بررسی نرخ مالیات بر ارزش افزوده بر اساس سبد مصرفی خانوار

علی عسکری[۱]
غلامرضا گرایی نژاد[۲]
هانیه سماواتی[۳]

تاریخ دریافت : ۱۳۹۱/۱/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۱/۳/۲۴

چکیده

این مقاله با در نظر گرفتن دو معیار کارایی و عدالت به بررسی نرخ مالیات بر ارزش افزوده بر اساس سبد مصرفی خانوار می‌پردازد. با توجه به اینکه روش‌های استاندارد برای تعیین نرخ‌های مطلوب اصلاح مالیاتی با محاسبه هزینه نهایی رفاه اجتماعی همگام است، بر این اساس نخست هزینه نهایی رفاه اجتماعی را محاسبه نموده و سپس از معکوس آن که بهره‌وری نهایی مالیات اجتماعی است برای رتبه بندی کالاها در سطوح مختلف ضریب گریز از نابرابری و برای تعیین نرخ‌های مطلوب مالیاتی استفاده می‌شود. لذا محاسبه بهره‌وری نهایی مالیات، نیازمند کشش‌های قیمتی کالاهای مختلف می‌باشد. این کشش‌ها از نتایج تخمین سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل بدست می‌آید. تخمین سیستم تقاضای مذکور بر اساس داده‌های بودجه خانوار شهری ایران برای دوره ۱۳۸۸ -۱۳۷۱ و به روش سری زمانی انجام می شود. تفسیری از رتبه‌بندی که در اینجا دنبال شده حاکی از آن است که کالاهای با رتبه پایین‌تر نسبت به کالاهای با رتبه‌بندی بالاتر در نرخ‌های مختلف ضریب گریز از نابرابری که متناسب با اهداف دولت و مبتنی بر عدالت و کارایی است به عنوان کاندید برای دریافت مالیات اضافی ترجیح داده می‌شوند ضمن اینکه کالاهای با جاذبه مالیاتی بالا کاندید برای اعمال نرخهای بالاتر مالیات هستند.

واژه های کلیدی: کارایی اقتصادی، عدالت اجتماعی، مالیات غیرمستقیم، بهره وری نهایی مالیات اجتماعی، سیستم تقاضای تقریباً ایده آل، ضریب گریز از نابرابری

۱- عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز askari_azadwar@yahoo.com
۲- عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز r_geraei@yahoo.com
۳- کارشناس ارشد اقتصاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز(نویسنده مسؤل) Samavati.hh@gmail.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۱-مقدمه

برنامه های توسعه ای کشور همواره بر افزایش درآمدهای غیرنفتی به منظور پوشش دادن اعتبارات هزینه ای تأکید دارد. از این رو در راستای تحقق اهداف کلان اقتصادی و اتکای دولت به درآمدهای غیرنفتی، شناسایی منابع درآمدی جدید برای دولت ضروری است. در این بین، مالیات به عنوان اساسی ترین رکن درآمدهای دولت از اهمیت خاصی برخوردار بوده و برنامه ریزی برای به فعل رسانی ظرفیت های بالقوه آن برای افزایش درآمدهای مالیاتی کشور لازم است. مالیات قابل قبول‌ترین و مناسب‌ترین نوع درآمدهای دولت است که از نظر اقتصادی به عنوان ابزار کارآمد برای اجرای سیاست های دولت اعم از توزیعی، مالی و حتی هدایت اقتصاد در مسیر اهداف کلان اقتصادی مانند تثبیت اقتصادی، ایجاد اشتغال و بهبود رفاه اجتماعی به شمار می رود و با توجه به اینکه در کشور ما بخش عمده ای از هزینه های دولت از صادرات منابع طبیعی فراهم می شود کمتر به مقوله مالیات توجه می‌شود. در این میان قسمتی از مالیات ناشی از مالیات بر ارزش افزوده است که سهم عمده‌ای از درآمد مالیاتی را در اغلب کشورهای جهان به خود اختصاص داده است. به رغم این واقعیت، بررسی درآمدهای مالیاتی در ایران نشان می دهد که این نوع مالیات‌ها در نظام مالیاتی کشورمان از جایگاه مناسبی برخوردار نمی باشد و به طور متوسط حدود ۱۵ درصد از درآمدهای مالیاتی دولت را تشکیل می دهد. از این رو این پژوهش به بررسی ساختار مالیات غیرمستقیم کشور اقدام نموده است. برای دستیابی به این مهم، کشور به یک نظام مالیاتی کارآمد، مؤثر، یکپارچه و نظاممند نیاز دارد تا بتواند در یک دوره زمانی کوتاه، دولت را به اهداف عالیه تحقق درآمدهای مالیاتی و عدالت مالیاتی برساند. به همین جهت بررسی و شناسایی مشکلات موجود نظام مالیاتی با توجه به وضعیت و شرایط کنونی برای تسریع در این امور حیاتی است و از اولویت‌های اصلی برنامه‌ریزان و دولتمردان جامعه به شمار می‌آید، تا از این رهگذر بتوان با یک بازنگری و روش‌شناسی بهنگام، تحول و دگرگونی در نظام مالیاتی کشور ایجاد کرد. با توجه به نکاتی که قبلاً بیان شد، کارایی اقتصادی و عدالت اجتماعی دو مقوله ای می باشند که در بحث مالیات حائز اهمیت هستند. در این مقاله سعی داریم از طریق محاسبه بهره وری نهایی مالیات اجتماعی در سطح مختلف ضریب گریز از نابرابری به بررسی نرخ مالیات بر ارزش افزوده از منظر عدالت و کارایی بپردازیم و نهایتاً گروه های کالاهای مصرفی در سبد مصرفی خانوار را در سطوح مختلف این ضریب رتبه بندی خواهیم نمود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۲- پشینه تحقیق

کاپلان و نیوبری (۲۰۰۳) به ارزیابی سیستم مالیات بر ارزش افزوده یونـان و اصـلاحات ممکـن در آن پرداختند. در این بررسی جنبه های توزیعی و کارایی این پایه مالیاتی و همچنین هزینـه رفـاه ناشـی از گروه گسترده ای از کالاها را به منظور تعیین دستورالعمل های اصلاح رفاه محاسـبه نمودنـد و نهایتـاً دریافتند که ساختار مالیاتی یونان پیچیده و غیر کارا است و دستیابی به اهداف توزیع مجدد غیـرممکن است. در این راستا نیوبری و کاپلان با استفاده از اطلاعات هزینه و مخارج خانوار یونـانی بـه دو روش سیستم مخارج خطی (LES) و سیستم تقاضای تقریباً ایده آل ($AIDS$) بـه تخمـین تـابع تقاضـای خانوار پرداخته و توانستند از منظر کارایی اقتصادی و عدالت اجتماعی گروه های کالایی مورد نظر رابه منظور تعیین نرخ بهینه مالیات رتبه بندی کنند (کاپلان و نیوبری،۲۰۰۳: ۵۲۷-۵۱۱).

اتکینسون و استیگلیتز (۱۹۷۲) به محاسبه نرخهای مالیات بر کالاهای مختلف پرداخته اند. آنها در این محاسبه یک بار از نتایج برآوردهای هوتاکر (۱۹۶۰) از توابع ادی لوگ مستقیم برای کشورهای سوئد، کانادا و سازمان همکاریهای اقتصادی اروپا برای پنج گروه کالایی و بار دیگر از نتایج برآوردهای استون (۱۹۵۴) از سیستم مخارج خطی برای انگلستان و برای شش گروه کالایی بهره جسته اند. همچنین برای محاسبه نرخهای بهینه مالیات از قاعده کششهای معکوس نیز استفاده کرده اند. نتایج نشان می دهد که نرخهای مالیات بر مواد غذایی سنگین تر از نرخهای مالیات بر کالاهای بادوام است. این نتیجه تضاد بین عدالت اجتماعی و کارایی مالیاتها را نشان می‌دهد (اتکینسون و استیگلیتز، ۱۹۷۲).

