تعیین شکاف درآمدی مالیات بر ارزش افزوده در ایران طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴

اردشیر بورد[۱]
مرجان نکوآمال کرمانی[۲]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۱۲/۱۶، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۷/۱۲

چکیده

قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران از ابتدای مهرماه سال ۱۳۸۷ با تصویب مجلس شورای اسلامی و تأیید شورای نگهبان اجرایی شده است. باتوجه به اصل ۸۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، اجرای آزمایشی این قانون به مدت پنج سال در نظرگرفته شده تا پس از ارزیابی مجدد و رفع مشکلات و رویه‌های اجرایی با تصویب مجلس شورای اسلامی تبدیل به قانون دائمی گردد. در این مقاله به‌منظور تعیین شکاف درآمدی مالیات بر ارزش افزوده، ابتدا با استفاده از روش اقتصاد کلان، پایه بالقوه این نظام مالیاتی بر اساس درصدی از تولید ناخالص داخلی[۳] طی سال‌های ۱۳۹۴-۱۳۸۸ تعیین و سپس درآمد بالقوه (مورد انتظار) مالیات بر ارزش افزوده با نرخ عمومی و بر اساس اطلاعات آماری موجود در حساب‌های ملی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، محاسبه شده است. در مرحله بعد با درنظرگرفتن میزان درآمد وصولی تحقق‌یافته سازمان امور مالیاتی کشور طی سال‌های مذکور، شکاف درآمدی مالیات بر ارزش افزوده (VAT GAP) معادل ۳۱/۴۳ درصد و ضریب کارایی نظام مالیاتی معادل ۶۹ درصد محاسبه شده است که بیانگر عملکرد مناسب نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: مالیات بر ارزش افزوده، پایه مالیات، درآمد مالیاتی، شکاف درآمدی

۱. پژوهشگر سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت مالیات بر ارزش افزوده ardeshir.bovard@gmail.com
۲. پژوهشگر سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت مالیات بر ارزش افزوده (نویسنده مسئول) nekoamal@outlook.com

3. Gross Domestic Product

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

۱- مقدمه

امروزه دولت‌ها برای انجام وظایف خود، مخارج و هزینه‌های بسیار سنگینی را متحمل می‌شوند و به‌منظور تأمین مالی این مخارج، از راه‌های مختلف، درآمدهای گوناگونی از جمله درآمدهای مالیاتی جمع‌آوری می‌کنند. درآمدهای دولت را می‌توان به دو گروه درآمدهای مالیاتی[1] و درآمدهای غیرمالیاتی[2] طبقه‌بندی نمود. درآمدهای مالیاتی به دو دسته مستقیم و غیرمستقیم طبقه‌بندی می‌شوند. مالیات‌های مستقیم[3] شامل مالیات بر حقوق و دستمزد، مالیات بر اجاره، مالیات بر ارث، مالیات بر سود و مالیات بر ثروت می‌باشند. این دسته از مالیات‌ها بر خلاف مالیات‌های غیرمستقیم[4]، دارای پرداخت‌کنندگان نهایی مشخص بوده و بر اساس توانایی پرداخت وضع می‌شوند. همچنین این مالیات‌ها، برخلاف مالیات‌های غیرمستقیم (که بر مخارج وضع می شوند) بر منبع درآمد وضع می‌گردند. مالیات‌های غیرمستقیم شامل مالیات بر مصرف و فروش و مالیات بر واردات می‌باشد.

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات غیرمستقیم بر پایه مصرف است که در مراحل مختلف زنجیره واردات/ تولید/ توزیع/ مصرف، به میزان درصدی از ارزش افزوده حاصله در هر مرحله، از هر فعال اقتصادی به فعال اقتصادی بعدی منتقل تا نهایتاً در انتهای زنجیره توسط مصرف کنندگان نهایی کالاها و خدمات پرداخت می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک نظام مالیاتی غیرمستقیم به علت خود کنترلی بودن و خنثی بودن از نظر اقتصادی و از همه مهم‌تر به علّت گستردگی پایه مالیاتی و درآمدزایی بالای آن نسبت به انواع دیگر مالیات‌ها از اهمیت به‌سزایی برخوردار می‌باشد (پژویان، ۱۳۸۶).

بنابراین در این راستا هدف اصلی این مقاله، تعیین شکاف درآمدی باتوجه به ظرفیت مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده در ایران طی سال های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ می‌باشد.

۲- مبانی نظری

پیشنهاد اولیه برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده در دهۀ ۱۹۲۰ در فرانسه و در سال ۱۹۴۹ توسط شاپ میشن در ژاپن مطرح گردید؛ و اولین بار در فرانسه در سال ۱۹۴۹ اجرا شد. در اواخر دهۀ ۱۹۶۰ میلادی، اجرای آن شدت گرفت؛ به طوری که برزیل در آمریکای جنوبی در سال ۱۹۶۷ و سپس دانمارک در اروپا آن را اجرا نمودند. امروزه یکی از منابع درآمدی بیش از ۱۶۰ کشور جهان، نظام مالیات بر ارزش افزوده است؛ به‌گونه‌ای که چهار میلیارد نفر (تقریباً ۸۰ درصد جمعیت جهان) در کشورهایی زندگی می‌کنند که

1. Tax Revenue
2. Non – Tax Revenue
3. Direct Tax
4. Indirect Tax

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

دارای چنین نظامی هستند. از دیدگاه لیام ابریل (۲۰۰۱) ماهیت مالیات بر ارزش افزوده به گونه‌ای است که بر همهٔ کالاها و خدمات در مراحل مختلف زنجیرهٔ تولید و توزیع وضع می‌شود و به بنگاه‌ها امکان می‌دهد تا مالیاتی را که در هنگام خرید کالاها پرداخته‌اند، با مالیاتی که بر فروش کالاها و خدمات‌شان دریافت می‌کنند، جبران نمایند. دلایل متعددی برای انتخاب و اجرای این نظام مالیاتی در سطح برنامه‌های کلان دولت‌ها مطرح است که می‌توان آنها را در پنج گروه کلی زیر طبقه‌بندی نمود (ضیائی بیگدلی، ۱۳۸۴):

- رفع نارسایی‌های مالیات سنتی؛
- ایجاد منبع درآمدی که پاسخگوی نیازهای مالی روزافزون دولت باشد؛
- ایجاد سیستم مالیاتی متناسب با الزامات پیمان‌های منطقه‌ای و بین‌المللی؛
- ایجاد تحول در ساختار مالیاتی برای هماهنگ کردن آن با روند توسعه اقتصادی؛
- شفاف‌سازی مبادلات اقتصادی و آشکارسازی بخش اقتصاد زیرزمینی.

برخی از برجستگی‌های عملیاتی این مالیات که سبب شده در مقایسه با مالیات‌های دیگر با سرعت بیشتری محبوبیت پیدا کند به قرار ذیل می باشند:

- افزایش قابل ملاحظه درآمدهای مالیاتی دولت؛
- سهولت نسبی محاسبه و اخذ آن توسط بنگاه‌های اقتصادی (نسبت به انواع دیگر مالیات خصوصاً مالیات بر درآمد)؛
- سهولت نسبی وصول آن توسط دولت (نسبت به انواع دیگر مالیات خصوصاً مالیات بر درآمد)؛
- عدم امکان اخذ این نوع مالیات به صورت مضاعف از کالا یا خدمت واحد در طول زنجیره‌های واردات/ تولید/توزیع/مصرف؛
- حداقل فشار این نوع مالیات بر فعالان اقتصادی و تولیدکنندگان نسبت به سایر انواع مالیات‌ها؛
- اصابت نهایی این نوع مالیات به مصرف‌کننده نهایی کالا و خدمات.

