتی از منابع عمومی در سال ۱۳۹۶ حدود ۳۶ درصد بوده است. طبق قانون برنامه ششم توسعه، دولت مکلف بوده تا سال ۱۴۰۰ سهم درآمدهای مالیاتی از منابع را به ۴۹/۸ درصد افزایش دهد، این در حالی است که در عملکرد سال ۱۴۰۱، این نسبت به ۳۴/۳ درصد رسیده است. عملکرد درآمدهای مالیاتی نسبت به منابع عمومی بودجه طی برنامه ششم توسعه در نمودار ۴، آمده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، مطابق این شاخص نظام مالیاتی عملکرد مطلوبی نداشته و نه تنها سهم درآمدهای مالیاتی طی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ افزایش نیافته، بلکه شاهد کاهش این سهم نیز هستیم.

نمودار ۴. عملکرد درآمدهای مالیاتی نسبت به منابع عمومی



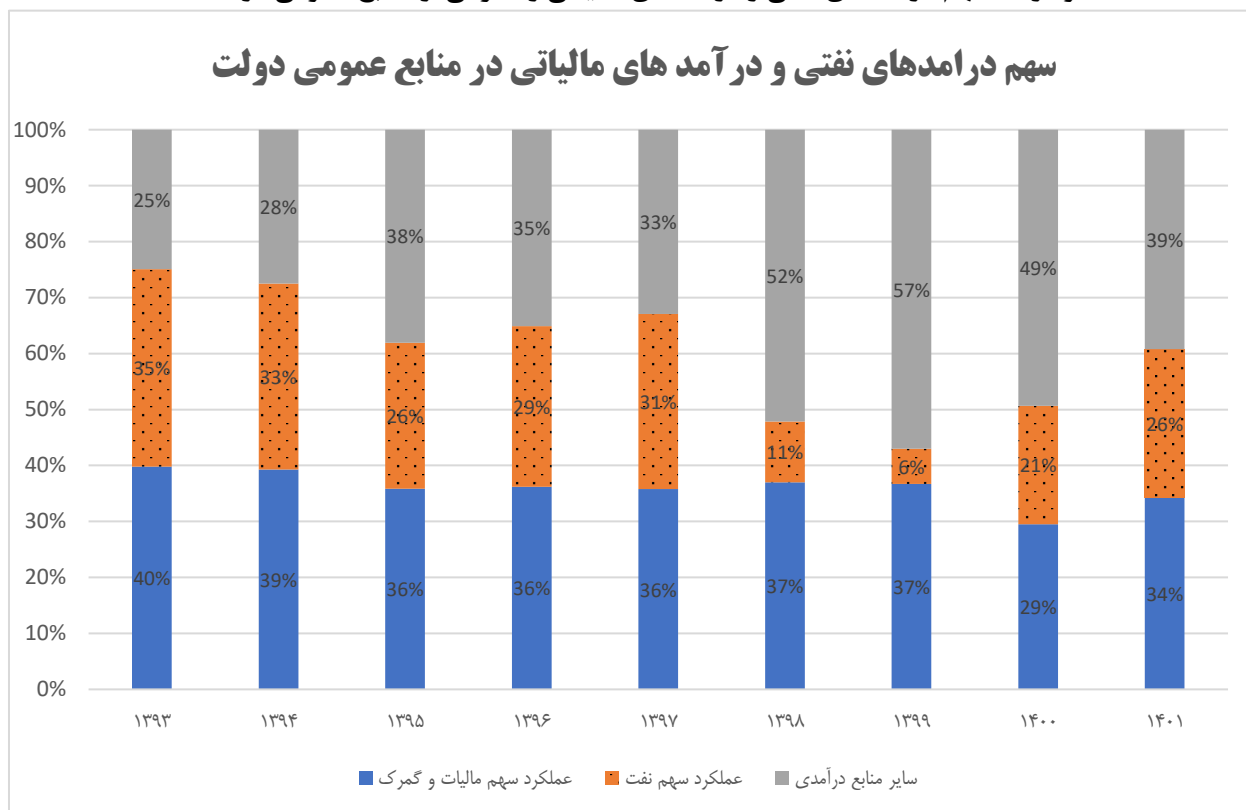
مأخذ: گزارش‌های مالی دولت.

نمودار ۵، روند سهم عملکرد درآمدهای نفتی و سهم عملکرد درآمدهای مالیاتی و گمرکی را در سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۱ نشان می‌دهد. همان‌طور که در این نمودار مشاهده می‌شود، پس از دوران تحریمی سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۳۹۹ و کاهش سهم درآمدهای نفتی از منابع عمومی، مجدداً شاهد افزایش نسبت درآمدهای نفتی به منابع عمومی دولت در سال‌های اخیر هستیم. این در حالی است که افزایش سهم درآمدهای نفتی از منابع عمومی با افزایش نااطمینانی و



نوسانات در بودجه دولت، موجب افزایش نااطمینانی در اقتصاد می‌شود.

نمودار ۵. سهم درآمدهای نفتی و درآمدهای مالیاتی و گمرکی از منابع عمومی دولت



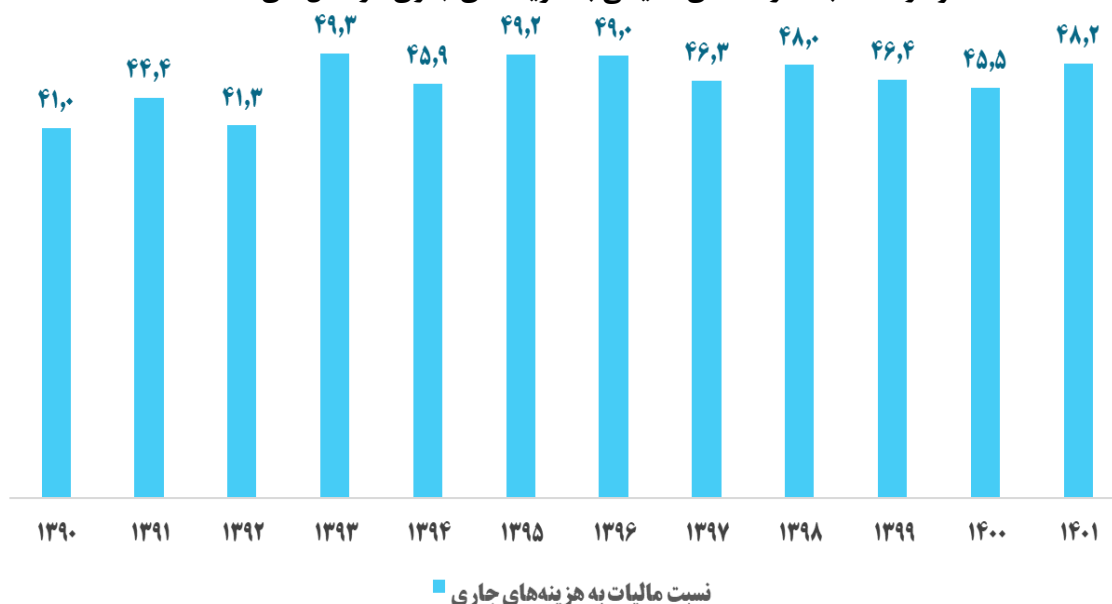
مأخذ: همان.

در لایحه برنامه هفتم به جای هدف‌گذاری افزایش درآمدهای مالیاتی براساس نسبت به کل منابع، نسبت به هزینه‌های جاری دولت هدف‌گذاری شد. در بند «۴» سیاست‌های کلی برنامه هفتم مقرر شده است که مالیات به منبع اصلی تأمین بودجه جاری دولت تبدیل شود. مطابق این رویکرد عمده هزینه‌های جاری دولت از جمله حقوق و دستمزد و مخارج جاری دستگاه‌ها باید از طریق مالیات تأمین شود و درآمدهای نفتی صرف اعتبارات سرمایه‌ای همچون توسعه زیرساخت‌ها گردد. هدف‌گذاری براساس «نسبت مالیات به هزینه‌های جاری» بر هدف‌گذاری براساس «نسبت مالیات به کل منابع بودجه» ارجحیت دارد. همچنین به دلیل اینکه درآمدهای نفتی که درآمدهای پرنوسانی از جهت تغییرات قیمت نفت و تحریم‌های خارجی هستند در منابع دولت منعکس می‌شود، هدف‌گذاری درآمدهای مالیاتی براساس سهم از کل منابع دولت چندان صحیح نیست؛ زیرا تغییر نسبت در سال‌های مختلف ممکن است بیش از تغییرات درآمدهای مالیاتی ناشی از نوسانات درآمدهای نفتی باشد. از این رو هدف‌گذاری بر «نسبت مالیات به هزینه‌های جاری» به دلیل اثرپذیری کمتر این شاخص از متغیرهای برون‌زا قابل‌سنجش‌تر است. از طرفی دیگر، هزینه‌های جاری دولت هزینه‌های پایدار است و بهترین راه برای تأمین هزینه‌های پایدار، درآمدهای پایدار مالیاتی است؛ بنابراین هدف‌گذاری براساس «نسبت مالیات به هزینه‌های جاری» اصولی است. همچنین چنانچه با افزایش درآمدهای مالیاتی عمده هزینه‌های جاری پوشش داده شود، بودجه درآمدهای نفتی که تاکنون صرف مخارج جاری همچون حقوق و دستمزد می‌شده،

می‌تواند به پروژه‌های عمرانی و توسعه زیرساخت اختصاص یابد.

بنابراین این رویکرد علاوه بر پایدارسازی منابع مالی دولت و کاهش آسیب‌پذیری از تکانه‌های فروش نفت، موجب افزایش سرمایه‌گذاری دولتی و توسعه اقتصادی در زمینه توسعه زیرساخت خواهد شد. بر همین اساس در لایحه برنامه هفتم توسعه، نسبت مالیات به اعتبارات هزینه‌ای در انتهای برنامه هفتم باید به ۸۰ درصد افزایش یابد.

نمودار ۶. نسبت درآمدهای مالیاتی به هزینه‌های جاری در سال‌های گذشته

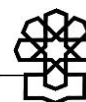


مأخذ: سازمان امور مالیاتی.

همان‌طور که در نمودار بالا قابل مشاهده است، نسبت درآمدهای مالیاتی به هزینه‌های جاری در حال حاضر حدود ۴۸ درصد است که باید تا پایان برنامه هفتم به ۸۰ درصد افزایش یابد. این افزایش از طریق سه عامل افزایش کوشش مالیاتی (شناسایی فرارهای مالیاتی)، کاهش معافیت‌های مالیاتی زائد در قوانین و کنترل بودجه جاری دولت قابل تحقق است. در غیر این صورت با عدم تحقق درآمدهای مالیاتی، شاهد افزایش کسری تراز عملیاتی بودجه، سرریز شدن درآمدهای نفتی در بودجه جاری به جای تکمیل پروژه‌های عمرانی و سایر پیامدهای منفی خواهیم بود. همچنین در کنار لزوم افزایش درآمدهای مالیاتی، لازم است با اصلاح سهم هریک از اقسام درآمدهای مالیاتی، از آثار منفی مالیات در کشور جلوگیری کرد.

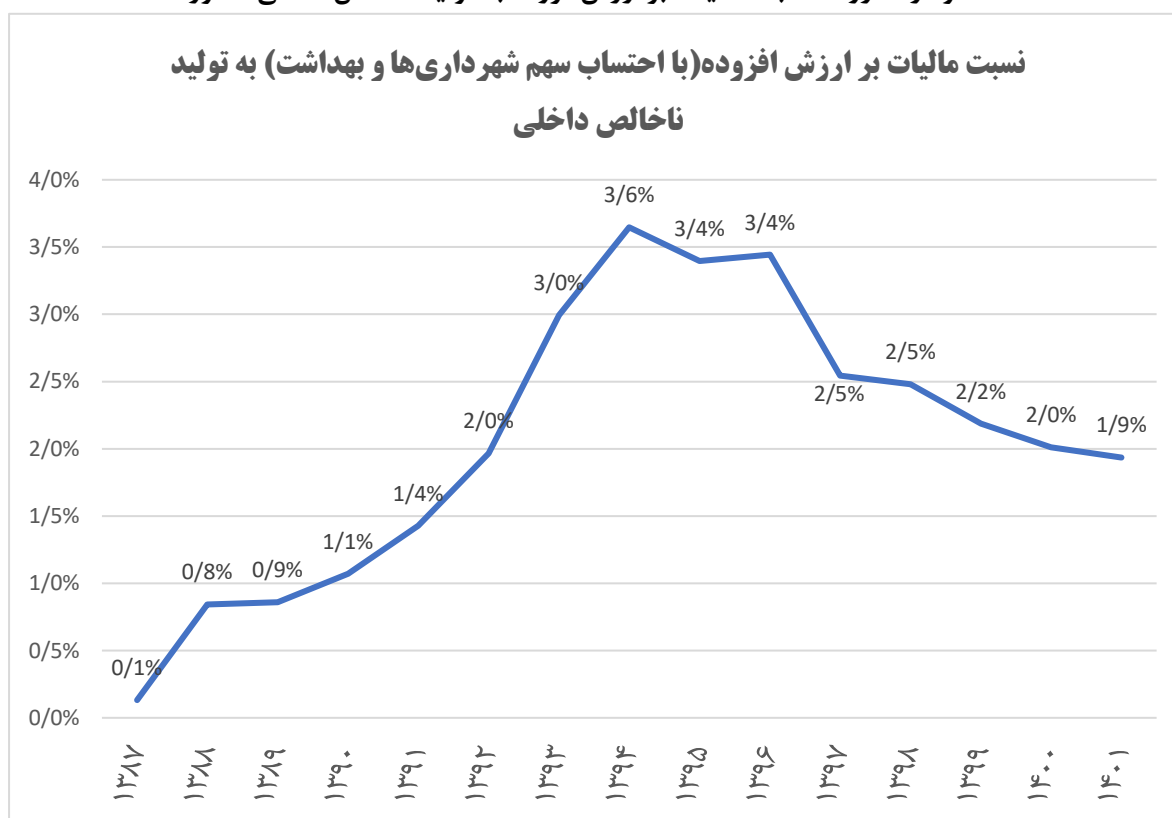
۳-۱. اصلاح نظام مالیات بر ارزش افزوده

نظام مالیات بر ارزش افزوده از جمله مالیات‌های مبتنی بر مصرف است که در حال حاضر بیش از ۱۶۰ کشور در دنیا از آن به‌عنوان یک پایه مالیاتی اساسی با اهدافی نظیر افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و گسترش شفافیت در ساختار اقتصادی کشور استفاده می‌کنند. مبانی نظری و ساختار اجرایی مالیات بر ارزش افزوده به‌گونه‌ای است که ظرفیت درآمدی این پایه مالیاتی در مقایسه با سایر پایه‌های مالیاتی بیشتر (با توجه به هزینه‌های پایین وصول و اجرای آن) و



در بازه زمانی کمتری قابل استحصال است. نمودار ۷، روند نسبت مالیات بر ارزش افزوده (سهام دولت، شهرداری‌ها و بهداشت) به تولید ناخالص داخلی را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود علی‌رغم عدم کاهش نرخ مالیات بر ارزش افزوده، این نسبت از سال‌های ۱۳۹۶ به بعد روند کاهشی داشته است. قسمتی از این روند می‌تواند ناظر به ضعف در اجرای این پایه مالیاتی باشد، قسمتی از آن نیز می‌تواند به دلیل افزایش سهم کالای اساسی در سبد مصرفی خانوار باشد (با توجه به معافیت کالاهای اساسی از مالیات بر ارزش افزوده، افزایش سهم این اقلام در سبد مصرفی خانوار موجب کاهش مالیات بر ارزش افزوده پرداختی می‌شود). همچنین همه‌گیری بیماری کرونا در سال‌های ۱۳۹۹ و پس از آن نیز با ایجاد رکود در بخش خدمات عامل دیگری در کاهش این نسبت است. در صورت اجرای کامل سامانه مؤدیان و ثبت معاملات اشخاص تجاری و همچنین خروج کشور از دوره رکودی سال‌های مذکور، انتظار می‌رود شاهد روند افزایشی این نسبت در سال‌های آتی باشیم.