آسانو و همکارانش (۲۰۰۳) به بررسی مالیات بر کالاها در برزیل پرداخته اند. آنها برای محاسبه نرخهای بهینه مالیات از تابع رفاه اجتماعی برگسون- ساموئلسون و قاعده رمزی در دنیای چند نفره و همچنین نتایج تجربی بدست آمده از تخمین سیستم تقاضای تقریباً ایده آل بهره جسته اند. برآورد سیستم معادلات تقاضای مذکور، با استفاده از داده های ترکیبی سالهای ۱۹۹۶-۱۹۹۵ و ۱۹۸۸-۹۸۷ بودجه خانوار با روش حداکثر درستنمایی با روش اطلاعات کامل (FIML) برای هفت گروه کالایی صورت گرفته است. نتایج نشان می دهد که نرخهای بهینه مالیات بر کالاهای مختلف یکسان نمی باشد و با افزایش پارامتر نرخ گریز از نابرابری اجتماعی، نرخ یارانه بر مواد غذایی و مسکن و نرخ مالیات بر کالاهای دیگر افزایش می یابد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

بلک لو و ری (۱۹۸۶) در مطالعه خود به بررسی حساسیت نرخهای بهینه مالیات بر کالاهای مختلف با استفاده از سیستم مخارج خطی (LES) و سیستم ترجیحات غیرخطی مقید (RNLPS) پرداخته است. برآوردهای دو سیستم معادلات تقاضای مذکور، با استفاده از داده های ترکیبی بررسی بودجه خانوار و با روش حداقل درستنمایی با اطلاعات کامل (FIML) برای نُه گروه کالایی صورت گرفته است. ایشان در مطالعه خود به مانند احمد و استرن و بسیاری از پژوهشگران دیگر از معیار $\Phi = (Y^l / Y^h)^e$ به عنوان وزنهای رفاهی استفاده کرده اند. در این معیار Y ، Y^h و ε به ترتیب مخارج کل فقیرترین خانوار، مخارج کل خانوار hام و پارامتر گریز از نابرابری اجتماعی است. نتایج این مطالعه نشان می دهد که در قالب دو سیستم مخارج خطی و سیستم ترجیحات غیر خطی مقید، تفاوت بین نرخهای بهینه مالیات محاسبه شده تنها مربوط به مقادیر آنها نیست؛ بلکه مهمتر از آن تفاوت در علامت حاصله است. لازم به ذکر است که تفاوت در نرخهای بهینه مالیات در نتیجهٔ دو سیستم تقاضا از این واقعیت ناشی می شود که منحنی های انگل در اقتصاد، معمولاً غیرخطی است و سیستم مخارج خطی قادر به توضیح منحنی های انگل غیرخطی نمی باشد (بلک لو و ری، ۱۹۸۶)

آسانو و فوکوشیما (۲۰۰۶) به محاسبه نرخهای بهینه مالیات بر کالاهای مختلف در ژاپن پرداخته اند. آنها برای محاسبه نرخهای بهینه مالیات از قاعده کورلت و هیگ استفاده کرده اند . به عبارت دیگر در محاسبه نرخهای بهینه مالیات، رفتار عرضه نیروی کار نیز مورد توجه قرار گرفته است. آنها کششهای قیمتی و درآمدی مورد نیاز خود را از تخمین سیستم تقاضای تقریباً ایده آل (AIDS) برای ده گروه کالایی و به روش داده های تابلویی ۱۹۹۰-۱۹۷۹ بدست آورده اند. نتایج این مطالعه نشان می دهد که نرخهای بهینه مالیات تقریباً یکسان می باشند و در نتیجه، سیستم تک نرخی مالیات می تواند سیستم مطلوبی باشد (آسانو و فوکوشیما، ۲۰۰۶).

موسوی جهرمی (۱۳۸۱) در مقاله‌ای اثرات توزیعی مالیات‌های غیرمستقیم را با تکیه بر محاسبه هزینه نهایی رفاه اجتماعی ناشی اعمال مالیات غیرمستقیم بررسی کرد. برای این مطالعه، هشت گروه کالایی شامل خوراکی‌ها، آشامیدنی‌ها و دخانیات، پوشاک و کفش، کالاهای با دوام، حمل و نقل و اتباطات، بهداشت و درمان، تفریح و تحصیل و کالاهای متفرقه انتخاب شد. نتایج به دست آمده حاکی از آن است که اعمال مالیات بر روی گروه‌های کالایی خوراکی‌ها، مسکن، حمل و نقل و بهداشت که مصرف عمومی دارند، نسبت به سایر گروه‌های کالایی، هزینه نهایی رفاهی بالاتر را سبب می‌شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

عرب مازار و باجلان (۱۳۸۶) در مقاله‌ای به محاسبه نرخ‌های بهینه مالیات بر کالاهای مختلف بـا در نظر گرفتن دو معیار کارایی و عدالت اجتماعی پرداختند. برای محاسبه نرخ‌های بهینه مالیات از قاعـده رمزی در دنیای چند نفره و تابع رفاه اجتماعی برگسون – ساموئلسون استفاده نمودند. نتـایج نشـان داد که در سطوح مختلف ضریب گریز از نابرابری نرخ بهینه مالیات بر روی گروه‌های مختلف کالایی غیـر یکسان است.

علی طیب‌نیا، علیرضا رفیعی، محسن یزدان پناه (۱۳۸۴) به بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده در توزیع درآمد پرداخته‌اند. نتایج به دست آمده در قالب دو دسته شاخص‌هـای عـدالت تـوزیعی و عـدالت نظـام مالیاتی، حاکی از آن است که وضع این مالیات در گزینه‌های مختلف تأثیر تنازلی بر جـای مـی‌گـذارد؛ لیکن با توجه به مقدار اهمیت این تأثیر می‌توان به این استنتاج دست یافت که متغیر نابرابری در ایران تأثیرپذیری معنی داری از اجرای این مالیات درآینده نخواهد داشت.

در این پژوهش سعی بر آن است که نرخ مالیـات بـرارزش افـزوده در سـال ۱۳۸۸ از منظـر عـدالت و کارایی ارزیابی شود که در ادامه از مدل نرخ نهایی مالیات با استفاده از ضریب گریز از نابرابری استفاده شده و بهره وری نهایی مالیات اجتماعی تعیین شده است.

۳- مبانی نظری تحقیق و نتیجه تخمین

۳- ۱- معرفی مدل و تعریف متغیرها

سیستم تقاضای تقریباً ایده آل نخستین بار توسط «دیتون و مولبائر» در سال ۱۹۸۰ پایه گذاری شد (دیتون و مولبائر،۱۹۸۰ :۳۲۶-۳۱۲). آنها پس از معرفی الگوی خود، بـه بـرآورد آن پرداختنـد. الگـو بـا استفاده از داده‌های سالانه انگلستان برای دوره زمانی ۷۴-۱۹۵۴ مورد برآورد قرار گرفـت کـه صـورت کلی آن به فرم زیر است:

$$W_i = \alpha_i + \sum_{j=1}^{n} \gamma_{ij} Lnp_j + \beta_i Ln(\frac{M}{P}) \quad \forall_i = 1,2,...,n \qquad (۱)$$

W_i ، سهم مخارج کالای i ام از کل بودجه خانوار، P_j ، قیمت کالای j ام، n ، تعداد کالاهـا در سـبد مصرفی خانوار ، M ، کل درآمد خانوار (یا مخارج مصرفی خانوار)، α_i , γ_{ij} , β_i ، پـارامتر مـدل و P ، شاخص قیمتی است. عبارت بالا سیستم معادلات تقاضای تقریباً ایده آل است. نکته مهم در این است که با توجه به شاخص قیمت P، معادله فوق در ضرایب، غیر خطی بوده، بنابراین برای برآورد ضرایب،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

