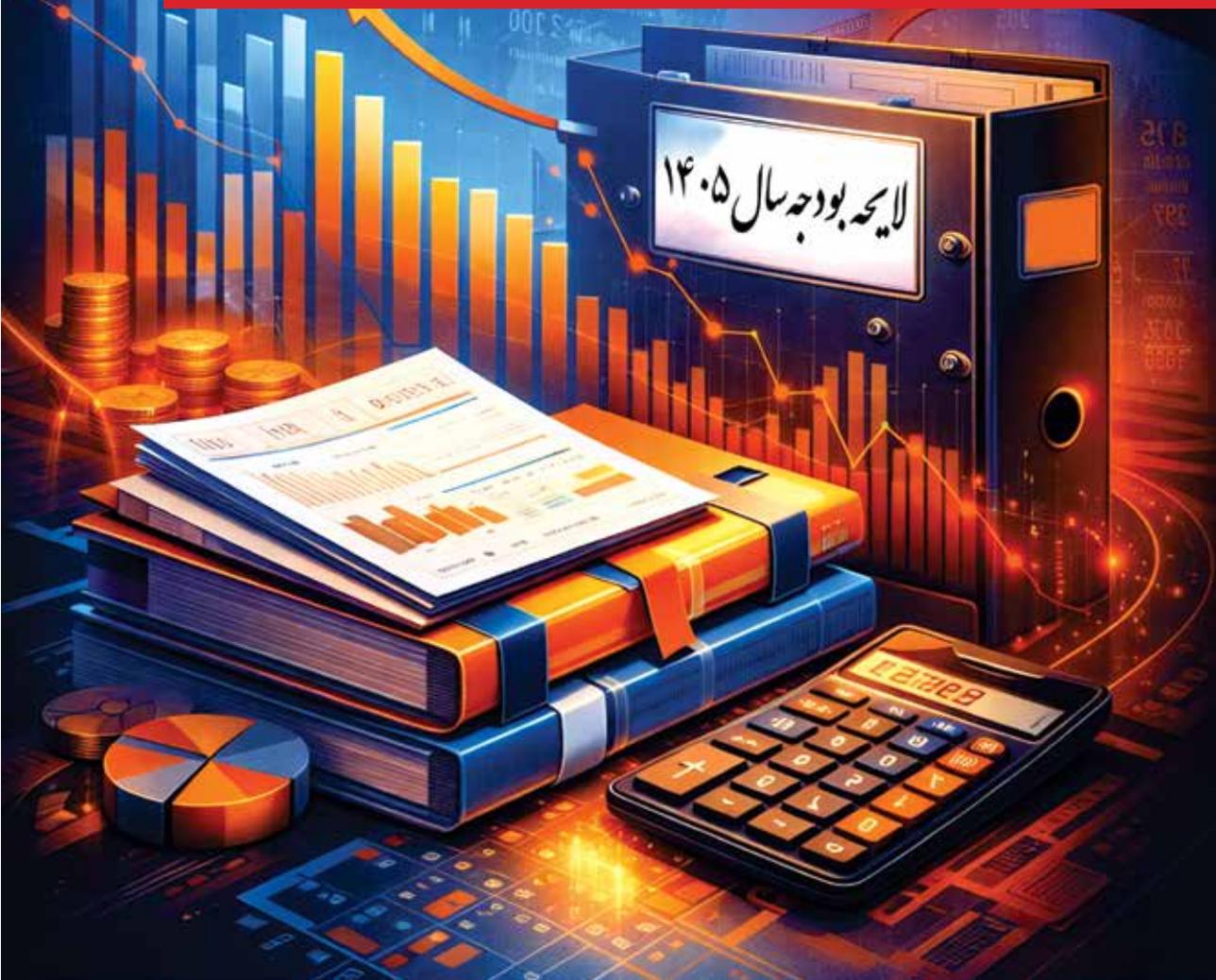
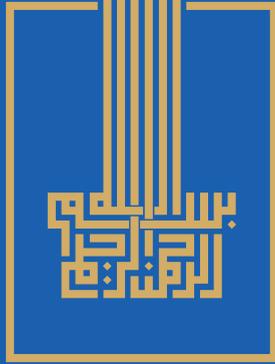




آسیب‌شناسی درآمدهای مالیاتی  
در لایحه بودجه ۱۴۰۵ از نگاه  
بخش خصوصی







مرکز پژوهش‌های آفاق ایران

## آسیب‌شناسی درآمدهای مالیاتی در لایحه بودجه ۱۴۰۵ از نگاه بخش خصوصی

مرکز پژوهش‌های آفاق ایران (مدیریت مطالعات کسب‌وکار)

تهیه‌کننده: نرگس مرادی

بাহمکاری کمیسیون مالیات، کار و تامین اجتماعی

ناظران علمی: عیسی منصوری، مجتبی قاسمی

تاریخ انتشار: بهمن ماه ۱۴۰۴

شناسه یکتا: RC-1404-MBS-B3-AP-1161

نشانی: تهران، خیابان طالقانی، نبش خیابان شهید موسوی (فرصت)، پلاک ۱۷۵

---

آسیب‌شناسی درآمدهای  
مالیاتی در لایحه بودجه  
۱۴۰۵ از نگاه بخش خصوصی



مرکز پژوهش‌های اتاق ایران

---

بهمن ماه ۱۴۰۴

---

## فهرست مطالب



۵	چکیده	■
۷	ساختار مالیاتی در لایحه بودجه ۱۴۰۵	■
۹	تشدید فشار مالیاتی بر شرکت‌های غیردولتی از محل حذف معافیت‌ها و تأثیر آن بر تعمیق رکود اقتصادی	■
۱۳	تداوم تمرکز مالیات‌ستانی از کارکنان و غفلت از مشاغل با درآمد بالا	■
۱۴	رشد شدید مالیات بر ثروت از محل افزایش بی‌سابقه حق‌تمبر و اوراق بهادار	■
۱۶	عدم کاهش ۵ واحد درصدی نرخ مالیات ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم به عنوان مشوقی برای واحدهای تولیدی	■
۱۷	آثار ترکیب پایه‌های اصلی مالیاتی در بودجه سال ۱۴۰۵ و اثر آن بر تولید و بخش خصوصی	■
۱۸	عدم رفع ناهمخوانی میان تمرکز سود و توزیع بار مالیاتی در بین بنگاه‌ها	■
۲۱	جمع‌بندی و پیشنهادهای	■

## چکیده



واکاوی درآمدهای مالیاتی در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵، بیانگر اتکای ۷۲ درصدی دولت بر دو پایه مالیاتی «مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (شرکت‌ها)» با سهم ۴۲ درصد و «مالیات بر کالا و خدمات (ارزش‌افزوده)» با سهم ۳۰ درصد است. این امر دلالت بر آن دارد که تولیدکنندگان بخش خصوصی و مصرف‌کنندگان، منبع اصلی تأمین درآمدهای مالیاتی دولت در سال ۱۴۰۵ هستند. اگرچه این رویکرد به مالیات، از منظر وصول‌پذیری و اجرا برای دولت دارای مزیت است، اما نتیجه آن افزایش فشار بر بخش مولد، رسمی و قابل رصد اقتصاد خواهد بود. این در حالی است که از درآمدهای بخش‌های نامولد، غیرتولیدی و سوداگرانه و نیز برخی از پایه‌های مالیاتی نظیر اشخاص حقیقی با درآمد بالا و دارایی مالیاتی گرفته نمی‌شود.