بدون تردید یکی از مؤثرترین ابزارهای سیاست مالی در دست دولت، مالیات است. دولت با استفاده از اهرم مالیات‌ها می‌تواند علاوه بر تأمین مالی هزینه‌های، در جهت نیل به سایر اهدافش حرکت کند. به‌عنوان مثال، دولت می‌تواند با اعمال مالیات بر تولید یا مصرف کالایی خاص مانند کالاهای غیرضروری، تقاضا و تولید این کالا را کاهش دهد. به این ترتیب منابع متمرکز شده بر روی تولید این کالا خود به خود به سمت تولیدات دیگر سوق می‌یابند. در واقع، دولت در اینجا به وسیله اعمال مالیات، رفتار بازار را تحت تأثیر قرار داده است. همچنین دولت به منظور دسترسی به ثبات اقتصادی و رهایی از بحران‌های ایجاد شده

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

در اقتصاد، می‌تواند از اهرم مالیات ها به‌عنوان ابزار سیاست مالی به خوبی استفاده کند (موسوی جهرمی، ۱۳۷۶).

در مجموع سیاست‌های مالی اتخاذ شده توسط دولت می‌تواند آثار متفاوتی بر متغیرهای کلان اقتصادی، به ویژه مصرف به‌عنوان بخش مهمی از تقاضای کل داشته باشد که در مقدار و نحوه این تأثیر نظرات متفاوتی وجود دارد. در این راستا سه نظریه برای بررسی چگونگی تأثیرگذاری سیاست‌های مالی دولت بر مصرف خصوصی در ادبیات اقتصادی مطرح شده است:

الف ـ رهیافت کینزی:

براساس رهیافت کینزی، تغییر مخارج دولتی به صورت تکاثری و بدون توجه به روش‌های تأمین مالی آن به کل اقتصاد تسرّی می‌یابد به‌طوری که افزایش مخارج دولتی از طریق افزایش خالص ثروت بخش خصوصی موجب افزایش تقاضای کل و به تبع آن افزایش تولید می‌شود (محمود و احمد، ۲۰۱۲).

ب ـ فرضیه جانشینی:

از آن جایی که مصرف، تابع مستقیم از درآمد است، افزایش مخارج دولتی به افزایش مصرف منجر خواهد شد (اثر مکملی). طبق فرضیه جانشینی که نخستین بار توسط بیلی (۱۹۷۱) مطرح شد، مخارج مصرف خصوصی و دولتی صرف‌نظر از چگونگی و نحوه ی تأمین مخارج دولتی جانشین یکدیگر می‌باشند، به‌طوری که افزایش مخارج دولتی با افزایش مالیات‌ها و کاهش منابع در دسترس برای بخش خصوصی منجر به کاهش مصرف خصوصی به همان میزان می‌شود (اثر جایگزینی) (محمود و احمد، ۲۰۱۲).

ج ـ فرضیه برابری ریکاردویی[1]:

در فرضیه برابری ریکاردویی هیچ‌گونه ارتباطی میان مخارج دولتی و مصرف خصوصی وجود ندارد. بر اساس این فرضیه اهمیتی ندارد که تأمین مالی مخارج دولتی از طریق مالیات‌ها تأمین شده باشد یا از طریق بدهی. چرا که به نظر می‌رسد در حال حاضر جایگزینی بدهی با مالیات، درآمد قابل تصرف را افزایش می‌دهد، اما از آن جا که این بدهی‌ها باید همراه با بهره بازگردانده شوند، مالیات‌دهندگان عقلایی تمام این پول بادآورده را حفظ خواهند کرد تا بتوانند در آینده از پس پرداخت صورت حساب‌های مالیاتی برآیند. این امر سبب می‌شود که تغییری در مخارج روی ندهد. تعادل ریکاردویی از آن جهت بحث‌برانگیز مانده که به فرضیاتی درباره پیش‌بینی‌های عموم مردم و فهم آنها از سیستم مالی وابسته است؛ مواردی که ارتباط نزدیکی با فرضیه انتظارات عقلایی دارد و نیز بر مبنای فرضیات قابل بحثی راجع به اصابت مالیات‌ها و مخارج قرار دارد. بر این اساس مخارج دولتی صر ف‌نظر از نحوه تأمین آن، تأثیری بر مصرف خصوصی

1. Ricardian Equivalence Hypothesis

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

نخواهند داشت (محمود و احمد، ۲۰۱۲)

در مجموع به‌نظر می‌رسد نحوه تأثیر سیاست‌های مالی بر مصرف به نحوه‌ی تأمین درآمد دولت و میزان تغییر مالیات‌ها بستگی دارد. از دیدگاه اقتصاددانان، معقول‌ترین و مناسب‌ترین نوع درآمد دولت، مالیات است و افزون بر این مالیات‌ها مهم‌ترین ابزار برای اعمال سیاست‌های مالی به شمار می‌آیند. همچنین، به عنوان مهم‌ترین ابزار برای انتقال درآمد از گروهی از جامعه (بیشتر، گروه پردرآمد) به گروه دیگر جامعه (بیشتر، گروه کم درآمد) مورد استفاده قرار می‌گیرد. از این‌رو، مالیات را مؤثرترین ابزار اقتصادی دولت می‌دانند (موسوی جهرمی، ۱۳۹۲).

مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان مالیات بر مصرف، بر روی تمامی کالاها و خدمات با یک نرخ مشابه اعمال می‌گردد، بنابراین مالیات بر ارزش افزوده مانند مالیات بر درآمد، درآمد قابل تصرف خانوارها را تحت تأثیر قرار داده و در نتیجه می‌تواند سبب کاهش مخارج مصرفی شود (طیب نیا، ۱۳۸۳).

بدیهی است که واکنش مصرف‌کنندگان به این کاهش درآمد به عوامل گوناگونی بستگی دارد. مثلاً در کوتاه مدت به میل نهایی به مصرف، سطح درآمد خانوارها و در بلندمدت بنا به نظر فریدمن (نظریه درآمد دائمی) منوط به این است که مردم، این مالیات را دائمی یا موقت تلقی کنند. اگر موقت تلقی کنند تأثیر چندانی ندارد ولی از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده یک مالیات دائمی است، انتظار می‌رود مصرف جامعه را (در صورت تغییر نکردن سایر موارد مانند اینکه درآمد قابل تصرف جامعه تا مدتی افزایش چندانی پیدا نکند) کاهش دهد (طیب نیا، ۱۳۸۳).

وضع مالیات بر ارزش افزوده سبب می‌گردد تا بخشی از قدرت خرید و درآمد خانوارها به عنوان مالیات به بخش عمومی منتقل شود. به‌عبارت دیگر وضع مالیات بر ارزش افزوده سبب کاهش توان مصرفی و پس اندازی افراد جامعه می‌گردد. این کاهش درآمد، بسته به سطح درآمد و همچنین جایگاه پس انداز در بودجه خانوار می‌تواند اثرات متفاوتی را بر سطح پس‌انداز و همچنین مخارج مصرفی خانوار بر جای گذارد. با فرض این که الگوی مصرفی خانوارها از الگوی مصرف "کینزی" تبعیت نماید، با کاهش درآمد در اثر وضع مالیات، میزان مصرف و پس انداز خانوارها در نتیجه اثر درآمدی، کاهش می‌یابد، با این تفاوت که سهم مصرف در بودجه خانوار در نتیجه کاهش درآمد افزایش و سهم پس انداز در آن کاهش خواهد یافت (تیزهوش تابان، ۱۳۸۲).

