

# برآورد شکاف سیاستی و شکاف تمکین در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران و ضرورت استخراج چارچوب منطقی برای اعطای معافیت‌ها

پریسا مهاجری<sup>۱</sup>

سید محمدهادی سبحانیان<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۸/۱۵، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۱۲/۲۳

## چکیده

اعطای معافیت‌ها در نظام مالیات بر ارزش افزوده، علاوه بر آن که موجب افزایش هزینه‌های تمکین، افزایش هزینه‌های اجرایی، اختلال در انتخاب نهاده‌ها به نفع نهاده‌های واسطه‌ای وارداتی، ادغام عمودی فعالیت‌ها و تقویت انگیزه عرضه به خود می‌شود، از دست رفتن درآمدهای مالیاتی قابل ملاحظه‌ای را نیز در پی دارد. در این مقاله با استفاده از جدول داده ستانده محصول در محصول (با ابعاد ۱۵۶ در ۱۵۶) و حساب‌های ملی کشور طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۵، شکاف سیاستی ناشی از اعطای معافیت‌ها و شکاف تمکین در نظام مالیات بر ارزش افزوده محاسبه شده است. نتایج محاسبات حاکی از آن است که در طول اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده، حدود ۲۶۰ هزار میلیارد تومان درآمد مالیاتی از دست رفته است. سهم دولت از این میزان درآمد مالیاتی از دست رفته حدود ۱۵۷ هزار میلیارد تومان بوده است. همچنین سهم شهرداری‌ها و دهیاری‌ها بالغ بر ۱۰۳ هزار میلیارد تومان بوده است که بیش از ۲/۳ برابر کل وجوه واریزی به حساب نهاده‌های مذکور در طول اجرای قانون می‌باشد. با عنایت به یافته‌های مذکور، مقاله حاضر حاوی دو پیام سیاستی است. اولاً در فرآیند بررسی لایحه مالیات بر ارزش افزوده، از گسترش دایره معافیت‌ها بایستی به شدت احتراز شود و ثانیاً حتی المقدور معافیت‌هایی که فاقد منطق علمی است و ردپایی از آن در قوانین دیگر کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده مشاهده نمی‌شود، حذف گردند.

**واژه‌های کلیدی:** شکاف سیاستی، شکاف تمکین، مالیات بر ارزش افزوده، معافیت مالیاتی، جدول داده

ستانده

۱. عضو هیئت علمی دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی، parisa\_m2369@yahoo.com

۲. عضو هیئت علمی دانشکده مدیریت دانشگاه خوارزمی (نویسنده مسئول) hadi.sobhanian@gmail.com

## ۱- مقدمه

یکی از عوامل کلیدی توسعه اقتصادی، فراهم‌سازی زیرساخت‌های عمومی و ارائه خدمات دولتی است. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، کمبود خدمات عمومی، رشد اقتصادی را آهسته نموده و تلاش برای بهبود استانداردهای زندگی افراد جامعه را با موانع جدی روبرو می‌سازد. دلایل متعددی را می‌توان برای عدم توفیق بسیاری از دولت‌ها در کشورهای در حال توسعه برای فراهم‌سازی خدمات عمومی کافی برشمرد که کمبود درآمدهای مالیاتی، یکی از آنها است. در حالی که نسبت مالیات به GDP طی دوره ۲۰۱۵-۲۰۰۰ حدود ۱۵ درصد بوده است<sup>۱</sup>، متوسط این نسبت برای ایران اندکی بالاتر از ۶ درصد می‌باشد که بر اساس آمارهای بانک مرکزی در سال ۱۳۹۵ با اندکی بهبود به حدود ۷/۹ درصد رسیده است. یکی از دلایل این شکاف میان نسبت مالیات به GDP ایران با جهان، معافیت‌های گسترده و بعضاً غیرهدفمندی است که در قوانین مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده تعبیه شده است. اعطای معافیت‌ها در نظام مالیات بر ارزش افزوده نه تنها باعث کاهش درآمدهای مالیاتی می‌شود، بلکه آثار و تبعات پیچیده‌تری نیز بر این نظام دارد. این مقاله، سه هدف اصلی را دنبال می‌کند که عبارتند از:

- ✓ نخست، تشریح پیامدهای اعطای معافیت‌ها
- ✓ دوم، محاسبه شکاف سیاستی و شکاف تمکین مالیات بر ارزش افزوده
- ✓ سوم، استخراج چارچوبی منطقی برای اعطای معافیت‌ها با تمرکز بر ویژگی‌های اساسی کالاها و خدمات معاف و تجربیات کشورهای منتخب

با عنایت به توضیحات فوق، مقاله حاضر در ۵ بخش سازماندهی می‌شود. در بخش نخست، مالیات بر ارزش افزوده و انواع آن تشریح می‌گردد. بخش دوم از مقاله به تبیین مفهوم «اعطای معافیت» در نظام مالیات بر ارزش افزوده و تبعات نامطلوب آن اختصاص دارد. در بخش سوم، چارچوب نظری و نحوه برآورد شکاف سیاستی و شکاف تمکین تشریح می‌گردد. بخش چهارم از مقاله را پایه‌های آماری و محاسبه شکاف سیاستی و شکاف تمکین تشکیل می‌دهد. بخش پنجم از مقاله به استخراج چارچوب منطقی برای اعطای معافیت‌ها اختصاص دارد و در پایان نیز جمع‌بندی از مهم‌ترین یافته‌های مقاله ارائه می‌شود.

## ۲- مالیات بر ارزش افزوده و انواع آن

مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات بر مصرف است که در مراحل مختلف زنجیره واردات/تولید/توزیع و مصرف، به تدریج توسط بنگاه‌های اقتصادی که در مراحل مختلف زنجیره قرار می‌گیرند، اخذ شده و از هر بنگاه به بنگاه بعدی انتقال می‌یابد تا نهایتاً به مصرف‌کنندگان منتقل گردد (ابریل و همکاران، ۲۰۰۱).

۱. رقم مذکور با استفاده از آمارهای بانک جهانی (۲۰۱۷) توسط نویسندگان مقاله محاسبه شده است.

هرچند مالیات بر ارزش افزوده در مراحل مختلف زنجیره اخذ می‌شود، اما وجود ویژگی اعتبار مالیاتی در این نظام، سبب شده است تا مؤدیان و فعالان اقتصادی بتوانند مالیاتی را که روی نهاده‌های خود پرداخت نموده‌اند، از مالیات‌های فروش کسر نموده و یا استرداد نمایند. این ویژگی مالیات بر ارزش افزوده سبب می‌شود تا پدیده «آبشاری بودن» که حتماً در مورد مالیات فروش رخ می‌دهد، احتمال وقوع به مراتب کمتری در مالیات بر ارزش افزوده داشته باشد. البته تحقق این امر مستلزم دو شرط است، نخست آنکه بایستی کل زنجیره عرضه کالاها و خدمات، مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشند (یعنی هیچ کالا و یا خدمتی از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف نشده باشد) و دوم، مؤدیان مالیاتی ارزش افزوده که در زنجیره حضور دارند، ترتیبات مقرر در حلقه‌های ارزش افزوده را کاملاً رعایت نمایند (مهاجری، ۱۳۹۶).

محاسبه مالیات بر ارزش افزوده، با استفاده از فرمولی ساده و با کسر نمودن مالیات خرید (که بدان اعتبار مالیاتی خرید اطلاق می‌شود) از مالیات فروش (که بدان مالیات متعلق گفته می‌شود) صورت می‌گیرد. این نحوه محاسبه مالیات که از آن به روش تفریقی غیرمستقیم یاد می‌شود، در عمده کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده مورد استفاده قرار گرفته است. برای نمونه در این نظام، مؤدی موظف است که به هنگام عرضه کالا یا ارائه خدمت به خریدار، مالیات بر عرضه کالا یا ارائه خدمت را از وی اخذ نماید و پس از کسر مالیات خرید نهاده‌هایش، باقیمانده را به حساب‌های تعیین شده سازمان مالیاتی واریز کند (نصیری اقدم و مهاجری، ۱۳۹۴). به لحاظ نظری، مالیات بر ارزش افزوده را به سه دسته می‌توان طبقه‌بندی نمود که عبارتند از:

✓ مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی: مالیات کلی بر فروش است و در این روش تمام کالاهای تولیدی و مصرفی مشمول مالیات می‌شوند و کالاهای سرمایه‌ای که به منظور جبران استهلاک (یا حفظ ظرفیت تولید) و توسعه ظرفیت تولید خریداری می‌شوند از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف نیستند و این موضوع باعث تضعیف انگیزه سرمایه‌گذاری می‌شود.

✓ مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی: در مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی، هزینه استهلاک سرمایه‌ها از پایه مالیاتی کسر و مخارج سرمایه‌گذاری خالص مشمول مالیات می‌شود.

✓ مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی: این مالیات، نوعی مالیات عمومی بر مصرف است و تأثیری بر تصمیمات تولیدی یا سرمایه‌گذاری ندارد، زیرا سرمایه‌گذاری خالص مشمول مالیات نمی‌شود (ابریل و همکاران، ۲۰۰۱).

از میان سه نوع مختلف مالیات بر ارزش افزوده، طراحی سیستم مالیاتی به صورت مالیات بر مصرف با

استقبال بیشتری توسط کشورها روبه‌رو بوده است زیرا در این روش تحقق اهدافی از جمله کاهش بار مالیاتی بر بخش تولید، تشویق صادرات و ایجاد زمینه مساعد برای سرمایه‌گذاری تعقیب می‌شود (عبدالله میلانی و همکاران، ۱۳۹۶). قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران نیز به تبعیت از منطق و رویه جهانشمول فوق، پس از طی یک دوره طولانی در سال ۱۳۸۷ به تصویب رسید و از نیمه دوم همان سال به صورت آزمایشی به اجرا درآمد. لازم به ذکر است که نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران نیز همانند بسیاری از کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده، از نوع مصرفی است و محاسبه مالیات نیز از طریق روش تفریقی غیرمستقیم صورت می‌پذیرد که مورد پذیرش کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده بوده است. لذا طبق قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران، سرمایه‌گذاری (خرید کالاهای سرمایه‌ای به منظور جایگزینی کالاهای سرمایه‌ای مستهلک شده و یا خرید کالاهای سرمایه‌ای جدید در راستای توسعه کسب و کار) مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌شود و مالیات بر ارزش افزوده نیز از طریق کسر مالیات خرید از مالیات فروش محاسبه می‌شود (مهاجری، ۱۳۹۶).