ما نیاز داریم از روش های غیر خطی برای برآورد ضرایب استفاده نماییم که این مسأله خود نیازمند داشتن اطلاعات و آمار کافی است. در بیشتر مطالعات تجربی به جای استفاده از شاخص واقعی P و روش غیر خطی«استون» به عنوان جانشینی برای شاخص واقعی P استفاده شده و با این عمل الگو به صورت خطی در آمده و به راحتی می توان آن را با استفاده از روش‌های خطی برآورد کرد. شاخص استون به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$\log P^* = \sum_{i=1}^{n} w_i \ln p_i \qquad (۲)$$

کشش‌های قیمتی و متقاطع تقریب خطی در نظام تقاضای ایده‌آل به صورت زیر است:

$$\varepsilon_{ij} = \frac{\gamma_{ij}}{W_i} - \beta_i - 1 \qquad (۳)$$

$$\varepsilon_{ij} = \frac{\gamma_{ij}}{W_i} - \beta_i \left(\frac{W_j}{W_i}\right) \qquad (۴)$$

کشش درآمدی در سیستم تقاضای تقریباً ایده آل به صورت زیر به دست آمده است:

$$\eta_i = \frac{\beta_i}{W_i} + 1 \qquad (۵)$$

فرض کنید که H خانوار وجود دارد که مصرف کالای i به وسیله خانوار h با x_i^h نشان داده می‌شود و کل مصرف خانوارها به صورت $X_i = \sum_{h=1}^{H} x_i$ مشخص می‌شود. خصوصیت توزیعی کالای i عبارت است از:

$$D_i = \frac{\sum_{h=1}^{H} \beta^h x_i^h}{\sum_{h=1}^{H} x_i^h} = \frac{\sum_{h=1}^{H} \beta^h x_i^h}{X_i} \qquad (۶)$$

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

D_i نشان دهنده خصوصیت توزیعی کالای i ، β^h مطلوبیت نهایی اجتماعی[1] درآمد iام (یا ارزش اجتماعی یک واحد اضافی درآمد خانوار iام) به عنوان وزن رفاهی خانوار iام که به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$\beta^h = \frac{\partial U^h}{\partial Y^h} = (Y^h)^{-e}, e \neq 1 \quad (۷)$$

$$\beta^h = \frac{\partial U^h}{\partial Y^h} = \frac{1}{Y^h}, e = 1 \quad (۸)$$

برای اینکه تمامی مقادیر β^h را بتوان به شیوه های شفاف و منسجم بدست آورد از تابع مطلوبیت مناسبی باید استفاده کرد؛ بنابراین از تابع رفاه اتکینسون که به صورت زیر معرفی می‌شود β^h ها را محاسبه می کنیم.

$$U^h(Y^h) = \frac{k(Y^h)^{1-e}}{1-e}, e \neq 1 \quad (۹)$$

$$U^h(Y^h) = \log Y^h, e = 1 \quad (۱۰)$$

در این تابع u^h نشان دهنده مطلوبیت خانوار h و Y^h درآمد آن است. در این تابع k ضریب نرمالیزاسیون و e پارامتری است که نشان دهنده درجه ای از وابستگی برای ملاحظات توزیعی تحلیلگر است. e در اینجا دارای دو وظیفه اصلی است، که با توجه به خصوصیتش هر مقدار بیشتر از صفر باشد، کاهش در مطلوبیت نهایی درآمد را تضمین می‌کند. اما ارزش‌های e بیشتر از صفر به گونه ای است که می‌تواند آراء برنامه ریزان اجتماعی در خصوص وزن‌های رفاهی نسبت داده شده به هر خانواده را با هم متحد کند (مادون،۲۰۰۳).

1-Social Marginal Utility

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

در نهایت برای محاسبه خصوصیت توزیعی کالاها با استفاده از کشش‌های تعیین شده از سیستم تقاضای ایده آل از رابطه زیر اقدام می‌کنیم:

$$f_i = (\mathrm{E}c^{-v}\mathrm{E}a_i c^{\varepsilon_i})/(\mathrm{E}c^{-v}a_i c^{\varepsilon_i}) = \exp(-\varepsilon_i v\sigma^2) \quad (۱۱)$$

که در اینجا f_i خصوصیت توزیعی کالا i، کشش هزینه‌ای و σ، واریانس مخارج خانوار می باشد (نیوبری و کاپلان،۲۰۰۳: ۵۱۶-۵۱۵).

به علاوه در مطالعه حاضر برای برررسی اثرات توزیعی مالیات بر ارزش افزوده، به محاسبه بهره‌وری نهایی مالیات اجتماعی ناشی از این مالیات‌های غیرمستقیم می‌پردازیم. بدین منظور از تابع رفاه بنتام[1] که تابعی از مطلوبیت تک تک افراد جامعه است، بهره گرفته می‌شود:

$$W(V^1, \ldots, V^h, \ldots, V^H) \quad (۱۲)$$

تابع مطلوبیت غیرمستقیم افراد یا خانوارها به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$V^h = V^h(y^h + g, \mathbf{q}) \quad (۱۳)$$

که در آن p بردار قیمت کالاها و خدمات مختلف برای مصرف کننده است و y^{h}، درآمد فرد یا خانوار hام است، از جانب محدودیت‌های درآمدی مالیات‌های غیرمستقیم می‌توان نوشت:

$$P_i = q_i + t_i \quad (۱۴)$$

در آن q_i، قیمت ثابت برای تولید کننده است و نیز سود خالص وجود ندارد؛ t_i، نرخ مالیات است؛ P_i قیمت مصرف کننده است. ملاحظه می‌شود که یک تغییر در قیمت مصرف کننده q_i، از طریق تغییر در مالیات t_i بر روی رفاه اجتماعی مؤثر است:

$$\frac{\partial W}{\partial q_i} = \sum_h \frac{\partial W}{\partial V^h} \cdot \frac{\partial V^h}{\partial q_i} = -\sum_h \beta^h x_i^h \quad (۱۵)$$

$$\beta^h \equiv \frac{\partial W}{\partial V^h} \cdot \frac{\partial V^h}{\partial g} \quad (۱۶)$$

1- Benthamite Social Warfare Function

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

در اینجا β^h مطلوبیت نهایی اجتماعی (یا ارزش اجتماعی یک واحد اضافی درآمد خانوار hام)، x_i مصرف کالای i به وسیله عامل h است.

اثر تغییر مالیات به دو عامل بستگی دارد: ۱- سطح مصرف؛ ۲-توزیع آن در بین جمعیت. به همین دلیل این دو اثر را از هم تفکیک می‌کنیم، d_i، خصوصیت توزیعی کالای i است که به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$d_i \equiv \frac{\sum_h \beta^h x_i^h}{\bar{\beta} X_i} \qquad (۱۷)$$

جایی که x_i مصرف کل i است، $\bar{\beta}$ میانگین روی عامل H برای β^h هاست، همچنین d_i چگونگی تمرکز مصرف کالای i با توجه به استحقاق اجتماعی را نشان می‌دهد. اثر تغییر قیمت بر روی رفاه اجتماعی عبارت است از:

$$\frac{\partial W}{\partial q_i} = -\bar{\beta} d_i X_i \qquad (۱۸)$$

روش استاندارد برای تعیین نرخ‌های مطلوب مالیاتی، محاسبه هزینه اجتماعی نهایی بالا رفتن یک واحد درآمد به وسیله افزایش مالیات غیرمستقیم روی کالای i است. در فرضیات استاندارد که مالیات صد درصد به جلو منتقل می‌شود برای قیمت نهایی اثر روی رفاه اجتماعی $\frac{\partial W}{\partial t}$ است، در حالی که درآمد بیشتر جمع آوری شده $\frac{\partial R}{\partial t}$ است، جایی که $R=\sum t_i x_i$ درآمد کل مالیاتی است بنابراین:

$$\frac{\partial R}{\partial t_i} = X_i + \sum_k t_k \frac{\partial X_k}{\partial t_i} = X_i \left(1 + \sum_k \frac{q_k X_k}{q_i X_i} \cdot \frac{t_k}{q_k} \cdot \frac{q_i \partial X_k}{X_k \partial q_i}\right) X_i \left(1 + \sum_k \frac{\omega_k \tau_k \varepsilon_{ki}}{\omega_i}\right) \qquad (۱۹)$$

(۲۱)

در صورتی که w_i سهم هزینه کالای i است ε_{ki} کشش متقاطع قیمت کالای k نسبت به i است.