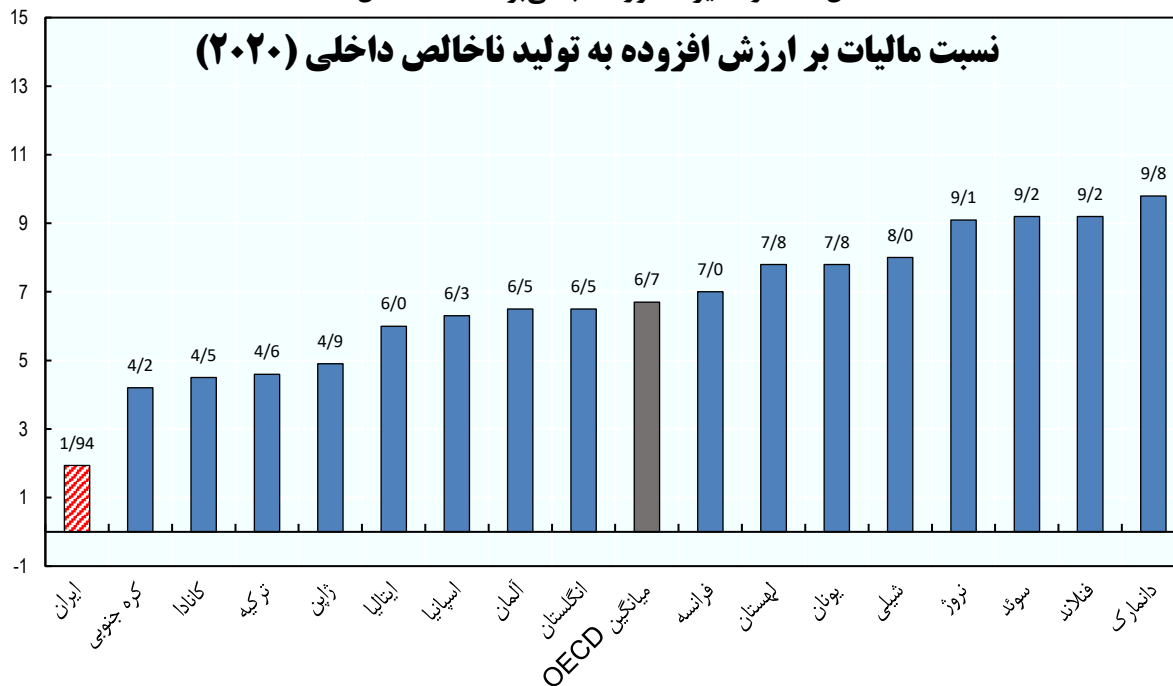
نمودار ۷. روند نسبت مالیات بر ارزش افزوده به تولید ناخالص داخلی کشور



مآخذ: گزارش‌های عملکرد مالی دولت، مرکز آمار و OECD, Consumption Tax Trends 2022.

علی‌رغم توضیحات بیان شده در خصوص روند سال‌های اخیر نسبت مالیات بر ارزش افزوده به تولید ناخالص داخلی کشور، مقایسه این نسبت در ایران و کشورهای عضو OECD حاکی از اختلاف در این معیار است. نمودار ۸، نسبت مالیات بر ارزش افزوده (اعم از سهم دولت، شهرداری‌ها و...) به تولید ناخالص داخلی را برای ایران و تعدادی از کشورهای عضو OECD نشان می‌دهد. حتی اگر سقف تاریخی این نسبت برای ایران را در نظر بگیریم (۳.۶ درصد در سال ۱۳۹۴) همچنان اختلاف وضعیت ایران با متوسط کشورهای OECD قابل توجه است (۳.۴ درصد در مقابل ۶.۷ درصد).

نمودار ۸. نسبت درآمد مالیات بر ارزش افزوده (با احتساب سهم شهرداری‌ها) به تولید ناخالص داخلی کشورهای منتخب و متوسط کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه. اطلاعات مربوط به ایران مبتنی بر اطلاعات سال ۱۴۰۱ و سایر کشورها مبتنی بر اطلاعات سال ۲۰۲۰ است.



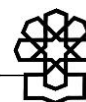
مآخذ: گزارش‌های عملکرد مالی دولت، مرکز آمار و OECD, Consumption Tax Trends 2022.

اختلاف زیاد نسبت مالیات ارزش افزوده به تولید ناخالص داخلی در میان ایران و کشورهای OECD می‌تواند چند علت اصلی داشته باشد:

۱. تفاوت در نرخ مالیات بر ارزش افزوده،
 ۲. تفاوت در میزان معافیت‌های ارزش افزوده و نرخ‌های ترجیحی (مانند نرخ ۱ درصدی واردات کالای اساسی)،
 ۳. اختلاف به دلیل عدم فراخوان کامل مشاغل مشمول مالیات بر ارزش افزوده در ایران،
 ۴. تفاوت در حجم فرار یا اجتناب مالیاتی.
- اجرای کامل قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، امکان فراخوان کامل مشاغل مشمول مالیات بر ارزش افزوده را فراهم کرده و همچنین موجب کاهش فرار مالیاتی خواهد شد.
- در قسمت بعدی این گزارش به مقایسه نرخ مالیات بر ارزش افزوده در ایران و سایر کشورها پرداخته و آثار افزایش قیمتی این نرخ در کوتاه‌مدت و بلندمدت را بحث می‌کند. همچنین با توجه به آسیب‌های ناشی از معافیت‌های ارزش افزوده و همچنین امکان انحراف این معافیت‌ها از هدف حمایت از اقشار ضعیف جامعه، استفاده از اعتبار مالیاتی به‌عنوان راهکار جایگزین معافیت‌ها معرفی می‌شود.

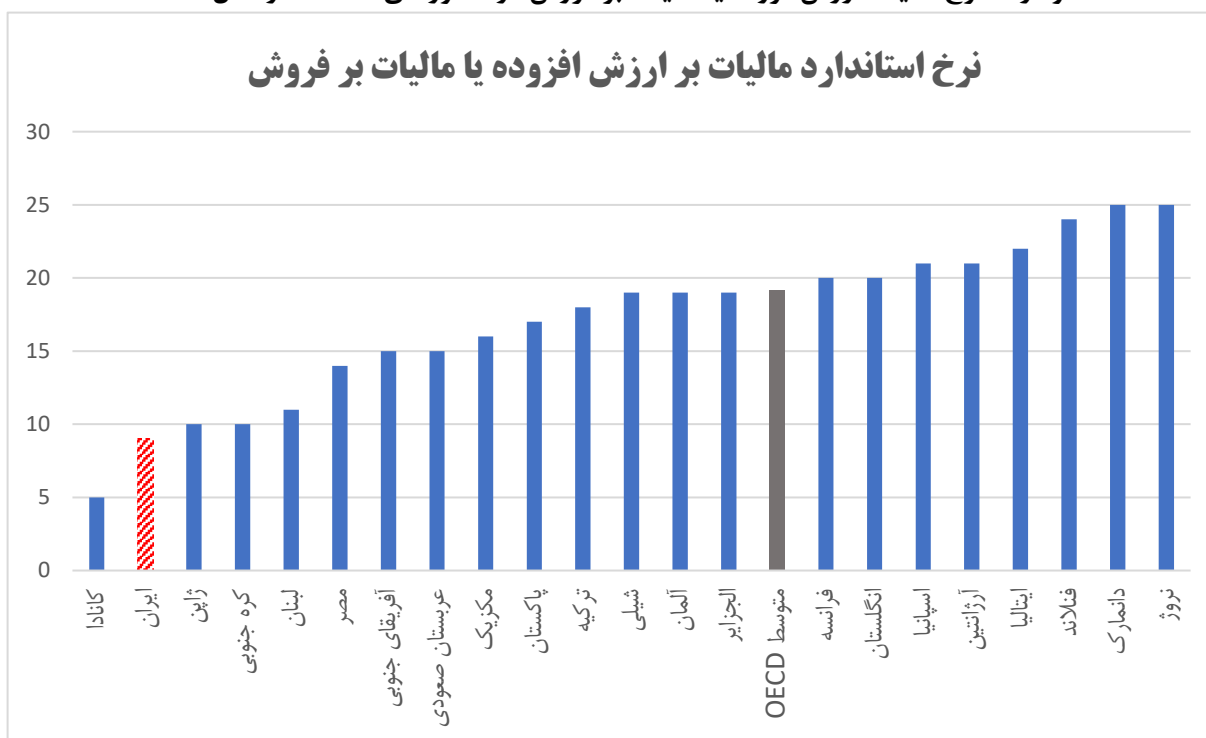
۱-۳-۱. بررسی نرخ مالیات بر ارزش افزوده در ایران و آثار افزایش آن

بررسی کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده نشان از آن دارد که فاصله قابل ملاحظه‌ای میان نرخ مالیات بر



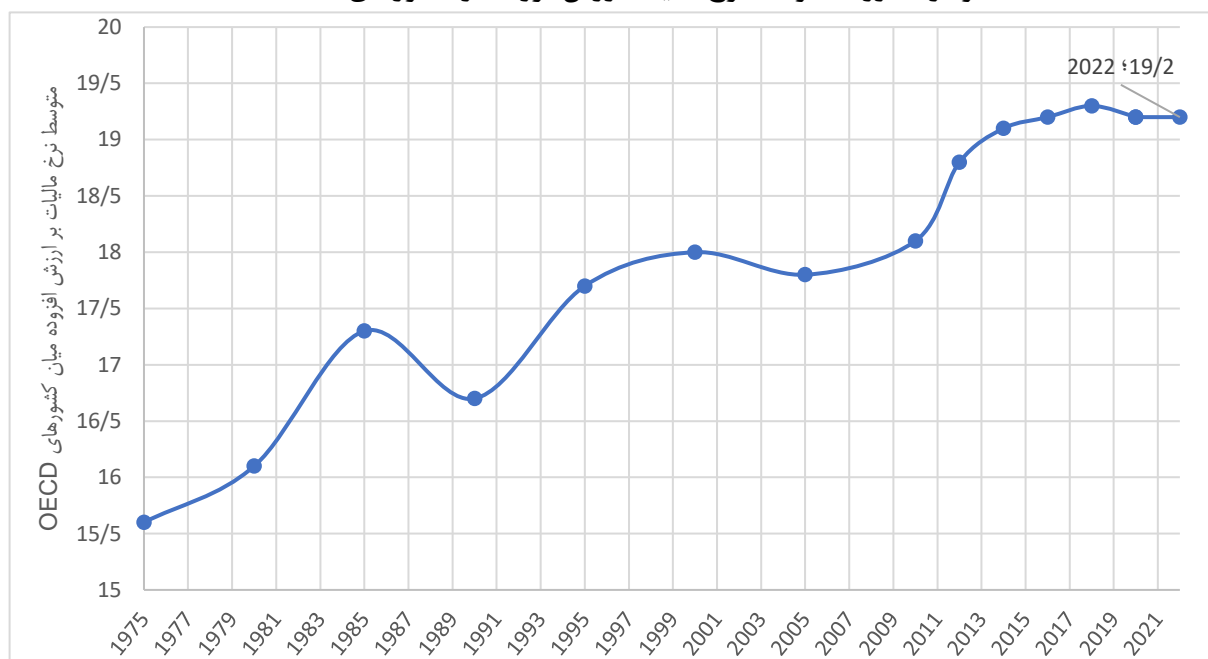
ارزش افزوده در ایران در مقایسه با سایر کشورها (حتی بسیاری از کشورهای منطقه) وجود دارد. نمودار ۹، نرخ مالیات استاندارد مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف را نشان می‌دهد. همان‌طور که در این نمودار مشاهده می‌شود، نرخ مالیات بر ارزش افزوده در ایران از بسیاری از کشورهای همسایه نیز کمتر بوده و همچنین اختلاف معناداری با متوسط کشورهای OECD دارد (متوسط نرخ مالیات بر ارزش افزوده کشورهای OECD برابر ۱۹.۲ درصد است).

نمودار ۹. نرخ مالیات ارزش افزوده یا مالیات بر فروش در کشورهای مختلف در سال ۲۰۲۲



Source: OECD, Consumption Tax Trends 2022 و Worldwide tax summaries.

نمودار ۱۰، روند تغییرات متوسط نرخ مالیات بر ارزش افزوده در میان کشورهای OECD را نشان می‌دهد. همان‌طور که در این نمودار مشاهده می‌شود، میانگین نرخ مالیات بر ارزش افزوده از سال ۱۹۹۱ روندی تقریباً صعودی را طی کرده و در سال ۲۰۲۲ به‌طور متوسط به ۱۹/۲ درصد رسیده است. این درحالی است که نرخ مالیات بر ارزش افزوده در ایران از سال ۱۳۹۴ تاکنون ثابت بوده و برابر ۹ درصد است.