از یک سوی، با توجه به عدم شناسایی کامل زنجیره اعتبار مالیاتی در حلقه‌های پایانی و نیز اصطکاک و تأخیر در استرداد اعتبار مالیاتی، مالیات بر ارزش‌افزوده نیز به‌طور کامل به مصرف‌کننده نهایی منتقل نمی‌شود و بخشی از مالیات پرداختی بنگاه‌ها به نهادهای تولیدی عملاً به هزینه تولید تبدیل و منجر به کاهش سرمایه در گردش بنگاه می‌شود. از سوی دیگر، از آنجا که در اقتصاد ایران، سودآوری به شدت در بخش کوچکی از بنگاه‌ها متمرکز است که به دلیل برخورداری از معافیت‌ها در عمل با نرخ مؤثر بسیار کمتری مالیات می‌پردازند، لذا اتکا دولت بر این دو پایه مالیاتی به معنای فشار بر بخش گسترده‌ای از بنگاه‌های شفاف‌تر و کم‌قدرت‌تر با سهم اندک از سودآوری از جمله بنگاه‌های کوچک و متوسط است. به این ترتیب در یک کلام می‌توان گفت ترکیب مالیاتی فعلی در بودجه سنواتی ناعادلانه و ناکارا است که در نهایت به ضرر تولید بخش خصوصی است. این امر منجر به افزایش هزینه بنگاه‌ها، افزایش فعالیت‌های غیررسمی و تضعیف اعتماد و تمکین داوطلبانه با آثار منفی بر سرمایه‌گذاری، تولید، اشتغال و بهره‌وری نیروی کار خواهد شد.



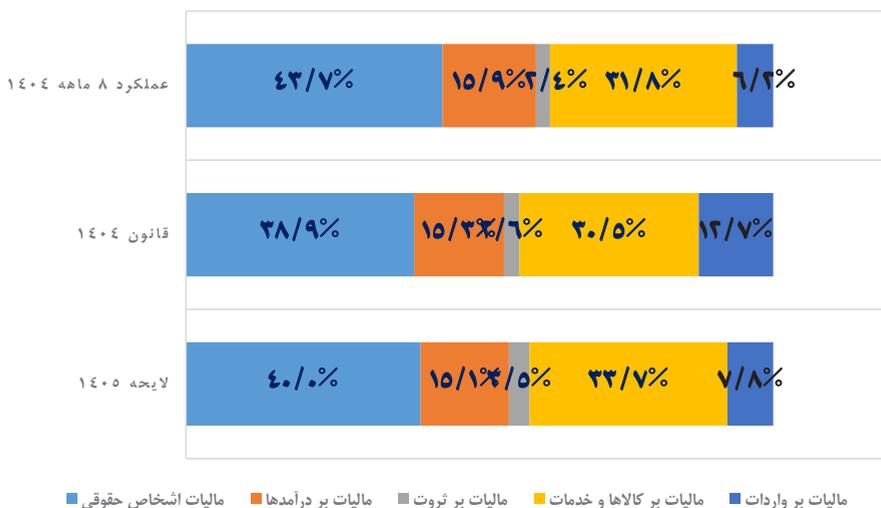
با توجه به پیامدهای مذکور، انتظار می‌رود دولت سیاست‌های افزایش درآمد مالیاتی را از رویکرد فعلی مبنی بر «افزایش نرخ‌ها یا فشار بر پایه‌های عمومی به ویژه مالیات بر تولیدکنندگان و مصرف‌کنندگان» به سمت گسترش پایه مالیاتی، بازنگری در معافیت‌ها، کاهش تبعیض‌های ساختاری سوق دهد و قواعدی طراحی کند که با تمرکز بر «پرداخت مالیات بر اساس وزن اقتصادی و توان پرداخت» و کمترین آثار منفی بر تولید کالا و خدمات و بنگاه‌های اقتصادی در کنار تقویت عدالت مالیاتی، ارتقاء پایداری درآمدهای مالیاتی را محقق می‌سازند.

## ساختار مالیاتی در لایحه بودجه ۱۴۰۵



در این قسمت ساختار مالیاتی در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ با قانون بودجه سال ۱۴۰۴ و عملکرد ۸ ماهه نخست این سال مقایسه خواهد شد. در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵، مجموع درآمدهای مالیاتی با احتساب ۲ واحد درصد افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده (۱۰٪ به ۱۲٪) ۲۹۶۱ همت در نظر گرفته شده بود که در مقایسه با قانون بودجه سال ۱۴۰۴، رشد اسمی حدوداً ۴۲ درصدی را نمایش داده و تقریباً معادل با پیش‌بینی نهادهای بین‌المللی از نرخ تورم (رشد سطح عمومی قیمت‌ها) بود. بر این اساس، قرار بود حدود ۷۴ درصد درآمدهای مالیاتی از محل مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (۱۱۸۳ همت و سهم ۴۰ درصدی از کل درآمدهای مالیاتی) و مالیات بر کالاها و خدمات (۹۹۷ همت و سهم ۳۴ درصدی از کل درآمدهای مالیاتی) تأمین گردد. سهم پایه‌های مالیاتی مختلف از کل درآمدهای مالیاتی در نمودار (۱) آمده است.

نمودار (۱): سهم انواع پایه‌های مالیاتی



منبع: لایحه بودجه ۱۴۰۵، قانون بودجه ۱۴۰۴ و گزارش عملکرد ۸ ماهه سال ۱۴۰۴



با این حال، با عدم موافقت کمیسیون تلفیق مجلس شورای اسلامی با افزایش ۲ واحد درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده، **مجموع درآمدهای مالیاتی** به ۲۷۹۱ همت کاهش یافت که معادل ۳۴ درصد رشد نسبت به رقم مشابه در قانون بودجه سال ۱۴۰۴ است. در این حالت نیز در مجموع، ۷۲ درصد درآمد مالیاتی از دو پایه مالیات بر اشخاص حقوقی به ویژه شرکت‌های غیردولتی و مالیات بر کالا و خدمات تأمین خواهد شد. این امر **مؤید آن است که تولید بخش خصوصی و مردم، منبع اصلی تأمین درآمدهای مالیاتی دولت در سال ۱۴۰۵ هستند** (نگاه شود به جدول ۲).