به منظور جمع آوری یک واحد درآمد بیشتر، نرخ مالیات با $1/R_i/t_i$ افزایش خواهد یافت، بنابراین هزینه اجتماعی نهایی افزایش یک واحد درآمد با مالیات به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$\lambda_i = \frac{-\partial W/\partial t_i}{\partial R/\partial t_i} = \frac{d_i X_i}{X_i\left(1 + \sum_k \frac{\omega_k \tau_k \varepsilon_{ki}}{\omega_i}\right)} \qquad (۲۰)$$

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

از نظر دولت تغییر درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده از طریق تغییر نرخ مالیات به عنوان یک متغیر، ممکن می‌باشد و این امر به واسطه تغییر قیمت کالاها بررفاه اجتماعی اثر می‌گذارد. حال اگر جمع-آوری یک واحد اضافی درآمد مالیاتی مدّ نظر دولت باشد و از این‌رو اقدام به افزایش نرخ مالیات بر کالاها نماید، رفاه اجتماعی کاهش می‌یابد. این کاهش رفاه اجتماعی در واقع هزینه‌ای است که به جامعه تحمیل می‌شود. بنابراین، هزینه رفاه اجتماعی مالیات بر ارزش افزوده (λ_i) عبارت است از میزان کاهش در رفاه اجتماعی در اثر اعمال مالیات. این بیان نسبتاً ناهنجار است و معکوس آن به آسانی امتحان شده است، بهره‌وری نهایی مالیات اجتماعی به معنی درآمد اضافی جمع آوری شده برای یک واحد افزایش در هزینه‌های اجتماعی است که به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$\theta_i \equiv -\frac{\partial R/\partial t_i}{\partial W/\partial t_i} = \frac{1}{\lambda_i} = f_i\left(1+\sum_k \tau_k \frac{\omega_k \varepsilon_{ki}}{\omega_i}\right) = f_i\left(1+\tau_i\varepsilon_{ii}+\sum_{k\neq i}\tau_k\frac{\omega_k\varepsilon_{ki}}{\omega_i}\right) \quad (۲۱)$$

در صورتی که $f_i = \frac{1}{d_i}$ معکوس خصوصیت توزیعی کالای i است و بهتر است جاذبه مالیاتی کالای i نامیده شود. حال معادله رابطه (۲۳) را می توان به این صورت تفسیر کرد: بهره‌وری نهایی اجتماعی مالیات کالای i با جاذبه مالیاتی آن رابطه مستقیم دارد، بنابراین با افزایش جاذبه مالیاتی، بهره‌وری نهایی مالیاتی کالای i افزایش می‌یابد و بالعکس.

۳-۲- برآورد سیستم معادلات تقاضای تقریباً ایده آل(AIDS)

در این قسمت با استفاده از سیستم تقاضای تقریباً ایده آل به برآورد توابع تقاضا و محاسبه کشش‌های درآمدی و قیمتی تقاضا برای ۸ گروه کالایی عمده در سبد مصرفی خانوار شهری می‌پردازیم.

بر اساس تقسیم بندی مرکز آمار ایران، کالاها در قالب هشت گروه کالایی تقسیم شده است، که این گروه‌ها عبارتند از:

۱-خوراکی‌ها، آشامیدنی‌ها و دخانیات؛ ۲- پوشاک وکفش؛ ۳- مسکن، سوخت و روشنایی؛ ۴- اثاث، کالاها و خدمات مورد استفاده در منزل؛ ۵- بهداشت و درمان؛ ۶- حمل و نقل و ارتباطات؛ ۷- تفریحات، سرگرمی‌ها تحصیلات و خدمات فرهنگی؛ ۸- سایر کالاها و خدمات.

در ابتدا سیستم معادلات تقاضای تقریباً ایده آل $AIDS$ برای گروه‌های اصلی هزینه برآورد می‌گردد. لذا آمار و اطلاعات مورد استفاده در این مطالعه شامل مخارج خانوارها برای گروه‌های مختلف کالایی، شاخص قیمت کالاها و خدمات مصرفی برای کالاهای مختلف و همچنین سهم هزینه هر کالا به کل

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مخارج روی آن گروه کالایی می‌باشد. در مطالعه حاضر با فرض وجود ارتباط بین عوامل اخلال در معادلات، از روش رگرسیون‌های به ظاهر نامرتبط (SUR) که یکی از کاربردهای جالب *GLS* می‌باشد، در برآورد سیستم استفاده می‌شود. سیستم *(AIDS)* به راحتی قابل تفسیر است. این سیستم نشان می‌دهد که در صورت تغییر نکردن قیمت‌های نسبی و درآمدهای واقعی (مخارج واقعی)، سهم مخارج کالای مورد نظر نیز ثابت باقی می‌ماند. تغییر در مخارج واقعی از طریق ضریب لگاریتم نسبت مخارج کل به شاخص استون و تغییر در قیمت‌های نسبی از طریق عرض از مبدأ بر سهم مخارج کالا اثر می‌گذارد (دیتون و مولبائر، ۱۹۸۰ : ۳۱۳-۳۱۲).

۳-۳- محاسبه کشش‌های قیمتی و درآمدی

باتوجه به اینکه در سیستم تقاضای تقریباً ایده آل، متغیر وابسته سهم گروه‌های کالایی و متغیر مستقل لگاریتم قیمت گروه‌های کالایی و درآمد می‌باشند، برای شدت تغییرات مقدار تقاضا نسبت به تغییرات قیمت کالاها و درآمد به محاسبه کشش‌ها احتیاج می‌باشد. جدول (۳) نتایج حاصل از تخمین را نشان می‌دهد.

جدول (۱)- کشش‌های قیمتی و درآمدی برای خانوار شهری (۱۳۸۸)

	خوراکیها	پوشاک	مسکن	لوازم و اثاثه	درمان و بهداشت	حمل و نقل	تفریح ،تحصیل	کالاها و خدمات متفرقه	کشش درآمدی
خوراکیها	-۰/۱۸۷	-۱/۲۴۱	۰/۰۸۲	-۰/۲۵۶	۰/۰۷۷۱	۰/۲۵۱	-۰/۳۵۰	-۱/۴۸۴	۰/۶۹۶
پوشاک	-۰/۱۵۷	-۰/۸۵۳	۰/۸۲۱	-۰/۰۰۲۸	-۰/۱۹۸	-۰/۱۰۱۰	-۰/۳۰۱۴	-۰/۹۰۳	۱/۵۷
مسکن	-۰/۲۹۳	۱/۵۷۵	-۱/۰۷۸	۱/۱۵۱	-۰/۳۵۶	-۰/۰۱۸	-۰/۳۰۱	-۰/۹۰۱	۰/۷۶۳
لوازم و اثاثه	۰/۳۷۷	۰/۹۵۸	-۰/۷۷۰	-۰/۷۱۴	-۰/۵۳۸۲	۰/۰۸۲۴	-۰/۰۱۲	۰/۷۷۱	۱/۱۹۰
درمان و بهداشت	-۰/۳۶۴	-۰/۳۴۰	-۰/۱۵۱	-۰/۴۵۰	-۰/۸۸۴	-۰/۵۴۰	۰/۳۱۲	۲/۱۴۵	۱/۱۰۲
حمل و نقل	۰/۰۵۱	-۱/۸۷۸	۰/۳۴۲	-۰/۱۱۹	۰/۲۱۰	-۰/۹۱۱	-۰/۰۵۲	-۰/۲۱۲	۱/۱۴۰
تفریح، تحصیل	-۰/۰۳۵۱	۰/۳۰۲	-۰/۲۸۷	-۰/۲۱۰	۰/۳۲۰	-۰/۰۲۱۵	-۰/۹۶۲	۰/۳۹۸	۱/۳۱۲
کالاها و خدمات متفرقه	۰/۰۷۸۹۱	-۰/۳۹۹	-۰/۱۲۰۵	-۰/۱۲۰۵	۰/۲۸۶	۰/۳۰۶	-۰/۵۱۸	-۲/۲۱۰	۱/۴۰۷