نمودار ۱۰. روند متوسط نرخ مالیات ارزش افزوده در کشورهای OECD^۱

Source: OECD, Consumption Tax Trends 2022.

بنابراین با توجه به ثابت بودن نرخ مالیات بر ارزش افزوده از سال ۱۳۹۴، یکی از پیشنهادها برای جبران کسری بودجه دولت و افزایش درآمدهای مالیاتی، افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده است. اهمیت این پیشنهاد از آنجاست که زیرساخت‌های اجرایی آن در کشور فراهم شده و در مقایسه با سایر روش‌های تأمین مالی کسری بودجه دولت، کمترین آثار اختلالی را در نظام اقتصادی کشور خواهد داشت.

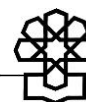
با عنایت به ویژگی‌های ذاتی نظام مالیات بر ارزش افزوده (در صورتی که از طریق سامانه مؤدیان اجرایی شود و مالیات اشخاص مبتنی بر معاملات آنها باشد) مبنی بر آنکه بار مالی آن برعهده مصرف‌کننده نهایی است و نه تولیدکننده و همچنین سازوکارهای تشویقی آن برای صادرات، احتمال آنکه آسیبی از محل افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده به فعالان اقتصادی و تولیدکنندگان وارد شود، پایین است.

۱-۳-۱-۱. اثر افزایش نرخ مالیات ارزش افزوده بر قیمت کالا و خدمات

شایان ذکر است که دامنه معافیت‌های کالا و خدمات در قانون مالیات بر ارزش افزوده کشور بسیار گسترده است که همین امر منجر به کاهش آثار ناشی از افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده بر وضعیت معیشت جامعه (به خصوص اقشار کم‌درآمد) می‌شود. مطابق تحقیق صورت گرفته و براساس وزن‌های سبد کالا و خدمات مصرفی خانوار شهری بانک مرکزی، نزدیک به ۷۰ درصد از کالا و خدمات مصرفی مردم معاف از مالیات بر ارزش افزوده هستند.^۲ شایان ذکر است این نسبت در خصوص خوراکی‌ها و نوشیدنی‌ها به ۸۱ درصد افزایش می‌یابد. به عبارت دیگر مالیات بر ارزش افزوده در ایران به کالاهای

۱. روش متوسط‌گیری، به صورت بدون وزن است.

۲. مطابق سبد کالا و خدمات مصرفی خانوار شهری بانک مرکزی.



اساسی، مواد غذایی و سبد مصرفی دهک‌های کم‌درآمد اصابت نمی‌کند. بنابراین افزایش چند درصدی این مالیات، معیشت گروه‌های کم‌درآمد را به خطر نمی‌اندازد. جدول ۲، سهم اقلام معاف و مشمول مالیات بر ارزش‌افزوده را از سبد شاخص قیمت مصرف‌کننده^۱ خانوار شهری (مطابق سبد بانک مرکزی) براساس سال پایه ۱۳۹۵ نشان می‌دهد.

جدول ۲. سهم کالا و خدمات مشمول مالیات بر ارزش‌افزوده از کل سبد کالا و خدمات مصرفی مبتنی بر سبد شاخص قیمت مصرف‌کننده مناطق شهری بانک مرکزی در سال پایه ۱۳۹۵

سهم از سبد CPI بانک مرکزی	نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده
۷۰.۵٪	معاف از مالیات
۲۵.۳٪	مشمول به نرخ ۹ درصد
۴.۲٪	سایر ^۲
۱۰۰٪	مجموع

مآخذ: سبد شاخص قیمت مصرف‌کننده بانک مرکزی و یافته‌های پژوهش.

جدول ۳، اثر افزایش یک واحد درصدی مالیات بر ارزش‌افزوده را بر شاخص قیمت مصرف‌کننده خانوار شهری (مطابق سبد بانک مرکزی) نشان می‌دهد. مطابق این سبد مصرفی و به فرض ثبات سایر شرایط، افزایش ۱ واحد درصد نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده (افزایش از ۹ درصد به ۱۰ درصد) موجب افزایش ۰/۲۳ درصدی متوسط قیمت‌ها می‌شود. لازم به ذکر است با توجه به معافیت گسترده‌تر در سبد خوراکی‌ها و نوشیدنی‌ها، اثر افزایش ۱ واحد درصد نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده (از ۹ درصد به ۱۰ درصد) بر قیمت این خوراکی‌ها و نوشیدنی‌ها به ۰/۱۶ درصد کاهش می‌یابد.

جدول ۳. بررسی آثار قیمتی یک واحد درصد افزایش نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده مطابق وزن‌های مورد استفاده در سبد شاخص قیمت مصرف‌کننده (مناطق شهری) بانک مرکزی

نرخ پایه مالیات بر ارزش‌افزوده (درصد)	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳
میزان افزایش قیمت کالای مشمول در صورت یک واحد درصد افزایش نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده	۰/۹۲٪	۰/۹۱٪	۰/۹۰٪	۰/۸۹٪	۰/۸۸٪
میزان افزایش متوسط قیمت کالا و خدمات (شاخص CPI بانک مرکزی) بر مبنای سال پایه ۱۳۹۵	۰/۲۳۲٪	۰/۲۳۰٪	۰/۲۲۸٪	۰/۲۲۶٪	۰/۲۲۴٪

مآخذ: بانک مرکزی و یافته‌های پژوهش.

درخصوص برآورد بیان‌شده از اثر یک واحد درصد افزایش نرخ ارزش‌افزوده بر قیمت کالا و خدمات، توجه به نکات زیر ضروری است:

- استفاده از سبد کالا و خدمات در سال پایه ۱۳۹۵: اخیراً مراجع آماری کشور به سمت تغییر سبد مصرفی خانوار و تغییر سال پایه از ۱۳۹۵ به سال ۱۴۰۰ رفته‌اند. با توجه به عدم دسترسی به سبد کالا و خدمات بر مبنای سال

1. CPI

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

پایه ۱۴۰۰، در این گزارش از سبد سال پایه ۱۳۹۵ استفاده شده است. شایان ذکر است در سال پایه ۱۴۰۰، سهم اجاره و همچنین کالاهای اساسی از کل سبد افزایش یافته است. با توجه به معافیت اجاره املاک مسکونی و کالای اساسی از مالیات بر ارزش افزوده، این اصلاح موجب کاهش سهم کالا و خدمات مشمول از کل سبد شاخص مصرف‌کننده و در نتیجه کاهش اثر افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده بر شاخص قیمت کالا و خدمات مصرفی می‌شود.

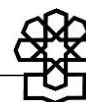
- برآورد صورت گرفته میانگین وزنی تغییرات قیمتی ناشی از این سیاست است: اثر تغییرات قیمتی برآورد شده (افزایش متوسط قیمتی ۰/۲۳ درصدی در صورت افزایش یک واحد درصد نرخ مالیات بر ارزش افزوده) مطلق تغییرات هریک از کالا و خدمات نبوده و میانگین وزنی کالا و خدمات مشمول و معاف است. بنابراین نمی‌توان انتظار داشت تمامی کالا و خدمات صرفاً ۰/۲۳ درصد افزایش قیمت داشته باشند، بلکه تعدادی از کالا و خدمات بدون افزایش قیمت بوده و افزایش قیمت تعدادی از کالا و خدمات بیشتر از این مقدار خواهد بود. شایان ذکر است در خصوص کالا و خدمات مشمول مالیات، انتظار می‌رود افزایش قیمت آنها کمتر از ۰/۹۲ درصد باشد.

- در نظر نگرفتن اثر افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده بر انتظارات قیمتی: در صورتی که اعلام سیاست افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده انتظار افزایش قابل توجه قیمت را در میان آحاد اقتصادی ایجاد کند، در کوتاه‌مدت تغییرات قیمت کالا و خدمات می‌تواند از اعداد ذکر شده، در جدول ۳، بیشتر شود. شایان ذکر است اثر این سیاست بر کالاهای مشمول قابل توجه نبوده (حداکثر ۰/۹۲ درصد) و اثر انتظاری آن ناچیز خواهد بود. همچنین تجربه پیشین کشور در خصوص افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده حاکی از ناچیز بودن اثر انتظارات تورمی در این خصوص است.

- عدم در نظر گرفتن جانشینی کالای مشمول و معاف: با توجه به اثر غیرهمگن افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده بر کالا و خدمات (افزایش قیمت کالا و خدمات مشمول و نه همه کالا و خدمات) ممکن است افراد سبد مصرفی خود را تغییر داده و به جای استفاده از کالای مشمول مالیات بر ارزش افزوده، از کالای جانشین آن استفاده کنند. در این صورت سهم اقلام مشمول در سبد مصرفی آنها کاهش یافته و میانگین افزایش قیمت سبد خانوار کاهش خواهد یافت. شایان ذکر است با توجه به افزایش یک واحد درصدی مالیات بر ارزش افزوده و اثر اندک آن بر قیمت کالای مشمول (افزایش ۰/۹۲ درصدی) انتظار می‌رود جانشینی قابل ملاحظه‌ای میان اقلام مشمول و معاف از این سازوکار مشاهده نشود.

- فرض عدم وجود اثر غیرمستقیم: در نظام مالیات بر ارزش افزوده، از آنجایی که تولیدکنندگان می‌توانند مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده برای نهاده‌های خود را مسترد سازند، بنابراین افزایش مالیات ارزش افزوده یک نهاده مشمول منجر به افزایش قیمت محصولات تولیدی بنگاه که معاف از این مالیات هستند، نمی‌شود. در برآورد انجام شده فرض شده است، امکان استرداد مالیات ارزش افزوده پرداخت شده بر روی نهاده‌های بنگاه وجود دارد و اخذ مالیات بر ارزش افزوده، به صورت غیرمستقیم موجب افزایش قیمت کالا و خدمات نمی‌شود.

با وجود معافیت کالاهای اساسی و بسیاری از خدمات ضروری مورد نیاز مردم در قانون مالیات بر ارزش افزوده، بخش قابل توجهی از اثری که این سیاست می‌تواند بر معیشت اقشار ضعیف جامعه داشته باشد، خنثی می‌شود. شایان ذکر است افزایش قیمت ناشی از این سیاست تنها یکبار رخ داده و این سیاست موجب افزایش مستمر قیمت نمی‌شود. این در حالی است که درآمدهای حاصل از این سیاست پایدار بوده و با افزایش درآمدهای مالیاتی، کاهش ناترازی بودجه و در نهایت



جلوگیری از پولی شدن کسری بودجه دولت، انتظار می‌رود در بلندمدت شاهد کاهش تورم در مقایسه با شرایط عدم اجرای این سیاست باشیم. لذا برای پرهیز از تورم و فشار آن بر اقشار ضعیف جامعه، در کنار کاهش هزینه‌های دولت و سایر راهکارهای افزایش درآمد دولت، پیشنهاد می‌شود سیاست افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده در دستور کار قرار گیرد.

۲-۳-۱. بازطراحی معافیت‌های مالیاتی ارزش افزوده

بسیاری از معافیت‌ها و نرخ‌های کاهش یافته مالیات بر ارزش افزوده به منظور حمایت از خانواده‌های با درآمد پایین وضع شده‌اند. برای مثال از آنجایی که کالای اساسی، سهم بیشتری از سبد مصرفی خانوارهای کم‌درآمد را در مقایسه با خانوار پردرآمد تشکیل می‌دهد، اعمال معافیت بر روی این موارد، به عنوان درصدی از کل مخارج، اصابت بیشتری به خانواده‌های کم‌درآمد خواهد داشت. با این حال حجم مصرف خانوار پردرآمد بیشتر از خانوار کم‌درآمد است، بهره‌مندی مطلق این خانوارها از معافیت‌های مالیاتی می‌تواند بیشتر از بهره‌مندی خانوار کم‌درآمد باشد. جدول ۴، مثالی از حالتی که بهره‌مندی مطلق خانوار پردرآمد از معافیت‌های مالیاتی بیشتر از بهره‌مندی مطلق خانوار کم‌درآمد باشد را نشان می‌دهد. در این مثال، علی‌رغم آنکه مصارف کالای اساسی، سهم بیشتری از سبد مصرف خانوار کم‌درآمد را تشکیل می‌دهد (۷۰ درصد در مقابل ۵۰ درصد)، ولی میزان مطلق بهره‌مندی خانوار پردرآمد از سیاست اعمال معافیت ارزش افزوده برای کالای اساسی بیشتر است (۴.۱۵ واحد در مقابل ۳.۱۵ واحد).

جدول ۴. مثال فرضی از شرایطی که بهره‌مندی مطلق خانوار پردرآمد

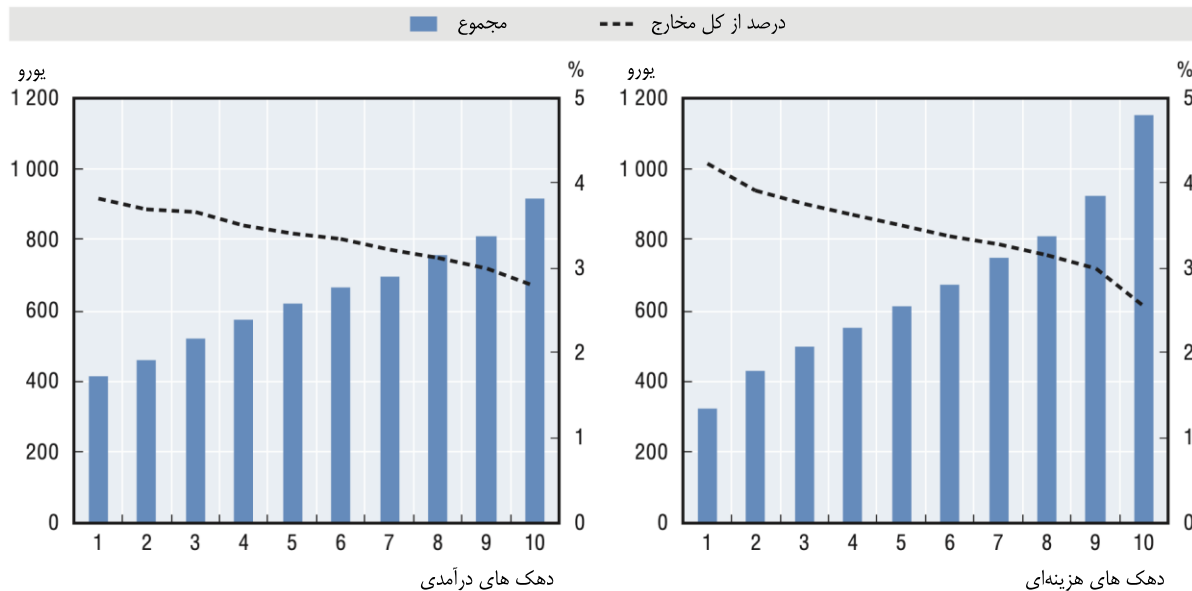
از معافیت کالای اساسی، بیشتر از خانوار کم‌درآمد است.