### جدول (۱). سهم انواع پایه‌های مالیاتی (بدون احتساب ۲ درصد افزایش مالیات بر ارزش افزوده)

پایه مالیاتی	مالیات اشخاص حقوقی	مالیات بر درآمدها	مالیات بر ثروت	مالیات بر کالا و خدمات	مالیات بر واردات
سهم از کل درآمد مالیاتی	۴۲٪	۱۶٪	۴٪	۳۰٪	۸٪

منبع: لایحه بودجه ۱۴۰۵

بررسی میزان رشد هر یک از پایه‌های مالیاتی نسبت به رقم مصوب در قانون بودجه سال ۱۴۰۴ (بدون احتساب افزایش ۲ درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده)، بیانگر این واقعیت است که مالیات بر درآمد شرکت‌ها با رشد ۴۶ درصدی و مالیات بر کالاها و خدمات با رشد ۳۰ درصدی، در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵، رشدهای قابل توجه‌ای را تجربه کرده‌اند. علاوه بر این، مالیات بر درآمد شرکت‌ها (۴۶٪) رشدی بیش از رشد کل درآمدهای مالیاتی داشته است (۳۴٪)، که حکایت از فشار بیشتر بر شرکت‌ها دارد. ضمن آنکه مالیات بر ثروت علی‌رغم رشد قابل توجه ۸۹ درصدی در این لایحه، کماکان حتی در صورت تحقق کامل سهم اندکی از درآمدهای مالیاتی را به خود اختصاص داده است (۴٪) (نگاه کنید به نمودار ۱).

### نمودار (۲): نرخ رشد درآمد مالیاتی از پایه‌های مختلف در لایحه بودجه ۱۴۰۵ نسبت به قانون بودجه ۱۴۰۴



منبع: لایحه بودجه ۱۴۰۵

## تشدید فشار مالیاتی بر شرکت‌های غیردولتی از محل حذف معافیت‌ها و تأثیر آن بر تعمیق رکود اقتصادی



همان‌طور که پیش‌تر اشاره شد، مالیات بر درآمد شرکت‌ها با سهم حدوداً ۴۲ درصدی از کل درآمدهای مالیاتی، نقش بسیار پررنگی در تأمین منابع مالی دولت دارد. اما مسئله مهم‌تر، شیوه توزیع بار مالیاتی این پایه میان شرکت‌های غیردولتی، شرکت‌های دولتی و سایر... مشابه است.

سهم شرکت‌های غیردولتی طی دو دهه گذشته تلاطمات قابل ملاحظه‌ای داشته و تا سال ۱۳۹۹، در محدوده ۵۰ تا ۷۰ درصد در نوسان بوده است. به نظر می‌رسد تداوم خصوصی‌سازی و واگذاری شرکت‌های دولتی در دهه ۱۳۹۰، انعقاد برجام و کاهش تحریم‌های اقتصادی و پس از آن، خروج آمریکا از برجام از علل مهم توضیح‌دهنده این تلاطمات هستند. با این وجود، از سال ۱۳۹۹ تاکنون، سهم مالیات بر درآمد شرکت‌های غیردولتی از پایه مالیات بر درآمد شرکت‌ها همواره بالاتر از ۸۰ درصد بوده است و در لایحه بودجه ۱۴۰۵ نیز، سهمی در حدود ۸۶ درصدی برای آن در نظر گرفته شده است. در مقابل، سهم مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی خصوصاً طی دهه اخیر به شدت نزولی بوده است و در لایحه بودجه سال جاری، صرفاً سهم ۱۱ درصدی از مالیات بر درآمد شرکت‌ها را تشکیل می‌دهد (نگاه شود به نمودار ۳).

### نمودار (۳): سهم اجزای مختلف از مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی



منبع: لایحه بودجه ۱۴۰۵، قانون بودجه ۱۴۰۴ و گزارش عملکرد ۸ ماهه سال ۱۴۰۴

از سال ۱۳۹۹ تاکنون، سهم مالیات بر درآمد شرکت‌های غیردولتی از پایه مالیات بر درآمد شرکت‌ها همواره بالاتر از ۸۰ درصد بوده است و در لایحه بودجه ۱۴۰۵ نیز، سهمی در حدود ۸۶ درصدی برای آن در نظر گرفته شده است. در مقابل، سهم مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی خصوصاً طی دهه اخیر به شدت نزولی بوده است و در لایحه بودجه سال جاری، صرفاً سهم ۱۱ درصدی از مالیات بر درآمد شرکت‌ها را تشکیل می‌دهد.

فرضیه‌های متعددی در خصوص افزایش سهم شرکت‌های غیردولتی می‌توان متصور بود که هر یک به سهم خود می‌توانند بخشی از رشد قابل ملاحظه مالیات بر درآمد شرکت‌های غیردولتی را توضیح دهند. البته بنا به دلایلی که در ادامه توضیح داده می‌شود به نظر می‌رسد نقش فرضیه سوم (یعنی اتخاذ رویکرد تشدید فشار به بخش خصوصی جهت تامین مالی منابع دولت) پررنگ‌تر است:

✓ فرضیه نخست، با گسترش زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و اجرایی شدن نسبی طرح جامع مالیاتی در اواسط دهه ۱۳۹۰، فرار مالیاتی در عملکرد شرکت‌های

غیردولتی کاهش یافته است.

- ✓ فرضیه دوم، با خروج آمریکا از برجام، سودآوری شرکت‌های دولتی مهم نظیر شرکت ملی پتروشیمی، شرکت ملی نفت و گاز و سایر شرکت‌های بزرگ پتروشیمی متأثر از تحریم‌ها شده و به تبع آن، از سهم مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی کاسته شده است و در مقابل، سهم مالیات بر درآمد شرکت‌های غیردولتی (که احتمالاً کمتر تحت تأثیر مستقیم تحریم‌ها قرار گرفته‌اند) افزایش یافته باشد.
- ✓ فرضیه سوم، نیاز دولت به درآمدهای مالیاتی سبب اتخاذ رویکرد اعمال فشار بیشتر به بخش خصوصی و اخذ مالیات بیشتر از آن‌ها شده است.