منبع: یافته‌های تحقیق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۳-۴- آزمون محدودیت‌های تئوریک در سیستم *AIDS*

یکی از قیودی که برای شناخت و تبیین رفتار مصرف کنندگان استفاده می‌شود، قید همگنی است. این قید گویای این مطلب است که چنانچه کلیه قیمت‌ها و درآمدها به یک میزان تغییر نمایند، تخصیص بهینه مصرف کننده هیچ تغییری نمی‌کند و آنها در مصرف کالاها و خدمات دچار توهم پولی نبوده و صرفاً به قیمت‌ها و درآمدهای واقعی توجه دارند. قید همگنی در مدل *AIDS* به صورت $\sum_{i=1}^{8} \gamma_{ij} = 0$ می‌باشد، که باید برای تک تک معادلات بوسیله آزمون والد بررسی شود.

جدول (۲)- آزمون فرضیه همگنی توابع تقاضا با استفاده از آزمون والد

گروه‌های کالایی	آماره χ^2	سطح احتمال	$H_0: \sum_{i=1}^{8} \gamma_{ij} = 0$ فرضیه
خوراکیها	۳/۹۰۷	۰/۰۴۸۱	تأیید نمی‌شود
پوشاک	۳/۳۴۵۵	۰/۰۰۹۷	تأیید نمی‌شود
مسکن	۱۲/۱۰۵۵	۰/۰۰۰۳	تأیید نمی‌شود
لوازم و اثاثه	۲۱/۱۰۱۸	۰/۰۰۰۶	تأیید نمی‌شود
درمان و بهداشت	۱۴/۸۶۶۹۷	۰/۰۰۹	تأیید نمی‌شود
حمل و نقل	۱۶/۰۱۶۰	۰/۰۰۰	تأیید نمی‌شود
تفریح، تحصیل	۱۰/۵۰۹۴	۰/۰۰۲۱	تأیید نمی‌شود

منبع: یافته تحقیق

یکی دیگر از قیودی که می‌توان برای شناخت رفتار مصرف کنندگان و بررسی یکی از فرضیه‌های تحقیق بر این سیستم اعمال نمود و آزمون کرد، قید تقارن است. این محدودیت از اصول مطروحه در مورد رجحان‌ها ناشی می‌شود که ردّ آن به معنای ردّ فروض مربوط به رجحان‌های عقلائی است. این قید نیز مانند قید همگنی به صورت قیودی بر روی ضرایب مدل قابل اعمال است، که به راحتی می‌توان با استفاد از آزمون والد به صحت و یا عدم صحت آن پی برد. قید تقارن در مورد توابع سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل به صورت زیر است:

$$\gamma_{i\,j} = \gamma_{i\,j} \quad i, j = 1,2,3,4,5,6,7,8 \qquad (۲۲)$$

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

جدول (۳)- آزمون فرضیه تقارن سیستم تقاضا با استفاده از آزمون والد

گروه‌های کالایی	آماره χ^2	سطح احتمال	فرضیه $H_0: \gamma_{ij} = \gamma_{ji}$
تمامی گروه‌ها بطور همزمان	۳۴/۲۱۵۸	۰/۰۰۱۲	تأیید نمی‌شود

منبع: یافته تحقیق

۳-۵- محاسبه بهره وری نهایی مالیات اجتماعی

جهت محاسبه بهره‌وری مالیات اجتماعی با استفاده از جدول ۱ (جدول کشش‌ها) اقدام به محاسبه f_i (جاذبه مالیاتی کالاها یا معکوس خصوصیت توزیعی آن‌ها) نموده، بنابراین با استفاده از رابطه (۱۱) جاذبه مالیاتی کالاها را برای چهار مقدار مختلف ضریب گریز از نابرابری تعیین می‌نماییم.

جدول (۴) ارزش θ_iها و اجزای معادله رابطه (۲۳) برای گروه‌های مختلف کالایی و همچنین رتبه بندی‌های مربوط به آن برای ۵ مقدار متفاوت از ضریب گریز از نابرابری را نشان می‌دهد. تفسیری از رتبه‌بندی که در اینجا دنبال شده این است که کالاهایی با رتبه پایین‌تر (برای مثال رتبه ۸) نسبت به کالاهایی با رتبه‌بندی بالاتر (برای مثال رتبه ۱) به عنوان کاندید برای دریافت مالیات اضافی ترجیح داده می‌شوند (شماره‌های پایین در نتیجه مالیات کمتر). در همین جدول جاذبه مالیاتی با مقادیر f_i برای گروه‌های مختلف کالایی در مقادیرمختلف پارامتر گریز از نابرابری نشان داده شده است. کالاهایی با جاذبه مالیاتی بالا کاندید برای نرخهای بالاتر مالیات هستند.

هنگامی که از عدالت صرف نظر می‌کنیم یعنی $\nu=0$ (فقط جنبه کارایی مالیات را در نظر می‌گیریم) جاذبه مالیاتی برای همه یکسان است ($f_i=1$) و در سطح ۵ ضریب گریز از نابرابری در صورتی که عدالت مدّ نظر دولت می‌باشد بیشترین مالیات را می‌توان بر روی گروه کالایی "پوشاک و کفش" و سپس به ترتیب گروه‌های کالایی " کالاها و خدمات متفرقه" ، " تفریح، سرگرمی و تحصیل" ، " لوازم و اثاثه و خدمات مورد استفاده درمنزل" ، "حمل و نقل و ارتباطات" ، "درمان و بهداشت" ، " مسکن، آب و برق و سوخت" و نهایتاً کمترین مالیات را بر روی گروه کالایی " خوراکی‌ها و آشامیدنی‌ها و دخانیات" اعمال کرد. f_i ها راستای اصلاحات را برای دولتی که تمایل دارد عدالت را به نفع کارایی قربانی کند نشان می‌دهد.

پس از محاسبه جاذبه مالیاتی گروه‌های کالایی و برآورد بهره‌وری نهایی مالیات اجتماعی آنها، اقدام به رتبه بندی گروه‌ها کرده و رتبه یک از آن گروه کالایی است که باید کمترین مالیات بر روی آن اعمال شود (در رتبه یک بهره‌وری نهایی مالیات کمترین مقدار و در نتیجه هزینه رفاه اجتماعی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

بیشترین مقدار است و اعمال مالیات بر آن بیشترین کاهش رفاه را نیز در پی خواهد داشت. بنابراین باید کمترین سطح مالیاتی بر آن اعمال شود)، به همین ترتیب بر حسب میزان افزایش بهره‌وری سایر گروه‌های کالایی از ۲ تا ۸ رتبه بندی شده‌اند. برای مثال در سطح نابرابری ۰.۱ گروه کالایی " کالاها و خدمات متفرقه " رتبه نخست و گروه کالایی " پوشاک وکفش" رتبه هشتم را کسب کرده است که در این سطح نابرابری کمترین مالیات را می‌بایست بر روی گروه "کالاها و خدمات متفرقه" و بیشترین سطح مالیات را بر روی گروه "پوشاک و کفش " اعمال نمود.