خانوار پردرآمد	خانوار کم‌درآمد	
۵۰	۳۵	مصرف کالای اساسی
۱۰۰	۵۰	کل مصرف
٪۵۰	٪۷۰	سهم کالای اساسی از کل مصرف (درصد)
۴/۵	۳/۱۵	مخارج مالیاتی معافیت کالای اساسی

در این خصوص سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (OECD) در گزارشی [۱] به بررسی اثر بازتوزیعی تخفیف در نرخ مالیات بر ارزش افزوده برخی از کالاها در میان دهک‌های مختلف هزینه‌ای و درآمدی در ۱۷ کشور از کشورهای عضو OECD می‌پردازد. تجزیه و تحلیل این گزارش براساس مدل‌های شبیه‌سازی خرد در حوزه مالیات بر مصرف است که برای هر کشور با استفاده از داده‌های خرد مخارج خانوار (تهیه شده از بررسی‌های بودجه ملی خانوار) ساخته شده است. نمودار ۱۱، نتایج این پژوهش در خصوص متوسط مخارج مالیاتی ناشی از کاهش نرخ مالیات بر ارزش افزوده برخی از کالا و خدمات را نشان می‌دهد (مخارج مالیاتی برای اقلام مختلف اندازه‌گیری شده و متوسط آن در این نمودار قابل مشاهده است). در این نمودار میله‌ها، بیانگر میانگین ساده متوسط مخارج مالیات خانوارها را در سراسر دهک‌های درآمدی (زیر نمودار سمت چپ) و دهک‌های هزینه‌ای (زیر نمودار سمت راست) هستند. خطوط نقطه‌چین نتایج را به عنوان درصدی از هزینه‌های خانوار نشان می‌دهد. همان‌طور که در این نمودار مشاهده می‌شود، به صورت متوسط با افزایش درآمد خانوار (و یا هزینه) میزان بهره‌مندی خانوار از تخفیفات مالیات بر ارزش افزوده افزایش می‌یابد. همان‌طور که در مثال بیان شده در جدول ۴، مشاهده شد، اعطای معافیت مالیاتی (یا نرخ‌های ترجیحی) از منظر اثر این معافیت به نسبت کل مخارج خانوار، اصابت بیشتری به دهک‌های پایین

درآمدی خواهد داشت (خطوط نقطه‌چین)، ولی در صورتی که میزان مطلق بهره‌مندی خانوار از این سیاست‌های بازتوزیعی مورد بررسی قرار گیرد، دهک‌های بالای درآمدی بهره‌مندی بیشتری از این سیاست‌ها خواهند داشت (نمودار میله‌ای).

نمودار ۱۱. متوسط مخارج مالیاتی ناشی از کاهش نرخ مالیات بر ارزش افزوده ارقام در میان کشورهای OECD



Source: OECD Tax Policy Studies, The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries.

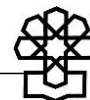
در این خصوص پیشنهاد می‌شود قسمتی از معافیت‌ها و تخفیفات مالیات بر ارزش افزوده که بیشتر جنبه بازتوزیعی داشته و به منظور حمایت از اقشار کم‌درآمد جامعه وضع شده‌اند، با اعتبار مالیاتی ارزش افزوده جایگزین شود. برای این منظور لازم است سازمان امور مالیاتی سرانه مخارج مالیاتی ناشی از این معافیت‌ها را شناسایی کرده و همان میزان، به هر فرد یا خانوار اعتبار مالیات بر ارزش افزوده تخصیص دهد. این تخصیص از آنجایی که به صورت مساوی صورت می‌پذیرد، در نهایت به نفع خانوارهای کم‌درآمد خواهد شد. در ادامه هر فرد در هنگام خرید کالای مشمول مالیات بر ارزش افزوده، در صورتی که دارای اعتبار مالیاتی مذکور باشد، نیازی به پرداخت این مالیات نخواهد داشت.

جایگزینی معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده با اعتبار مالیاتی ضمن تخصیص بهینه‌تر منابع به اشخاص موجب می‌شود

تمامی زنجیره‌های کالا و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده شوند که موجب افزایش شفافیت اقتصادی خواهد شد.

۴-۱. مدیریت و هدفمندسازی معافیت‌های مالیاتی

بر اساس مبانی نظری و تجارب سایر کشورها، حمایت از فعالیت‌های گوناگون به ندرت از مسیر اعطای معافیت مالیاتی به آن فعالیت‌ها می‌گذرد و یکی از مهم‌ترین دلایل این مهم آن است که وجود چنین معافیت‌های غیرهدفمندی موجب بروز پدیده **خزش معافیت‌های مالیاتی** (تلاش برای معاف شدن گروه‌های مختلف) و نیز افزایش **عدم شفافیت** در فعالیت‌های مذکور می‌شود؛ مسائلی که هم‌اکنون به دلیل دامنه گسترده معافیت‌ها در قوانین مالیاتی ایران شاهد آن هستیم. در واقع از یک طرف فعالیت‌های مختلف اقتصادی با استناد به معافیت سایر فعالیت‌ها به دنبال معاف کردن خود از پرداخت مالیات هستند



و از طرف دیگر جریان وجوه در فعالیتهای گوناگون غیرشفاف و نامعلوم است.

در ایران معافیت‌های مالیاتی زیادی وجود دارد که از جمله آنها می‌توان به درآمدهای فعالان اقتصادی مناطق آزاد تجاری صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی، سود سپرده‌های بانکی، صادرات برخی از مواد خام و نهادهای تولید، فعالیت‌های انتشاراتی و مطبوعاتی، مدارس غیرانتفاعی و فعالیتهای فرهنگی و هنری اشاره کرد. این فهرست بلندبالای معافیت‌های مالیاتی در کشور که اکثراً غیرهدفمند، غیر مشروط و دائمی است، ضمن آنکه موجب کاهش شدید درآمدهای مالیاتی شده است، در عمل باعث شده نظام مالیاتی یکی از کارکردهای اصلی خود یعنی بازتوزیع درآمد را به‌درستی انجام ندهد. در ادامه به برخی پیشنهادها برای اصلاح معافیت‌ها اشاره می‌شود.

نکته دیگری که در اعطای معافیت‌های مالیاتی حائز اهمیت است، هزینه برشمردن این معافیت‌هاست. زمانی که قانونگذار به فعالیتی معافیت مالیاتی اعطا می‌کند، در اصل به میزانی که این فعالیت باید مشمول پرداخت مالیات شود، هزینه به بودجه دولت وارد می‌سازد. به‌نوعی می‌توان گفت هر معافیت مالیاتی معادل پرداخت یارانه (سوبسید) به فعالیت اقتصادی مشمول معافیت است. برای مثال طبق گزارش سازمان امور مالیاتی، برآورد می‌شود هزینه ناشی از ۵ واحد درصد کاهش نرخ مالیاتی واحدهای تولیدی در قانون بودجه سال ۱۴۰۱ معادل ۱۵ هزار میلیارد تومان باشد. یعنی دولت در سال ۱۴۰۱، معادل ۱۵ هزار میلیارد تومان به واحدهای تولیدی یارانه پرداخت کرده است. لازم است معافیت‌های فعلی با این نگاه مورد بررسی قرار گرفته و کارایی و اثربخشی هر یک از آنها بررسی شود و در صورت لزوم در اصل اعطای آن معافیت یا شیوه و میزان آن تجدیدنظر صورت گیرد تا کارایی اقتصادی حداکثر شود:

در ادامه به ارائه پیشنهادهایی برای اصلاح معافیت‌های مالیاتی حال حاضر در ایران می‌پردازیم.

۱-۴-۱. شفافیت مخارج مالیاتی

امتیازهای مالیاتی امکان کاهش بدهی مالیاتی را به‌صورت قانونی فراهم می‌کند، این امر موجب از دست رفتن بخشی از درآمد مالیاتی دولت می‌شود. مخارج مالیاتی در حقیقت درآمد مالیاتی از دست رفته، به‌دلیل وجود امتیازهای مالیاتی برای گروه‌ها و بخش‌های اقتصادی است. لذا مخارج مالیاتی به‌عنوان مخارج غیرمستقیم دولت است که موجب ایجاد بار مالی خارج از بودجه برای دولت می‌شود. بخش قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی دولت به‌عنوان مخارج مالیاتی کاسته می‌شود. لذا لازم است بخش‌های شامل این امتیازات و میزان آن به‌صورت کامل شناخته شود تا بهره‌وری امتیازات اعطا شده مورد بررسی قرار گیرد. بر این اساس لازم است میزان معافیت‌های اعطا شده به کلیه بخش‌های اقتصاد اعم از بخش خصوصی، نهادهای دولتی و عمومی غیردولتی به‌صورت کامل شفاف شود. شفافیت میزان معافیت‌ها نتایج ذیل را به‌همراه خواهد داشت:

- شفافیت بخش‌های مختلف اقتصاد،
- امکان استفاده از معافیت به‌عنوان ابزار سیاستگذاری،
- ایجاد تخمینی از بودجه پنهان نهادهای دولتی و عمومی غیردولتی.

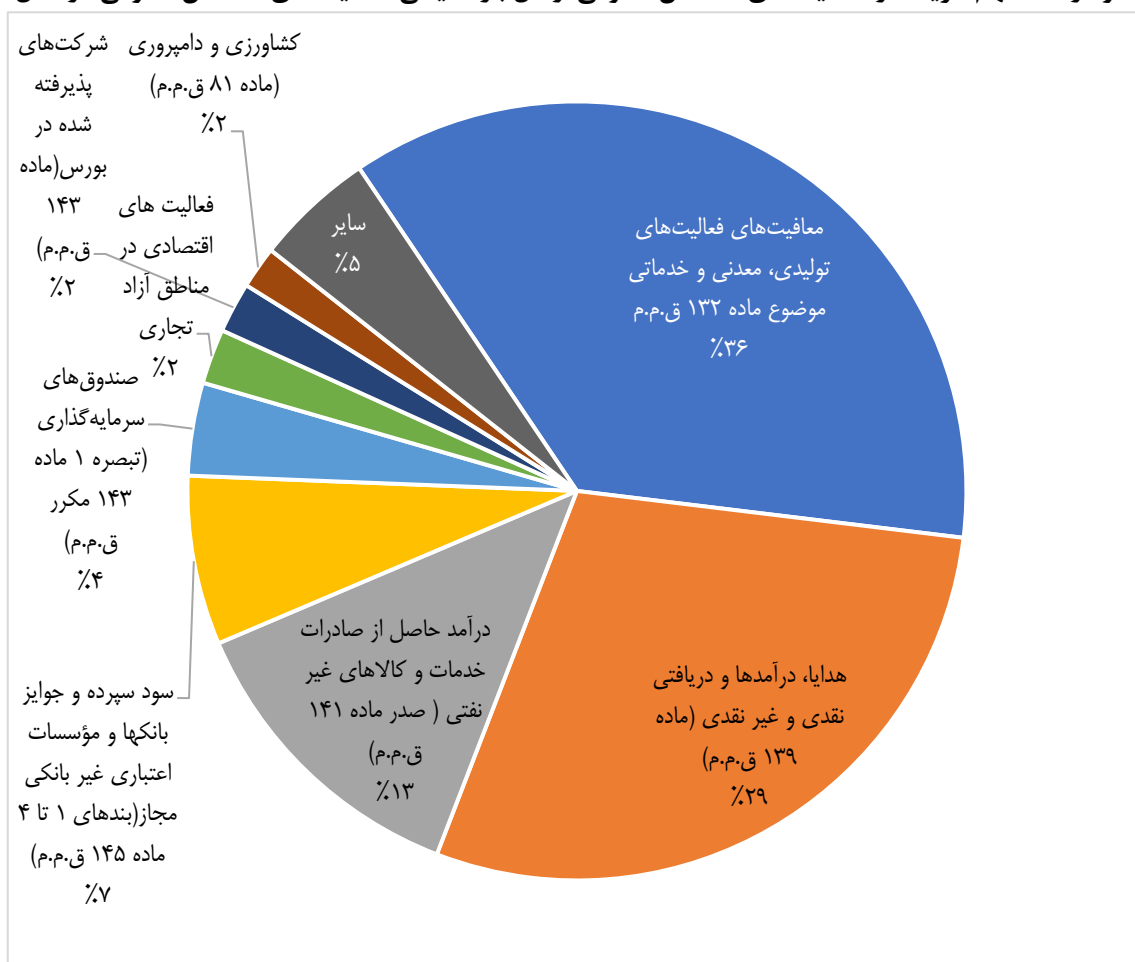
در ادامه با توجه به گزارش سازمان امور مالیاتی کشور، به مخارج مالیاتی معافیت‌های اشخاص حقوقی پرداخته می‌شود. طبق

گزارش این سازمان، براساس عملکرد اشخاص حقوقی در سال ۱۴۰۰، بار مالیاتی معافیت‌های قانونی این اشخاص معادل ۳۴۵

هزار میلیارد تومان برآورد می‌شود.^۱ این در حالی است که کل مالیات وصولی از محل عملکرد اشخاص حقوقی در سال ۱۴۰۱، ۱۸۹۶ هزار میلیارد تومان بوده است. بر این اساس در صورت حذف معافیت‌های اشخاص حقوقی، مالیات وصولی از این محل تقریباً ۳ برابر می‌شود. شایان ذکر است هدف این گزارش، حذف کامل معافیت‌های مالیاتی حوزه اشخاص حقوقی نیست، بلکه لازم است ضمن شفافیت بار مالیاتی معافیت‌های مالیاتی، با تخصیص بهینه معافیت‌ها و جایگزینی بسیاری از آنها با کاهش نرخ مالیات اشخاص حقوقی، ضمن افزایش کارایی نظام مالیاتی، بستر رقابت سالم میان این اشخاص را فراهم ساخت.