وقوع نتایج فوق در رابطه با اثرات درآمدی وضع مالیات، تحت تأثیر سطح درآمد جاری خانوارها قرار دارد. به عبارت دیگر در سطوح پایین درآمدی، این امکان وجود دارد که وضع مالیات تنها منجر به کاهش

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

پس‌انداز گردیده و تأثیری بر روی مصرف برجای نگذارد. به بیان دیگر در صورتی که افراد درگیر تأمین نیازهای اولیه و ضروری خود بوده و امکان پس‌انداز چندانی نداشته باشند، با وضع مالیات و در نتیجه کاهش قدرت خرید، امکان کاهش متناسب در مخارج مصرفی خود را نداشته، زیرا مخارج فوق دربرگیرنده نیازهای اولیه زندگی بوده و آنها الزام به تأمین چنین نیازهایی را داشته و لذا تنها گزینه پیش‌روی آنان جهت جبران کاهش قدرت خرید، کاهش در سطح پس اندازشان می‌باشد. از سوی دیگر در سطوح متوسط درآمد که مخارج مصرفی خانوار تنها دربرگیرنده مخارج مصرفی ضروری نبوده و مصرف کنندگان قادر به تأمین بعضی از نیازهای غیر ضروری خود نیز می‌باشند، وضع مالیات و کاهش درآمد، می‌تواند موجب کاهش مصرف و پس انداز آنها گردد. در سطوح بالای درآمدی که پس انداز، سهم قابل توجهی از بودجه خانوار را به خود اختصاص می‌دهد، افراد با اتکاء بر منابع پس‌اندازی خود در مقابل کاهش پایه‌های مصرفی از خود مقاومت نشان می‌دهند. همچنین در این سطح از درآمد این امکان نیز وجود دارد که افراد باتوجه به کاهش درآمد خود در نتیجه وضع مالیات به کاهش در سطح پس‌انداز و مصرف خود اقدام نمایند.

عامل اثرگذار دیگر در تعیین اثرات درآمدی وضع مالیات بر ارزش افزوده، به‌میزان اطمینان جامعه در خصوص موقتی و یا دائمی بودن تغییرات مالیاتی بر می‌گردد. به این معنی که دائمی تلقی نمودن تغییرات مالیاتی و به عبارتی دیگر دائمی بودن تغییرات در قدرت خرید افراد، آنها را وادار به تجدید نظر در الگوی مصرفی و پس‌اندازی خود می‌نماید، در حالی که موقتی انگاشتن تغییرات فوق ممکن است فقط به تغییرات پس‌انداز منجرگردد. برای مثال اگر افراد بدانند که درآمد آنها به‌طور دائمی کاهش یافته، دیگر قادر به تأمین سطوح جاری مصرف و پس‌انداز خود نمی‌باشند. از این رو آنها را وادار خواهد ساخت تا با تجدید ساختار مصرفی و پس‌اندازی خود، به تغییر در درآمد، واکنش مناسبی نشان دهند. اما در صورتی که تغییر در درآمد و قدرت خرید، موقتی تلقی گردد، این امکان وجود دارد که افراد به جهت حفظ عادات مصرفی جاری خود در دوران موقتی تغییر درآمد، تنها به تغییر در سطوح پس‌اندازی خود دست زده و به تغییرات درآمدی پاسخ گویند. لذا در جمع‌بندی اثر درآمدی وضع مالیات می‌توان عنوان نمود که میزان پس‌انداز و مصرف افراد در نتیجه وضع مالیات کاهش خواهد یافت. با توجه به این که میزان کاهش بسته به عوامل مختلف از جمله سطح درآمد جاری افراد متفاوت خواهد بود (ضیائی بیگدلی، ۱۳۸۴)

یکی از مزایای مالیات بر ارزش افزوده آن است که کمتر از مالیات‌های دیگر اختلال ایجاد میکند. به ویژه گرایش انواع دیگر مالیات های غیرمستقیم (مانند مالیات فروش) این است که قیمت‌های نسبی را به‌دلیل آبشاری بودن دچار اختلال می‌کنند. برای مثال اگر مالیات غیرمستقیم

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

در سطوح مختلف تولید وضع شود، بر کالاهایی که دارای مراحل چندگانه تولید هستند، به‌طور نامتناسبی اثر می‌گذارد؛ زیرا مالیات در هر سطح انباشته خواهد شد. در نتیجه مصرف می‌تواند از تولیدات داخلی چند مرحله‌ای به طرف کالاهای وارداتی منحرف شود.

از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده بر افزایش ارزش محصول در هر مرحله از تولید وضع می‌شود، نرخ مؤثر مالیاتی برای همه کالاهای تولید شده داخلی یکنواخت خواهد شد. همچنین به نظر می‌رسد که مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با مالیات بر درآمد کمتر اختلال‌زا باشد، بدین دلیل که مالیات بر درآمد هم بر درآمد نیروی کار و هم بر بازدهی پس‌اندازها وضع می‌شود. باتوجه به برخی عوامل مثل ترجیحات مصرف کننده می‌توان دریافت که مالیات بر درآمد سبب کاهش انگیزه برای عرضه نیروی کار و پس‌انداز گردیده و بنابراین تولید کل را کاهش می‌دهد (سورن شاه ،۱۹۹۵).

۳- سابقه پژوهش

سنکاک، ولوسو و زینگ (۲۰۱۰)، در مطالعه‌ای تحت عنوان «ارتباط بین درآمدهای مالیاتی و ادوار تجاری»، ارتباط میان کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده (به‌عنوان جانشینی برای درآمدهای مالیاتی) و شکاف تولید (به‌عنوان شاخصی برای نشان دادن ادوار تجاری) را برآورد نمودند. نتایج در ۳۲ کشور عضو اتحادیه اروپا، ۸۴ اقتصاد پیشرفته و در حال توسعه به روش اثرات ثابت در دوره زمانی ۲۰۰۸-۱۹۹۵ نشان می‌دهد که بهبود در کارایی وصول مالیات‌ها ناشی از تغییرات در الگوی مصرف و تغییرات در فرار مالیاتی طی دوران رونق اقتصادی می‌باشد. همچنین در دوران رونق اقتصادی، درآمد مالیاتی سریع‌تر از پایه مالیاتی رشد می‌کند و در دوره‌های رکود اقتصادی، درآمدهای مالیاتی نسبت به پایه مالیاتی افت شدیدی دارد.

گلین جنگینز و چان‌یان کو (۲۰۰۰) در مطالعه‌ای تحت عنوان «مدل شبیه‌سازی مالیات بر ارزش افزوده برای اصلاحات مالیاتی در کشورهای در حال توسعه مطالعه موردی برای کشور نپال»، به شبیه سازی سیاست‌ها و درآمد نظام مالیات بر ارزش افزوده به‌منظور جایگزینی این نظام مالیاتی در کشورهایی که دارای نظام مالیات بر فروش می‌باشند، می‌پردازد و پیشنهاد می‌دهد که این کشورها به‌منظور تحقق سیاست‌های توسعه‌ای خود هرچه سریعتر نظام مالیات بر ارزش افزوده را پیاده سازی و پایه مالیاتی آن را گسترش نمایند.