### ۳- تبیین مفهوم «اعطای معافیت» در نظام مالیات بر ارزش افزوده و تبعات آن

مروری بر قوانین مالیات بر ارزش افزوده تمامی کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده حاکی از آن است که آن‌ها، نرخ‌های ترجیحی<sup>۱</sup> را برای برخی کالاها و خدمات در قالب «نرخ صفر» و «معافیت» اعمال می‌کنند. اعمال نرخ صفر مالیاتی بدین معناست که فروشنده به هنگام عرضه کالا یا ارائه خدمت، نباید هیچ مالیاتی روی فروش (یا ستانده‌اش) از خریدار دریافت نماید، اما این اجازه به وی داده می‌شود که اعتبار مالیات بر ارزش افزوده پرداختی روی نهاده‌هایش را از سازمان مالیاتی مسترد کند. در مقابل، زمانی که یک محصول از مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌شود، دولت از فروش آن محصول، مالیاتی اخذ نمی‌کند اما تولیدکننده نیز نمی‌تواند مالیات خریدی را که روی نهاده‌های تولید آن محصول پرداخت نموده است، بازپس گیرد<sup>۲</sup>. همانند هر سیاست‌گذاری اقتصادی، «اعطای معافیت‌ها» نیز عاری از بروز پیامدها و تبعات نامطلوب نیست که در ادامه به تشریح آن‌ها می‌پردازیم.

الف) افزایش هزینه‌های تمکین: هنگامی که برخی محصولات در اقتصاد با نرخ استاندارد، برخی دیگر با نرخ صفر، برخی با نرخ‌های خاص (نظیر سیگار و فرآورده‌های نفتی) و برخی دیگر نیز معاف می‌شوند، هزینه‌های تمکین افزایش می‌یابد. استفاده از یک نرخ واحد استاندارد، دفاتر و صورت‌حساب‌های صادر شده توسط

#### 1. Preferential Rates

۲. ازم به ذکر است که در قوانین مالیات بر ارزش افزوده کشورها، «از عبارت معافیت بدون استرداد مالیات پرداختی روی نهاده‌ها» به جای «معافیت» و از عبارت «معافیت با استرداد مالیات پرداختی روی نهاده‌ها» به جای «نرخ صفر» استفاده می‌شود.

مؤدی را ساده‌تر نموده و نیازی نیست که مؤدی، حساب‌های جداگانه‌ای را برای خریدها و فروش‌هایش بر حسب نرخ مالیاتی اعمالی افتتاح نماید. همچنین این کار موجب افزایش سادگی و درک بهتر فرم‌های مالیاتی می‌شود. بدیهی است که سهولت نگهداری حساب‌ها، صورت‌حساب‌ها و فرم‌های مالیاتی به نوبه خود منجر به تضمین اثربخشی عملکرد نظام خوداظهاری بر مبنای تمکین داوطلبانه می‌گردد.

ب) افزایش هزینه‌های اجرایی: در یک نظام مالیات بر ارزش افزوده که نرخ‌های متفاوتی برای مالیات‌ستانی از مصرف محصولات در نظر گرفته می‌شود، حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده نیز دشوارتر و پیچیده‌تر می‌شود زیرا ممیز مالیاتی ناگزیر است خریدها و فروش‌ها را طبق نرخ مالیات بر ارزش افزوده تقسیم‌بندی نموده و ریزحساب‌های مؤدی را بررسی کند. در حالی که در یک نظام مالیات بر ارزش افزوده تک نرخ، ممیز مالیاتی به راحتی می‌تواند عملیات حسابرسی را بر روی دو موضوع اساسی مشتمل بر کم‌گویی در مالیات فروش و بیش‌گویی در مالیات خرید متمرکز نماید. برای مثال حسابرسی کارخانه لبنیاتی که ماست (مشمول مالیات) و پنیر (معاف از مالیات) تولید می‌کند به مراتب دشوارتر از کارخانه‌ای است که فقط به تولید ماست اشتغال دارد. در مورد نخست، ممیز مالیاتی باید دقیقاً محاسبه کند که برای تولید هر یک از محصولات، نیاز به چه مقدار نهاده وجود دارد و صرفاً بخشی از مالیات پرداختی بابت خرید نهاده‌ها به عنوان اعتبار مالیاتی پذیرفته خواهد شد و اعتبار مالیاتی آن بخش از نهاده‌ها که در فرآیند تولید محصول معاف (پنیر) مورد استفاده قرار می‌گیرد، مورد پذیرش قرار نخواهد گرفت. اما در مورد دوم، بدهی مالیاتی مؤدی به راحتی از طریق محاسبه مابه‌التفاوت مالیات فروش از مالیات خرید قابل محاسبه خواهد بود.

ج) خزش معافیت‌ها: یکی از ویژگی‌های اصلی معافیت‌ها، تغذیه آن‌ها از یکدیگر است که موجب فرآیندی موسوم به «خزش معافیت‌ها»<sup>۱</sup> می‌شود. نگرانی موجود از این قرار است که هر معافیت، مقدمه‌ای برای بنا نهادن معافیت بعدی می‌شود و در واقع، هر معافیتی، فشارهای مستقیمی برای گسترش چتر معافیت‌ها هم برای زنجیره بالادستی و هم برای زنجیره پایین‌دستی به وجود می‌آورد (ابریل و همکاران، ۲۰۰۱). مثلاً وضع معافیت به منظور کاهش بار مالیاتی کالاها یا کاستن از شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده، نوعی فشار برای معاف نمودن (و یا اعمال نرخ صفر بر) نهاده‌های مورد استفاده در تولید کالاهای معاف را در پی دارد. در چنین شرایطی، گروه فشار حامیان تولیدکنندگان بالادست، این سؤال را مطرح خواهند کرد که آیا دولت نباید مالیات بر نهاده‌های کالاهای معاف را نیز حذف نموده و آنها را معاف کند؟ بارزترین نمونه در قانون مالیاتی کشور، اعطای معافیت به کود و سموم است. هنگامی که محصولات کشاورزی از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌شوند، فشار شدیدی به منظور اعطای معافیت به کود و سموم وارد می‌شود

1. Exemption Creep

و در گام بعدی، خدمات کشاورزی مشمول معافیت می‌شود و در فرآیند بعدی، کالاها و تجهیزات صنعتی مورد استفاده در بخش کشاورزی و خدمات کشاورزی و ...، و این خزش معافیت‌ها تا جایی می‌تواند ادامه داشته باشد که به حذف نظام مالیات بر ارزش افزوده بیانجامد.

د) وجود انگیزه عرضه به خود<sup>۱</sup> و بروز ادغام عمودی<sup>۲</sup> فعالیت‌ها به دلیل وقوع پدیده آبشاری: معافیت‌ها با ایجاد پدیده آبشاری، انگیزه ادغام عمودی فعالیت‌ها و عرضه به خود را برای گریز از مالیات می‌آفریند (اپریل و همکاران، ۲۰۰۱). مثلاً هنگامی که خدمات حمل و نقل جاده‌ای بار از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌شود این بدین معناست که شرکت حمل و نقل بار قادر به بازدریافت مالیات پرداخت شده روی نهاده‌هایش نیست. تحت این شرایط مقدار مالیات پرداختی را جزئی از هزینه‌های ارائه خدمت‌ش احتساب نموده و از خریدار خدمات حمل و نقل (مثلاً یک کارخانه تولید لبنیات) مطالبه می‌کند. هرچند کارخانه تولید لبنیات، ظاهراً مالیاتی بابت خرید خدمات حمل و نقل نمی‌پردازد، اما در دل بهای پرداخت شده، یک جزء مالیات پنهان وجود دارد. هنگامی که محصول این کارخانه لبنی مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌شود، بخشی از مالیات دریافت شده از مشتریان، مالیات مضاعف خواهد بود زیرا مالیات روی مالیات وضع می‌گردد که به آن «پدیده آبشاری» اطلاق می‌شود. در این شرایط، کارخانه تولید محصولات لبنی ترجیح می‌دهد که یک واحد حمل و نقل را به عنوان زیرمجموعه خودش ایجاد نماید و خدمات حمل و نقل را خودش به خودش عرضه کند که به این پدیده، «عرضه به خود» گفته می‌شود.

و) اختلال زایی در انتخاب نهاده: یکی از پیامدهای معافیت، برهم خوردن انتخاب‌های شرکت‌های تولیدی است زیرا به دلیل عدم بازدریافت مالیات بر برخی نهاده‌های میانی، تولیدکنندگان مجبور به کاوش برای یافتن جانشین نزدیک برای آنها خواهند بود. از سوی دیگر تولیدکنندگان را متمایل به استفاده از نهاده‌های واسطه‌ای وارداتی به جای نهاده‌های واسطه‌ای تولید داخل خواهد نمود. مثلاً هنگامی که عرضه و واردات کود از مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌شود این بدین معناست که از یک سو واردات کود، مشمول هیچ مالیاتی نمی‌شود و از سوی دیگر تولیدکننده داخلی کود نیز هیچ مالیاتی به هنگام فروش نباید از خریدار مطالبه نماید. اما نکته‌ای که در این میان وجود دارد آن است که تولیدکننده داخلی برای تولید کود، از یکسری نهاده‌های واسطه‌ای استفاده نموده است که برخی از آنها مشمول مالیات بوده‌اند، لذا مالیات بر ارزش افزوده‌ای را روی نهاده‌هایش پرداخت نموده است که قابل بازدریافت از سازمان امور مالیاتی نیست. لذا این تولیدکننده کود داخلی مجبور است که مالیات پرداختی روی نهاده‌هایش را به عنوان جزئی از بهای

1. Self Supply

2. Vertical Integration

تمام شده کالایش منظور و قیمت بالاتری را در مقایسه با کود وارداتی مطالبه کند. تحت این شرایط کشاورز ترجیح خواهد داد که از کود وارداتی که قیمت کمتری دارد استفاده کند. دلیل این چرخش به سمت کالای واسطه‌ای وارداتی نیز آن است که معافیت، آثار متفاوت بر کالاها و نهاده‌های وارداتی و تولید داخلی دارد. البته برخی از کشورها برای حذف برتری اقلام معاف وارداتی بر کالاها داخلی، از سیاست‌های وضع تعرفه جبرانی استفاده می‌کنند.