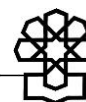
نمودار ۱۲، توزیع بار مالیاتی معافیت‌های اشخاص حقوقی را به تفکیک مواد قانونی نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، بیشترین بار مالیاتی معافیت اشخاص حقوقی مربوط به معافیت‌های موضوع ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم است. بار مالیاتی این ماده معادل ۱۲۵ هزار میلیارد تومان در سال ۱۴۰۰ برآورد می‌شود که از این مبلغ، ۹۰ درصد آن مربوط به معافیت فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی است.

نمودار ۱۲. سهم هریک از معافیت‌های اشخاص حقوقی از کل بار مالیاتی معافیت‌های اشخاص حقوقی در سال ۱۴۰۱



مأخذ: گزارش سازمان امور مالیاتی.

۱. شایان ذکر است اظهارنامه مربوط به عملکرد شرکت‌ها در سال ۱۴۰۰، در ابتدای سال ۱۴۰۱ به سازمان مالیاتی تقدیم شده و بررسی و وصول آن در سال ۱۴۰۱ اتفاق می‌افتد.
۲. شایان ذکر است درآمد وصولی از عملکرد اشخاص حقوقی در سال ۱۴۰۱، ناظر به عملکرد این اشخاص در طول سال ۱۴۰۰ است. همچنین به جهت اختصار، به جای «قانون مالیات‌های مستقیم» از عبارت «ق.م.م» در این نمودار استفاده شده است.



جدول ۵، بار مالیاتی مهم‌ترین معافیت‌های اشخاص حقوقی را نشان می‌دهد. همان‌طور که پیشتر بیان شد، کل بار مالیاتی معافیت‌های اشخاص حقوقی ۳۴۵ هزار میلیارد تومان برآورد می‌شود که از این میان، بیشترین سهم مربوط به معافیت‌های موضوع ماده (۱۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم (به‌طور خاص معافیت‌های فعالیت‌های معدنی) است.

جدول ۵. بار مالیاتی مهم‌ترین موارد معافیت اشخاص حقوقی در سال ۱۴۰۱

بار مالیاتی معافیت (هزار میلیارد تومان)	شرح فعالیت
۱۲۵.۵۵	معافیت‌های موضوع ماده (۱۳۲) ق. م. م.
۹۹.۸۹	هدایا، درآمدها و دریافتی نقدی و غیرنقدی (ماده ۱۳۹) ق. م. م.
۴۴.۰۰	درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی؛ با اعمال سود (زیان) حاصل از تسعیر ارز ناشی از صادرات (صدر ماده (۱۴۱) ق. م. م.)
۲۴.۲۶	سود سپرده و جوایز بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز (موضوع بندهای «۱ تا ۴» ماده (۱۴۵) ق. م. م.)
۱۳.۳۱	صندوق‌های سرمایه‌گذاری (تبصره «۱» ماده (۱۴۳) مکرر ق. م. م.)
۷.۸۸	فعالیت‌های اقتصادی در مناطق آزاد تجاری (ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری)
۷.۲۳	شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بازارهای بورس داخلی یا خارجی پذیرفته شده است. ماده (۱۴۳)٪۲۵ و بیشتر سهام شناور آزاد
۶.۰۵	فعالیت‌های کشاورزی و دامپروری (ماده (۸۱) ق. م. م.)
۳.۳۷	شرکت‌های دانش‌بنیان (بخش الف ماده (۳) قانون حمایت از شرکت‌های دانش‌بنیان)
۲.۷۸	مدارس و مراکز آموزشی غیرانتفاعی (ماده (۱۳۴) ق. م. م.)
۱۰.۹۲	سایر
۳۴۵	مجموع بار مالیاتی معافیت‌های اشخاص حقوقی

مأخذ: همان.

۲-۴-۱. حذف معافیت سود سپرده اشخاص حقوقی

در ایران، در صورتی که اشخاص حقوقی نسبت به سپرده‌گذاری در بانک‌ها اقدام کنند، سود سپرده دریافتی آنها به‌موجب ماده (۱۴۵)^۲ قانون مالیات‌های مستقیم معاف از مالیات است. معافیت سود سپرده‌های بانکی با تشویق به سپرده‌گذاری در بانک و کسب سود قطعی به‌عنوان یک فعالیت بدون ریسک، جذابیت سرمایه‌گذاری در بخش مولد اقتصاد را کاهش می‌دهد. بررسی تجارب دیگر کشورها حاکی از آن است که مالیات بر سود سپرده‌های بانکی یکی از مهم‌ترین مالیات‌ها در

۱. به جهت اختصار، به‌جای عبارت «قانون مالیات‌های مستقیم» از «ق.م.م.» در این جدول استفاده شده است.
 ۲. سود دریافتی به هر عنوان در موارد زیر از پرداخت مالیات معاف است:
 (۱) سود متعلق به سپرده‌های مربوط به کسور بازنشستگی و پس‌انداز کارمندان و کارگران نزد بانک‌های ایرانی در حدود مقررات استخدامی مربوطه.
 (۲) سود یا جوایز متعلق به حساب‌های پس‌انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانک‌های ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز. این معافیت شامل سپرده‌هایی که بانک‌ها یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز نزد هم می‌گذارند نخواهد بود.
 (۳) جوایز متعلق به اوراق قرضه دولتی و اسناد خزانه.
 (۴) سود پرداختی بانک‌های ایرانی به بانک‌های خارج از ایران بابت اضافه‌برداشت (اوردرافت) و سپرده ثابت به‌شرط معامله متقابل.
 (۵) سود و جوایز متعلق به اوراق مشارکت.

اشکال مختلف پس‌انداز^۱ است. براساس گزارش OECD^۲ مالیات بر سود سپرده‌های بانکی معمولاً یا به‌صورت کسر در منبع نهایی^۳ (تکلیفی) و یا به‌صورت مالیات بر درآمد سالیانه^۴ اخذ می‌شود. در برخی از کشورها، سپرده‌های بانکی علاوه بر مالیات بر درآمد مشمول مالیات بر ثروت نیز می‌شوند^۵ که از جمله آنها می‌توان به کشورهای فرانسه، ایتالیا، نروژ، اسپانیا، سوئیس و کلمبیا اشاره کرد.

همچنین اشخاص حقوقی به‌واسطه سپرده‌گذاری در بانک‌ها، می‌توانند از خدمات اعتباری بانک استفاده کرده و نسبت به اخذ تسهیلات اقدام کنند. از آنجایی که هزینه ناشی از سود تسهیلات به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی شناسایی می‌شود (ماده (۱۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم)، اشخاص حقوقی از طریق سپرده‌گذاری در بانک‌ها از ۲ معافیت مالیاتی (سود سپرده و هزینه قابل قبول بهره تسهیلات) بهره‌مند می‌شوند. این رویه مالیات‌ستانی در نظام مالیاتی کشور در کنار تفاوت اندک نرخ سود تسهیلات و سپرده، بنگاه‌ها را به این سمت سوق می‌دهد که حتی اگر منابع نقد کافی برای سرمایه‌گذاری داخلی شرکت دارند، آن را سپرده‌گذاری کرده و از بانک تسهیلات دریافت کنند. برای نمونه فرض کنید یک بنگاه ۱۰۰ واحد منابع نقد و همین مقدار نیاز به تأمین مالی خرید مواد اولیه دارد، محاسبات جدول زیر نشان می‌دهد با نرخ سود سپرده ۱۵ درصد و نرخ سود تسهیلات ۱۸ درصد و نرخ مالیات ۲۵ درصد، برای بنگاه به‌صرفه است که از منابع داخلی شرکت استفاده نکند و تقاضای تسهیلات کند.

جدول ۶. مقایسه سود و زیان دریافت تسهیلات

یا استفاده از منابع داخلی شرکت با در نظر گرفتن معافیت مالیاتی سود سپرده

صورت سود و زیان نمونه	
درآمد حاصل از سپرده‌گذاری (R_d)	$100 \times 0.15 = 15$
هزینه دریافت تسهیلات (R_t)	$100 \times 0.18 = (18)$
کاهش مالیات پرداختنی (tR_t)	$18 \times 0.25 = 4.5$
تغییرات سود خالص (به‌ازای هر ۱۰۰ واحد تسهیلات) نسبت به شرایط تأمین مالی درونی	$15 + (18) + 4.5 = 1.5$

این پدیده را می‌توان یکی از مصادیق اخلاقی‌هایی دانست که توسط نظام مالیات‌ستانی در اقتصاد ایجاد شده است. زیرا این شیوه مالیات‌ستانی عملاً موجب خروج منابع از شرکت‌ها و مزیت تأمین مالی بدهی محور به‌جای استفاده از تأمین مالی داخلی^۶ شده است. تأمین مالی از طریق بانک و افزایش بدهی، ضمن افزایش ریسک ورشکستگی شرکت‌ها موجب افزایش تقاضای تسهیلات در نظام بانکی شده و سازوکاری در جهت افزایش نقدینگی است.

1. Saving Vehicle

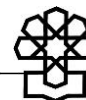
2. OECD (2018), Taxation of Household Savings, OECD Tax Policy Studies, No. 25, OECD Publishing, Paris.

3. Final Withholding Tax.

4. Personal Income Tax.

۵. مالیات بر سود سپرده به‌عنوان مالیات بر درآمد و مالیات بر اصل سپرده به‌عنوان مالیات بر ثروت محسوب می‌شود.

6. Internal Finance.



۳-۴-۱. اصلاح معافیت مالیاتی فعالان بزرگ بخش کشاورزی

مالیات بر درآمد کشاورزی سابقه‌ای طولانی در جهان دارد تا آنجا که در متون تاریخی تمدن‌های گذشته اسناد بسیاری در این خصوص یافت می‌شود. در قوانین مالیاتی ایران نیز قبل از انقلاب اسلامی، درآمد کشاورزی به شیوه‌های مختلف مشمول مالیات بوده است، اما از سال ۱۳۶۶، مطابق ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم درآمد بخش کشاورزی به‌طور کلی معاف از مالیات است، البته بنا بوده این معافیت فقط تا سال ۱۳۷۲ برقرار باشد^۱ و سپس مقرر شد دولت حداکثر تا پایان برنامه سوم توسعه، لایحه اصلاح ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم را ارائه دهد، ولی تاکنون هیچ‌یک از دولت‌ها لایحه‌ای برای اصلاح معافیت درآمد کشاورزی ارائه نکرده است.

در بررسی تجارب دنیا تعداد کشورهایی که بخش کشاورزی را کاملاً معاف از مالیات می‌کنند، بسیار اندک و ناچیز هستند. در مقابل، بسیاری از کشورها، بخش کشاورزی را مشمول مالیات‌های مختلفی از جمله مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات نقل و انتقال، مالیات سبز و... قرار می‌دهند؛^۲ زیرا اساساً معافیت کامل یک بخش از اقتصاد خلاف عدالت مالیاتی و بعضاً موجب فرار مالیاتی می‌شود. معمولاً قوانین مالیاتی کشورها برای اشخاص حقوقی بخش کشاورزی سختگیرانه‌تر از کشاورزان خرد و حقیقی است. در بسیاری از کشورها با در نظر گرفتن معافیت‌های محدود و امتیازات مالیاتی خاص از کشاورزان حقیقی مالیات بر درآمد می‌گیرند. از جمله این کشورها استرالیا، ژاپن، کره جنوبی، هلند، کانادا، آمریکا، ترکیه، پاکستان و کشورهای اسکاندیناوی هستند، اما خیلی از کشورها مانند استرالیا، فرانسه، کانادا، شیلی، آلمان، اسپانیا، ایتالیا، دانمارک و فنلاند برای اشخاص حقوقی فعال در بخش کشاورزی هیچ امتیاز مالیاتی در نظر نمی‌گیرند و همچون شرکت‌های فعال در بخش‌های دیگر اقتصاد مشمول مالیات بر سود شرکت هستند. عمده کشورهای دیگر نیز با تخفیف‌های جزئی از عملکرد شرکت‌های کشاورزی مالیات می‌گیرند. [۵]

اکنون پس از چند دهه معافیت کامل مالیاتی بخش کشاورزی در ایران، ضروری است که قوانین مالیاتی و حمایتی بخش کشاورزی تغییر یابد که از این منظر موجب افزایش شفافیت اقتصادی در این بخش نیز می‌شود. با توجه به اینکه بخش کشاورزی ایران گسترده است و از اشخاص حقیقی با دامنه فعالیت کم تا اشخاص حقوقی با دامنه فعالیت بسیار زیاد تشکیل شده است، باید فعالان این بخش را با سقف معافیت بسیار بالا مشمول مالیات قرار داد، به طوری که کشاورزان خرد مشمول این مالیات نشوند و در مجموع این مالیات به فعالان بسیار کمی اصابت کند؛ برای مثال می‌توان پیشنهاد داد که صرفاً اشخاص حقوقی با درآمد بالا مشمول مالیات قرار گیرند.