چنانچه مطرح شد، بهره‌وری نهایی مالیات اجتماعی طبق رابطه (۲۳) ، عبارت است ازمیزان افزایش بهره‌وری در مالیات در اثر اعمال مالیات بر ارزش افزوده، به عنوان مثال بهره‌وری نهایی در اثر اعمال مالیات بر روی گروه کالایی " مسکن، آب، برق و سوخت" در سطح ν=۰.۱ برابر ۰.۹۸۰۶ است و معنای این رقم آن است که در اثر جمع آوری یک ریال اضافی مالیات توسط دولت از محل مالیات بر گروه مسکن، بهره‌وری به میزان ۰.۹۸۰۶ ریال افزایش می‌یابد.

بر اساس جدول ۴ به طور کلی هنگامی که بالاترین حدّ ملاحظات توزیعی در نظر گرفته شود (ν = ۵) کمترین بهره وری مربوط به گروه خوراکی‌ها است به عبارت دیگر این گروه رتبه نخست را کسب کرده است سپس به ترتیب گروه کالایی "مسکن"، "کالاها و خدمات متفرقه"، "درمان و بهداشت" ، "تفریح، سرگرمی"، "حمل و نقل و ارتباطات" ، "پوشاک وکفش"، " لوازم و اثاثه منزل" رتبه‌های دوم تا هشتم را به دست آورده‌اند. در این رتبه بندی کالاهایی که مصرف عمومی دارند و از ضروریات زندگی شهروندان ایرانی هستند، رتبه های بالایی کسب کرده‌اند به بیان دیگر کاهش نرخ مالیات یا افزایش یارانه پرداختی بر روی این گروه‌های کالایی باعث کاهش بهره‌وری در مالیات دریافتی یا افزایش رفاه اجتماعی خواهد شد، اما اعمال مالیات بیشتر بر روی دیگر گروه‌های کالایی مشخص شده که رتبه‌های پایین‌تری را کسب کرده‌اند، مانند لوارم و اثاثه منزل باعث افزایش بهره-وری مالیاتی خواهد شد.

چنانچه در جدول (۴) مشخص است، در سطوح دیگر نرخ گریز از نابرابری، که در جنبه‌های عدالت اجتماعی و توزیعی مالیات بر ارزش افزوده لحاظ شده است، رتبه‌بندی بر روی گروه‌های کالایی متفاوت است و با افزایش نرخ گریز از نابرابری، پراکندگی رتبه‌بندی‌ها نیز بیشتر می‌شود. دو سطح ν=۰.۱ و ν = ۵ بیان کننده دو حالت حدی در بین حالت‌های طرح شده است. همانطوری‌که قبلاً نیز عنوان شد، با افزایش میزان پارامتر ν، که منظور همان افزایش سطح عدالت طلبی دولت است، میزان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

بهره‌وری نهایی مالیات افزایش می‌یابد. به عنوان مثال اعمال مالیات بر روی گروه مسکن در سطح ν=۰.۱ ، افزایش بهره‌وری به میزان ۰.۹۸۰۶ ریال خواهد داشت که با افزایش سطح گریز از نابرابری تا سطح ν = ۰.۵ این افزایش بهره وری تا میزان ۱.۰۱۰۷ می‌رسد و همچنین در سطوح ۵ و ν=۲ به ترتیب افزایش بهره‌وری تا میزان ۱.۱۳۲۱ و ۱.۴۲۰۵ افزایش می‌یابد. بنابراین هر چه سطح گریز از نابرابری افزایش یابد در نتیجه بهره‌وری در حال افزایش خواهد بود. در جدول (۴) ساختار مالیات برای هیچ سطحی از ضریب گریز از نابرابری بهینه نیست و θ_iها برای گروه‌های کالایی متفاوت است.

اگر دولت در مورد توزیع مجدد درآمد کمی حساس باشد یا نسبت به آن بی‌اهمیت باشد (۰.۲ و ۰.۱ و ۰ = ν)، یک پیشنهاد آن است که نرخ مالیات برگروه‌های کالایی" پوشاک و کفش" ، " لوازم و اثاثه منزل" و "حمل و نقل و ارتباطات" را کاهش دهد و نرخ مالیات بر ارزش افزوده بر گروه‌ها "کالاو خدمات متفرقه" ، " تفریح، سرگرمی و تحصیل" و" درمان و بهداشت" را افزایش دهد تا بدین ترتیب اهداف کارایی مالیاتی در جامعه محقق گردد ولی چنانچه دولت نسبت به توزیع مجدد درآمد حساس باشد و در پی برقراری عدالت در جامعه باشد با مراجعه به جدول (۴) و بررسی سطوح بهره‌وری نهایی مالیات در ضریب گریز از نابرابری‌های بالا(۵ و ۲ = ν)، پیشنهاد می‌شود که دولت نرخ مالیاتی گروه‌های کالایی " پوشاک و کفش" ، " لوازم و اثاثه منزل" و "حمل و نقل و ارتباطات" را افزایش دهد، این گروه‌های کالایی دارای بهره‌وری نهایی مالیاتی بالایی هستند در نتیجه با افزایش نرخ مالیات آنها در این سطح از ۷، میزان بهره‌وری مالیاتی افزایش می‌یابد، ضمن این که اهداف عدالتی دولت نیز محقق شده، چون هزینه رفاه اجتماعی این گروه‌های کالایی پایین است. توجه به این نکته بسیار حائز اهمیت است که ضریب گریز از نابرابری در انتخاب اصلاحات مالیاتی اثرگذار است.

این نتیجه با یافته‌های دکستر و اسچوکارت (۱۹۸۹) در بلژیک، کاپلان و نیوبری در یونان که نتایج مشابهی بدست آوردند هماهنگ است. یافته‌ها حاکی از آن است که الگوهای مصرف به اندازه کافی متمایز نشده‌اند تا مالیات بر ارزش افزوده بتواند یک نقش مهم در توزیع مجدد درآمد ایفاء کند. از آنجایی که در این پژوهش بررسی اثرات توزیعی (کارایی و عدالت) مالیات بر ارزش افزوده مورد نظر بوده است لذا عمده نتیجه‌گیری‌های انجام شده از نگاه ملاحظات توزیعی و عدالت اجتماعی است. اما نباید فراموش کرد که مالیات به طور کلی دارای دو اثر توزیعی و تخصیصی است. این دو اثر در قالب ملاحظات کارایی اقتصادی و عدالت اجتماعی، که هیچ‌گاه همسویی کاملی با هم ندارند می‌گنجد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

تضاد میان کارایی اقتصادی و عدالت اجتماعی همواره سیاستگذاری مالیاتی را مشکل و پیچیده کرده است. بنابراین چه بسا در سطوح بالای پارامتر ν که بهره وری نهایی مالیات اجتماعی افزایش می‌یابد و ملاحظات عدالت اجتماعی رعایت گردیده است کارایی اقتصادی از دست رفته باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