#### ۴- چارچوب نظری برآورد شکاف سیاستی و شکاف تمکین در نظام مالیات بر ارزش افزوده

پیش از آنکه بخواهیم میزان درآمد مالیاتی از دست رفته در ایران به دلیل وضع معافیت‌ها و اعطای نرخ صفر را به دست آوریم لازم است که درباره یکی از اصول کلیدی در طراحی نظام مالیات بر ارزش افزوده بحث نماییم. به طور کلی در طراحی نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌توان از اصل مبدأ<sup>۱</sup> یا اصل مقصد<sup>۲</sup> پیروی نمود. اصل مبدأ به این معناست که تمامی کالاها و خدماتی که داخل ایران تولید می‌شود (یعنی مبدأ تولید) صرف‌نظر از آنکه داخل ایران مصرف شود یا خیر، مشمول مالیات می‌شود. بر اساس این اصل، اولاً روی واردات کالاها و خدمات، مالیاتی وضع نمی‌شود و ثانیاً اعتبار مالیاتی مربوط به کالاها و خدمات صادراتی مسترد نمی‌گردد. در مقابل طبق اصل مقصد، تمامی مصارف کالا و خدماتی که داخل ایران انجام می‌شود (یعنی مقصد مصرف)، مشمول مالیات خواهد شد خواه این محصولات در داخل ایران تولید شده باشند، خواه از خارج از کشور وارد شده باشند. بر اساس اصل مقصد اولاً واردات کالاها و خدمات مشمول مالیات می‌شود و هنگامی که فعال اقتصادی، کالا یا خدمتی را صادر می‌کند می‌تواند اعتبار مالیاتی مربوط به نهاده‌های تولیدش را از سازمان مالیاتی مطالبه نماید. با تعاریف مذکور کاملاً مشخص است که نظام مالیاتی که بر پایه اصل مبدأ طراحی شده باشد، مشوق واردات و مخلّ صادرات خواهد بود در حالی که نظام مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر اصل مقصد، مقوم صادرات و ارتقاء دهنده انگیزه تولید در کشور خواهد بود. از این روست که طراحی نظام مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای اصل مقصد به یک رویه غالب در کشورها از جمله ایران تبدیل شده است (مهجری، ۱۳۹۶).

کل درآمد مالیاتی بالقوه در نمودار (۱)، معادل با مساحت AEHC خواهد بود. بدیهی است که دستیابی به کل درآمدهای مالیاتی بالقوه عملاً غیرممکن است و بخشی از درآمدهای بالقوه به دو دلیل اصلی از دست می‌روند:

1. Origin Principal
2. Destination Principal

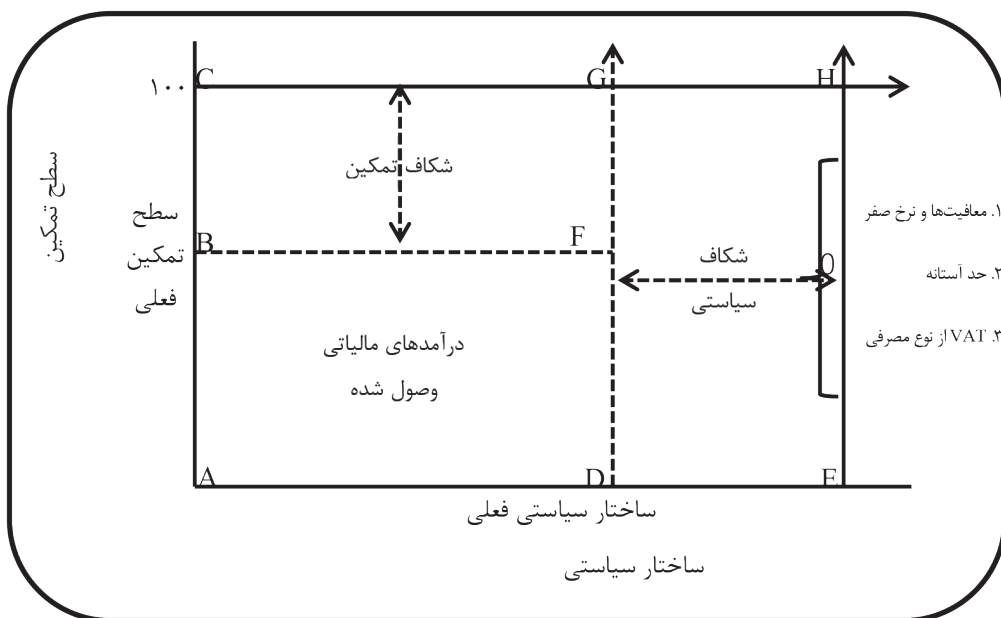
- دلیل نخست که از آن به «شکاف سیاستی»<sup>۱</sup> یاد می‌شود و در نمودار (۱) معادل مساحت DEHG می‌باشد به معنای مقدار درآمدهای مالیاتی از دست رفته به دلیل سه عامل سیاستی است. بر اساس عامل سیاستی اول؛ دولت‌ها ممکن است برخی از کالاها و خدمات را از پرداخت مالیات معاف (و یا در برخی کشورها مشمول نرخ صفر) نمایند. در عامل سیاستی دوم، به دلیل بالا بودن هزینه‌های تمکین و وصول مالیات از کسب و کارهای کوچک، ممکن است دولت‌ها با وضع «حد آستانه»، برخی از کسب و کارهای کوچک را از دایره شمول VAT مستثنی نمایند. بر اساس عامل سیاستی سوم؛ دولت‌ها عموماً «مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی» را اجرا می‌کنند که پیاده‌سازی این نظام به مفهوم آن است که باید مالیات پرداخت شده روی نهاده‌های واسطه‌ای و کالاهای سرمایه‌ای توسط بنگاه‌های اقتصادی را به عنوان اعتبار مالیاتی منظور نمود و آن را از مالیات فروش کسر و یا استرداد کرد. از آنجایی که اولاً داده‌های رسمی در خصوص میزان فعالیت‌هایی که زیر حد آستانه قرار می‌گیرند منتشر نمی‌شود و ثانیاً نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران از نوع مصرفی است و ثالثاً مصرف هیچ یک از کالاها و خدمات در داخل کشور مشمول نرخ صفر نمی‌شود، لذا در مقاله حاضر، صرفاً روی شکاف سیاستی ناشی از «اعطای معافیت‌های قانونی» تمرکز شده است.
- دلیل دوم، «شکاف تمکین»<sup>۲</sup> است که در نمودار (۱) برابر با مساحت BCGF می‌باشد. شکاف مذکور ریشه در عدم تمکین و رعایت قانون مالیات بر ارزش افزوده دارد و می‌تواند منتج از کم‌گویی و کتمان فروش‌های مشمول مالیات و بیش‌گویی در اعتبار مالیاتی باشد که هر دوی آنها منجر به کاهش بدهی مالیاتی مؤدی خواهد شد. برای نمونه، عدم صدور صورتحساب برای قسمتی از فروش‌ها، استفاده از فاکتورهای جعلی برای استرداد اعتبار مالیاتی، گزارش برخی از فروش‌های مشمول مالیات تحت عنوان معاف یا مشمول نرخ صفر، واردات غیرقانونی و قاچاق، عدم ثبت نام در مهلت مقرر و ... از مصادیق بارز اجتناب و فرار مالیاتی است که موجب ایجاد شکاف تمکین می‌شود.

---

1. Policy Gap

2. Compliance Gap

# نمودار (۱) - شکاف مالیاتی (درآمد مالیاتی از دست رفته ناشی از عدم تمکین و سیاستگذاری)



## ۴-۱- فرآیند محاسبه درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده (با فرض مشمولیت تمام کالاها و خدمات و یا اعطای معافیت‌ها به برخی کالاها و خدمات)<sup>۱</sup>

در مدل ارائه شده توسط IMF، کل درآمد بالقوه VAT از مجموع مالیات بر واردات و مالیاتی که می‌بایستی روی ستانده فروخته شده در داخل کشور دریافت شود (که به معنای محاسبه صادرات با نرخ صفر است) و سپس کسر نمودن مالیات پرداختی روی نهاده‌ها به دست می‌آید. هنگامی این الگو را می‌توان برای محاسبه درآمدهای بالقوه VAT به کار برد که علاوه بر حساب‌های ملی، جداول عرضه-مصرف و یا جداول داده‌ستانده<sup>۲</sup> در دسترس باشد. با عنایت به توضیحات مذکور، درآمد بالقوه VAT (که همان ناحیه AEHC در نمودار ۱ است) از طریق رابطه (۱) قابل محاسبه است.

$$PV = \sum_s (PVM^s + PVO^s - PVI^s) \quad (1)$$

۱. لازم به ذکر است که تمامی فرآیند انجام محاسبات و توضیحات ارائه شده در این قسمت، اقتباسی از مقاله Hutton (۲۰۱۷) است که توسط صندوق بین‌المللی پول (IMF) منتشر شده است.

که در این رابطه،  $PV$ ،  $PVo^s$ ،  $PVm^s$  و  $PVi^s$  به ترتیب کل درآمد بالقوه VAT، درآمد بالقوه VAT روی واردات بخش S، درآمد بالقوه VAT روی ستانده بخش S و اعتبار بالقوه VAT روی نهاده‌های تولیدی بخش S است.  $PVm^s$  در رابطه (۱) را از طریق فرمول زیر می‌توان محاسبه نمود.

$$PVm^s = \sum_c (M_c^s \times \tau_c) \quad (2)$$

که در رابطه (۲)،  $M_c^s$  واردات کالای c توسط بخش S و  $\tau_c$  نرخ مالیات بر ارزش افزوده‌ای است که روی کالای c اعمال می‌شود (در صورت وجود معافیت،  $\tau_c$  برای آن کالا صفر در نظر گرفته می‌شود).  $\tau_c$  یا بردار نرخ‌های VAT اولین «متغیر سیاستی» از سه متغیر سیاستی موجود در این الگو است. بدیهی است اگر سیاستگذاران، هیچ معافیتی را به کالاهای وارداتی اعطا ننمایند در آن صورت تمامی کالاها و خدمات وارداتی با نرخ‌های استاندارد مشمول مالیات خواهد شد. برای محاسبه  $PVo^s$  نیز می‌توان از رابطه (۳) بهره جست.

$$PVo^s = \sum_c (O_c^s - X_c^s) \times \tau_c \times r^s \quad (3)$$

که در رابطه (۳)،  $O_c^s$  و  $X_c^s$  به ترتیب ستانده و صادرات کالای c توسط بخش S را نشان می‌دهد و  $r^s$  منعکس‌کننده قسمتی از ارزش افزوده بخش S است که توسط بنگاه‌های ثبت‌نام شده در VAT ایجاد شده است. همانطور که قبلاً تشریح شد صادرات را می‌بایستی از کل ستانده کسر کرد تا ستانده داخلی مشمول مالیات به دست آید و این نحوه محاسبه تعهدات مالیاتی مؤدیان تقریباً در تمامی کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده استفاده می‌شود. در اینجا متغیر سیاستی دوم از سه متغیر سیاستی که همانا  $r^s$  است ظاهر می‌شود. این متغیر منعکس‌کننده وجود «حد آستانه VAT» است و به دلیل وجود حد آستانه، برخی از بنگاه‌ها و کسب و کارهای اقتصادی از دایره شمول VAT مستثنی می‌شوند. بر خلاف متغیر سیاستی  $\tau_c$  که به راحتی از مقایسه نرخ‌های استاندارد با نرخ‌های مالیاتی موجود قابل تشخیص بود، محاسبه مقدار  $r^s$  برای هر بخش اقتصادی به سادگی میسر نیست و نیازمند داده‌های آماری جزئی از کسب و کارهای اقتصادی و آمارهای اظهارنامه‌های مالیاتی آنان است. با توجه به اینکه اطلاعات جزئی از آمار ثبت‌نام شدگان وجود ندارد و میزان فعالیت‌هایی که زیر حد آستانه قرار می‌گیرند در دسترس نیست، لذا امکان محاسبه شکاف سیاستی ناشی از حد آستانه وجود ندارد.