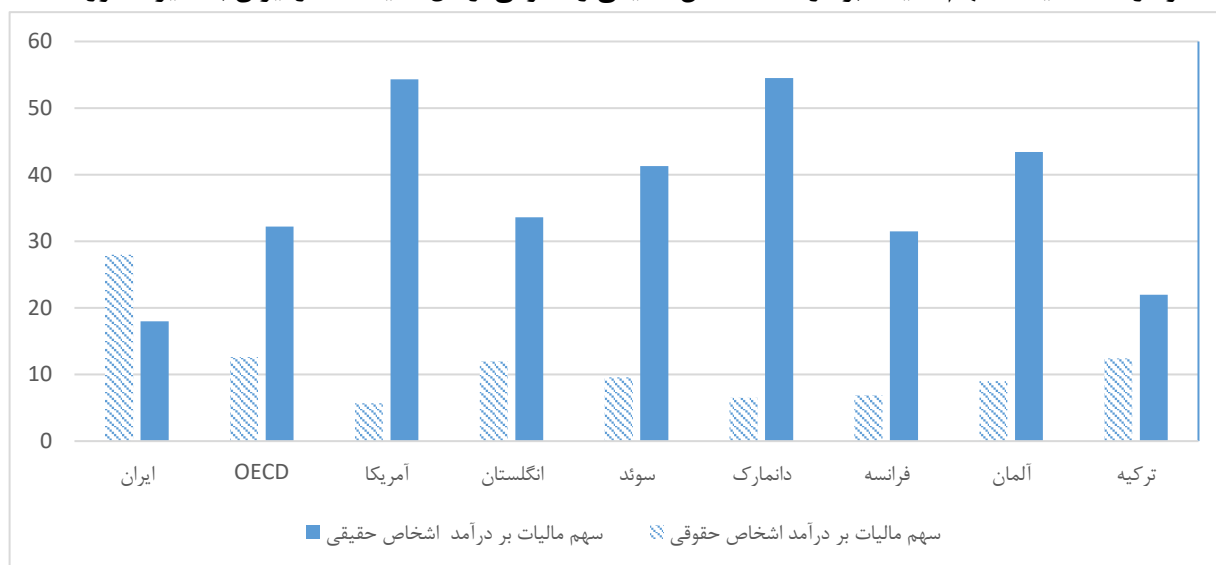
۵-۱. تصویب مالیات بر مجموع درآمد

استقرار نظام مالیات بر مجموع درآمد، یکی از اموری است که می‌تواند نقش محوری در تحول مالیاتی کشور و افزایش منابع درآمد پایدار بودجه ایفا کند. مالیات بر مجموع درآمد عبارت است از: «رویکردی در مالیات‌ستانی از درآمد اشخاص حقیقی، که همه منابع درآمدی فرد به‌صورت یکپارچه تحت ضوابط یکسان تجمیع شود و در پایان سال پس از کسر معافیت پایه،

۱. ماده (۸۱) در قانون مصوب ۱۳۶۶: درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل تا پایان سال ۱۳۷۲ از پرداخت مالیات معاف می‌باشد. دولت مکلف است مطالعات و بررسی‌های لازم را در زمینه کلیه فعالیت‌های کشاورزی و آن رشته از فعالیت‌های مزبور که ادامه معافیت آنها ضرورت داشته باشد معمول و لایحه مربوط را به‌موقع تهیه و به مجلس شورای اسلامی تقدیم نماید. OECD, 2019.

اعتبار و هزینه قابل قبول مشمول مالیات شود. در مالیات بر مجموع درآمد بسیاری از معافیت‌های فعلی حذف یا محدود می‌شوند. در عوض اعتبار یا هزینه قابل قبول به‌گونه‌ای است که نیازهای دهک‌های پایین تأمین شود و فشاری متوجه آنها نباشد.^۱ با عنایت به نمودار زیر می‌توان دریافت که در نظام مالیاتی ایران، برخلاف نظام‌های مالیاتی استاندارد، بار مالیاتی بیشتر متوجه شرکت‌های تولیدی است. در حالی که با استقرار مالیات بر مجموع درآمد می‌توان بار مالیاتی شرکت‌ها را کاهش داد و بار مالیاتی را متوجه اشخاص حقیقی پُر درآمد یا مشغول در فعالیت‌های غیرمولد کرد.

نمودار ۱۳. مقایسه سهم مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی از کل مالیات‌ها در ایران با سایر کشورها^۲



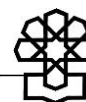
مآخذ: OECD, Data, 2018 و محاسبات تحقیق.

مالیات بر مجموع درآمد نسبت به مالیات‌های جداگانه فعلی عادلانه‌تر است؛ زیرا با همه گروه‌های درآمدی برخورد مالیاتی یکسان و بدون تبعیض صورت می‌گیرد. همچنین به دلیل امکان کسر هزینه‌های زندگی از درآمد و اخذ مالیات تصاعدی از دهک‌های پردرآمد به نفع فقرا و طبقات پایین جامعه است؛ از این رو می‌تواند عدالت اجتماعی و بازتوزیع در جامعه تقویت کند و ضریب جینی را کاهش دهد. از طرفی اگر مالیات بر مجموع درآمد در کنار هدفمندسازی معافیت‌های مالیاتی اجرا شود، می‌تواند موجب افزایش کارایی اقتصادی و کاهش اجتناب مالیاتی شود. علاوه بر این اگر مالیات بر مجموع درآمد هم‌زمان با بازطراحی مالیات بر اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) و کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها باشد، موجب تقویت تولید و سرمایه‌گذاری مولد در کشور خواهد شد.

بنابراین ضروری است طی برنامه هفتم توسعه و در راستای توسعه اقتصادی کشور، جهت افزایش منابع درآمدی بودجه عمومی، عادلانه کردن نظام مالیاتی، بهبود وضعیت بازتوزیع، شفافیت مالی بیشتر، شناسایی دقیق‌تر درآمدها،

1. Thuronyi, 1998.

۲. در این نمودار جهت مقایسه دقیق‌تر سهم مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و شرکت‌ها در ایران با سایر کشورها، سهم پرداخت‌های تأمین اجتماعی که در کشورهای دیگر به‌عنوان مالیات در نظر گرفته می‌شود، حذف شده است.



جلوگیری از فرار مالیاتی و سوق دادن پس‌اندازهای خرد از فعالیت‌های غیرمولد به سوی فعالیت‌های مولد، مالیات بر مجموع درآمد با پایه گسترده، معافیت‌های محدود و نرخ منصفانه تصویب و اجرا شود.

۶-۱. ادغام وظایف وصول حق بیمه و اخذ مالیات

ادغام وظایف وصول حق بیمه و اخذ مالیات از شرکت‌ها و مشاغل می‌تواند ضمن افزایش درآمدهای دولت، موجب بهبود فضای کسب‌وکار شود. تجربه بسیاری از کشورهای نیز نشان می‌دهد حق بیمه پرداختی به‌عنوان نوعی مالیات تلقی شده و متولی وصول آن دولت‌ها هستند. طبق گزارش OECD [6]، در سال ۲۰۱۹، از میان ۵۹ کشور بررسی‌شده، در ۲۴ کشور (۴۱ درصد) وظیفه وصول حق بیمه برعهده اداره امور مالیاتی^۱ بوده است. در ادامه تعدادی از علل این ادغام مورد بررسی قرار می‌گیرد.

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

۲. **جلوگیری از مراجعه و حسابرسی مضاعف کسب‌وکار:** ادغام وظایف وصول حق بیمه و اخذ مالیات موجب جلوگیری از مراجعه به حسابرسی مضاعف (یکبار از سمت سازمان امور مالیاتی و یکبار از سمت سازمان تأمین اجتماعی) کسب‌وکار می‌شود. این ادغام ضمن کاهش هزینه اجرایی وصول حق بیمه و مالیات‌ستانی، موجب تسهیل فضای کسب‌وکار نیز خواهد شد. کسب‌وکارها به‌جای صرف وقت با دو دستگاه اجرایی و فرایندهای حسابرسی متفاوت با یک دستگاه و یک فرایند حسابرسی سروکار خواهند داشت.

۳. **نقش هم‌زمان سازمان تأمین اجتماعی به‌عنوان ذی‌نفع وصول منابع و مجری:** نقش هم‌زمان سازمان تأمین اجتماعی در وصول و استفاده از منابع حاصله موجب تعارض منافع ساختاری برای تأمین اجتماعی می‌شود. سازمان تأمین اجتماعی از یک سمت به‌عنوان بزرگ‌ترین صندوق بازنشستگی کشور، تعهدات مالی بسیاری را برعهده دارد. با توجه به ناترازی صندوق‌های بازنشستگی، این سازمان به‌منظور افزایش درآمدهای خود می‌تواند فشار بیشتری به کسب‌وکارها وارد کند. این امر شاید در کوتاه‌مدت موجب افزایش منابع شود، ولی در بلندمدت با تضعیف محیط کسب‌وکار، می‌تواند منجر به رکود و کاهش منابع سازمان بشود.

۴. تسهیل نحوه محاسبه و وصول حق بیمه قرارداد مقاطعه: یکی از مهم‌ترین چالش‌ها بین کسب‌وکارها با سازمان تأمین اجتماعی، نحوه محاسبه و وصول حق بیمه براساس ضریبی از مبلغ قرار داد مقاطعه است که سازمان تأمین اجتماعی با استناد به مواد (۴۱ و ۳۸) تأمین اجتماعی مصوب سال ۱۳۵۴ مطالبه می‌کند. در واقع قانونگذار سال ۱۳۵۴ به دلیل احتمال بالای فرار بیمه‌ای در آن زمان و کمک به حفظ حقوق کارگران با توجه به فقدان مکانیزم‌های لازم جهت سنجش اطلاعات لیست ارسالی، اقدام به درج این مواد قانونی کرده است که همواره از گذشته تا به امروز تا حدودی چالشی‌ترین مواد قانون تأمین اجتماعی در قبال کسب‌وکارها محسوب شده است. امروزه با توجه به ایجاد و توسعه پایگاه‌های داده‌ای در بین دستگاه‌های مختلف و امکان اتصال و همگام‌سازی این داده‌ها، می‌توان از طریق سنجش اطلاعات، به سمت اطمینان از لیست افراد و حقوق و دستمزد اظهار شده توسط کارفرما حرکت کرد و با اتکا به این مهم به تدریج زمینه حذف روش پرچالش محاسبه و وصول حق بیمه براساس ضریب قرارداد مقاطعه فراهم شود. یکی از بهترین پایگاه‌های داده‌ای، اطلاعاتی است که از طریق لیست افراد و حقوق دستمزد افراد نزد سازمان امور مالیاتی کشور، احصا می‌شود. لذا این مهم یکی دیگر از دلایل لزوم تلفیق لیست بیمه و مالیات توسط دو سازمان مذکور است.

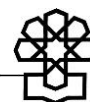
علاوه بر موارد مطرح شده، رابطه صندوق‌های بازنشستگی با کسب‌وکارها مشکلات دیگری را نیز از قبیل صدور بخشنامه‌های متعدد، عدم قانونگذاری صریح، قائم به شخص بودن وصول حق بیمه، طراحی نامناسب فرایند دادرسی و... در بر می‌گیرد.^۱ با توجه به امکانات و تجربه سازمان امور مالیاتی در شناسایی و اخذ مالیات از مشاغل و شرکت‌ها، واگذاری وظایف وصول حق بیمه به این سازمان می‌تواند در کنار موارد بیان شده موجب تسهیل فرایند اخذ حق بیمه شود.

جمع‌بندی

در این گزارش سعی شد به این سؤال پاسخ داده شود که چگونه مالیات می‌تواند به‌عنوان یک ابزار مهم در تحقق اهداف توسعه و پیشرفت اقتصادی نقش ایفا کند؟ و در راستای اهداف کلان برنامه هفتم و راهبردهای مندرج در بند «۴» سیاست‌های کلی برنامه هفتم، جهت رشد اقتصادی، مهار تورم، افزایش عدالت، تبدیل مالیات به منبع اصلی تأمین بودجه جاری دولت، جلوگیری از فرار مالیاتی و تقویت نقش هدایت و تنظیم‌گری مالیات در اقتصاد چه تکالیفی در قانون برنامه هفتم منعکس شود؟ مطابق بررسی‌های این گزارش ضروری است الزامات و اصلاحات زیر در برنامه هفتم توسعه رخ دهد:

۱. هدف‌گذاری کمی افزایش درآمدهای مالیاتی براساس افزایش نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی به حداقل ۸٪ و افزایش نسبت مالیات به اعتبارات هزینه‌ای بودجه کشور به حداقل ۸۰٪؛ این هدف جهت کنترل کسری بودجه و تورم بلندمدت ضروری است و از طریق هوشمندسازی مالیاتی، کنترل فرار مالیاتی، ساماندهی معافیت‌های مالیاتی، وضع پایه‌های جدید مالیاتی و استقرار الگوی مالیات بر مجموع درآمد قابل تحقق است.

۱. در این خصوص، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی پیشتر در گزارشی به شماره مسلسل ۱۷۵۸۲ به آسیب‌شناسی فرایند وصول حق بیمه توسط سازمان تأمین اجتماعی پرداخته است.



۲. افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده و جایگزینی اعتبار مالیاتی به جای معافیت ارزش افزوده؛ با این اقدام می‌توان ضمن افزایش درآمدهای مالیاتی و تحقق اهداف کمی بند قبل، بار مالیاتی را از دوش تولیدکننده کاهش داد و درآمدهای مالیاتی را نیز افزایش داد. تجربه سایر کشورها به خصوص کشورهای اروپایی نیز دلالت بر این می‌کند که نرخ مالیات بر ارزش افزوده در ایران نسبت به این کشورها پایین‌تر است. همچنین با توجه به معافیت‌های گسترده این مالیات، بار این مالیات بر دهک‌های پایین نخواهد بود؛ البته می‌توان به گونه‌ای اعتبار مالیاتی را جایگزین معافیت مالیات بر ارزش افزوده کرد تا بهره‌مندی دهک‌های پایین از کمک‌های مالیاتی افزایش یابد.

۳. شفافیت مخارج مالیاتی (مجموع معافیت‌ها، تخفیفات و ترجیحات مالیاتی)؛ برآورد میزان ریالی تمامی معافیت‌ها و تخفیفات مالیاتی هم موجب شفافیت بودجه خواهد شد و هم یک شاخص مهم برای تصمیم‌گیری در خصوص سیاست‌های مالیاتی است. در پیوست بودجه قرار دادن نیز همچون سایر کشورها، روند بودجه‌ریزی را شفاف‌تر و تصمیم‌گیری را آسان می‌سازد.

۴. کاهش معافیت‌های زائد و غیر هدفمند؛ با توجه به اینکه بسیاری از معافیت‌های مالیاتی کارآمدی لازم را ندارند و موجب توزیع رانت و کاهش درآمدهای دولت و بعضاً باعث افزایش نابرابری و اختلال در بازار شده‌اند، ضروری است که معافیت‌های مالیاتی به نحوی بازطراحی شوند که اصابت به هدف داشته باشند و درآمدهای دولت نیز افزایش یابد.

۵. اصلاح ترکیب درآمدهای مالیاتی و استقرار مالیات بر مجموع درآمد؛ در شرایط کنونی اقتصاد ایران یکی از اقدامات اجتناب‌ناپذیر برای اصلاح ساختار بودجه و اصلاح نظام مالیاتی که آثار ارزشمندی از جمله کاهش برقراری عدالت میان درآمدهای مختلف، نابرابری، رفع فقر و ارتقای عدالت اجتماعی را به بار خواهد آورد، استقرار نظام مالیات یکپارچه بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی است.