جدول (۴)- نتایج حاصل از محاسبه بهره‌وری نهایی مالیات اجتماعی

					f_i				θ_i							
گروه های کالایی	۱۰۰	ν =۰		$t_i e_{ii}$	$\sum_k \frac{\omega_k \varepsilon_{ki}}{\omega_i}$	ν=۰/۱	ν=۰/۵	ν=۲	ν=۵	ν=۰/۱		ν=۰/۵		ν=۲		ν=۵	
خوراکی‌ها، آشامیدنی‌ها و دخانیات	۲۴/۱	۰/۹۸۰۴	۵	۰/۰۰۷۳	-۰/۰۱۲۵۷	۱/۰۰۶۹۷	۱/۰۳۵۳۵	۱/۱۴۹۰۹	۱/۴۱۵۴۲	۰/۹۸۶۹	۵	۱/۰۱۴۷	۵	۱/۱۲۶۲	۲	۱/۳۸۷۲	۱
پوشاک و کفش	۵/۱	۱/۳۱۶۰۹	۸	۰/۰۲۲۵	۰/۳۴۱۵۹	۱/۰۱۵۴۸	۱/۰۷۹۸۴	۱/۳۵۹۷۲	۲/۱۵۵۸۸	۱/۳۳۶۵	۸	۱/۴۲۱۲	۸	۱/۷۸۹۵	۸	۲/۴۳۷۴	۷
مسکن،آب،برق و سوخت	۳۱/۴	۰/۹۷۳۱	۴	۰/۰۳۲۳	۰/۰۰۵۵۶	۱/۰۰۷۵۹	۱/۰۳۸۵	۱/۱۶۳۳۰	۱/۴۵۹۵۸	۰/۹۸۰۶	۴	۱/۰۱۰۷	۴	۱/۱۳۲۱	۳	۱/۴۲۰۵	۲
لوازم اثاثه و خدمات مورد استفاده در خانه	۵/۳	۱/۱۱۱۰۷	۷	۰/۰۲۱۰	۰/۱۳۲۱۶	۱/۰۱۲۲۹	۱/۰۶۳۰۱	۱/۲۷۶۹۰	۱/۸۴۲۴۴	۱/۱۲۴۷	۷	۱/۱۸۱۱	۷	۱/۴۱۸۴	۷	۲/۵۴۷۱	۸
درمان و بهداشت	۵/۱	۰/۹۳۵۸۲	۳	۰/۰۲۶۱	-۰/۰۳۵۳۴	۱/۰۱۱۱۳	۱/۰۵۶۹۲	۱/۲۴۷۸۷	۱/۷۳۹۵۰	۰/۹۴۹	۳	۰/۹۹۱۹	۳	۱/۱۷۱۲	۵	۱/۶۳۲۶	۴
حمل و نقل و ارتباطات	۱۳/۹	۰/۹۸۳۱۲	۶	۰/۰۲۷۲	۰/۰۱۰۳۶	۱/۰۱۱۳۲	۱/۰۵۷۹۱	۱/۲۵۲۵۸	۱/۷۵۵۹۶	۰/۹۹۴۳	۶	۱/۱۴۰۴	۶	۱/۲۳۱۴	۶	۱/۷۲۶۳	۶
تفریح سرگرمی،تحصیل و خدمات فرهنگی	۷/۱	۰/۸۷۳۶۴	۲	۰/۰۲۸۶	-۰/۰۹۷۷۰	۱/۰۱۳۲۲	۱/۰۶۷۸۷	۱/۳۰۰۴۰	۱/۹۲۸۳۹	۰/۸۸۵۲	۲	۰/۹۳۲۹	۲	۱/۱۳۶۱	۴	۱/۶۸۴۷	۵
کالاها و خدمات متفرقه	۸	۰/۷۳۰۵۷	۱	۰/۰۶۶۳	-۰/۲۰۳۰۵	۱/۰۱۴۳۷	۱/۰۷۳۹۷	۱/۳۳۰۳۹	۲/۰۴۱۵۰	۰/۷۸۴۶	۱	۰/۷۸۴۶	۱	۰/۹۷۱۹	۱	۱/۴۹۱۵	۳

منبع: یافته‌های تحقیق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۴- نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادات

با توجه به اینکه تمام یافته‌ها بر اساس نرخ مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۸ است (نرخ مالیات بر ارزش افزوده در این سال ۰.۰۳ است)، بنابراین پیشنهادات زیر با اندکی تصرف برای سال‌های آتی قابل تعمیم است:

۱- اگر دولت تنها جنبه کارایی نرخ مالیات را مدّ نظر داشته باشد باید نرخ مالیات بر ارزش افزوده بر روی گروه‌های کالایی " لوازم، اثاثه و خدمات مصرفی درمنزل" و " پوشاک وکفش" را کمتر از ۳٪ وضع نماید و برای گروه‌های کالایی مانند " کالاها و خدمات متفرقه " و " تفریح و سرگرمی، تحصیل و خدمات فرهنگی" نرخی بیش از ۳٪ در نظر بگیرد و اعمال نرخ مالیاتی ۳٪ سایر گروه‌های کالایی که در رتبه‌بندی دارای شماره‌های میانی هستند مانند گروه "مسکن، آب، برق و سوخت" و گروه "خوراکی‌ها، آشامیدنی‌ها و دخانیات" اهداف کارایی مالیاتی را محقق می‌نماید.

۲- چنانچه دولت، عدالت‌گرا و در پی تحقق چنین اهدافی در جامعه باشد، شایسته است نرخ مالیات بر ارزش افزوده را در گروه‌های کالایی مانند" لوازم، اثاثه و خدمات مصرفی در منزل" و "پوشاک وکفش" افزایش داده و بیش از ۳٪ وضع نماید این گروه‌های کالایی دارای بهره‌وری نهایی مالیاتی بالایی هستند در نتیجه با افزایش نرخ مالیات آنها، میزان بهره‌وری مالیاتی افزایش می‌یابد، ضمن این که اهداف عدالتی دولت نیز محقق شده، چون هزینه رفاه اجتماعی این گروه‌های کالایی پایین است و در گروه‌های کالایی مانند "خوراکی‌ها، آشامیدنی‌ها و دخانیات" و "مسکن، آب، برق و سوخت" نرخی کمتر از ۳٪ اعمال نماید و در گروه‌های کالایی که دارای رتبه‌های میانی مانند "درمان و بهداشت" و " تفریح و سرگرمی، تحصیل و خدمات فرهنگی" دارند نرخ مالیاتی ۳٪ دولت را در دستیابی به اهدافش کمک می‌کند.

توجه به این نکته بسیار حائز اهمیت است که ضریب گریز از نابرابری در انتخاب اصلاحات مالیاتی اثرگذار است.

از آنجایی که در مطالعه حاضر هشت گروه عمده کالایی در نظر گرفته شده است که هر گروه طیف وسیعی از انواع کالاها را دربر می‌گیرد، توجه به این نکته حائز اهمیت است که گروه‌های کالایی مورد مطالعه بعضاً شامل گروه کالاهای ضروری و غیرضروری می‌باشند. بنابراین اگر بخواهیم با توجه به رتبه بندی‌های انجام شده گروه کالایی خاصی را مستعد برقراری مالیات و یا افزایش مالیات و گروه دیگری مستحق برقراری یارانه و یا کاهش مالیات قلمداد نمائیم، کمی زود قضاوت کرده‌ایم. زیرا به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

عنوان مثال دو گروه خوراکی‌ها، آشامیدنی‌ها و دخانیات، که بالاترین رتبه را داشته‌اند، کالاهای متنوعی وجود دارد که بعضاً غیرضروری و لوکس هستند مانند انواع سیگارهای وارداتی و یا اغذیه‌های گران قیمت. بدیهی است که اعمال نرخ پایین مالیات غیرمستقیم بر روی این کالاها کاهش بهره‌وری مالیات را در پی خواهد داشت. ضمن اینکه کالایی مانند تنباکو در زمینه اجرای نرخ مالیاتی مبنی بر عدالت و کارایی مستحق مالیات کمتر است در حالی که در اکثر کشورها، به جهت دلسرد کردن مصرف کننده، مالیات سنگین بر روی آن وضع می‌شود تا استفاده از این محصول مضرّ کاهش یابد. به طور مشابه بر روی گروه کالاهایی مانند " تفریح و سرگرمی، " تحصیل و خدمات فرهنگی" می‌توان نرخ سنگینی را مالیات گذاری کرد که برای دولت بسیار جذاب باشد اما بررسی جوانب این نرخ از جمله افزایش جرم و جنایت در کودکان، کاهش سطح سواد جامعه و...، مانع از تعیین چنین نرخ‌هایی خواهد شد.