به نظر می‌رسد با توجه به نکات زیر، فرضیه سوم قابلیت پذیرش بالاتری را نسبت به دو فرضیه دیگر دارد:

- نخست آنکه درصد تحقق مالیات بر درآمد شرکت‌های غیردولتی نسبت به بودجه مصوب در سال‌های اخیر همواره بیشتر از درصد تحقق مالیات بر درآمد شرکت‌های دولتی بوده و در برخی سال‌ها به بیش از دو برابر ارقام مصوب نیز رسیده است.
- دوم، حذف معافیت‌ها و نرخ صفر مالیاتی و تعیین سقف برای آن در سال‌های اخیر است که هم‌اکنون نیز دو مصداق مهم از آن در ردیف‌های مختلف از احکام و الزامات موردنیاز قوانین بودجه سنواتی به شرح ذیل مشاهده می‌شود:
  - کاهش مجموع معافیت‌ها، نرخ صفر مالیاتی، کاهش نرخ مالیاتی و سایر مشوق‌های مالیاتی از مجموع درآمدهای حاصل شده عملکرد از ۷۰۰ میلیارد تومان مصوب سال ۱۴۰۴ به ۶۰۰ میلیارد تومان برای اشخاص حقوقی (ردیف ۳-۱ مرتبط با جزء ۳ ماده ۱ قانون الزامات و احکام موردنیاز قوانین بودجه‌های سنواتی).
  - تعیین سقف جدید برای معافیت و اعتبار مالیاتی اشخاص حقوقی مشمول قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها برای عملکرد سال ۱۴۰۴ به مبلغ ۲۰۰ میلیارد تومان (ردیف ۴-۱ مرتبط با جزء ۳ ماده ۱ قانون الزامات و احکام موردنیاز قوانین بودجه‌های سنواتی).<sup>۱</sup>

۱. در قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها، دو ماده قانونی مهم در خصوص معافیت‌های مالیاتی مرتبط با قانون مالیات‌های مستقیم وجود دارد؛ طبق ماده ۱۴ - به منظور فراهم ساختن زمینه سرمایه‌گذاری عموم مردم در انواع طرح (پروژه)‌های تولیدی یا زیربنایی و طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، ترویج فرهنگ سرمایه‌گذاری غیرمستقیم با هدف کاهش هزینه‌های تأمین مالی، موارد زیر مشمول مالیات به نرخ صفر می‌باشد:  
الف- هرگونه نقل و انتقال دارایی به شرکت‌های سهامی طرح (پروژه)، صندوق‌های تأمین مالی، زمین، ساختمان، املاک و مستغلات از اشخاص مؤسس آنها و بالعکس

شایان ذکر است که تشدید فشار بر شرکت‌های غیردولتی به ویژه از کانال محدود کردن مجموع معافیت‌ها به ۶۰۰ میلیارد تومان و همچنین وضع سقف معافیت ۲۰۰ میلیارد تومانی برای عملکرد سال ۱۴۰۴ اشخاص حقوقی مشمول قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها، می‌تواند آثار مهم زیر را در پی داشته باشد:

یک- موجب تعمیق بی‌اعتمادی فعالان اقتصادی به قوانین مصوب کشور می‌شود زیرا در قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها، هیچ اشاره‌ای به سقف معافیت مالیاتی صورت نگرفته است.

دو- در سال‌های اخیر، نرخ تشکیل سرمایه (سرمایه‌گذاری) به شدت کاهش یافته است و به کمتر از ۱ درصد رسیده است. همچنین مشارکت دولت در سرمایه‌گذاری‌های عمرانی نیز بسیار اندک بوده و به لحاظ ارقام حقیقی نیز نزولی است (در لایحه بودجه ۱۴۰۵، رقم تعیین شده برای تملک دارایی‌های سرمایه‌ای نسبت به ارقام مصوب ۱۴۰۴ هیچ تغییری نداشته است و با توجه به تورم بالای ۴۰ درصدی، این بدین معنی است که حتی سرمایه‌گذاری‌های حقیقی دولت در سال ۱۴۰۵ نسبت به ۱۴۰۴ کاهش نیز خواهد یافت). در چنین فضایی، یک مانع‌تراشی جدید مالیاتی موجب عدم تشکیل سرمایه و نرخ‌های رشد اقتصادی منفی خواهد شد.

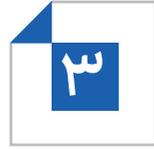
ب- مالیات نقل و انتقال و مالیات بر درآمد در شرکت‌های مؤسس یا سهامدار ناشی از انتقال آورده غیرنقدی به شرکت‌های سهامی در شرف تأسیس به عنوان آورده غیرنقدی سهامداران شرکت‌های مذکور که به منظور ایجاد یا تکمیل طرح (پروژه)‌های تولیدی صنعتی و کشاورزی، زیربنایی یا خدماتی و طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، حمل و نقل درون و برون شهری و طرح‌های توسعه شهری و روستایی شکل می‌گیرد و مجوز تأسیس، پذیره‌نویسی و یا عرضه عمومی آن از سازمان بورس و اوراق بهادار اخذ می‌گردد.

پ- نقل و انتقال و سود حاصل از نقل و انتقال دارایی شرکت مادر تخصصی (هلدینگ) به/از شرکت‌های زیرمجموعه که برای انتقال به صندوق‌های تأمین مالی صورت می‌گیرد.

ت- صرفاً مالیات نقل و انتقال بازخرید اوراق دولتی در توافقنامه‌های بازخرید (ریوی)

ث- مالیات بر درآمد آن بخش از سود تقسیم نشده سال مالی قبل شرکت‌های پذیرفته شده در بهابازار (بورس) و فرابورس که به حساب سرمایه شرکت انتقال یافته (موضوع ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم) و تا ده ماه پس از تصویب افزایش سرمایه، در اداره ثبت شرکت‌ها ثبت شود. در صورتی که اشخاص بهره‌مند از مشوق مالیاتی موضوع این ماده اقدام به کاهش سرمایه کنند، مالیات متعلق در سال کاهش سرمایه مطالبه و وصول می‌شود.

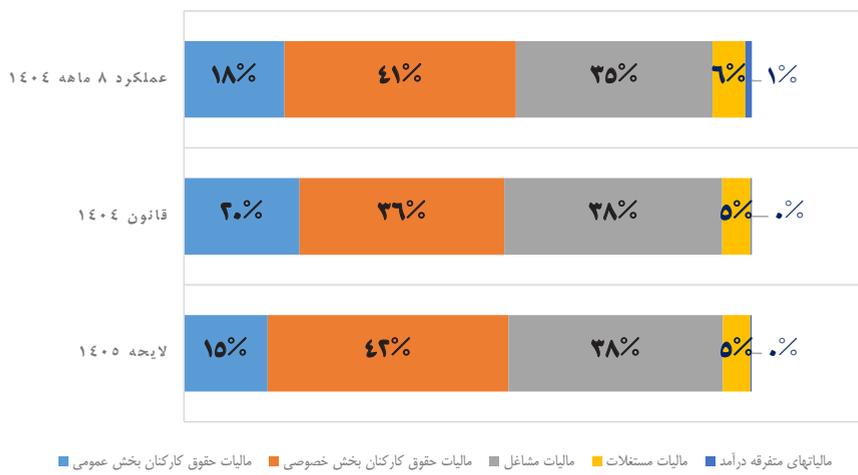
طبق ماده ۱۵ - شرکت‌های پذیرفته شده در بهابازار (بورس) تهران یا فرابورس ایران که نسبت به افزایش سرمایه از طریق صرف سهام با سلب حق تقدم و عرضه عمومی اقدام نمایند، در صورت تسلیم مستندات مربوط به ثبت افزایش سرمایه به مرجع ثبت شرکت‌ها تا حداکثر چهارماه پس از پایان سال مالی و ارائه گواهی ثبت افزایش سرمایه به اداره امور مالیاتی مربوط حداکثر تا سه ماه پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، به میزان افزایش سرمایه ثبت شده از سود سال مالی قبل آنها، مشمول مالیات به نرخ صفر می‌شوند.