کولیس و همکاران (۱۹۹۷) در مطالعه‌ای تحت عنوان «برآورد درآمد حاصل از مالیات بر ارزش افزوده در جمهوری کرواسی»، به برآورد درآمد مالیات بر ارزش افزوده به دو روش ساده و اقتصاد کلان می‌پردازد: در روش اول از طریق مقایسه کشورهایی مانند دانمارک و نروژ که نرخ مالیاتی و دامنه شمولیت مانند کرواسی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

دارند، پیش‌بینی نمود که درآمد مالیات بر ارزش افزوده معادل ۱۰٪ تولید ناخالص داخلی آن کشور خواهد بود. در روش دوم با استفاده از روش‌های اقتصاد کلان، درآمد مالیات بر ارزش افزوده معادل ۱۲٪ تولید ناخالص داخلی محاسبه گردید و این درحالی بود که مالیات بر فروش در کشور کرواسی معادل ۱۳٪ تولید ناخالص داخلی بوده است و آن هم به‌دلیل عدم وجود اخذ مالیات مضاعف و آبشاری در ساختار مالیات‌ستانی ارزش افزوده می‌باشد.

پژویان (۱۳۹۲) در مطالعه‌ای تحت عنوان «اثر استقرار مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای منتخب منطقه منا (خاورمیانه و شمال آفریقا)» به بررسی کارایی مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از اثر آن بر نسبت درآمدهای دولت به تولید ناخالص داخلی در دو رویکرد اثرگذاری مستقیم و اثرگذاری متقابل پرداخته است. نتایج در ۸ کشور منتخب منطقه منا (ایران، الجزایر، مصر، اردن، سوریه، لبنان، مراکش، ترکیه) در دوره زمانی ۲۰۰۸ –۱۹۹۸ نشان می‌دهد که در مدل اثرگذاری مستقیم، پذیرش مالیات بر ارزش افزوده همواره منجر به افزایش در نسبت درآمدهای دولت به تولید ناخالص داخلی می‌شود و در مدل اثرگذاری متقابل استقرار مالیات بر ارزش افزوده در جهت مخالف اهدافی عمل می‌کند که تمایل به بزرگتر شدن در اقتصادهای بازتر و درآمد سرانه (قدرت خرید) بالاتر دارد.

غیاثوند و سادات محله (۱۳۸۹)، در تحقیقی با عنوان «برآورد درآمد مالیاتی ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران»، درآمد ناشی از اجرای این قانون را بر اساس جدول داده ـ ستانده و روش تولید، حدود ۴۴٪ تولید ناخالص داخلی برآورد و با توجه به نرخ مالیاتی ۱/۵٪ قانون، درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده را حدود ۰/۶۷٪ درصد از تولید ناخالص داخلی محاسبه نموده و برای اینکه دولت بتواند کسری بودجه را با درآمد ناشی از این نظام مالیاتی برطرف نماید، پیشنهاد افزایش نرخ را ارائه نموده است.

غربالی مقدم (۱۳۸۴) در طرح تحقیقاتی خود با استفاده از یک مدل شبیه سازی شده با به‌روز رسانی جدول داده ـ ستانده سال ۱۳۷۰ برای سال ۱۳۸۰ و به کمک روش تولید، با توجه به نرخ ۸% مالیات بر ارزش افزوده درآمدی معادل ۳۱۱۷۹ میلیارد ریال که ۲۶/۴٪ از تولید ناخالص داخلی آن سال می‌باشد را بدست آورد و به این نتیجه رسید که اجرای این نظام مالیاتی از وابستگی دولت به درآمدهای نفتی خواهد کاست.

نادران (۱۳۸۳)، در تحقیقی با عنوان «تخمین ظرفیت مالیاتی ناشی از اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده» از روش تولید و مصرف و نیز روش اقتصادسنجی استفاده نموده است و در تمام این روش‌ها به پایه مالیاتی برابر۴۸٪ درصد از تولید ناخالص داخلی دست یافته است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

۴- تصریح مدل و برآورد

اندازه‌گیری پایه مالیات بر ارزش افزوده نخستین گام در برآورد درآمدهای ناشی از اعمال نظام مالیات بر ارزش افزوده است. با درنظرگرفتن ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مطالعات داخلی و خارجی در این زمینه می‌توان روش‌های تعیین درآمد ناشی از مالیات بر ارزش افزوده را در دو روش متکی بر جدول داده ـ ستانده[1] و حساب‌های ملی و روش‌های اقتصاد سنجی [2]طبقه‌بندی کرد (غیاثوند، ۱۳۸۹).

۴-۱- روش جدول داده ـ ستانده و حساب‌های ملی

اصولاً تولید ناخالص داخلی از طریق مجموع ارزش افزوده‌های بخش‌های اقتصادی یک کشور و یا به روش مخارج محاسبه می‌گردد که هریک از این دو طریق محاسبه به‌شرح ذیل می‌باشند:

- روش ارزش افزوده به قیمت عوامل تولید، حاصل‌جمع کلیه ارزش افزوده‌های ایجاد شده توسط تمامی بخش‌های اقتصادی یک کشور با کسر کارمزد احتسابی می‌باشد (رحمانی، ۱۳۸۲: ۴۲).

(۱) کارمزد احتسابی ـ ارزش افزوده خدمات + ارزش افزوده صنعت و معدن + ارزش

- روش مخارج به قیمت بازاری که از حاصل‌جمع کلیه هزینه‌های مربوط به بخش خصوصی و دولتی، مخارج سرمایه‌گذاری و خالص صادرات در یک اقتصاد، بدست می‌آید (همان منبع).

$$GDP = C + I + G + (X-M) \quad (۲)$$

بنابراین به‌منظور محاسبه پایه مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده از تولید ناخالص داخلی دو روش ذیل وجود دارد:

روش اول: در این روش، پایه مالیاتی از جمع ارزش افزوده هر بخش محاسبه می‌شود. در نتیجه پایه مالیاتی که هر بخش ایجاد می‌کند، به‌طور مجزا محاسبه و باتوجه به اینکه مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف واردات را مشمول مالیات می‌نماید، می بایست در محاسبه پایه مالیاتی تعدیلاتی در مورد تغییر موجودی انبار، کالاها و خدمات تولید داخل که مشمول مالیات نمی‌گردند و نیز کالاهای وارداتی معاف از مالیات انجام گیرد (نادران، ۱۳۸۳).