از آنجایی که در این پژوهش بررسی اثرات توزیعی (کارایی و عدالت) مالیات غیر مستقیم مورد نظر بوده است لذا عمده نتیجه‌گیری‌های انجام شده از نگاه ملاحظات توزیعی و عدالت اجتماعی است. اما نباید فراموش کرد که مالیات به طور کلی دارای دو اثر توزیعی و تخصیصی است. این دو اثر در قالب ملاحظات کارایی اقتصادی وعدالت اجتماعی، که هیچ‌گاه همسویی کاملی با هم ندارند می‌گنجد. تضادّ میان کارایی اقتصادی و عدالت اجتماعی همواره سیاستگذاری مالیاتی را مشکل و پیچیده کرده است. بنابراین چه بسا در سطوح بالای پارامتر ν که بهره وری نهایی مالیات اجتماعی افزایش می‌یابد و ملاحظات عدالت اجتماعی رعایت گردیده است کارایی اقتصادی از دست رفته باشد.

۳- با توجه به تمام مطالب عنوان شده توصیه می‌شود که دولت در زمینه وضع مالیات بر ارزش افزوده بر کالاهای مختلف برای رعایت عدالت و کارایی، یک سیستم تک نرخی (۳٪) را بر روی همه گروه های کالاها اعمال نکند، این سیستم علی رغم داشتن مزایای فراوان از جمله شفاف سازی سیستم مالیاتی،کاهش پیچیدگی‌ها و...، به جنبه‌های توزیعی درآمد به خوبی توجه نمی‌کند. البته واضح است که تعدد در نرخ‌های مالیات بر گروه‌های کالایی، مدیریت مالیاتی را پیچیده و احتمال فرار مالیاتی را افزایش می دهد ضمن اینکه موجب افزایش هزینه تمکین و جمع‌آوری مالیات می شود و شاید از هدف اصلی برقراری مالیات بر کالاهای مختلف که همانا افزایش درآمدهای دولت است دور شویم. در این صورت اهداف توزیع درآمد را می‌توان با توسل به ابزارهای دیگری مانند مالیات بر درآمدهای تصاعدی، انواع پرداخت‌های انتقالی و ... تأمین نمود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۴- با توجه به نکات ذکر شده می‌توان بیان کرد که دولت استفاده از یک سیستم دو نرخی را مورد توجه قرار دهد، به طوری که کالاهایی مانند خوراکی‌ها و آشامیدنی‌ها، مسکن، بهداشت و درمان، همچنین حمل و نقل و ارتباطات که سهم عمده‌ای از مخارج دهک‌های پایین را تشکیل می‌دهند با نرخ پایین‌تر و گروه‌های دیگر(گروه‌های کالایی غیرضروری و لوکس که مصرف همگانی ندارند) را با نرخ بالاتر مشمول مالیات کند، ضمن اینکه با مطالعه دقیق و فراگیر و با عنایت به جاذبه مالیاتی گروه-های کالایی در راستای افزایش نرخ مالیات غیرمستقیم یا کاهش یارانه آنها قدم بردارد، زیرا چنانچه می‌دانیم این نوع مالیات‌ها با نرخ یکسان از تمامی مصرف کنندگان و یا به عبارتی دهک‌های هزینه‌ای اخذ می‌شود. حال از آنجایی‌که افراد کم درآمد درصد بالایی از درآمد خود را بر روی همین چهار گروه کالایی صرف می‌کنند و خانواده‌های پردرآمد درصد کمی از درآمدشان را برروی این گروه‌های کالایی خرج می‌کنند، برقراری مالیات و یا افزایش آن و نیز کاهش یارانه بر روی این گروه‌ها سبب نابرابری بیشتر در جامعه و درنتیجه باعث کاهش بهره‌وری نهایی مالیات خواهد شد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

فهرست منابع

۱. پژویان، جمشید (۱۳۷۳)، اقتصاد بخش عمومی (مالیات ها)، چاپ اول، تهران، مؤسسه تحقیقات اقتصادی دانشگاه تربیت مدرس.

۲. سایت بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.

۳. صدیقی، اچ.آر ، لاولر، کی.ا (۱۳۸۶)، " اقتصادسنجی با رهیافت کاربردی"، ترجمه شمس الله شیرین بخش، انتشارات آوای نور.

۴. عرب مازار، عباس، باجلان، علی اکبر (۱۳۸۷)، " نرخهای بهینه مالیات بر کالا و خدمات در ایران". فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، سال هشتم، شماره ۳۰.

۵. گجراتی، دامودار (۱۳۸۳)، مبانی اقتصادسنجی، ترجمهٔ حمید ابریشمی، تهران، مؤسسه انتشارات و چاپ دانشگاه تهران.

۶. مجتهد، احمد ، احمدیان، اعظم (۱۳۸۶) ، " اثر درآمدهای مالیاتی دولت بر رفاه اجتماعی ایران" ، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، سال هفتم، شماره ۲۴.

۷. موسوی جهرمی، یگانه (۱۳۸۱)،" هزینه نهایی رفاه اجتماعی ناشی از مالیاتهای غیرمستقیم (مالیات بر مصرف در ایران در سال ۱۳۷۳)." پژوهشنامه بازرگانی، مؤسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی، سال ششم، شماره ۲۲.

۸. واریان، هال ار (۱۳۸۷)، تحلیل اقتصاد خرد. ترجمهٔ رضا حسینی، تهران: نشر نی.

۹. هندرسون، جیمز ، م (و) ر .ا .کوانت (۱۳۸۱)، تئوری اقتصاد خرد (تقرب ریاضی). ترجمهٔ مرتضی قره باغیان و جمشید پژویان، تهران مؤسسه خدمات فرهنگی رسا.

10. Atkinson, A. B. & J. E. Stiglitz (1972), " The Structure of Indirect Taxation and Economic Efficiency", Journal of Public Economics, Vol. 1.

11. Ahmad, E. & N. H .Stern (1984), "The Theory of Reform and Indian Indirect Taxes", Journal of Public Economics, Vol.25.

12. Andrikopoulos, A. A., J. A. Brox and T. A. Georgakopoulos (1992), "A Short-Run Assessment of the Effects of the VAT on Consumption Patterns: The Greek Experience," Working Paper no. 92-03, Athens University of Economics and Business.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

13. Asano, S. & T., Fukushima (2006), "Some Empirical Evidence on Demand System an Optimal Commodity Taxation", The Japanese Economic Review.
14. C. J. P. K. Heady, & Mitra (1980), "The Computation of Optimum Linear Taxation", Review of Economic Studies, Vol.37.
15. Deaton, A. & J. Muellbaure (1980), "An Almost Ideal Demand System", American Economic Review, Vol.70, No.3.
16. David Madden (2009)," Distributional characteristics For Ireland", School of Economics ,University college of Dublin, Belfield, Ireland, August.
17. Feldstein, M. S. (1972), " Distributional Equity and the Optimal Structure of Public Prices", American Economic Review 62, 32–36.
18. Ferrira, Pedro Cavalcanti (2005), " Welfare and Growth Effects of Alternative Fiscal Rules For Infrastructure Investment in Brazil", Ensaios Economicos da EPGE 604,EPGE- FGV Output Novembro.
19. Meyer, Bruce D. & Rosenboum, Dan T. (2000), "Making single mothers Work: Recent Tax And Welfare Policy And its Effects", National Bureau of Economic Research, Working Paper, No.7491.
20. Mirhady, Farhad (1978), Welfare Economics, A Theoretical Model of Optimal Income Distribution. (Theses , Oxford University).
21. Moore, David (2005), " Slovakia's 2005 Tax and Welfare Reforms", International Monetary Fund, W/5/133.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]