## تداوم تمرکز مالیات‌ستانی از کارکنان و غفلت از مشاغل با درآمد بالا

به‌رغم راه‌اندازی سامانه مؤدیان و پایانه‌های فروشگاهی و همچنین تلاش‌های سازمان امور مالیاتی برای ساماندهی حساب‌های تجاری، بخش عمده‌ای از مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی بر دوش کارکنان بخش عمومی و خصوصی است. بر اساس لایحه بودجه سال ۱۴۰۵، مالیات حقوق کارکنان، ۱/۵ برابر مالیات مشاغل است (نمودار ۴). با این حال بر اساس شواهد به نظر می‌رسد کماکان مشاغل با درآمد بالا نظیر خدمات پزشکی و حقوقی، به طور نسبی درصد تحقق کمتری را تجربه می‌کنند.

نمودار (۴): سهم اجزای مختلف مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی



منبع: لایحه بودجه ۱۴۰۵، قانون بودجه ۱۴۰۴ و گزارش عملکرد ۸ ماهه سال ۱۴۰۴

مقایسه ارقام قانون بودجه سال ۱۴۰۴ با لایحه بودجه ۱۴۰۵ حکایت از آن دارد که برای پایه مالیات بر درآمدها، مالیات حقوق کارکنان خصوصی و مالیات بر درآمد مشاغل به ترتیب رشد ۴۰، ۶۴ و ۳۷ درصدی در نظر گرفته شده است بدین معنا که نرخ رشد مالیات حقوق کارکنان بخش خصوصی بیش از ۱/۷ برابر نرخ رشد مالیات بر درآمد مشاغل است. اشاره به چند نکته مهم در ارتباط با تحمیل بار مالیاتی بر حقوق کارکنان (به ویژه بخش خصوصی) دارای اهمیت است:

یک- حقوق و دستمزد کارکنان نسبت به تورم به طور کامل تعدیل نمی‌شود، حال آنکه عمده گروه‌های مختلف مشاغل، از امکان تعدیل‌های چندباره نسبت به تورم طی سال برخوردارند. همین موضوع سبب افزایش شکاف‌های طبقاتی و نابرابری توزیع درآمد در اقتصادهای تورمی نظیر ایران می‌شود و همچنین توزیع درآمد را به سمت دو قطبی شدن هدایت می‌کند، بدین معنا که قشر متوسط جامعه که عمدتاً متشکل از کارکنان بخش عمومی و خصوصی است را فقیرتر می‌سازد.

دو- مالیات حقوق کارکنان، پیش از واریز حقوق ماهانه کسر شده و به حساب‌های تعیین شده سازمان امور مالیاتی واریز می‌شود، در حالی که مالیات سالانه مشاغل در تیرماه سال مالی بعدی وصول می‌گردد. بدین ترتیب در شرایطی که تورم‌های دو رقمی بر اقتصاد کشور حکمفرماست، از ارزش واقعی مالیات واریزی مشاغل کاسته می‌شود و ناعادلانه بودن زمان‌بندی مالیاتی را بین این دو قشر افزایش می‌دهد.

سه- عدم تعدیل کامل حقوق و دستمزد کارکنان نسبت به تورم و زمان‌بندی متفاوت پرداخت مالیات به نفع مشاغل و به ضرر کارکنان، سبب کاهش انگیزه نیروی کار شده و اثر نامطلوبی روی بهره‌وری نیروی کار خواهد داشت و به مهاجرت بیشتر نیروی کار (خصوصاً متخصص و ماهر) می‌انجامد. بر اساس نظریه‌های رشد اقتصادی، بدیهی است که افت کیفیت و کمیت سرمایه انسانی، آثار منفی معنادار بر رشد اقتصادی و تولید ملی در میان‌مدت و بلندمدت خواهد داشت.

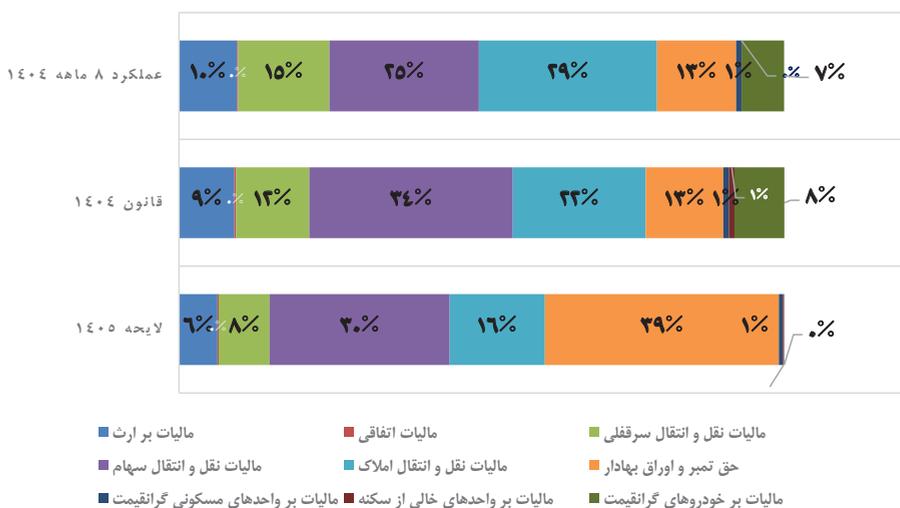
## رشد شدید مالیات بر ثروت از محل افزایش بی‌سابقه حق تمبر و اوراق بهادار

ع

بیشترین درصد رشد در بین پایه‌های مالیاتی متعلق به مالیات بر ثروت است که از ۵۴۶ هزار میلیارد ریال در قانون بودجه سال ۱۴۰۴ به ۱۰۳۵ هزار میلیارد ریال در لایحه بودجه ۱۴۰۵ رسیده است (رشد ۸۹ درصدی). دلیل این رشد در افزایش بی‌سابقه حق تمبر و اوراق بهادار (که از ۷ همت در سال ۱۴۰۴ به ۴۰ همت در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ رسیده و بیش از ۵/۷ برابر شده است) و افزایش ۷۰ درصدی مالیات نقل و انتقال سهام ریشه دارد. در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵، منابعی از محل مالیات بر خودروهای گران‌قیمت پیش‌بینی نشده است و به استثنای مالیات نقل و انتقال املاک و سرقفلی، سایر پایه‌های مالیاتی درآمدزایی چندانی برای دولت نخواهند داشت. رشد قابل‌ملاحظه منابع پیشنهادی لایحه بودجه ۱۴۰۵ برای حق تمبر و اوراق

بهادار نشأت گرفته از تصویب‌نامه جلسه ۱۴۰۴/۸/۲۵ هیئت وزیران است که به استناد ماده (۶۸) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، حق تمبر اوراق و مدارک موضوع مواد (۴۰)، (۴۰ مکرر) و (۴۱) قانون مالیات‌های مستقیم را به شدت افزایش داده و ۷۵ برابر نموده است. نکته مهم آنکه در متن ماده ۶۸ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی، اساساً هیچ اشاره‌ای به مالیات‌ها صورت نگرفته است لذا تردید جدی درباره انطباق این تصویب‌نامه با متن قانون وجود دارد. این تصویب‌نامه سبب شده است تا سهم درآمدهای مالیاتی از محل حق تمبر و اوراق بهادار در لایحه بودجه ۱۴۰۵ به حدود ۴۰ درصد از پایه مالیات بر ثروت برسد.