۶. ادغام وظایف وصول حق بیمه و اخذ مالیات؛ به منظور سهولت کسب و کارها، جلوگیری از تعارض اطلاعات بیمه و مالیات، کاهش فرار مالیاتی، جلوگیری از مراجعه و حسابرسی مضاعف کسب و کار و حذف برخی هزینه‌های اجرایی این اقدام ضروری است.

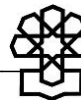
لازم است موارد فوق به‌عنوان تکالیف قانونی در قانون برنامه هفتم توسعه منعکس شوند. همچنین علاوه بر تحولات فوق که بیشتر جنبه تقنین دارند، ضروری است دولت در سال‌های ابتدای برنامه هفتم بر اجرای کامل قوانین جدیدالتصویب یا در حال تصویب مالیاتی به‌ویژه قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان و مالیات بر عایدی سرمایه اهتمام ویژه داشته باشد. امید است با انجام اصلاحات فوق طی برنامه هفتم توسعه، نظام مالیاتی به نفع تولید تحول یابد و مالیات به ابزاری در راستای اهداف توسعه و پیشرفت اقتصادی همچون رشد اقتصادی، مهار تورم، کاهش وابستگی بودجه به درآمدهای نفتی و افزایش عدالت اجتماعی تبدیل شود.

در ادامه و با توجه به نکات ذکر شده در گزارش، اظهار نظر کارشناسی در خصوص احکام لایحه برنامه هفتم توسعه

ذکر می‌شود:

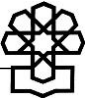
جدول ۷. اظهار نظر کارشناسی در خصوص احکام لایحه برنامه هفتم توسعه

شماره ماده	متن لایحه	موافق	مخالف	موافق به شرط اصلاح	اظهار نظر مختصر کارشناسی	پیشنهاد اصلاحی
۴ / بند ث	ث- به دولت اجازه داده میشود، به منظور تسریع و تسهیل در فرایندهای پرداخت و وصول مالیات و کسور بیمه از طرف واحدهای کسب و کار، فرایند وصول دریافت حق بیمه را توسط سازمان امور مالیاتی کشور انجام دهد.			✓	این ماده برای تجمیع و یکپارچه سازی بیمه تامین اجتماعی و مالیات حقوق است که هدف مناسبی است. این اقدام باعث سهولت کسب و کار و شفافیت اقتصادی می شود. زیرا کسب و کارها بجای صرف وقت با دو دستگاه اجرایی و فرآیندهای حسابرسی متفاوت با یک دستگاه سروکار خواهند داشت. از طرفی لیست واحد بیمه و مالیات موجب کاهش فرار مالیاتی و رفع اختلاف میان دو لیست خواهد شد. این طرح مزایای دیگری در کیفیت حسابرسی، دادرسی و رفع و اختلاف و موارد دیگر دارد. ولی ضمانت اجرایی کافی ندارد زیرا دولت را مکلف به این امر نکرده است و مهلت زمانی تعیین نشده. بنابراین لازم است متن آن بازنویسی شود.	ث- در راستای بهبود محیط کسب و کار، فرایند وصول حق بیمه سازمان تامین اجتماعی با پیشنهاد اصلاح قوانین مربوطه و هماهنگ سازی دوره های وصول، تاریخ تعلق مالیات و حق بیمه بر اساس اقلام فهرست حقوق سازمان امور مالیاتی کشور حداکثر تا پایان سال سوم برنامه به سازمان امور مالیاتی منتقل می شود. وزرات تعاون، کار و رفاه اجتماعی مکلف است با همکاری وزارت امور اقتصادی و دارایی ضمن شروع انتقال فرایند وصول حق بیمه به سازمان امور مالیاتی در قالب تنفیذ اختیارات اجرایی در چارچوب قوانین فعلی، حداکثر ظرف شش ماه پس از تصویب این قانون ترتیبات قانونی لازم جهت انتقال کامل این فرایند را انجام دهد. از شهریور ماه سال ۱۴۰۴ وصول حق بیمه سازمان تامین اجتماعی، صرفا توسط سازمان امور مالیاتی مجاز خواهد بود.
۲۰ / بند پ	پ- درآمدهای پروژه، از مشوق های مالیاتی موضوع جزءهای (۱) و (۲) بند «ث» ماده (۱۳۲) قانون مالیات های مستقیم و ماده (۳۱) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی		✓		به عقیده برخی کارشناسان تخفیفات مالیاتی تاثیر چندانی در ترغیب بخش خصوصی به قراردادهای مشارکت عمومی- خصوصی ندارد، این حکم موجب کاهش درآمدهای دولت می شود و با سیاست های کلی برنامه هفتم و حکم بند (الف) و	حذف بند پ



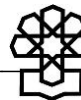
شماره ماده	متن لایحه	موافق	مخالف	موافق به شرط اصلاح	اظهاری نظر مختصر کارشناسی	پیشنهاد اصلاحی																		
	کشور و آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه اشخاص حقیقی و حقوقی مطابق ماده (۱۳۸) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم برخوردارند. طرح‌های موضوع «قانون احداث پروژه‌های عمرانی بخش راه و ترابری از طریق مشارکت بانک‌ها و سایر منابع مالی و پولی کشور» نیز مشمول این حکم هستند.				بند(ث) ماده (۲۷) همین لایحه در تعارض است. به جهت بی‌تاثیر بودن یا کم‌اثر بودن در ترغیب سرمایه‌گذاران و تاثیر منفی بر درآمدهای دولت بهتر است حذف گردد.																			
۲۶	ماده ۲۶- در اجرای بند چهارم سیاست‌های کلی برنامه و به‌منظور تحقق اهداف کمی زیر مطابق با احکام این فصل، اقدام می‌شود. جدول شماره (۴) - اهداف کمی سنجه‌های عملکردی اصلاح نظام مالیاتی <table border="1" data-bbox="1518 820 1933 1126"> <thead> <tr> <th>سنجه عملکردی</th> <th>واحد متعارف</th> <th>هدف کمی در پایان برنامه</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی</td> <td>درصد/سالانه</td> <td>۱۰</td> </tr> <tr> <td>نسبت مالیات به اعتبارات هزینه‌ای</td> <td>درصد/سالانه</td> <td>۸۰</td> </tr> </tbody> </table>	سنجه عملکردی	واحد متعارف	هدف کمی در پایان برنامه	نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی	درصد/سالانه	۱۰	نسبت مالیات به اعتبارات هزینه‌ای	درصد/سالانه	۸۰	✓			نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی (GDP) شاخصی برای ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی است. این نسبت در حال حاضر برای ایران ۴٪ است در حالیکه در کشورهای توسعه‌یافته بسیار بالاتر است. البته افزایش بیش از دوبرابری طی پنج سال دور از انتظار است و بهتر است به ۸٪ اصلاح شود. لازم به ذکر است که سهم شهرداری‌ها از مالیات بر ارزش افزوده و سایر عوارض در این نسبت محاسبه نمی‌شود و صرفاً درآمدهای مالیاتی دولت لحاظ می‌گردد. تأمین بخش عمده مخارج جاری دولت از محل درآمدهای مالیاتی، یکی دیگر از شاخص‌های پایداری بودجه دولت است. تحقق ۸۰ درصدی این نسبت با افزایش تلاش مالیاتی و کنترل هزینه‌های جاری دولت ممکن خواهد بود.	ماده ۲۶- در اجرای بند چهارم سیاست‌های کلی برنامه و به‌منظور تحقق اهداف کمی زیر مطابق با احکام این فصل، اقدام می‌شود. جدول شماره (۴) - اهداف کمی سنجه‌های عملکردی اصلاح نظام مالیاتی <table border="1" data-bbox="192 820 607 1126"> <thead> <tr> <th>سنجه عملکردی</th> <th>واحد متعارف</th> <th>هدف کمی در پایان برنامه</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی</td> <td>درصد/سالانه</td> <td>۸</td> </tr> <tr> <td>نسبت مالیات به اعتبارات هزینه‌ای</td> <td>درصد/سالانه</td> <td>۸۰</td> </tr> </tbody> </table>	سنجه عملکردی	واحد متعارف	هدف کمی در پایان برنامه	نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی	درصد/سالانه	۸	نسبت مالیات به اعتبارات هزینه‌ای	درصد/سالانه	۸۰
		سنجه عملکردی	واحد متعارف	هدف کمی در پایان برنامه																				
		نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی	درصد/سالانه	۱۰																				
نسبت مالیات به اعتبارات هزینه‌ای	درصد/سالانه	۸۰																						
سنجه عملکردی	واحد متعارف	هدف کمی در پایان برنامه																						
نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی	درصد/سالانه	۸																						
نسبت مالیات به اعتبارات هزینه‌ای	درصد/سالانه	۸۰																						
	ماده ۲۷- به منظور افزایش سهم مالیات در بودجه عمومی کشور، اقدامات زیر انجام می‌شود: الف- وضع هرگونه تخفیف، ترجیح، بخشودگی، کاهش نرخ، معافیت و شمولیت نرخ صفر و	✓			این حکم جهت جلوگیری از افزایش بی‌رویه معافیت‌های مالیاتی بسیار مناسب است. برخی از معافیت‌هایی که در قوانین مختلف وضع می‌شود هدف سیاست‌گذار را برآورده نمی‌سازد و بیشتر موجب توزیع رانت می‌شود. معافیت‌های مالیاتی بیش از مقدار																			

شماره ماده	متن لایحه	موافق	مخالف	موافق به شرط اصلاح	اظهار نظر مختصر کارشناسی	پیشنهاد اصلاحی
	اعطای اعتبار مالیاتی جدید در سال‌های برنامه ممنوع است.				فعلی باعث نقض عدالت، کارایی اقتصادی و کاهش شدید بودجه دولت و آسیب‌پذیری اقتصاد می‌شود.	
۲۷/ بند ب	بند (ب) ماده (۲۷) - میزان درآمد مالیاتی از دست‌رفته دولت از محل مجموع معافیت، نرخ صفر، اعتبار، کاهش نرخهای مالیاتی و بخشودگیهای مالیاتی در خصوص مالیات بر درآمد هر شخص حقیقی نمی‌تواند بیشتر از پنج میلیارد (۵/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰) ریال در سال باشد.	✓			این بند باعث انضباط بخشی و ساماندهی معافیت‌های مالیاتی اشخاص حقیقی خواهد شد. عدالت و برابری اقتصادی نیز حکم می‌کند همچون برخی کشورها بر خورداری از معافیت مالیاتی برای اقشار پردرآمد تا سقف مشخصی اعمال شود.	
۲۷/ بند پ	پ- از ابتدای اولین دوره مالیاتی، موضوع ماده (۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۱۴۰۰)، در سال دوم، نرخ موضوع ماده (۷) قانون مذکور، به عنوان مالیات سهم دولت هر سال یک واحد درصد تا سقف برنامه سیزده درصد (۱۳٪) اضافه می‌شود. همزمان با افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده، هر سال یک واحد درصد (۱٪) نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی کاهش می‌یابد.			✓	این ماده افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده تا میزان ۱۳ درصد است. این اقدام خوبی است از این جهت که می‌توان بار مالیاتی را از دوش تولیدکننده کاهش داد و درآمدهای مالیاتی را نیز افزایش داد. تجربه سایر کشورها بخصوص کشورهای اروپایی نیز دلالت بر این می‌کند که نرخ مالیات بر ارزش افزوده در ایران نسبت به این کشورها پایین‌تر است. همچنین باتوجه به معافیت‌های گسترده این مالیات، بار این مالیات بر دهک‌های پایین نخواهد بود. مالیات بر مجموع درآمد هم از تحولات ضروری نظام مالیاتی است. البته بهتر است کاهش نرخ مالیات اشخاص حقوقی با طراحی مناسب در این لایحه آورده شود و کاهش نرخ سالانه از برنامه حذف گردد.	پ- از ابتدای اولین دوره مالیاتی، موضوع ماده (۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۱۴۰۰)، در سال دوم، نرخ موضوع ماده (۷) قانون مذکور، به عنوان مالیات سهم دولت هر سال یک واحد درصد تا سقف برنامه سیزده درصد (۱۳٪) اضافه می‌شود. همزمان با افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده، هر سال یک واحد درصد (۱٪) نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی کاهش می‌یابد.
۲۷/ بند ت	ت- وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است، به‌منظور شفافیت حمایت‌های مالیاتی، به صورت سالانه فهرست تمامی تخفیفات، اعتبار مالیاتی، نرخ صفر، معافیت یا بخشودگی و ترجیحات	✓			برآورد میزان ریالی تمامی معافیت‌ها و تخفیفات مالیاتی هم موجب شفافیت بودجه خواهد شد و هم یک شاخص مهم برای تصمیم‌گیری در خصوص سیاست‌های مالیاتی است. در	



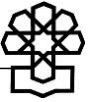
شماره ماده	متن لایحه	موافق	مخالف	موافق به شرط اصلاح	اظهارنظر مختصر کارشناسی	پیشنهاد اصلاحی
	مالیاتی و گمرکی را تهیه و میزان درآمد از دست‌رفته دولت ناشی از موارد مذکور و استنادات قانونی مربوطه را به تفکیک محاسبه نماید. سازمان نیز موظف به انتشار آن در قالب پیوست بودجه سنواتی است.				پیوست بودجه قرار دادن نیز همچون سایر کشورها روند بودجه‌ریزی را شفاف‌تر و تصمیم‌گیری را آسان می‌سازد.	
۲۷ / بند ث	ث- وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است، با همکاری سازمان، ظرف مدت شش‌ماه پس از ابلاغ برنامه، لوایح قانونی موردنیاز برای کاهش تخفیفات، اعتبار مالیاتی، نرخ صفر، معافیت یا بخشودگی و ترجیحات مالیاتی و گمرکی به نحوی انجام می‌شود که ارزش واقعی مربوط به مجموع موارد مذکور، سالانه ده درصد (۱۰٪) کاهش یابد و در پایان برنامه، پنجاه درصد (۵۰٪) نسبت به سال اول برنامه کاهش یافته باشد.	✓			باتوجه به اینکه بسیاری از معافیت‌های مالیاتی کارآمدی لازم را ندارند و موجب توزیع رانت و کاهش درآمدهای دولت و بعضاً باعث افزایش نابرابری و اختلال در بازار شده‌اند ضروری است که معافیت‌های مالیاتی به نحوی بازطراحی شوند که اصابت به هدف داشته باشند و درآمدهای دولت نیز افزایش یابد.	
۲۷ / بند ج	ج- بانک مرکزی، کلیه بانک‌ها، مؤسسات اعتباری، صندوق‌های قرض‌الحسنه، شهرداری‌ها، پلیس راهور فراجا، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور مکلفند اطلاعات مورد درخواست سازمان امور مالیاتی کشور به صورت برخط در اختیار این سازمان قرار دهند. مراجع مزبور در صورت تخلف از این حکم علاوه بر مسئولیت تضامنی با مؤدی در پرداخت مالیات، مشمول محرومیت ماده (۲۰۲) قانون مالیات‌های مستقیم خواهند بود.	✓			مالیات‌ستانی در دوران مدرن بدون تبادل برخط (آنلاین) اطلاعات میان دستگاه‌های اجرایی و نهادهای حاکمیتی امکان پذیر نیست. این حکم موجب تقویت تبادل اطلاعات میان این نهادها با سازمان امور مالیاتی می‌شود و ضمانت اجرای مناسبی نیز برای این امر در نظر گرفته شده است.	
۲۷ / بند چ	چ- درخصوص استان‌هایی که میزان درآمد مالیاتی سالانه آن‌ها نسبت به سال قبل بیش از	✓			در اختیار قراردادن بخشی از درآمدهای مالیاتی یک استان به همان استان جهت مخارج بخصوص توسعه‌ای و عمرانی	