جزء آخر از اجزای درآمد بالقوه VAT، اعتبارات مالیاتی روی نهاده‌های بخش S یعنی  $PVi^s$  است که از

رابطه (۴) محاسبه می‌شود.

$$PVi^S = \sum_c (N_c^S + I_c^S) \times \tau_c \times r^S \times (1 - e^S) \times \eta_c^S \quad (4)$$

که در رابطه فوق،  $N_c^S$  و  $I_c^S$  به ترتیب مصارف واسطه‌ای و تشکیل سرمایه ثابت ناخالص توسط بخش S از کالای c را منعکس می‌کند.  $e^S$  نسبت ستانده هریک از بخش‌هاست که معاف از مالیات است و  $\eta_c^S$  منعکس‌کننده نسبتی از اعتبارات مالیاتی نهاده‌ای کالای c توسط بخش S است که امکان مطالبه و استرداد آن وجود دارد. رابطه (۴) را به زبان ساده می‌توان بدین طریق تبیین نمود که هریک از بنگاه‌های اقتصادی، در فرآیند تولید محصولات خود ناگزیر به استفاده از کالاها و خدمات واسطه‌ای (N) و همچنین کالاهای سرمایه‌ای (I) هستند که به‌هنگام خرید هریک از این کالاها و خدمات، نرخ مالیات  $\tau$  را می‌پردازند. اما مالیات پرداختی روی نهاده‌ها صرفاً برای بنگاه‌هایی مورد پذیرش است که در نظام مالیات بر ارزش افزوده ثبت‌نام نموده‌اند (یعنی r) و کالاها و خدمات غیرمعاف تولید می‌کنند (یعنی  $1 - e^S$ ).

**جدول (۱) - محاسبه درآمد بالقوه VAT با فرض وجود و نبود مجموعه متغیرهای سیاستی**

| اجزای درآمد بالقوه VAT                     | درآمد بالقوه VAT                                                                                            | درآمد بالقوه VAT با فرض وجود متغیرهای سیاستی (معافیت‌ها، حد آستانه و استرداد)                   |
|--------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|
| $PV m^S$ درآمد بالقوه VAT روی واردات بخش S | $\sum_c (M_c^S \times \tau_c)$<br>که در غیاب معافیت‌ها، $\tau_c$ بردار نرخ استاندارد مالیات را نشان می‌دهد. | $\sum_c (M_c^S \times \tau_c')$<br>که در آن $\tau_c$ بردار نرخ‌های مختلف مالیات را نشان می‌دهد. |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                   |                                              |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|
| $\sum_c (O_c^s - X_c^s) \times \tau_c' \times r^s$ <p>در این رابطه با فرض وجود حد آستانه، <math>r</math> کوچکتر از ۱ خواهد بود. از آنجایی که دسترسی به داده‌های جزئی وجود ندارد لذا در این مقاله فرض شده است که حد آستانه وجود ندارد و تمامی کسب و کارها صرف نظر از مقیاس فعالیت‌هایشان، مؤدی نظام مالیاتی هستند. تحت این شرایط، اثر متغیر سیاستی حد آستانه بر شکاف سیاستی، در محاسبات منظور نمی‌شود.</p> | $\sum_c (O_c^s - X_c^s) \times \tau_c \times r^s$ <p>در این رابطه با فرض نبود حد آستانه، <math>r</math> برابر با ۱ خواهد بود.</p> | $PVo^s$ درآمد بالقوه VAT<br>روی ستانده بخش S |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| $\sum_c (N_c^S + I_c^S) \times \tau_c^S \times r^S \times (1 - e^S) \times \eta_c^S$ <p>که در این رابطه با فرض عدم امکان استرداد اعتبار مالیاتی روی نهاده‌های تولید کالاهای معاف، متغیر سیاستی کوچکتر از خواهد شد. لازم به ذکر است که در این مقاله، فرض نموده‌ایم که اعتبار مالیاتی کالاهای سرمایه‌ای، صرف نظر از اینکه مؤدی نظام مالیاتی مشغول تولید کالاهای معاف است یا غیر معاف، برای وی منظور شود. همچنین فرض کرده‌ایم که اعتبار مالیاتی مربوط به نهاده‌های تولید کالاهای غیرمعاف نیز مورد پذیرش باشد.</p> | $\sum_c (N_c^S + I_c^S) \times \tau_c^S \times r^S \times (1 - e^S) \times \eta_c^S$ <p>در این مقاله فرض می‌شود که هم امکان استرداد اعتبار مالیاتی نهاده‌ها و هم اعتبار مالیاتی کالاهای سرمایه‌ای وجود دارد لذا متغیر سیاستی معادل با یک خواهد بود. بدیهی است در صورت عدم امکان استرداد اعتبار مالیاتی روی کالاهای سرمایه‌ای این مقدار کوچکتر از یک و در صورت عدم امکان استرداد اعتبار مالیاتی نهاده‌ها و کالاهای سرمایه‌ای، مقدار این بردار صفر خواهد شد.</p> | <p>اعتبار بالقوه VAT روی نهاده‌های تولیدی بخش S</p> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|

در اینجا سؤال آن است که آیا کل اعتبار مالیاتی بنگاه‌هایی که ویژگی‌های مذکور را دارند قابل مطالبه است. پاسخ این سؤال در گرو متغیر سیاستی  $\eta_c^S$  است که نشان می‌دهد چه میزان از اعتبار مالیات خرید نهاده‌ها قابل پذیرش دولت است. مثلاً ممکن است برخی دولت‌ها، اجازه به استرداد اعتبار مالیاتی کالاهای سرمایه‌ای را ندهند و یا مالیات خرید برخی نهاده‌ها نظیر حامل‌های انرژی (مانند بنزین، نفت کوره، گازوئیل، گاز طبیعی و ...) را نپذیرند. بدیهی است که هر چه مقدار  $\eta_c^S$  کمتر باشد، اعتبار مالیاتی قابل استرداد یا تهاتر یا کسر نیز کمتر بوده و بدین ترتیب درآمد بالقوه مالیاتی بیشتر خواهد بود. باتوجه به این که نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران از نوع مصرف است لذا مالیات پرداخت شده به هنگام خرید کالاهای سرمایه‌ای و نهاده‌های تولید به عنوان اعتبار مالیاتی پذیرفته می‌شود. نکته مهم آن که به هنگام محاسبه اعتبار مالیاتی در سناریویی که تمامی کالاها و خدمات مشمول مالیات است، باید مالیات پرداخت شده روی نهاده‌های تولید و کالاهای سرمایه‌ای به طور جداگانه محاسبه شده و از مالیات فروش (مالیات ستانده) کسر شود. اما در سناریویی که برخی از کالاها و خدمات از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف

هستند، صرفاً اعتبار مالیاتی کالاهای سرمایه‌ای خریداری شده در آن رشته فعالیت، قابل پذیرش بوده و مالیات خرید روی نهاده‌ها به مؤدی استرداد نخواهد شد.

#### ۴-۲- نحوه محاسبه شکاف سیاستی ناشی از اعطای معافیت‌ها

هنگامی که درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده با فرض نبود متغیرهای سیاستی (یعنی ناحیه AEHC در نمودار ۱) و با فرض وجود متغیرهای سیاستی (یعنی ناحیه ADGC در نمودار ۱) به دست آمد، تفاضل این دو ناحیه برابر با DEHG خواهد بود که منعکس کننده شکاف سیاستی است. همانطور که قبلاً تشریح گردید این شکاف سیاستی از سه جزء تشکیل خواهد شد

✓ شکاف سیاستی به دلیل وجود معافیت‌ها

✓ شکاف سیاستی به دلیل وجود حد آستانه

✓ شکاف سیاستی به دلیل امکان استرداد اعتبار مالیاتی نهاده‌ها و سرمایه‌گذاری

لکن به منظور برجسته نمودن شکاف سیاستی ناشی از معافیت‌ها، اولاً فرض نموده‌ایم که هیچ حد آستانه‌ای وجود ندارد (چنین فرضی در غیاب داده‌های جزئی، اجتناب‌ناپذیر است). ثانیاً فرض نموده‌ایم که مالیات خرید پرداختی روی کالاهای سرمایه‌ای و نهاده‌های تولید، به عنوان اعتبار مالیاتی محسوب می‌شود. بدین ترتیب، صرفاً شکاف سیاستی ناشی از اعطای معافیت‌ها را در این مقاله محاسبه نموده‌ایم. با عنایت به توضیحات فوق، شکاف سیاستی از رابطه (۵) قابل محاسبه است.

(۵)

$$PG = PV - PV' = \sum_s (PVM^s + PVO^s - PVI^s) - \sum_s (PVM^{s'} + PVO^{s'} - PVI^{s'})$$

#### ۴-۳- نحوه محاسبه شکاف تمکین

برای محاسبه شکاف تمکین کافی است مقدار درآمدهای وصولی مالیات بر ارزش افزوده (مشمول بر مالیات و عوارض) توسط سازمان مالیاتی (یعنی ناحیه ABFD در نمودار ۱) را از درآمد مالیاتی بالقوه با فرض وجود متغیرهای سیاستی (یعنی ناحیه ADGC در نمودار ۱) کسر نمود. بدین ترتیب شکاف تمکین به صورت پسماند به دست می‌آید.