### نمودار (۵): سهم اجزای مختلف پایه مالیات بر ثروت



منبع: لایحه بودجه ۱۴۰۵، قانون بودجه ۱۴۰۴ و گزارش عملکرد ۸ ماهه سال ۱۴۰۴

۱. طبق ماده ۶۸ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، به دولت اجازه داده شده است که بر اساس پیشنهاد سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و متناسب با عواملی همانند کاهش هزینه‌های دولتی ناشی از اصلاح ساختار اداری و کاهش نیروی انسانی و نرخ تورم، هر سه سال یک بار نسبت به کاهش یا افزایش مبالغ ریالی مشخص مندرج در قوانین و مقررات در زمینه میزان جرائم، تعرفه‌ها و خدمات دولتی، حقوق دولتی و عناوین مشابه با رعایت مفاد برنامه‌های توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران اقدام و مراتب را ابلاغ نماید.

## عدم کاهش ۵ واحد درصدی نرخ مالیات ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم به عنوان مشوقی برای واحدهای تولیدی



در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵، به موضوع کاهش ۵ واحد درصدی نرخ مالیات موضوع ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه‌های ذی‌ربط در فعالیتهای تولیدی که در قوانین بودجه سال ۱۴۰۴ و ۱۴۰۲<sup>۱</sup> در راستای حمایت از تولید در نظر گرفته شده بود، اشاره‌ای نشده است. این در حالی است که در شرایط فعلی اقتصاد کشور، تولیدکنندگان رسمی در بخش خصوصی، با معضل جدی افزایش انواع و اقسام هزینه‌ها دست‌وپنجه نرم می‌کنند. علاوه بر این، با توجه به افت شدید نرخ تشکیل سرمایه در سال‌های اخیر، سیاست کاهش نرخ مالیات بر عملکرد برای واحدهای صنعتی، معدنی و کشاورزی، می‌تواند به‌عنوان یک مشوق مالیاتی مؤثر، فشارهای مالی تولیدکنندگان را کاهش داده و انگیزه سرمایه‌گذاری، حفظ و توسعه واحدهای تولیدی را افزایش دهد و زمینه را برای جلوگیری از تعدیل نیروی کار فراهم آورد. فلذا، بیم آن می‌رود که در صورت نبود این مشوق مالیاتی، ظرفیت فعال بنگاه‌های اقتصادی که به روایت آمارهای رسمی اکنون نیز کمتر از ۴۰ درصد است، بیش از پیش کاهش یافته که به معنای تعمیق رکود تورمی در اقتصاد، تشدید بیکاری و در نهایت حتی کاهش درآمدهای مالیاتی دولت خواهد بود.

لازم است در راستای تحقق سیاست‌های حمایت از تولید، نرخ مالیات موضوع ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه‌های ذی‌ربط در فعالیتهای تولیدی در سال ۱۴۰۴ پنج واحد درصد کاهش یابد.

۱. بند (ک) تبصره (۱) قانون بودجه سال ۱۴۰۴: «ک- در راستای تحقق سیاست‌های حمایت از تولید، نرخ مالیات موضوع ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه‌های ذی‌ربط در فعالیتهای تولیدی در سال ۱۴۰۳ پنج واحد درصد کاهش می‌یابد. این بخشودگی علاوه بر سایر معافیت‌ها و بخشودگی‌ها و مشوق‌های قانونی اشخاص مذکور می‌باشد.»  
بند (م) تبصره (۶) قانون بودجه سال ۱۴۰۲: «م- در راستای تحقق سیاست‌های حمایت از تولید، نرخ مالیات موضوع ماده (۱۰۵) قانون مالیات‌های مستقیم اشخاص حقوقی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه‌های ذی‌ربط در فعالیتهای تولیدی در سال ۱۴۰۱ هفت واحد درصد کاهش می‌یابد. این بخشودگی علاوه بر سایر معافیت‌ها و بخشودگی‌ها و مشوق‌های قانونی اشخاص مذکور می‌باشد.»

## آثار ترکیب پایه‌های اصلی مالیاتی در بودجه سال ۱۴۰۵ و اثر آن بر تولید و بخش خصوصی

۶

همان‌طور که پیش‌تر نیز اشاره شد، در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ حدود ۷۲ درصد از کل درآمد مالیاتی از ترکیب مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (۴۲٪) و مالیات بر کالا و خدمات (۳۰٪) تأمین خواهد شد. البته تأمین بخش عمده درآمد مالیاتی دولت از بخش تولید و مصرف موضوع تازه‌ای نیست. بررسی‌ها گویای این واقعیت است که **تمرکز نظام مالیاتی در ایران بر روی مالیات بر شرکت‌ها و مالیات بر کالا و خدمات است و همواره سهم مالیات بر درآمد (شامل مالیات مشاغل) و مالیات بر دارایی از کل درآمدهای مالیاتی به طور نسبی ناچیز بوده است.** این ترکیب زمانی به مسئله‌ای بغرنج‌تر تبدیل می‌شود که مالیات بر ارزش افزوده نیز به سبب عدم شناسایی کامل زنجیره اعتبار مالیاتی در حلقه‌های پایانی و نیز اصطکاک و تأخیر در استرداد اعتبار مالیاتی، به طور کامل به مصرف‌کننده نهایی منتقل نمی‌شود و بخشی از مالیات پرداختی بنگاه‌ها به نهادهای تولیدی عملاً به هزینه تولید تبدیل و منجر به کاهش سرمایه در گردش بنگاه می‌شود. بنابراین **در یک کلام می‌توان گفت ترکیب مالیات‌ستانی در کشور اختلال‌زا، ناکارا و ناعادلانه است،** چرا که به طرز ناعادلانه‌ای از کسب‌وکارهای رسمی و شفاف به صورت مستقیم و غیرمستقیم مالیات‌هایی اخذ می‌شود که منجر به تشدید فشار بر آنها و تضعیف جریان نقدی بنگاه‌ها می‌شود. این در حالی است که درآمدهای حاصل از سفته‌بازی به عنوان یک پایه مالیاتی و اشخاص حقیقی با درآمد بالا در فرایند مالیات‌ستانی مورد غفلت جدی واقع شده‌اند. به ویژه آنکه اخذ مالیات از سفته‌بازی به عنوان یک فعالیت غیرمولد می‌تواند با کاهش انگیزه این فعالیت‌ها، منابع مالی را به سمت فعالیت‌های مولد و بنگاه‌ها سوق دهد که می‌تواند از این کانال نیز درآمدهای مالیاتی دولت را افزایش دهد.