شماره ماده	متن لایحه	موافق	مخالف	موافق به شرط اصلاح	اظهار نظر مختصر کارشناسی	پیشنهاد اصلاحی
	پنجاه درصد (۵۰٪) رشد داشته باشد، ده درصد (۱۰٪) از مالیاتهای وصولی مازاد بر رشد پنجاه درصد (۵۰٪)، در اختیار همان استان‌ها قرار می‌گیرد.				موجب تقویت فرهنگ سازی مالیاتی و افزایش میل و رغبت شهروندان به پرداخت مالیات می‌شود. علاوه بر این شرط رشد بیش از ۵۰ درصدی باعث تقویت کوشش مالیاتی در ادارات کل امور مالیاتی استان‌ها خواهد شد.	
۲۷ / بند ح	ح- معافیت بند (ب) ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه صرفاً برای فعالیتهای تولیدی و معدنی واحدهای تولیدی و معدنی که پروانه بهره‌برداری یا قرارداد استخراج آن‌ها طی دوره اجرای قانون مذکور صادر شده باشد، جاری است.	✓			باتوجه به ابهام ایجاد شده در خصوص دایره شمول معافیت بند (ب) ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنجم توسعه، ضروری است جهت حل اختلاف و رفع ابهام دامنه شمول این معافیت توسط مجلس شورای اسلامی تعیین شود؛ ولی باتوجه به ماهیت این بهتر بود در قوانین دیگری همچون لایحه الحاق (۳) یا در قالب طرح استفساریه تعیین تکلیف می‌شد.	
۲۷ / بند خ	خ- در طول سال‌های برنامه، ارقام ریالی موضوع مواد ۴۴، ۴۶ و ۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره‌های آنها بر اساس شاخص قیمت مصرف‌کننده تعدیل و اعمال می‌شود.	✓			چندین سال است که نصاب‌های مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم برای حق تمبر ثابت مانده است و متناسب با تورم به روزرسانی نشده است و ارقام بسیار پایینی بعضاً کمتر از هزار تومان است. این نصاب‌ها لازم است متناسب با شاخص تورم تعدیل شود. البته ماهیت این حکم برنامه‌ای نیست و بهتر بود بجای برنامه توسعه در لایحه اصلاح مالیات‌های مستقیم تعیین تکلیف شود.	
ماده ۳۱ / بند ب	ب- وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است اقدامات لازم برای برقراری مالیات با نرخ صفر برای خانوارهای پایینتر از خط فقر را انجام دهد.		✓		مشمول نشدن فقرا کمک به عدالت اجتماعی و ارتقای سطح درآمد دهک‌های ضعیف جامعه است ولی ابهام وجود دارد که از کدام مالیات و با چه سازوکاری؟ بنابر این بهتر است دولت مکلف شود در قالب لایحه مالیات بر مجموع درآمد این موضوع را تعیین تکلیف کند.	حذف بند ب
ماده ۲۸ / بند ج	ج- هزینه‌های انجام شده توسط خیرین در احداث، توسعه و تکمیل طرح‌های آبرسانی در چارچوب		✓		یکی از راه‌های فرار مالیاتی و پولشویی در اکثر کشورهای دنیا معافیت‌های مالیاتی و امتیازات مالیاتی به خیرین است.	حذف بند (ج)



شماره ماده	متن لایحه	موافق	مخالف	موافق به شرط اصلاح	اظهاری نظر مختصر کارشناسی	پیشنهاد اصلاحی
	طرح‌های مصوب ملی و استانی قوانین بودجه سنواتی، با تأیید وزارت نیرو و سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی محسوب می‌شود.				افزایش دامنه هزینه‌های قابل قبول باعث عدم امکان کنترل و نظارت خواهد شد. این حکم موجب فرار مالیاتی و کاهش درآمدهای دولت می‌شود و با سیاست‌های کلی برنامه هفتم و حکم بند (الف) و بند(ث) ماده (۲۷) همین لایحه در تعارض است.	
ماده ۴۸ بند ث	ث- معافیت مالیاتی درآمد حاصل از صادرات مواد و محصولات معدنی و صنایع معدنی فلزی و غیرفلزی و محصولات نفتی، گازی و پتروشیمی (از جمله بیلت، بلوم، اسلب، قیر، متانول، اوره و پلی‌اتیلن) به صورت خام و نیمه‌خام در تمام نقاط کشور لغو می‌گردد. آیین‌نامه اجرایی این بند ظرف یکماه پس از برنامه توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی با همکاری وزارتخانه‌های صنعت، معدن و تجارت و نفت و سازمان پیشنهاد و به تصویب هیأت‌وزیران می‌رسد.	✓			تقویت زنجیره ارزش داخلی و جلوگیری از خام فروشی ایجاد می‌کند معافیت صادرات مواد و محصولات به صورت خام و نیمه‌خام لغو شود تا نیازی نباشد همچون سنوات گذشته در بودجه‌های سنواتی تکرار شود. البته باتوجه به اینکه ماهیت برنامه‌ای ندارد بهتر است در لایحه الحاق (۳) یا لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم تعیین تکلیف شود.	
ماده ۵۸ بند پ	پ- سازمان امور مالیاتی کشور با همکاری دبیرخانه شورای عالی مناطق آزاد تجاری-صنعتی و ویژه اقتصادی موظف است اعطای معافیت مالیاتی در مناطق آزاد تجاری-صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی برای واحدهای جدید را صرفاً برای صادرات به خارج از کشور اعمال نماید.			✓	این حکم جهت استفاده از ابزار مالیاتی برای صادرات محور شدن مناطق آزاد و ساماندهی معافیت‌های مالیاتی مناسب است ولی از نظر نگارشی ابهام دارد.	پ- معافیت موضوع ماده (۱۳) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران برای واحدهای جدید صرفاً برای درآمد حاصل از صادرات به خارج از کشور اعمال می‌شود.
ماده ۷۵ بند ح	ح- سازمان امور مالیاتی کشور موظف است، هزینه‌کرد اشخاص حقوقی در ساخت، تکمیل، تجهیز و توسعه اماکن و فضاهای فرهنگی، هنری		✓		یکی از راه‌های فرار مالیاتی و پولشویی در اکثر کشورهای دنیا معافیت‌های مالیاتی و امتیازات مالیاتی به خیرین است. افزایش دامنه هزینه‌های قابل قبول باعث عدم امکان کنترل و	حذف بند (ح)

شماره ماده	متن لایحه	موافق	مخالف	موافق به شرط اصلاح	اظهار نظر مختصر کارشناسی	پیشنهاد اصلاحی
	و ورزشی در مناطق محروم و کم‌برخوردار با هماهنگی و تأیید وزارتخانه‌های ورزش و جوانان و فرهنگ و ارشاد اسلامی به صورت صد در صد (۱۰۰٪)، به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی نماید.				نظارت خواهد شد. این حکم موجب فرار مالیاتی و کاهش درآمدهای دولت می‌شود و با سیاست‌های کلی برنامه هفتم و حکم بند (الف) و بند(ث) ماده (۲۷) همین لایحه در تعارض است..	
ماده ۹۲ / بند ت	ت- سازمان امور مالیاتی کشور موظف است، هزینه کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی غیردولتی در احداث، توسعه، تکمیل و تجهیز فضاهای آموزشی و پرورشی، خوابگاه‌های شبانه‌روزی، کتابخانه‌ها، سالنهای ورزشی وابسته به وزارت آموزش و پرورش و مراکز آموزش مهارتی که در چارچوب مصوبات شورای برنامه‌ریزی و توسعه استان انجام می‌شود حسب مورد با تأیید سازمان توسعه، نوسازی و تجهیز مدارس کشور یا سازمان‌های ذی‌ربط به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی محسوب نماید.		✓		یکی از راه‌های فرار مالیاتی و پولشویی در اکثر کشورهای دنیا معافیت‌های مالیاتی و امتیازات مالیاتی به خیرین است. افزایش دامنه هزینه‌های قابل قبول باعث عدم امکان کنترل و نظارت خواهد شد. این حکم موجب فرار مالیاتی و کاهش درآمدهای دولت می‌شود و با سیاست‌های کلی برنامه هفتم و حکم بند (الف) و بند(ث) ماده (۲۷) همین لایحه در تعارض است. ضمناً این حکم با ماده ۱۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم همپوشانی دارد زیرا در آنجا کمک به برخی از مصادیق ذکر شده هزینه قابل قبول تلقی میشود.	حذف بند (ت)



پیشنهادات الحاقی		
ردیف	متن پیشنهاد	اظهار نظر مختصر کارشناسی
۱	دولت مکلف است حداکثر تا انتهای سال اول برنامه هفتم توسعه، تمهیدات قانونی لازم مبنی بر لغو کلیه معافیتها و نرخ صفر مالیات و عوارض قانون مالیات بر ارزش افزوده مربوط به عرضه کالاها و ارائه خدمات و واردات آنها در طول اجرای برنامه هفتم توسعه و منظور نمودن اعتبار مالیات و عوارض معادل آن به هر شخص حقیقی اقدام نماید.	معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده به شیوه نا عادلانه‌ای است که افراد بسیار پر مصرف از معافیت بیشتری برخوردار می‌شوند در صورتی که بتوان اعتبار مالیاتی جایگزین این معافیت‌ها نمود همه مردم به یک میزان از این امتیاز مالیاتی برخوردار خواهند شد. مناسب است دولت طی سال‌های برنامه در قالب لایحه‌ای سازوکار و مقدمات قانونی این امر را مهیا کند.
۲	طرح هرگونه اصلاحات و تغییرات در قوانین مالیاتی صرفاً از طریق اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، قانون مالیات بر ارزش افزوده، قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان یا قوانین بودجه سنواتی مصوب مجلس شورای اسلامی قابل طرح است و طرح مباحث مالیاتی در قوانین متفرقه ممنوع است.	مطرح نمودن احکام مالیاتی در قوانین متفرقه موجب تعارض قوانین با یکدیگر و دشواری فهم ضوابط مالیاتی برای فعالان اقتصادی شده است. مطلوب است به جهت تنقیح قوانین، تسهیل کسب و کارهای اقتصادی و تمرکز امور تخصصی طرح بندهای مالیاتی در قوانین متفرقه ممنوع گردد.
۳	سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند مآخذ محاسبه مالیات و عوارض ارزش افزوده تمام یا گروه‌هایی از مودیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۴۰۱ را که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه هر دوره خودداری نموده اند با اعمال ضریب به درآمد مودی تعیین نماید. دستورالعمل اجرایی این بند در خصوص نحوه محاسبه درآمد و میزان ضریب هر فعالیت با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد. این حکم مانع از درخواست مودی برای رسیدگی به اظهارنامه یا اسناد و مدارک تسلیمی در مراجع دادرسی مالیاتی نخواهد بود.	در طول ۱۴ سال گذشته برخی از مودیان مالیاتی بخصوص برخی اصناف و مشاغل مالیات بر ارزش افزوده پرداخت نکرده‌اند. یعنی مالیات بر قیمت مصرف کننده اعمال شده و از جیب مصرف کننده کسر شده ولی چیزی به سازمان امور مالیاتی واریز نشده است. طبق فرآیند فعلی رسیدگی به این مودیان زمان‌بر است و به علت گذشت زمان و فقدان اسناد و مدارک امری پرچالش هم برای مودیان و هم برای سازمان امور مالیاتی است. این حکم این فرآیند را از طریق اعمال ضریب بر فروش مودی به فرآیندی آسان و قابل اجرا تبدیل می‌کند.

منابع و مأخذ

- [1] OECD Tax Policy Studies, The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries.
- [2] OECD Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends.
- [3] OECD Revenue Statistics 2022: The Impact of COVID-19 on OECD Tax Revenues
- [4] OECD Tax Administration 2021
- [5] Our World in Data: Income inequality, Gini coefficient before and after tax
- [6] kanberkilinc, 2020 ;OECD, 2019; Ul Haq, 2019
- [7] گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی به‌عنوان «طراحی بستر اجرای «مالیات بر عایدی سرمایه» و «مالیات بر مجموع درآمد» مبتنی بر تجارب کشورها»، شماره مسلسل ۱۸۹۳۲.
- [8] گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی به‌عنوان «آسیب‌شناسی نحوه وصول حق بیمه توسط سازمان تأمین اجتماعی با رویکرد رفع موانع تولید»، شماره مسلسل ۱۷۵۸۲.
- [9] گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی به‌عنوان «درباره جهش تولید: ۳. تأمین مالی سرمایه در گردش بنگاه‌ها»، شماره مسلسل ۱۷۰۹۱.
- [10] لایحه برنامه هفتم توسعه.
- [11] قانون مالیات‌های مستقیم.
- [12] قانون مالیات بر ارزش‌افزوده.
- [13] سیاست‌های کلی برنامه هفتم توسعه.
- [14] قوانین بودجه سنواتی کشور.



مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

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

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

وبسایت: rc.majles.ir