#### ۵- پایه‌های آماری و نتایج محاسبات

برآورد پتانسیل درآمدی و شکاف‌های مالیاتی با استفاده از روشی که در گزارش سال ۲۰۱۷ صندوق بین‌المللی پول (IMF) تبیین شده است، هنگامی امکان‌پذیر خواهد بود که به اطلاعات تفصیلی ساختار

هزینه‌ای تولید کالاها و خدمات و همچنین ترکیب کالاهای تولیدشده توسط هریک از بخش‌های اقتصادی دسترسی وجود داشته باشد.<sup>۱</sup> با عنایت به این موضوع، صرفاً محاسبه دقیق شکاف سیاستی و شکاف تمکین برای سال ۱۳۹۰ میسر است زیرا امکان دسترسی به آمار تفصیلی جداول ساخت و جذب تفصیلی که توسط مرکز آمار ایران در سال ۱۳۹۶ منتشر شده است وجود دارد.<sup>۲</sup> پس از آن با استفاده از نتایج به دست آمده برای سال ۱۳۹۰، درآمدهای بالقوه و شکاف‌های مالیاتی برای دیگر سال‌های اجرای قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده به صورت سرانگشتی قابل برآورد خواهند بود. پایه‌های آماری مورد نیاز برای برآورد شکاف سیاستی و شکاف تمکین در خلال سال‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده به قرار زیر است:

✓ جداول ساخت و جذب سال ۱۳۹۰ منتشر شده توسط مرکز آمار ایران که مبنای محاسبه جدول محصول در محصول به ابعاد ۱۵۶ در ۱۵۶ توسط نگارندگان مقاله قرار گرفته‌اند.

✓ نرخ مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های مختلف اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده و سهم دولت و شهرداری‌ها از مالیات‌های وصولی.

✓ آمارهای واردات، تشکیل سرمایه، صادرات و ارزش افزوده در سال‌های مختلف که از حساب‌های ملی استخراج شده است.

✓ میزان وصولی‌های مالیات بر ارزش افزوده و مقدار درآمدهای واریز شده به حساب دولت و شهرداری‌ها. با استفاده از این روابط (۱) تا (۵) می‌توان درآمد مالیاتی بالقوه با فرض وجود و نبود متغیرهای سیاستی، شکاف سیاستی و شکاف تمکین را در هر یک از بخش‌های اقتصادی محاسبه نمود و نهایتاً با تجمیع تمامی آنها به ارقام کل مالیات از دست رفته به دلیل چارچوب سیاستی اتخاذ شده و عدم تمکین مؤدیان دست یافت. نتایج محاسبات شکاف سیاستی و شکاف تمکین در این مقاله برای سال ۱۳۹۰ به ترتیب در جداول (۲) و (۳) منعکس شده است. لازم به ذکر است که به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات جزئی اظهارنامه‌های مالیاتی کسب و کارها، در این گزارش از محاسبه شکاف سیاستی منبعث از حد آستانه چشم‌پوشی نموده‌ایم لذا شکاف سیاستی کمتر از حد برآورده شده است. همچنین از آنجایی که شکاف تمکین به صورت پسماند و از تفاضل بین درآمد بالقوه مالیاتی با فرض وجود متغیرهای سیاستی (که با تورش بیش‌گویی روبروست)

۱. لازم به ذکر است که اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده از سال ۱۳۸۷ آغاز شده است و در این دوره زمانی، تنها برای سال ۱۳۹۰ است که جداول آماری ساخت و جذب را در اختیار داریم.

۲. باتوجه به اینکه در زمان نگارش این مقاله، مرکز آمار ایران جداول داده-ستانده متقارن کالا در کالا (یا محصول در محصول) را محاسبه و منتشر نکرده بود لذا در این مقاله، جدول محصول در محصول (کالا در کالا) به ابعاد ۱۵۶ در ۱۵۶ (که تفصیلی‌ترین حالت ممکن است) توسط نویسندگان مقاله محاسبه گردید. با عنایت به اینکه تمرکز مقاله حاضر روی محاسبه شکاف سیاستی و تمکین در نظام مالیات بر ارزش افزوده است، لذا از ارائه نحوه محاسبه جدول داده-ستانده محصول در محصول به دلیل اجتناب از طولانی شدن مقاله صرف‌نظر نموده‌ایم. برای اطلاع از جزئیات نحوه محاسبه به مهاجری و همکاران (۱۳۹۴) مراجعه نمایید.

و درآمدهای وصول شده به دست می‌آید، شکاف تمکین نیز با ارباب بیش‌گویی مواجه است.

**جدول (۲) - شکاف سیاستی ناشی از اعطای معافیت‌ها در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در سال ۱۳۹۰**

واحد: میلیارد ریال

| مالیات بر ارزش‌افزوده کالاها و خدمات تولیدی در داخل کشور |                                    |                             | مالیات واردات |                                                                    |
|----------------------------------------------------------|------------------------------------|-----------------------------|---------------|--------------------------------------------------------------------|
| مالیات بر ارزش‌افزوده (تفاضل مالیات خرید از مالیات فروش) | اعتبار مالیاتی (مالیات خرید نهاده) | مالیات فروش (مالیات ستانده) |               |                                                                    |
| ۲۲۷,۴۶۵                                                  | ۲۳۰,۳۵۵                            | ۴۵۷,۸۲۰                     | ۴۳,۵۶۵        | درآمدهای مالیاتی بالقوه در صورت مشمولیت تمامی کالاها و خدمات       |
| ۱۴۵,۲۲۶                                                  | ۱۳۸,۹۳۱                            | ۲۸۴,۱۵۷                     | ۲۶,۷۱۹        | درآمدهای مالیاتی بالقوه در صورت معافیت برخی کالاها و خدمات         |
| ۸۲,۲۳۹                                                   | -                                  | -                           | ۱۶,۸۴۶        | شکاف سیاستی ناشی از اعطای معافیت‌ها                                |
| ۴۶,۲۵۹                                                   | -                                  | -                           | ۹,۴۷۶         | سهم دولت از درآمدهای مالیاتی از دست رفته به دلیل شکاف سیاستی       |
| ۳۵,۹۸۰                                                   | -                                  | -                           | ۷,۳۷۰         | سهم شهرداری‌ها از درآمدهای مالیاتی از دست رفته به دلیل شکاف سیاستی |

مهم‌ترین یافته این محاسبات آن است که در سال ۱۳۹۰ حدود ۹۹,۰۸۵ میلیارد ریال درآمد مالیاتی (۱۶,۸۴۶ میلیارد ریال به دلیل اعطای برخی معافیت‌ها به واردات کالاها و خدمات و ۸۲,۲۳۹ میلیارد ریال به دلیل اعطای برخی معافیت‌ها به مصرف برخی کالاها و خدمات تولیدی داخل) صرفاً به دلیل اعطای معافیت‌ها از دست رفته است. این بدین معناست که به دلیل اعطای معافیت‌ها، دولت از ۵۵,۷۳۵ میلیارد ریال درآمد مالیاتی و شهرداری‌ها به مقدار ۴۳,۳۵۰ میلیارد ریال درآمد عوارض ارزش افزوده چشم‌پوشی نموده‌اند. لازم به ذکر است که درآمد مالیاتی که دولت (شهرداری‌ها) به دلیل اعطای معافیت‌ها از دست داده‌اند، بیش از درآمدهای مالیات (عوارض) بر ارزش افزوده‌ای است که وصول نموده‌اند.

شکاف تمکین را نیز می‌توان از طریق تفاضل درآمدهای بالقوه VAT (با فرض اعطای معافیت‌ها به برخی کالاها و خدمات) از درآمدهای وصول شده مالیات بر ارزش افزوده به دست آورد. در فرآیند محاسبه شکاف تمکین به دو کاستی در پایه‌های آماری باید توجه کرد که وجود آنها سبب می‌شود تا نتوان به رقم دقیقی برای شکاف تمکین دست یافت. کاستی نخست آن است که هیچ آمار رسمی از نسبت ارزش افزوده‌ای که مؤدیان ثبت‌نام شده در هریک از بخش‌های اقتصادی ایجاد می‌کنند به کل ارزش افزوده بخش‌های اقتصادی در اختیار نیست. همین باعث می‌شود تا شکاف تمکین با اریب بیش‌گویی روبه‌رو باشد. کاستی دوم آن است که در آمارهای مندرج در تراز مالی دولت که توسط بانک مرکزی منتشر می‌شود تفکیک نشده است که چه مقدار از حقوق و عوارض گمرکی وصول شده مربوط به مالیات ارزش افزوده است. با عنایت به این دو کاستی، در اینجا ما از محاسبه شکاف تمکین مالیات واردات چشم‌پوشی نموده‌ایم و در جدول (۳) مقدار شکاف تمکین ناشی از فروش کالاها و خدمات تولید داخل را مدنظر قرار داده‌ایم.

### جدول (۳) - محاسبه شکاف تمکین در سال ۱۳۹۰

(واحد: میلیارد ریال)

|         |                                                                                                                    |
|---------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۱۴۵,۲۲۶ | مقدار درآمد بالقوه VAT با فرض اعطای معافیت به برخی کالاها و خدمات تولیدی داخل کشور                                 |
| ۶۵,۱۸۹  | مجموع مالیات و عوارض ارزش افزوده وصول شده (مشمول بر مالیات بر ارزش افزوده، مالیات سیگار و مالیات فرآورده‌های نفتی) |
| ۸۰,۰۳۷  | شکاف تمکین                                                                                                         |
| ۴۵,۰۲۱  | سهم دولت از درآمدهای مالیاتی از دست رفته به دلیل عدم تمکین                                                         |
| ۳۵,۰۱۶  | سهم شهرداری‌ها از درآمدهای مالیاتی از دست رفته به دلیل عدم تمکین                                                   |

ارقام مندرج در این جدول نیز حاکی از آن است که بیش از ۵۵ درصد درآمدهای مالیاتی بالقوه‌ای که با

فرض وجود تمامی معافیت‌ها قابل حصول بود به دلیل عدم تمکین مؤدیان و سایر کاستی‌های اجرایی، از دست می‌رود.

همانطور که پیش‌تر تشریح شد، صرفاً برای سال ۱۳۹۰، جداول آماری ساخت و جذب در دسترس است. لذا محاسبه شکاف سیاستی و شکاف تمکین از طریق روش داده-ستانده صرفاً برای سال ۱۳۹۰ میسر می‌باشد. با عنایت به این موضوع، اگر بخواهیم شکاف سیاستی و شکاف تمکین را برای سایر سال‌های اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده محاسبه نماییم، ناگزیر به استفاده از برخی فروض ساده‌کننده هستیم. روش‌های متعددی را می‌توان برای برآورد شکاف‌های مالیاتی به کار گرفت. به نظر می‌رسد سهل‌ترین روش برای برآورد اولیه شکاف‌های مالیاتی آن است که نسبت شکاف‌های موجود به GDP در سال ۱۳۹۰ را محاسبه نماییم. لازم به یادآوری است که شکاف مالیاتی در سال ۱۳۹۰ با نرخ مالیات ۴ درصد محاسبه شده است و بدیهی است که اگر در سال مذکور، نرخ مالیات بیشتر بود شکاف مالیاتی بزرگتری نیز به وجود می‌آمد. با عنایت به این توضیح می‌بایستی نسبت شکاف به GDP در هر سال را متفاوت از سال ۱۳۹۰ در نظر بگیریم و بدین منظور از یک ضریب تعدیل که عبارتند از نسبت نرخ مالیات در سال مورد نظر به نرخ مالیات در سال ۱۳۹۰ استفاده می‌کنیم. روش دیگر که نسبت به روش نخست پیچیده‌تر است، آن است که ظرفیت بالقوه درآمدی را با فرض مشمولیت تمامی کالاها و خدمات و یا اعطای معافیت به برخی کالاها و خدمات به صورت ارقام کلان (و نه در سطح بخشی) برآورد و با استفاده از آنها، شکاف‌های سیاستی و تمکین را محاسبه نماییم. در این مقاله، از روش دوم استفاده نموده‌ایم زیرا به نظر می‌رسد این روش، برآورد دقیق‌تری از شکاف‌ها به دست خواهد داد.<sup>۱</sup>

۱. لازم به ذکر است که از حساب‌های ملی بانک مرکزی برای انجام محاسبات استفاده شده است. بدیهی است که به دلیل متفاوت بودن منابع آماری، بروز خطا در محاسبات اجتناب ناپذیر باشد. از این رو محاسباتی که در جدول (۴) درج شده است، صرفاً یک برآورد سرانگشتی و اولیه از میزان شکاف‌های سیاستی و شکاف تمکین است و نمی‌توان به طور کامل به این ارقام اطمینان کرد.