روش دوم: در این روش برای محاسبه از تولید ناخالص داخلی که مجموع ارزش افزوده‌هایی است که توسط عوامل تولید در داخل مرزهای جغرافیایی صورت گرفته و در تولید کلیه کالاها و خدمات داخلی ایجاد می‌شود، استفاده می‌گردد. این روش بر اساس آمار و اطلاعات مربوط به تولید بنا شده است، از این‌رو آن را

1. Input – Output Table
2. Econometric Technique

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

روش تولید می‌گویند. اگر هیچ‌گونه معافیتی برای کالاها و خدمات وجود نداشته باشد، پایه مالیات بر ارزش افزوده مطابق رابطه زیر می‌باشد:

$$\text{پایه مالیاتی } (VATC) = GDP - I = C + G + (X - M) \quad (۳)$$

I: مخارج سرمایه‌گذاری؛

C: مخارج مصرف خصوصی؛

G: مخارج بخش دولتی؛

X: صادرات؛

M: میزان واردات یک کشور؛

در ایران نیز نظام مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف اعمال می‌گردد، به‌طوری که سرمایه‌گذاری و استهلاک از طریق اعطای اعتبار مالیاتی مالیات‌های پرداخت شده بر روی خرید کلیه کالاها و خدمات غیر معاف توسط فعالان اقتصادی، از شمول پایه مالیاتی خارج و تمامی بار مالیاتی به مصرف انتقال یافته است. این امر مبین افزایش انگیزه‌های سرمایه‌گذاری و تولید در اقتصاد می‌باشد. بنابراین اکثر کشورهای اجرا کننده نظام مالیات بر ارزش افزوده از این روش استفاده نموده اند. این نوع مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای کالاها و خدمات مصرفی اعمال و در این روش کلیه مخارج سرمایه‌گذاری ناخالص (I) از پایه مالیاتی حذف شده است.

۴-۲- روش‌های اقتصادسنجی

عوامل متعددی بر درآمدهای مالیاتی تأثیر دارند. برخی از این عوامل به‌طور مستقیم و برخی به‌صورت غیرمستقیم درآمد مالیاتی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. به‌طور مثال، نرخ مالیـات، تعداد نرخ‌ها و فاصله آنها، وسعت پایه مالیاتی، مقبولیت مالیات نزد مؤدیان مالیاتی و ... از عواملی هستند که بر درآمدهای ناشی از مالیات بر ارزش افزوده تأثیر دارند. در این روش می‌توان با بهره‌گیری از داده‌های مقطعی برای کشورهای مختلف و روش‌های اقتصادسنجی اقدام به برازش مدلی کرد تا بررسی وضعیت کشور مورد نظـر امکان‌پذیر باشد. به‌دلیل عدم اجرای کامل این قانون در کشور ایران اطلاعات لازم بـه تفکیـک استان‌های کشور و سری زمانی و یا مقطعی مورد نیاز وجود نداشته و لذا این روش را نمی‌توان در این تحقیق مورد استفاده قرار داد. همانگونه که گفته شد در تخمین درآمدهای مالیات بر ارزش‌افزوده و یا هر مالیات دیگری عوامل غیرکمّی وجود دارند کـه باعث انحراف تخمین‌ها از درآمدهای بالفعل می‌شوند. قدرت سیستم اداری در جمع‌آوری مالیات، حجم اقتصاد زیرزمینی و ... از این عوامل هستند که کمّی کردن آنها مشکل است

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

(غیاثوند، ۱۳۸۹).

۴-۳- تعیین پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده

در این مقاله به منظور محاسبه پایه درآمدی مالیات بر ارزش افزوده بر پایه تولید ناخالص داخلی با توجه به مطالعات داخلی و خارجی انجام شده توسط کولیس و همکاران (۱۹۹۷)، غیاثوند و سادات محله (۱۳۸۹) و نادران (۱۳۸۳) و با استفاده از روش اول یعنی محاسبه از طریق «مجموع ارزش افزوده به قیمت عوامل تولید در محاسبه تولید ناخالص داخلی» مطابق رابطه (۱) و اطلاعات حساب‌های ملی سالانه اعلامی از سوی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تا پایان سال ۱۳۹۴:

- ابتدا ارزش افزوده هریک از بخش‌های معاف موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده[۱] و همچنین واردات آنها از پایه تولید ناخالص داخلی کسر می‌گردد.
- باتوجه به اینکه در قانون مالیات بر ارزش افزوده برخی از اقلام به عنوان کالاهای خاص مطرح و دارای نرخ مالیات و عوارض بالاتری نسبت به نرخ عمومی قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند، به‌منظور محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده مربوط به کالاها و خدمات عمومی از تولید ناخالص داخلی، میزان ارزش افزوده‌های مربوط به این کالاهای خاص از پایه مالیاتی خارج می‌گردد. این اقلام عبارتند از:

۱. انواع سیگار و محصولات دخانی؛

۲. انواع فرآورده‌های نفتی (انواع بنزین، سوخت هواپیما، نفت سفید، نفت گاز و نفت کوره).

---

۱. طبق ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ عرضه و ارائه و همچنین واردات اقلام زیر از موضوع این ماده معاف می‌باشند:
- انواع محصولات کشاورزی فراوری نشده؛
- مواد خوراکی، شامل آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان؛
- کتاب، مطبوعات و دفاتر تحریر، همچنین انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات؛
- انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، گیاهی و حیوانی) و خدمات توان‌بخشی و حمایتی؛
- خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی؛
- فرش دستباف؛
- اموال غیر منقول (زمین، ساختمان و ...)؛
- انواع خدمات پژوهشی و آموزشی؛
- خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع مالیات‌های مستقیم؛
- خدمات بانکی و اعتباری بانکها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و خدمات معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورسها و بازارهای خارج از بورس؛
- دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان؛
- خوراک دام و طیور؛
- انواع کود، سم، بذر و نهال؛
- کالاهای همراه مسافرین خارج از کشور، برای استفاده شخصی تا میزان مقرر؛
- رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاه‌ها؛
- کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارت‌خانه‌ها، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی غیر دولتی؛
- اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

- با توجه به هفت فراخوان ثبت نام اعلامی از سوی سازمان امور مالیاتی کشور و دعوت از برخی از فعالان اقتصادی به منظور ثبت نام و انجام تکالیف قانون مالیات بر ارزش افزوده مشخص می‌گردد که باتوجه به فراخوان‌های اول، سوم، پنجم و هفتم[1] کلیه اشخاص حقوقی به‌عنوان مؤدی این نظام مالیاتی محسوب و طی فراخوان‌های مرحله دوم، چهارم و ششم نیز در ۲۶ رشته فعالیت شغلی بخشی از اشخاص حقیقی شاغل محدوده خرده فروشی نیز مشمول این نظام مالیاتی شده‌اند. بنابراین درصد زیادی از بخش خرده فروشی و کسبه همچنان واجد شرایط ثبت نام در این نظام مالیاتی نمی‌باشند. در محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده از تولید ناخالص داخلی، تنها ۲۰ درصد ارزش افزوده مربوط به بخش خرده فروشی که تاکنون مشمول این نظام مالیاتی شده‌اند را لحاظ و ۸۰ درصد دیگر از پایه تولید ناخالص داخلی کسر گردیده است.

در محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده مطابق ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی که مؤدیان در موقع خرید کالا و خدمات (از جمله ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولید) برای فعالیت‌های اقتصادی خود پرداخت نموده‌اند به آنها مسترد می‌گردد. همچنین مطابق ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، صادرات کالا و خدمات به خارج از کشور مشمول این قانون نبوده و مالیات پرداخت شده بابت آنها مسترد می‌گردد، لـذا سرمایه‌گذاری و صادرات مشمول مالیات با نرخ صفر بوده و از پایه مالیاتی کسر می‌گردد. بر اساس رابطه (۲) پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده برای سال‌های ۱۳۹۴–۱۳۸۸ به شرح جدول ذیل محاسبه می‌گردد.