**ترکیب مالیات‌ستانی در کشور اختلال‌زا، ناکارا و ناعادلانه و به ضرر تولید و فعالیت‌های اقتصادی رسمی است.**

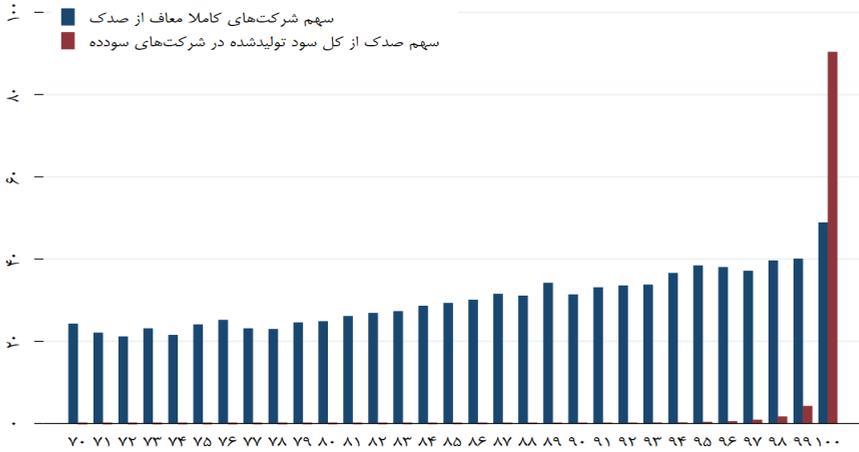
## عدم رفع ناهمخوانی میان تمرکز سود و توزیع بار مالیاتی در بین بنگاه‌ها



یکی دیگر از تبعیض‌های موجود در نظام مالیاتی کشور، «ناهمخوانی میان تمرکز سود و توزیع بار مالیاتی» است. به این ترتیب که به دلیل ساختار بسیار متمرکز اقتصاد شرکتی در کشور، بخش کوچکی از شرکت‌ها سهم بسیار بزرگی از سود محقق شده در میان شرکت‌های سودده را در اختیار دارند (نگاه کنید به نمودار ۶). با این حال شواهد نشان می‌دهد همین گروه‌های بسیار سودآور - که ظرفیت اصلی برای مشارکت در تأمین مالی دولت را دارند - الزاماً بار مالیاتی متناسب با وزن اقتصادی خود را نمی‌پردازند. در واقع این بنگاه‌ها یا به‌طور کامل از دایره پرداخت مالیات خارج هستند یا حداقل در سطوحی بسیار پایین‌تر از ظرفیت واقعی خود مشارکت می‌کنند به گونه‌ای که بررسی‌ها نشان می‌دهد که نرخ مؤثر مالیاتی در صدک‌های مختلف شرکت‌ها یکنواخت و صعودی نیست و در نقاطی که این شرکت‌های بزرگ و سودآور قرار دارند، افت محسوس نرخ مؤثر مالیاتی مشاهده می‌شود (نگاه کنید به نمودار ۷). امری که کاملاً طی دهه‌های گذشته و از جمله در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵، کاملاً از نظر سیاستگذار ایرانی مغفول مانده است.

بررسی‌ها نشان می‌دهند در حالی که صدک آخر شرکت‌های سودده در حدود ۸۵ درصد از کل سود محقق شده در اقتصاد کشور را به خود اختصاص داده‌اند، نرخ مؤثر مالیاتی آن‌ها حدود ۱۰ درصد است.

### نمودار (۶): سهم صدک‌های ۷۰ تا ۱۰۰ از کل سود محقق‌شده و سهم شرکت‌های کاملاً معاف از هر صدک (درصد).



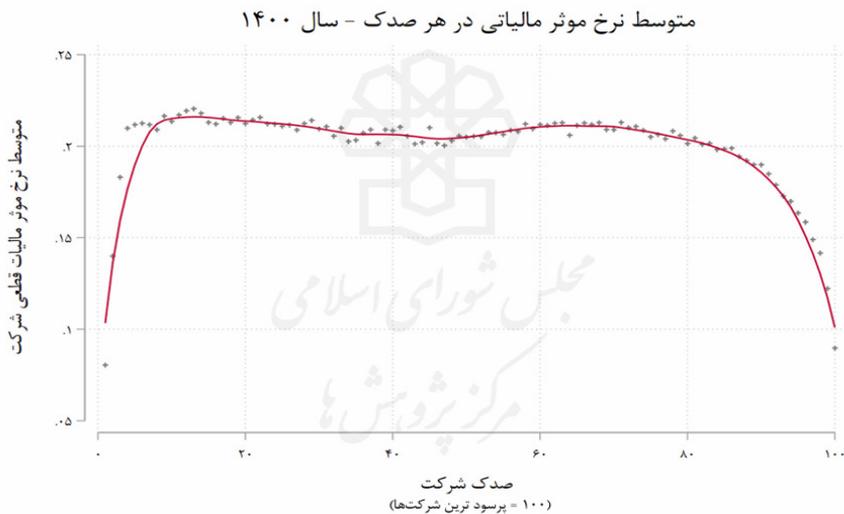
منبع: سازمان برنامه‌ریزی و بودجه.

ادامه فرایند کنونی به معنای آن است که دولت برای تحقق اهداف درآمدی خود، به سمت پایه‌ها و گروه‌هایی سوق پیدا می‌کند که ردیابی و وصول از آن‌ها ساده‌تر است؛ یعنی بنگاه‌های کوچک و متوسط رسمی‌تر و کم‌قدرت‌تر. نتیجه نهایی، تشدید احساس بی‌عدالتی، کاهش پذیرش اجتماعی مالیات، و تضعیف کارایی سیاست‌های افزایش درآمد مالیاتی خواهد بود. آنچه لازم است مدنظر دولت قرار گیرد این است که اگر سودآوری در اقتصاد به شدت متمرکز است، اما بخشی از همان فضای فعالیت از معافیت کامل برخوردار می‌شود، آنگاه ظرفیت واقعی افزایش درآمد مالیاتی نه در افزایش فشار بر همه، بلکه در بازنگری در تبعیض‌ها و معافیت‌ها و نزدیک کردن پرداخت مالیات به توان پرداخت نهفته است، موضوعی که در لایحه بودجه ۱۴۰۵ نیز به آن توجه نشده است.