جدول (۴) - برآورد اولیه شکاف سیاستی و شکاف تمکین

| شکاف تمکین ناشی از فروش داخلی |                         |            | شکاف سیاستی |             |           |             |       |
|-------------------------------|-------------------------|------------|-------------|-------------|-----------|-------------|-------|
| شکاف ناشی از واردات           | شکاف ناشی از فروش داخلی | شکاف تمکین | سهم دولتی   | سهم شهرداری | سهم دولتی | سهم شهرداری |       |
| ۹,۶۹۸                         | ۳۹,۴۷۴                  | ۲۴,۵۸۶     | ۲۴,۵۸۶      | ۲۴,۵۸۶      | ۴۶,۳۳۳    | ۲۳,۱۶۷      | ۱۳۸۸  |
| ۱۰,۹۷۴                        | ۴۸,۳۶۳                  | ۲۹,۶۶۹     | ۲۹,۶۶۹      | ۲۹,۶۶۸      | ۴۷,۲۹۸    | ۲۳,۶۴۹      | ۱۳۸۹  |
| ۱۶,۸۴۶                        | ۸۲,۲۳۹                  | ۵۵,۷۴۵     | ۵۵,۷۴۵      | ۴۳,۳۵۷      | ۸۰,۰۳۷    | ۴۵,۰۲۱      | ۱۳۹۰  |
| ۳۱,۹۹۷                        | ۱۱۷,۶۵۲                 | ۸۹,۷۹۰     | ۸۹,۷۹۰      | ۵۹,۸۶۰      | ۱۰۶,۵۷۱   | ۶۳,۹۴۳      | ۱۳۹۱  |
| ۵۲,۴۱۲                        | ۱۹۰,۷۷۶                 | ۱۵۱,۹۹۳    | ۱۵۱,۹۹۳     | ۹۱,۱۹۶      | ۱۴۷,۴۰۷   | ۹۲,۱۳۰      | ۱۳۹۲  |
| ۶۴,۸۹۰                        | ۲۵۴,۶۲۶                 | ۱۹۳,۹۹۲    | ۱۹۳,۹۹۲     | ۱۲۵,۵۲۴     | ۱۵۹,۰۰۷   | ۹۶,۵۴۰      | ۱۳۹۳  |
| ۶۵,۹۹۷                        | ۲۸۷,۶۱۴                 | ۲۲۱,۰۰۷    | ۲۲۱,۰۰۷     | ۱۳۲,۶۰۴     | ۱۸۶,۳۰۷   | ۱۱۶,۴۴۲     | ۱۳۹۴  |
| ۷۵,۴۵۰                        | ۳۲۸,۸۰۸                 | ۲۵۲,۶۶۱    | ۲۵۲,۶۶۱     | ۱۵۱,۵۹۷     | ۱۴۲,۳۴۹   | ۸۸,۹۶۸      | ۱۳۹۵  |
| ۳۲۸,۲۶۴                       | ۱,۳۴۹,۵۵۲               | ۱,۰۱۹,۴۴۳  | ۱,۰۱۹,۴۴۳   | ۶۵۸,۳۹۲     | ۹۱۵,۳۰۹   | ۵۴۹,۸۶۰     | مجموع |

منبع: محاسبات تحقیق

طبق محاسبات مندرج در جدول (۴) در سال ۱۳۹۵ حدود ۵۴۶,۶۰۷ میلیارد ریال درآمد مالیاتی به دلیل شکاف سیاستی ناشی از معافیت‌ها و شکاف تمکین وصول نشده است که سهم دولت از این درآمدها معادل ۳۴۱,۶۲۹ میلیارد ریال و سهم شهرداری‌ها نیز برابر با ۲۰۴,۹۷۸ میلیارد ریال بوده است. برای درک ابعاد ارقام فوق، کافی است بدانیم که اگر اعطای معافیت صورت نمی‌گرفت و تمکین کامل وجود داشت، دولت صرفاً از طریق اضافه درآمدهای حاصله در سال ۱۳۹۵ قادر بود بدهی خود به بانک مرکزی را تسویه کند. همچنین کل درآمدهای مالیاتی از دست رفته مربوط به سهم دولت در طول اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده تقریباً معادل با بدهی دولت به سیستم بانکی کشور است.

۶- ضرورت ترسیم چارچوب منطقی برای اعطای معافیت‌ها در اصلاح قانون مالیات بر ارزش افزوده  
همانطور که در بخش‌های پیشین مقاله تشریح گردید، اعطای معافیت‌ها پیامدهای نامطلوبی دارد و سبب از دست رفتن درآمدهای مالیاتی قابل ملاحظه می‌شود. بدیهی است که موسع نمودن دامنه معافیت‌ها، تشدید

شکاف سیاستی را در پی خواهد داشت و به نوبه خود به کسری بودجه بالاتر دولت دامن خواهد زد. اما به رغم بروز تبعات منفی در پی اعمال معافیت‌ها، در برخی موارد نادر توصیه می‌شود که هزینه‌ها و کاستی‌های اعطای این معافیت‌ها بپذیریم زیرا منافع اعطای معافیت در این موارد استثنا به هزینه‌های آن غلبه می‌کند. لذا مسئله کلیدی آن است که آیا می‌توان چارچوب منطقی برای اعطای معافیت‌ها ترسیم نمود و بر اساس آن، معافیت‌های غیرضروری که در قانون بدان‌ها اشاره شده و در لایحه مالیات بر ارزش افزوده نیز تعدادی از کالاها و خدمات به فهرست معافیت‌ها افزوده شده است را شناسایی نمود و پیشنهاد حذف این معافیت‌ها را ارائه کرد؟ پاسخ به این پرسش از دو منظر امکان‌پذیر است. نخست آنکه، کالاها و خدماتی که قرار است از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف باشند باید چه ویژگی‌هایی داشته باشند؟ دوم آنکه، کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده از چه رویه‌ای برای اعطای معافیت به کالاها و خدمات پیروی می‌کنند؟ در ادامه روی این دو محور تمرکز نموده و با استفاده از نتایج به دست آمده، پیشنهادهایی را برای اصلاح قانون و لایحه مالیات بر ارزش افزوده ارائه می‌دهیم.

#### ۶-۱- ویژگی‌های اصلی کالاها و خدمات معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده

یکی از موضوعات مبنایی در طراحی و اصلاح نظام مالیات بر ارزش افزوده، اعطای معافیت به کالاها و خدمات است. توصیه عمومی نهادهای بین‌المللی، اجتناب از محدود کردن پایه مالیاتی به دلیل اعطای معافیت‌ها است. لکن در برخی موارد، اعطای معافیت‌ها منافی را در پی دارد که بر هزینه‌های آن غلبه می‌کند. بدیهی است صرفاً برخی از کالاها و خدمات حائز ویژگی فوق هستند که در ادامه به تبیین مختصر مهم‌ترین آن‌ها می‌پردازیم.

**الف) کالاهایی که موجب «برابری عمودی»<sup>۱</sup> و کاهش شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده می‌شوند.**

برابری عمودی و کاهش شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده از این واقعیت سرچشمه می‌گیرد که به موازات با کاهش درآمد، نسبتی از درآمد که پس‌انداز می‌شود کاهش می‌یابد و طبقات فقیر و با درآمد اندک در جامعه، تمام درآمدهای‌شان را مصرف می‌کنند و قادر به پس‌انداز کردن نیستند. از آنجایی که مالیات بر مصرف (که مالیات بر ارزش افزوده نیز نوعی از آن محسوب می‌گردد) صرفاً روی آن بخشی از درآمد که برای مصرف مورد استفاده قرار می‌گیرد، وضع می‌شود و بخشی از درآمد که پس‌انداز می‌شود از دایره شمول این مالیات مستثنی است لذا نسبت مالیات پرداختی به درآمد در طبقات آسیب‌پذیر و کم درآمد جامعه به مراتب بیشتر از نسبت مذکور برای اشخاص پردرآمد خواهد بود.

1. Vertical Equity

از آنجایی که درآمد هر فرد می‌تواند یک معیار معتبر از میزان توانمندی وی برای مشارکت در تأمین مالی کالاها و خدمات عمومی محسوب شود، اصل برابری عمودی، سیاستگذاران را به سمت طراحی مالیات بر درآمدی سوق می‌دهد که به موازات با افزایش درآمد، نسبت مالیات پرداختی به درآمد نیز افزایش یابد. این در حالی است که مالیات بر مصرف، دقیقاً نتایجی متضاد با «اصل برابری عمودی» در پی دارد و این موضوع برای کشورهایی که از مالیات‌ها به مثابه ابزاری برای توزیع مجدد درآمد استفاده می‌کنند شدیداً رنج‌آور و دردسرساز است. از این رو اعطای معافیت به کالاهایی که سهم بیشتری از مخارج اشخاص کم‌درآمد را تشکیل می‌دهند، می‌تواند راهکاری برای کاهش بار مالیاتی این افراد باشد و توانمندی آنان برای مصرف را افزایش دهد (دی‌لافریا و کریور، ۲۰۱۲).