جدول (۱)- پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده از تولید ناخالص داخلی

مبالغ به هزار میلیارد ریال ـ به قیمت سال پایه ۱۳۹۰

ردیف	شـــرح/سال	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴
۱	تولید ناخالص داخلی	۵۸۴۱	۶۱۷۵	۶۳۶۴	۵۸۷۳	۵۸۵۴	۶۰۴۳	۵۹۴۷
۲	ارزش افزوده‌های بخش‌های معاف مطابق ماده (۱۲) ق.م.ا.ا	۲۳۷۰	۲۴۲۴	۲۴۹۵	۲۵۴۳	۲۵۵۱	۲۶۲۸	۲۵۲۱
۳	ارزش افزوده مرتبط با کالاهای خاص (طبق ق.م.ا.ا دارای نرخ بالاتری هستند)	۱۳۳۲	۱۳۵۳	۱۳۴۳	۷۳۳	۶۷۹	۷۰۸	۷۳۴

۱. به‌منظور کسب اطلاعات بیشتر به سامانه اطلاع رسانی معاونت مالیات بر ارزش افزوده به آدرس WWW.VAT.ir مراجعه شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

مبالغ به هزار میلیارد ریال ـ به قیمت سال پایه ۱۳۹۰

ردیف	شـــرح/سال	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴
۴	ارزش افزوده مربوط به بخش خرده فروشی (تا کنون مشمول فراخوان‌های ثبت نام نشده‌اند)	۴۸۶	۵۲۳	۵۴۲	۴۹۹	۴۹۸	۴۹۹	۴۷۱
	پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده از تولید ناخالص داخلی (کسرمجموع ردیف‌های۲،۳ و ۴ از ردیف ۱)	۱۶۵۳	۱۸۷۵	۱۹۸۴	۲۰۹۸	۲۱۲۶	۲۲۰۸	۲۲۲۱

منبع: محاسبات محقق و اطلاعات آماری حساب‌های ملی سالانه طی سال‌های ۱۳۹۴-۱۳۸۸ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

در تعیین درآمد بالقوه (مورد انتظار) مالیات بر ارزش افزوده بر پایه تولید ناخالص داخلی، نسبت درآمد مالیات بر ارزش افزوده به حاصل‌ضرب نرخ عمومی این نظام مالیاتی برای سال‌های مورد مطالعه در تولید ناخالص داخلی محاسبه می‌گردد و دلالت بر کارایی سیستم‌های مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر درآمد دارد. بنابراین باتوجه به جدول (۲) می‌توان اذعان نمود که به‌صورت متوسط تقریباً معادل ۳۴ درصد از کل تولید ناخالص داخلی درکشور پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده طی سال‌های مورد مطالعه می‌باشد.

جدول (۲) ـ سهم پایه بالفعل مالیات بر ارزش افزوده از تولید ناخالص داخلی برای سال‌های ۱۳۸۸-۱۳۹۴

ردیف	شـــرح/سال	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴
۱	درصد تولید ناخالص داخلی به قیمت پایه	۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰	۱۰۰/۰۰
۲	درصد ارزش افزوده‌های بخش‌های معاف مطابق ماده (۱۲) ق.م.ا.ا	۴۰/۵۸	۳۶/۲۶	۳۹/۲۰	۴۳/۳۰	۴۳/۵۸	۴۳/۴۹	۴۲/۳۹
۳	درصد ارزش افزوده مرتبط با کالاهای خاص (طبق ق.م.ا.ا دارای نرخ بالاتری هستند)	۲۲/۸۰	۲۱/۹۱	۲۱/۱۰	۱۲/۴۸	۱۱/۶۰	۱۱/۷۲	۱۲/۳۴

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

ردیف	شـــرح/سال	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴
۴	درصد ارزش افزوده مربوط به بخش خرده فروشی (تا کنون مشمول فراخوان‌های ثبت نام نشده اند)	۸/۳۲	۸/۴۷	۸/۵۲	۸/۵۰	۸/۵۱	۸/۲۶	۷/۹۲
۵	درصد پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده از تولید ناخالص داخلی	۲۸/۳۰	۳۰/۳۶	۳۱/۱۸	۳۵/۷۲	۳۶/۳۲	۳۶/۵۴	۳۷/۳۵

منبع: محاسبات محقق و اطلاعات آماری حساب‌های ملی سالانه طی سال‌های ۱۳۹۴-۱۳۸۸ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

۴- محاسبه شکاف بین درآمد مورد انتظار و واقعی مالیات بر ارزش افزوده

باتوجه به تعیین سهم پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده از تولید ناخالص داخلی برای سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴، می‌توان با احتساب نرخ مالیات و عوارض ارزش افزوده طی سال‌های مربوطه با توجه به جدول شماره (۳)، درآمد بالقوه (مورد انتظار) مالیات و عوارض ارزش افزوده بر روی کالاها و خدمات عمومی را محاسبه نمود. نرخ مالیات و عوارض ارزش افزوده مطابق مواد (۱۶) و (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده نرخ عمومی مالیات و عوارض برای کالاها و خدمات عمومی محسوب و طبق تبصره (۲) ماده (۱۱۷) قانون برنامه توسعه پنج ساله پنجم جمهوری اسلامی ایران، از ابتدای برنامه پنجم (۱۳۹۴- ۱۳۹۰)، سالانه یک درصد به این نرخ اضافه گردیده است. نرخ عمومی مالیات و عوارض ارزش افزوده طی سال‌های ۱۳۹۴-۱۳۸۸ به قرار ذیل بوده است.

جدول (۳) - نرخ‌های مالیات و عوارض ارزش افزوده طی سال‌های ۱۳۹۴-۱۳۸۸

سال	نرخ مالیات(٪)	نرخ عوارض(٪)	نرخ کلی(٪)
۸۹- ۸۷ (نیمه دوم)	۱/۵	۱/۵	۳
۱۳۹۰	۲/۲	۱/۸	۴
۱۳۹۱	۲/۹	۲/۱	۵
۱۳۹۲	۳/۶	۲/۴	۶
۱۳۹۳	۱+۴/۳ مالیات سلامت	۲/۷	۸
۱۳۹۴	۱+۵ مالیات سلامت	۳	۹
۱۳۹۵	۱+۵ مالیات سلامت	۳	۹

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

منبع: محاسبات محقق

پس از محاسبه درآمد بالقوه (مورد انتظار) مالیات بر ارزش افزوده برای کالاها و خدمات عمومی باتوجه به پایه بالقوه محاسبه شده از تولید ناخالص داخلی و با درنظرگرفتن درآمد واقعی/ وصولی مالیات و عوارض طی سال‌های مورد نظر، شکاف بین درآمد بالقوه (مورد انتظار) و درآمد وصولی تعیین می‌گردد. با توجه به جدول (۴) مشخص می‌شود که متوسط شکاف درآمدی طی سال‌های مورد مطالعه تقریباً معادل ۳۱,۴۳ درصد می‌باشد.