ادامه مسیر کنونی در لایحه بودجه با افزایش درآمد مالیاتی از کانال افزایش نرخ‌ها یا فشار بر پایه‌های عمومی به منصفه ظهور رسیده است که نتیجه آن به احتمال زیاد تشدید فشار مالیاتی بر بخش گسترده‌ای از کسب‌وکار است بدون آنکه ظرفیت اصلی درآمدی فعال شده باشد. بنابراین ضروری است در مسیر اصلاح مالیاتی پایدار، بازنگری در معافیت‌ها، کاهش تبعیض‌های ساختاری، و طراحی قواعدی می‌گذرد که باعث شوند «پرداخت مالیات» به وزن

اقتصادی و توان پرداخت نزدیک‌تر شود در کانون توجه سیاستگذار ایرانی قرار گیرد. مسیری که هم عدالت مالیاتی را تقویت می‌کند و هم امکان افزایش پایدار نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی را فراهم می‌آورد.

### نمودار (۷): نرخ موثر مالیات شرکت‌ها در صدک‌های مختلف سودآوری طی سال ۱۴۰۰



منبع: مرکز پژوهش‌های مجلس

## جمع‌بندی و پیشنهادات



از یک سوی، قطعی‌های مکرر برق و گاز طبیعی به‌ویژه در فصول تابستان و زمستان در سال‌های اخیر سبب شده است بنگاه‌های فعال در صنایع تولیدی کشور با محدودیت‌های جدی در تولید روبرو شوند. از سوی دیگر، جهش‌های مکرر نرخ ارز نیز موجب افزایش هزینه‌های تولید شده و بر نااطمینانی‌های فعالان اقتصادی افزوده است. از این رو رشد ۶۲/۵ درصدی درآمدهای پیش‌بینی شده از محل مالیات بر شرکت‌های غیردولتی (که بیش از فروش مرتبط با نرخ تورم است) موجب کاهش سرمایه‌گذاری و سرمایه در گردش بنگاه‌ها شده و رکود اقتصادی را تشدید خواهد کرد. لذا ضرورت دارد، به جای تمرکز صرف بر افزایش درآمدهای مالیاتی، به چگونگی افزایش این درآمد نیز توجه شود. ضمن آنکه این موضوع نیز مد نظر قرار گیرد که این افزایش درآمد از کدام پایه مالیاتی و با چه آثاری بر تولید کالا و خدمات و فعالیت بنگاه‌های اقتصادی، سرمایه‌گذاری و اشتغال همراه خواهد بود.

**مهمترین پیشنهاد عملیاتی بخش خصوصی در این زمینه، بازنگری در ترکیب درآمدهای مالیاتی و افزایش سهم سایر پایه‌های مالیاتی در تامین درآمد مالیاتی دولت در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵ است که جزئیات آن در جدول شماره (۲) قابل ملاحظه می‌باشد.**



## جدول ۲. مهم‌ترین پیشنهادات بخش خصوصی برای اصلاح سیاست‌های مالیاتی دولت در لایحه بودجه سال ۱۴۰۵

منبع جبرانی درآمد از دست رفته ناشی از اصلاح پیشنهادی	اصلاحات پیشنهادی	سیاست پیشنهادی
-	استفاده از ظرفیت‌های گسترده در حوزه مالیات اشخاص حقیقی با تمرکز بر مشاغل با درآمدهای بالا :  - افزایش ارقام پیشبینی شده برای مالیات بر مشاغل در ردیف ۱۱۰۲۰۳ جدول شماره ۵ درآمدها لایحه	بازنگری در ترکیب درآمدهای مالیاتی و افزایش سهم سایر پایه‌های مالیاتی در تامین درآمد مالیاتی دولت
-	کاهش معافیت‌های مالیاتی و افزایش نرخ موثر مالیات شرکت‌های دولتی و عمومی غیردولتی با سهم بالا از سود محقق شده در اقتصاد کشور  - افزایش ارقام پیشبینی شده ذیل ردیف ۱۱۰۱۰۰ جدول شماره ۵ درآمدهای لایحه	
-	پیش‌بینی منابع درآمدی حاصل از مالیات بر خودروهای گرانتقیمت و الحاق یک ردیف درآمدی ذیل مالیات بر ثروت (ردیف ۱۱۰۳۰۰)	
- کاهش معافیت‌های مالیاتی شرکت‌های دولتی و شرکت‌های متعلق به بخش عمومی غیردولتی و افزایش نرخ موثر مالیاتی شرکت‌های بزرگ بسیار سودده	کاهش مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (به ویژه حقوقی غیردولتی) از طریق:	

منبع جبرانی درآمد از دست رفته ناشی از اصلاح پیشنهادی	اصلاحات پیشنهادی	سیاست پیشنهادی
<p>- افزایش سهم پایه مالیاتی اشخاص حقیقی با درآمد بالا در درآمدهای مالیاتی کشور</p> <p>- افزایش درآمد اسمی سازمان امور مالیاتی به دلیل تورم ناشی از افزایش قیمت بنزین و ارز</p> <p>- اجرای مالیات بر عایدی سرمایه برای فعالیتهای سودگرانه و سفته‌بازانه (فروش دارایی کمتر از یکسال از زمان خرید)</p> <p>- پیش‌بینی منابع درآمدی حاصل از مالیات بر خودروهای گرانبه</p>	<p>- کاهش ۵ واحد درصدی نرخ مالیات ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم برای فعالیتهای تولیدی و تعدیل ارقام پیش‌بینی شده ذیل ردیف ۱۱۰۱۰۵ جدول شماره ۵ درآمدهای لایحه</p> <p>- عدم کاهش سقف مجموع معافیت‌ها، نرخ صفر مالیاتی، کاهش نرخ مالیاتی و سایر مشوق‌های مالیاتی از مجموع درآمدهای حاصل شده عملکرد از ۷۰۰ میلیارد تومان مصوب سال ۱۴۰۴ به ۶۰۰ میلیارد تومان برای اشخاص حقوقی (ردیف ۱-۳ مرتبط با جزء ۳ ماده ۱ قانون الزامات و احکام موردنیاز قوانین بودجه‌های سنواتی).</p> <p>- حذف تعیین سقف جدید برای معافیت و اعتبار مالیاتی اشخاص حقوقی مشمول قانون تأمین مالی تولید و زیرساخت‌ها برای عملکرد سال ۱۴۰۴ به مبلغ ۲۰۰ میلیارد تومان (ردیف ۱-۴ مرتبط با جزء ۳ ماده ۱ قانون الزامات و احکام موردنیاز قوانین بودجه‌های سنواتی) و مستثنا شدن نرخ صفر مالیاتی این قانون از هرگونه سقف و محدودیت.</p>	<p>بازنگری در ترکیب درآمدهای مالیاتی و افزایش سهم سایر پایه‌های مالیاتی در تامین درآمد مالیاتی دولت</p>

تهران، خیابان طالقانی،  
نبش خیابان شهید موسوی (فرصت)، پلاک ۱۷۵  
تلفن: ۸۵۷۳۰۰۰۰ (۰۲۱)  
ICCIMA.IR