ب) کالاها و خدماتی که مصرف آنها با «آثار خارجی مثبتی»<sup>۲</sup> همراه است و اعطای معافیت به این محصولات به عنوان راهی برای افزایش مصرف آنها مدنظر قرار می‌گیرد. منطق اعطای معافیت مربوط به وجود «آثار خارجی مثبت» نشأت گرفته از این باور است که قیمت بازاری برخی از محصولات عرضه شده نمی‌تواند به طور کامل، منافع و مزایای ناشی از مصرف این نوع محصولات را منعکس سازد و مداخله دولت از طریق اعطای سوبسید برای مصرف این محصولات، امری مطلوب تلقی می‌شود. در واقع فرض بر آن است که هزینه پرداختی مصرف‌کننده نهایی به هنگام خرید این محصولات معاف، کمتر از حالتی است که این محصولات مشمول مالیات بر ارزش افزوده شوند و لذا درآمدی که دولت به دلیل اعطای معافیت از آن صرف نظر نموده است به مثابه سوبسید غیرمستقیم عمل می‌کند (دی‌لافریا و کریور، ۲۰۱۲). برای نمونه طبق توصیه و رویه استاندارد صندوق بین‌المللی پول (IMF)<sup>۳</sup>، خدمات آموزشی اساسی باید از مالیات معاف شوند و آموزش‌های تخصصی با عرضه تجاری به نرخ عادی مشمول مالیات گردند. همچنین خدمات تخصصی پزشکان و دندانپزشکان مجاز، تأمین داروها و مراقبت‌های بهداشتی که دارای منافع و آثار خارجی مثبت هستند نیز عموماً مشمول معافیت می‌شوند.

ج) کالاها و خدماتی که امکان اخذ مالیات بر ارزش افزوده از آن‌ها، با دشواری‌های فنی زیادی روبه‌روست.

۱. البته اعطای معافیت‌ها در مقایسه با «مالیات‌ستانی کامل و حمایت درآمدی هدفمند»، یک اقدام رفاه اجتماعی نامناسب تلقی می‌شود و ابزار مطلوبی برای بازتوزیع نیست (کریدی، ۲۰۰۱). معاف نمودن برخی محصولات، خسارتی به درآمدهای دولت می‌کند که شاید این هزینه یا خسارت، بسیار بیشتر از منافع باشد که عاید اشخاص کم‌درآمدتر جامعه می‌شود. مطالعه گادبوت و جرنی (۲۰۱۱) نشان می‌دهد که با مشمول کردن کل کالاها و خدمات و اعطای اعتبار مالیاتی هدف‌گذاری شده برای کم‌درآمدترین افراد جامعه، نرخ مؤثر مالیات بر مصرف افزایش خواهد یافت. نتایج مطالعه بالاورد و شوون (۱۹۸۵) نیز حاکی از آن است که اعطای معافیت‌ها در مالیات بر ارزش افزوده، تأثیر بسیار اندکی بر کاهش اثر توزیعی نامطلوب این نوع مالیات دارد. در مطالعه‌ای که عبدالله میلانی و همکاران (۱۳۹۶) با استفاده از داده‌های هزینه درآمد خانوارها برای ایران نیز انجام داده‌اند مشخص شده است که اعطای معافیت‌ها، در حد بسیار اندکی شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده را کاهش می‌دهد اما اثر چندانی بر ضریب جینی ندارد.

2. Positive Externalities

3. International Monetary Fund

به طور کلی سه نوع معافیت در نظام مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد که ضرورت اعطای چنین معافیت‌هایی را از طریق دلایل تکنیکی توجیه می‌کنند. در واقع، اعطای چنین معافیت‌هایی به هیچ عنوان، جزئی از سیاست‌گذاری برای انتقال یارانه از طریق نظام مالیاتی قلمداد و یا تفسیر نمی‌شود. به بیان دیگر مالیات‌ستانی از چنین فعالیت‌هایی امری مطلوب و مناسب تلقی می‌شود، لکن به دلیل ملاحظات اجرایی که در وضع مالیات بر ارزش افزوده در آن فعالیت‌ها وجود دارد، نظام مالیاتی ناگزیر به اعطای معافیت در آن بخش‌ها خواهد بود: عرضه اموال غیرمنقول<sup>۱</sup>، خدمات مالی و خدمات تلفیقی<sup>۲</sup> شامل بیمه و شرط‌بندی (قمار)<sup>۳</sup>. همانطور که مشخص است اصل حاکم بر اعطای معافیت به این کالاها و خدمات، نه به دلیل مزایا و منافع خاص آن‌ها بلکه به خاطر عدم اطمینانی است که در نحوه به کارگیری VAT برای آن‌ها وجود دارد.

**(د) اعطای معافیت به محصولات کشاورزی به دلیل ملاحظات اجرایی و کاهش شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده.**

بررسی قوانین کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده حاکی از آن است که اکثر کشورهای مورد بررسی، محصولات کشاورزی را معاف نموده‌اند. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، بخش قابل ملاحظه‌ای از تولیدکنندگان محصولات کشاورزی در خارج از بخش رسمی قرار دارند. حتی بین کشاورزان فعال در داخل نظام اقتصاد رسمی، شاید بزرگترین کشاورزان سوابق حساب‌های خود را در حد کافی نگه‌داری کنند. دور افتادگی جغرافیایی آنها نیز چه بسا بر مشکلات نظارت بر تمکین از مالیات کشاورزان بیافزاید. همچنین وجود مشکلات فصلی و تفاوت در زمان خرید نهاده و فروش ستانده‌ها در بخش کشاورزی به نوبه خود، هم فرآیند اندازه‌گیری و هم فرآیند پرداخت را دشوار سازد. لذا به طور خلاصه، هزینه‌های تمکین و اجرا برای تولیدکنندگان محصولات کشاورزی بالاست.

همچنین در پیگیری اهداف توزیعی، بخش کشاورزی اغلب یکی از موارد خاص است. مالیات بر محصولات غذایی، یا به شکل قیمت بالاتر بر دوش مصرف‌کنندگان قرار می‌گیرد و یا تولیدکنندگان، بار مالیات را از طریق کاهش درآمد واقعی خود به دوش می‌کشند. حالت اول، دست‌کم در ارتباط با مواد غذایی اساسی (مانند سبزیجات فرآوری نشده، گوشت و میوه) به میزان زیادی، تنازلی تلقی می‌شود و در مورد حالت دوم نیز، تا زمانی که تولیدکنندگان کم درآمد باشند، بالا رفتن بار مالیاتی آنها سبب بروز تنازلی بودن مالیات خواهد شد.

- 
1. Immovable Properties
  2. Pooling Services
  3. Gambling

## ۶-۲- مشاهدات کلیدی در حوزه اعطای معافیت‌ها در کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده

مروری بر تجربه بیش از ۱۰۰ کشور مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده در حوزه اعطای معافیت‌ها می‌تواند در استخراج چارچوب منطقی برای اعطای معافیت‌ها در نظام مالیات بر ارزش افزوده به ما یاری رساند.<sup>۱</sup> مشاهدات کلیدی از تجربیات مجریان نظام مالیات بر ارزش افزوده حاکی از آن است که:

- نخست در بسیاری از کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده، سبد کالاهای اساسی مصرفی خانوارها و محصولات کشاورزی مشمول معافیت و یا نرخ‌های کاهش یافته شده است. در اکثر کشورهایی که سابقه طولانی در پیاده‌سازی قانون مالیات بر ارزش افزوده دارند و از توانایی کافی برای اجرای یک نظام چندنرخ مالیاتی برخوردارند عمدتاً مواد غذایی اساسی و کالاهای کشاورزی فرآوری نشده مشمول نرخ‌های کاهش یافته می‌شوند. همانطور که قبلاً تبیین شد، منطلق اعطای این معافیت‌ها و یا کاهش نرخ‌های مالیاتی، تخفیف دادن اثر تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده است که البته در پژوهش‌های اخیر با نقدهای جدی روبه‌رو شده است.
- دوم در اکثر کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده، خدمات آموزش و پرورش، خدمات درمانی و پزشکی (با تأکید بر انسان‌ها) و داروها مشمول معافیت هستند که منطق اعطای این معافیت‌ها نیز ریشه در پیامدهای خارجی مثبت این کالاها و خدمات دارد. در واقع، دسترسی به نیروی کاری که از سرمایه انسانی بالاتری برخوردار است (یعنی نیروی کار سالم‌تر و با سطح تحصیلات بالاتر) یکی از پیش‌نیازهای اساسی برای ارتقای رفاه و توسعه جوامع محسوب می‌شود. البته در تعداد انگشت‌شماری از کشورهای توسعه‌یافته، داروها و تجهیزات پزشکی و خدمات درمانی و بهداشتی از فهرست معافیت‌ها خارج شده و در فهرست کالاها و خدمات با نرخ کاهش یافته قرار گرفته‌اند.
- سوم خدمات مالی، خدمات بیمه‌ای و بیمه اتکایی در کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده معاف از مالیات بر ارزش افزوده است و نکته حائز اهمیت آن است که خدمات مذکور در اکثر کشورهای توسعه‌یافته نیز مشمول معافیت از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده شده است. منطق این معافیت‌ها ریشه در ملاحظات فنی و اجرایی دارد و همانطور که پیش‌تر نیز مطرح شد نمی‌توان ارزش افزوده این خدمات را به راحتی تشخیص و آن را مشمول پرداخت مالیات نمود.

۱. نکات ذکر شده در این بخش از مقاله، مشاهداتی است که نویسندگان با ترجمه خلاصه قوانین مالیات بر ارزش افزوده کشورها در حوزه اعطای معافیت‌ها بدان‌ها دست یافته‌اند. خلاصه قوانین مالیات بر ارزش افزوده در منبع زیر قابل دسترسی است:

Ernest and Young (2017). "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide", available at: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2017-worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide/\\$FILE/2013-worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2017-worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide/$FILE/2013-worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide.pdf).