جدول (۴)- شکاف بین درآمد بالقوه و واقعی/ وصولی مالیات بر ارزش افزوده طی سال‌های ۱۳۸۸-۱۳۹۴

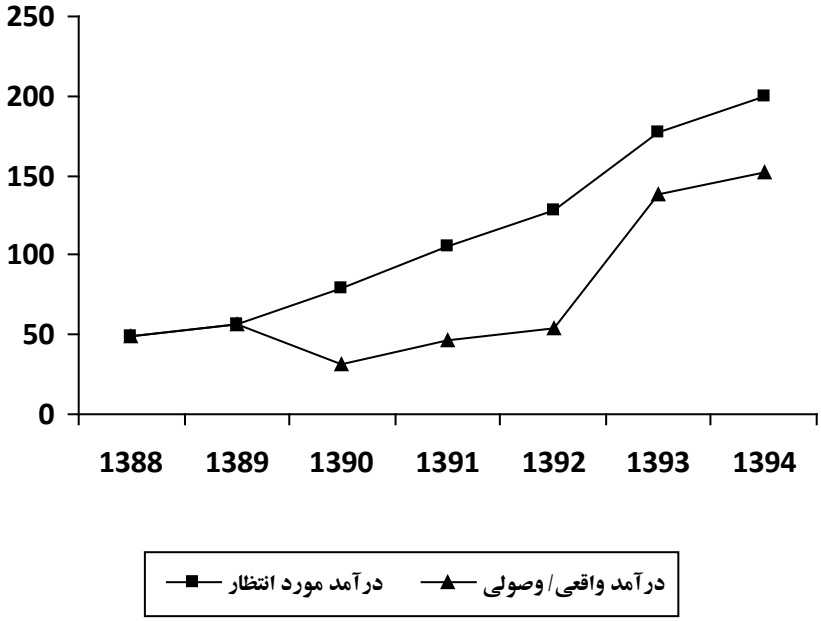
مبالغ به هزار میلیارد ریال ـ سال پایه ۱۳۹۰

شـــرح	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴
تولید ناخالص داخلی	۵۸۴۱	۶۱۷۵	۶۳۶۴	۵۸۷۳	۵۸۵۴	۶۰۴۳	۵۹۴۷
پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده	۱۶۵۳	۱۸۷۵	۱۹۸۴	۲۰۹۸	۲۱۲۶	۲۲۰۸	۲۲۲۱
درآمد بالقوه (مورد انتظار) مالیات بر ارزش افزوده	۴۹/۵۹	۵۶/۲۵	۷۹/۳۶	۱۰۴/۹	۱۲۷/۸۶	۱۷۶/۵۶	۱۹۹/۸۹
درآمد واقعی/ وصولی مالیات بر ارزش افزوده	۴۹	۵۶	۳۲	۴۷	۵۴	۱۳۸	۱۵۲
شکاف درآمدی موجود	۰/۵۹	۰/۲۵	۴۷/۳۶	۵۷/۹۵	۷۳/۸۶	۳۸/۵۶	۴۷/۸۹
درصد شکاف درآمدی موجود	۱/۱۹	۰/۴۴	۵۹/۶۸	۵۵/۲۲	۵۷/۷۷	۲۱/۸۴	۲۳/۹۶

منبع: محاسبات محقق و اطلاعات آماری حساب‌های ملی سالانه طی سال‌های ۱۳۹۴-۱۳۸۸ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

نمودار (۱)- میزان شکاف درآمدی بین درآمد مورد انتظار محاسبه شده و درآمد وصولی طی سال‌های ۱۳۹۴-۱۳۸۸



منبع: یافته‌های محقق

۴-۵-کارایی درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده طی سال‌های ۱۳۹۴-۱۳۸۸

برای بررسی عملکرد اجرایی مالیات بر ارزش افزوده، شاخص‌های متعددی وجود دارد. شاخص ضریب کارایی که طبق تعریف عبارت است از ضریب درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده نسبت به تولید ناخالص داخلی تقسیم بر نرخ استاندارد (درج بر حسب درصد)، به میزان گسترده ای به عنوان شاخص مختصر از عملکرد مالیات بر ارزش افزوده و معیاری مفید برای تعیین میزان ارتباط مالیات بر ارزش افزوده با گستردگی پایه مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد، به‌طوری که کوچک بودن این ضریب در اغلب موارد دلیلی بر کاهش درآمد، خواه بر اثر معافیت و یا کاهش نرخ‌ها در چارچوب قانون و خواه بر اثر اجرای ناقص این نظام مالیاتی و یا فرار مالیاتی بالا تفسیر می‌شود (ابریل لیام، کین مایکل، ۲۰۰۱ : ۵۳).

$$\text{Tax efficiency} = \frac{\text{tax revenue}}{(\text{standard tax})\ (\text{tax base GDP})}$$

باتوجه به تابع تعریف شده برای تعیین ضریب کارایی درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده در ایران طی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

سال‌های مورد مطالعه (۱۳۹۴-۱۳۸۸) با در نظر داشتن نرخ‌های مالیات و عوارض ارزش افزوده مطابق جدول (۳) می‌توان کارایی این نظام مالیاتی را برای هر سال به شرح جدول (۵) محاسبه نمود.

جدول (۵) - ضریب کارایی نظام مالیات بر ارزش افزوده طی سال‌های ۱۳۹۴-۱۳۸۸

مبالغ به هزار میلیارد ریال ـ به قیمت سال پایه ۱۳۹۰

شـــرح	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴
تولید ناخالص داخلی	۵۸۴۱	۶۱۷۵	۶۳۶۴	۵۸۷۳	۵۸۵۴	۶۰۴۳	۵۹۴۷
درآمد بالقوه (مورد انتظار) مالیات بر ارزش افزوده	۴۹/۵۹	۵۶/۲۵	۷۹/۳۶	۱۰۴/۹۵	۱۲۷/۸۶	۱۷۶/۵۶	۱۹۹/۸۹
وصولی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ عمومی	۴۹	۵۶	۳۲	۴۷	۵۴	۱۳۸	۱۵۲
ضریب کارایی نظام مالیات بر ارزش افزوده	۰/۹۹	۱/۰۰	۰/۴۰	۰/۴۵	۰/۴۲	۰/۷۸	۰/۷۶

منبع: حساب‌های ملی سالانه طی سال‌های ۱۳۹۴-۱۳۸۸ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

همانطور که مشاهده می‌شود ضریب کارایی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران برای سال‌های مورد مطالعه به ترتیب سال ۱۳۸۸ معادل ۹۹٪، سال ۱۳۸۹ معادل ۱۰۰٪، سال ۱۳۹۰ معادل ۴۰٪ و سال ۱۳۹۱ معادل ۴۵٪، سال ۱۳۹۲ معادل ۴۲٪، در سال ۱۳۹۳ معادل ۷۸٪ و در سال ۱۳۹۴ معادل ۷۶ ٪ می‌باشد. بنابراین به‌طور متوسط ضریب کارایی مالیات بر ارزش افزوده در سال های ۱۳۹۴- ۱۳۸۸ معادل ۶۹٪ می‌باشد.

همانطور که ذکر شد از شاخص ضریب کارایی برای محاسبه میزان عملکرد و مقایسه آن با سایر کشورهای مجری این نظام مالیاتی استفاده می‌شود، به‌طوری که طبق گزارش صندوق بین المللی پول در سال ۲۰۱۳ شاخص ضریب کارایی مالیات بر ارزش افزوده برای برخی از کشورهای عضو اتحادیه اروپا به شرح جدول ذیل می‌باشد (مایکل کین، ۲۰۱۳).

جدول (۶) - نرخ کارایی مالیات بر ارزش افزوده در برخی از کشورهای عضو اتحادیه اروپا

کشور	ضریب کارایی
اتریش	۵۹
بلژیک	۵۲

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

کشور	ضریب کارایی
دانمارک	۶۴
فنلاند	۶۱
فرانسه	۵۱
آلمان	۵۷
یونان	۴۷
ایرلند	۶۶
ایتالیا	۴۳
لوکزانبورگ	۸۷
هلند	۶۰
پرتقال	۵۳
اسپانیا	۵۷
سوئد	۵۶
انگلستان	۴۸

منبع: مایکل کین، ۲۰۱۳

باتوجه به جدول فوق می‌توان اذعان نمود که عملکرد اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در ایران طی سال‌های مورد مطالعه ۱۳۹۴-۱۳۸۸ یک عملکرد معقول و مطلوب در این نظام مالیاتی بوده است.

۵- نتیجه‌گیری

در این مقاله با محاسبه پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده از روش تولید ناخالص داخلی بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران طی سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۸۸، میزان ۳۴٪ کل تولید ناخالص داخلی ایران به‌عنوان پایه بالقوه مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران محاسبه گردید. بنابراین با محاسبه داده‌های موجود درآمد مالیاتی بالقوه این نظام مالیاتی تعیین و با توجه به میزان درآمدهای وصولی سازمان امور مالیاتی کشور از محل این پایه مالیاتی جدید، میزان شکاف درآمد مالیاتی این منبع حدود ۳۱/۴۳٪ محاسبه گردید. این شکاف درآمدی ناشی از برخی عوامل غیر کمّی مهم چون فرار مالیاتی، حجم اقتصاد زیر زمینی، مشکلات ساختاری سازمان مالیاتی، فرهنگ مشارکت و ... می‌باشد، که نقش کلیدی و اثرگذاری بر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

درآمدهای مالیاتی دارند. تعیین هرچه دقیق‌تر میزان اثرگذاری هریک از این عوامل در ایجاد این شکاف، می‌تواند موضوع مطالعات آینده باشد.

از طرفی به‌منظور تعیین وضعیت عملکردی سازمان امور مالیاتی کشور در اجرای این نظام مالیاتی، شاخص ضریب کارایی درآمدی مالیات بر ارزش افزوده که به‌عنوان یکی از شاخص‌های ارزیابی عملکردی در ادبیات این نظام مالیات‌ستانی مورد استفاده قرار می‌گیرد، برای سال‌های مورد نظر در این مقاله محاسبه گردید. ضریب کارایی درآمدی مالیات بر ارزش افزوده ایران به‌طور متوسط ۶۹٪ محاسبه شده که این درصد بیانگر عملکرد اجرایی مناسب سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص این نظام مالیاتی طی سال‌های مورد مطالعه بوده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

فهرست منابع

۱. ابریل، لیام و همکاران (۲۰۰۱). مالیات بر ارزش افزوده نوین، ترجمه: مریم حدادی، طرح مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور.

۲. بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، حساب‌های ملی سالانه طی سال‌های ۱۳۹۴-۱۳۸۸.

۳. پروین، سهیلا و علی اصغر پیرو (۱۳۷۹). برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از جدول داده ـ ستانده (۱۳۷۲-۱۳۶۸)، مجله برنامه و بودجه، سال اول، شماره ۵.

۴. پژویان، جمشید (۱۳۸۶). اقتصاد بخش عمومی (مالیات‌ها)، انتشارات جنگل، چاپ اول.

۵. پژویان، جمشید و بهناز ورشوساز (۱۳۹۲). اثر استقرار مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای منتخب منطقه منا (خاورمیانه و شمال آفریقا(، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، سال ۲۱، شماره ۱۸.

۶. دورنبوش، رودیگر و استانلی فیشر (۱۹۴۲). اقتصاد کلان، مترجم: محمدحسین تیزهوش تابان (۱۳۸۲)، انتشارات سروش، چاپ پنجم.

۷. رحمانی، تیمور (۱۳۸۲). اقتصاد کلان، جلد اول، چاپ ششم.

۸. ضیایی بیگدلی، فرهاد طهماسبی بلداجی (۱۳۸۴). مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی مدرن، انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی، چاپ اول.

۹. طیب نیا، علی و تیمور رحمانی (۱۳۸۳). بررسی اثرات احتمالی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران بر تورم، مؤسسه توسعه و تحقیقات اقتصادی، دانشگاه تهران.

۱۰. غربالی مقدم، یونس (۱۳۸۴). اصلاح نظام مالیاتی در اقتصاد ایران: با تأکید بر یک مدل شبیه‌سازی شده درآمدی برای مالیات برارزش افزوده، معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی.

۱۱. غیاثوند، ابوالفضل و ریحانه موقری سادات محله (۱۳۸۹). برآورد درآمد مالیاتی ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران، پژوهشنامه اقتصادی، سال یازدهم، شماره سوم، ۱۴۱- ۱۵۹.

۱۲. فرهانیان، محمد جواد (۱۳۸۲). برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده در ایران، پیشنهاد حداقل نرخ قابل اعمال با استفاده از جدول داده ـ ستانده، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علوم و فنون.

۱۳. قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷.

۱۴. موسوی جهرمی، یگانه، رضایی، محمدقاسم و محبوبه سبزرو (۱۳۹۲). نگرشی به کارایی درآمد مالیاتی مبتنی بر مصرف در بستر نوسانات اقتصادی: تحلیل بین کشوری، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، سال بیستم، شماره مسلسل ۶۸، زمستان، ۷۲-۵۱.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

۱۵. موسوی جهرمی، یگانه (۱۳۷۶). بررسی اقتصادی مالیات بر مصرف در ایران در سال ۱۳۷۳، رساله دکترا دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات.

۱۶. نادران، الیاس و پرویز شهریاری راد (۱۳۸۳). تخمین ظرفیت مالیاتی ناشی از اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده در ایران، مؤسسه توسعه و تحقیقات اقتصادی دانشگاه تهران، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور.

17. Alina Carare & Stephan Danninger (2008). Inflation Smoothing and the Modest Effect of VAT in Germany, IMF Working paper, European Department, July.

18. Christian Ebeke & Helene Ehrhart (2011). Does VAT reduce the Instability of Tax Revenues? CERDI, Etudes et Documents.

19. Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J. & V. Summers (2001). The Modern VAT, International Monetary Fund, November.

20. Gupta Sen, Abhijit (2007). Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries, IMF, Working paper, WP/08/184.

21. Kulis, danijela & Miljenovic, Zarko (1997). Estimate of Revenues from the Value Added Taxation in the Republic of Croatia, Institute of Public Finance, Occasional Paper, no.2.

22. Mahmud, M. N. & M. Ahmed (2012). Government Expenditure and Household Consumption in Bangladesh through the Lens of Economic Theories: an Empirical Assessment, MPRA Paper, No. 36035.

23. Michael Keen (2013). The Anatomy of the VAT, IMF working papar, WP/13/111, May.

24. Mick Thackray and Junji Ueda (2014). Report of the Findings from the Revenue Administration GAP Analysis Program — The Value-Added Tax GAP in Estonia, January.

25. Reckon (2009). Own Calculations of VAT Gap in Euro- based on Exchange Rates from the Eurostat.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]

26. Sancak, cemile. Ricardo, velloso & Jing, Xing (2010). Tax Revenue Response to the Business Cycle, IMF working papers.

27. Saurin, Shah & Christopher, Towe (1995). A U.S Value Added Tax – A Review of the Issues, International Manetary Fund.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-03-29]