- چهارم در تعدادی از کشورها، اجاره املاک و مستغلات و فروش ساختمان‌های مسکونی و غیرمسکونی از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده مستثنی شده‌اند.
  - پنجم در برخی کشورها، خصوصاً کشورهای توسعه یافته، ورودیه‌های پرداختی برای رویدادهای ورزشی و فرهنگی و همچنین کتاب و روزنامه مشمول نرخ‌های کاهش یافته شده‌است.
  - ششم، خدمات حمل و نقل عمومی مسافری در شماری از کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده مشمول معافیت شده است و این در حالی است که خدمات حمل و نقل بار در اکثر کشورها با نرخ‌های عادی مشمول مالیات هستند.
  - هفتمین مشاهده که چه بسا از اهمیت بسیار بالاتری در مقایسه با مشاهدات دیگر برخوردار است، احتراز کشورها از موسع نمودن دایره معافیت‌های قانونی‌شان است. در واقع آنان سعی کرده‌اند که از اعطای معافیت‌هایی که منطق علمی و یا ملاحظه اجرایی و فنی برای آن وجود ندارد پرهیز کنند.
- با عنایت به مشاهدات کلی فوق و همچنین ویژگی کالاها و خدماتی که حائز شرایط لازم برای اعطای معافیت هستند، می‌توان ارزیابی از فهرست معافیت‌های مندرج در قانون و لایحه مالیات بر ارزش افزوده ایران ارائه کرد.
- ✓ نخست؛ دایره معافیت‌های قانونی کالاها و خدمات در ایران بسیار وسیع است و در لایحه، نه تنها قدمی برای محدود نمودن این دایره معافیت‌ها برداشته نشده، بلکه این معافیت‌ها گسترده شده است. البته بخشی از گسترش معافیت‌ها مبتنی بر منطق‌های پذیرفته شده در جهان هستند که از مهم‌ترین آنها می‌توان به پیشنهاد اعطای معافیت خدمات بیمه‌ای اشاره نمود.
- ✓ دوم؛ تقریباً در هیچ یک از کشورها، به سموم کشاورزی معافیت اعطا نمی‌شود و اساساً منطقی برای آن وجود ندارد. البته در ایران دو نگاه به اعطای معافیت به سموم وجود دارد. نگاه نخست آن است که چون محصولات کشاورزی از مالیات معاف هستند لذا برای کاهش قیمت تمام شده این محصولات، می‌بایستی نهاده‌های اصلی تولید کشاورزی را نیز از پرداخت مالیات معاف نمود. در مقابل، طرفداران لغو معافیت سموم بر این باورند که در غیاب آموزش‌های صحیح برای استفاده بهینه از سموم شیمیایی، ارزان بودن این سموم موجب استفاده بی‌رویه آنها در بخش کشاورزی کشور شده است به طوری که سطح سموم دفع آفات آنها بالاتر از حد مجاز است. این مشاهده در مورد کودهای شیمیایی نیز صادق است به طوری که این کالاها در اکثر کشورها نیز با نرخ‌های عادی و چه بسا با نرخ‌های افزایش یافته، مشمول مالیات می‌شوند.

- ✓ سوم؛ آب مصارف کشاورزی تقریباً در هیچ یک از کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده مشمول معافیت نشده و منطق افزودن این کالا به فهرست معافیت‌های مندرج در لایحه نامعلوم است.
- ✓ چهارم؛ افزوده شدن خمیر کاغذ و کاغذ باطله به فهرست معافیت‌ها در لایحه مالیات بر ارزش افزوده ایران نیز فاقد یک توجیه منطقی متقن است و تقریباً چنین معافیتی در هیچ یک از کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده مشاهده نمی‌شود.
- ✓ پنجم، واردات ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای معدنی، کشاورزی و خطوط تولید صنعتی، ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای راهسازی و ریل‌گذاری، هواپیما، هلی‌کوپتر، لوکوموتیو و واگن که در فهرست معافیت‌های لایحه مالیات بر ارزش افزوده قرار دارد نیز تقریباً در هیچ یک از کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده مشمول معافیت نیست و منطق اعطای معافیت به این کالاها نیز سازگاری چندانی با استدلال‌های مطرح شده در بخش قبلی گزارش ندارد.
- ✓ ششم؛ ارائه معافیت به خدمات مالی (اعم از آنکه توسط سیستم بانکی کشور ارائه شده باشد یا توسط بازار سرمایه)، خدمات بیمه‌ای، اموال غیرمنقول، خدمات درمانی، خدمات آموزشی و پژوهشی که بعضاً موسع یا به فهرست معافیت‌های مندرج در لایحه مالیات بر ارزش افزوده الحاق شده‌اند با منطق و استدلال‌هایی که پیش‌تر تبیین شدند، سازگاری و هماهنگی دارد.

## ۷- جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

مقایسه نسبت درآمدهای مالیاتی وصول شده به کل GDP بین ایران و سایر کشورهای جهان حاکی از وجود یک شکاف قابل ملاحظه است، به طوری که نسبت مذکور برای ایران در بهترین حالت، کمتر از ۵۰ درصد متوسط این نسبت در جهان است.<sup>۱</sup> بدیهی است که وجود معافیت‌های گسترده و غیرهدفمند در قوانین مالیاتی کشور یکی از مهم‌ترین عوامل توضیح‌دهنده این شکاف است. اعطای معافیت از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده، علاوه بر آثار نامطلوبی که روی درآمدهای مالیاتی دولت می‌گذارد معایب دیگری از جمله افزایش هزینه‌های تمکین، افزایش هزینه‌های اجرایی، اختلال در انتخاب نهاده‌ها به نفع نهاده‌های واسطه‌ای وارداتی، ادغام عمودی فعالیت‌ها و تقویت انگیزه عرضه به خود دارد که از یک سو مشکلاتی برای نظام مالیاتی ایجاد می‌کند و از سوی دیگر نظام تولیدی کشور را نیز با چالش‌های جدی روبه‌رو می‌سازد. با عنایت به اینکه بررسی لایحه «اصلاح و دائمی کردن قانون مالیات بر ارزش افزوده» هم‌اکنون در دستور کار مجلس محترم شورای اسلامی قرار دارد فرصتی فراهم شده است تا تجدیدنظر جدی در فهرست معافیت‌ها و اعمال نرخ صفر در قانون مالیات بر ارزش افزوده کشور صورت گیرد.

۱. بر اساس محاسبات نویسندگان با استفاده از آمارهای منتشر شده توسط بانک جهانی (۲۰۱۷).

محاسبات مندرج در این مقاله حاکی از آن است که درآمدهای مالیاتی هنگفت و عظیمی در هر سال به دلیل وجود سیاستگذاری‌های صورت گرفته در حوزه معافیت‌ها و عدم تمکین مؤدیان از دست می‌رود. برای نمونه در سال ۱۳۹۵ حدود ۵۴۶,۶۰۷ میلیارد ریال درآمد مالیاتی به دلیل شکاف سیاستی ناشی از معافیت‌ها و شکاف تمکین وصول نشده است که سهم دولت از این درآمدها معادل ۳۴۱,۶۲۹ میلیارد ریال و سهم شهرداری‌ها نیز برابر با ۲۰۴,۹۷۸ میلیارد ریال بوده است. مقایسه صورت گرفته میان ایران و کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده نیز حاکی از آن است که محدوده معافیت‌های مندرج در قانون و لایحه مالیات بر ارزش افزوده ایران بسیار وسیع‌تر از سایر کشورهاست و بعضاً معافیت‌هایی در قانون و لایحه مشاهده می‌شود که نه تنها هیچ ردپایی از این معافیت در قوانین کشورها وجود ندارد، بلکه استدلال متقنی نیز برای اعطای چنین معافیتی در ادبیات نظری این حوزه به چشم نمی‌خورد.

با عنایت به چارچوب منطقی که برای اعطای معافیت‌ها وجود دارد و تجربه کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌توان پیشنهادهایی در راستای اصلاح لایحه مالیات بر ارزش افزوده و فرآیند تصویب آن به شرح زیر مطرح نمود.

- احتراز از وسیع‌تر نمودن دایره معافیت‌ها و نرخ صفر پیشنهاد شده در لایحه.
- بازنگری اساسی در فهرست معافیت‌های پیشنهادی در لایحه با تأکید بر معافیت کود، سموم، کاغذ باطله، خمیر کاغذ، آب مصارف کشاورزی.
- بازنگری در تعرفه کالاهای وارداتی که قرار است از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف باشند.

## فهرست منابع

۱. بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، سری زمانی آمارهای اقتصادی و ترازنامه مالی دولت در سال‌های مختلف.
۲. ابریل، لیام، میسائیل، بودین، جین، پائول و سامرز، ویکتوریا (۲۰۰۱). «مالیات بر ارزش افزوده نوین»، ترجمه مریم حدادی و بهداد میرزایی، ۱۳۸۵، چاپ اول، سازمان امور مالیاتی کشور.
۳. عبدالله میلانی، مهنوش، نصیری اقدم، علی، مهاجری، پریسا، آریان‌نژاد، مریم (۱۳۹۶). «ارزیابی تأثیر معافیت‌ها بر تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده در ایران»، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، سال بیست و پنجم، شماره سی و سوم (شماره مسلسل ۸۱)، صص ۳۳-۶۸.
۴. مرکز آمار ایران، حساب‌های ملی و جداول ساخت و جذب سال ۱۳۹۰.
۵. مهاجری، پریسا (۱۳۹۶). «بررسی وجوه تمایز لایحه مالیات بر ارزش افزوده با قانون فعلی و تبیین اصلاحات اساسی آن»، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، دفتر مطالعات اقتصاد بخش عمومی، شماره مسلسل ۱۵۶۱۵.
۶. مهاجری، پریسا، بانوئی، علی اصغر، جلودار ممقانی، محمد، شاکری، عباس و منوچهر عسگری (۱۳۹۴). «به‌کارگیری الگوریتم ریاضی آلمن در حذف عناصر منفی جدول مقارن داده-ستانده با فرض تکنولوژی کالا»، فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی (رشد و توسعه پایدار)، سال پانزدهم، شماره دو، صص ۲۵-۱.
۷. نصیری اقدم، علی و مهاجری، پریسا (۱۳۹۴). «برخورد نظام مالیات بر ارزش افزوده با نظام پیمانکاری؛ وضع موجود و سناریوهای پیش‌رو»، سومین همایش ملی توسعه پایدار با رویکرد بهبود محیط کسب و کار، ۲۵ و ۲۶م آذر ماه ۱۳۹۴، اتاق بازرگانی استان خراسان رضوی.
8. Ballard, Ch., Shoven, J. (1985). "The Efficiency Cost of Achieving Progressivity by Using Exemptions", Center for Economic Policy Research, Stanford University, Policy Paper, No. 61.
9. Creedy, J. (2001). "Indirect Tax Reform and the Role of Exemption", Fiscal Studies, Vol. 22, No. 4., PP: 457-486.
10. De La Feria, R. and Krever, R. (2012). "Ending VAT Exemptions: Towards A Post-Modern VAT", Oxford University, Center for Business Taxation, Working Paper 12/28.

11. European Union (2017). "The Concept of Tax Gaps; Report on VAT Gap Estimations", Fiscalis Tax Gap Project Group.
12. Ernest and Young (2017). "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide", available at: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2017-worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide/\\$FILE/2013-worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2017-worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide/$FILE/2013-worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide.pdf).
13. Hutton, E. (2017). "The Revenue Administration- Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation", International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department.
14. The Institute for Financial Policy (2012). "The Estimate of the Value Added Tax Revenue Loss", The Ministry of Finance of the Slovak Republic, Economic Analysis, No. 25.
15. Godbout, C. Gerny, S. (2011). "Are Consumption Taxes Regressive in Quebec?", Canadian Tax Journal, Vol. 59, No. 3, PP: 463-493.
16. World Bank (2017). "World Development Indicators (WDI)", Data Bank, Available in: <http://databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=world-development-indicators>