

# تحلیل عملکرد، کارایی وصول و چالش‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در

ایران

حجت ایزدخواستی<sup>۱</sup>

عباس عرب مازار<sup>۲</sup>

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

## چکیده

گسترده‌گی و مصرفی بودن پایه مالیاتی، پایین بودن هزینه شناسایی و وصول و انتقال بار مالیاتی به مصرف‌کننده نهایی در اقتصاد از ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده است که اجرای کامل آن باعث افزایش کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده می‌شود. قانون مالیات بر ارزش افزوده با تمام مزیت‌هایی که می‌تواند در زمینه شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی، گسترش پایه مالیاتی و تشویق سرمایه‌گذاری و تولید داشته باشد، با چالش‌هایی در حوزه اجرایی مواجه بوده است. بر این اساس، در این تحقیق به تحلیل عملکرد، کارایی وصول و چالش‌های اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده در دوره اجرای آزمایشی در ایران پرداخته می‌شود. عملکرد درآمدی مالیات بر ارزش افزوده بیانگر این است که از اجرای آن تا پایان سال ۱۳۹۵، کل ارقام مالیات بر ارزش افزوده و عوارض برابر ۱۶۷ هزار میلیارد تومان بوده است. پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده نیز با استفاده از روش مکنزی (۱۹۹۱) و جدول داده-ستانده، ۴۰۴ هزار میلیارد تومان برآورد شده است. همچنین، نتایج بیانگر این است که نرخ استاندارد، معافیت‌ها، آستانه مالیاتی، شیوه اجرا و قوانین مالیاتی بر عملکرد و کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده اثرگذار بوده است. در نهایت، کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش مصرف، با لحاظ کردن معافیت‌ها و تعدیلات لازم در قانون مالیات بر ارزش افزوده ۵۵ درصد محاسبه شده است.

**واژه‌های کلیدی:** اصلاح نظام مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده، مدیریت نظام مالیاتی، اعتبار مالیاتی، کارایی وصول مالیاتی

۱. استادیار اقتصاد دانشکده اقتصاد و علوم سیاسی دانشگاه شهید بهشتی (نویسنده مسئول)، [h\\_izadkhashti@sbu.ac.ir](mailto:h_izadkhashti@sbu.ac.ir)

۲. دانشیار اقتصاد دانشکده اقتصاد و علوم سیاسی دانشگاه شهید بهشتی، [ab\\_arabmazar@sbu.ac.ir](mailto:ab_arabmazar@sbu.ac.ir)

## ۱- مقدمه

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره واردات، تولید، توزیع و مصرف و بر اساس درصدی از ارزش کالاهای فروخته شده یا خدمات ارائه شده در هر مرحله اخذ می‌گردد، تا نهایتاً به مصرف‌کننده نهایی منتقل شده و توسط وی پرداخت گردد (ضیائی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۴: ۲۴). تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران در سال ۱۳۸۷ و اجرای آزمایشی آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی و گسترش پایه مالیاتی بوده است، که نقش مهمی در شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی داشته است؛ اما برخی احکام مبهم قانون، اجرای ناصحیح آن، نبود بسترهای لازم برای اجرای کامل آن و عدم اطلاع کامل مؤدیان از این قانون و یا تفسیر پذیر بودن برخی احکام و امکان سلیقه‌ای اجرا شدن آن، برخی مشکلاتی اجرایی را به همراه داشته است. همچنین، معافیت گسترده برخی کالاها از پرداخت مالیات از یک طرف و عدم معافیت زنجیره پیشین آن‌ها از طرف دیگر، مشکل اساسی استرداد اعتبار مالیاتی فعالان اقتصادی و کد فروشی به عنوان برخی از چالش‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مطرح شده است. بر این اساس، این پژوهش به تحلیل عملکرد، کارایی وصول و چالش‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های اجرای آزمایشی آن می‌پردازد.

در ادامه، در بخش دوم، به مبانی نظری و پیشینه تحقیق مالیات بر ارزش افزوده در جهان پرداخته می‌شود. در بخش سوم، عملکرد نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران در مقایسه با کشورهای (OECD) تحلیل می‌شود. در بخش چهارم، به بیان مبانی نظری کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده در ایران پرداخته می‌شود. در بخش پنجم، کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده با در نظر گرفتن معافیت‌ها و تعدیلات لازم محاسبه شده است. در بخش ششم، به بررسی چالش‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در ایران پرداخته شده و در نهایت، نتیجه‌گیری و پیشنهادات سیاستی ارائه شده است.

## ۲- مبانی نظری

## ۲-۱- پایه و نرخ مالیات بر ارزش افزوده

پایه مالیات بر ارزش افزوده اولین گام در برآورد درآمد مالیات بر ارزش افزوده است. بر اساس مبانی نظری، مالیات بر ارزش افزوده به سه نوع<sup>۱</sup> تولیدی، درآمدی و مصرفی طبقه‌بندی می‌شود (ضیائی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۴: ۲۹):

۱. نظام مالیات بر ارزش افزوده را بر مبنای دو اصل مبدأ و مقصد می‌توان اجرا کرد. در اصل مبدأ، مالیات بر ارزش افزوده بر ارزش تمام محصولات مشمول مالیات که در داخل تولید می‌شود، اعمال می‌گردد. در اصل مقصد، مالیات بر ارزش افزوده بر ارزش تمام محصولاتی که در داخل مصرف می‌شوند، اعمال می‌شود.

- مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی بر کالاهای مصرفی و سرمایه‌ای اعمال می‌شود و به کالاهای سرمایه‌ای اعتبار مالیاتی تعلق نمی‌گیرد و مؤدیان مالیاتی نمی‌توانند مالیات پرداختی روی کالاهای سرمایه‌ای را از مالیات اخذ شده بر فروش کسر کنند. بنابراین، این روش انگیزه سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد و کمتر به کار گرفته می‌شود؛

- مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی، استهلاک را شامل نمی‌شود و مخارج سرمایه‌گذاری خالص مشمول مالیات می‌شود؛

- مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی، بر مبنای کالاها و خدمات مصرفی است و سرمایه‌گذاری و استهلاک از شمول پایه مالیاتی خارج می‌شود و پایه مالیاتی کاهش می‌یابد. مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی به لحاظ اینکه اختلال کمتری در تصمیمات سرمایه‌گذاری عاملان اقتصادی ایجاد می‌کند، بیشتر مورد توجه قرار گرفته شده است.

نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده در چهار دسته استاندارد (عمومی)، کمتر از استاندارد، بالای استاندارد و نرخ صفر طبقه‌بندی می‌شود (ضیائی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۴: ۴۸). در حالت کلی، بیشتر کالاها و خدمات با نرخ استاندارد مشمول مالیات می‌شوند و نرخ کمتر از استاندارد در موارد حمایتی اعمال می‌شود و مربوط به کالاهای مصرفی ضروری است که عمدتاً توسط اقشار کم درآمد مصرف می‌شوند. اعمال نرخ بالاتر از نرخ استاندارد نیز بر کالاهای مصرفی لوکس و تجملی اعمال می‌شود که عمدتاً توسط اقشار پردرآمد مصرف می‌شود. تولیدکننده یا عرضه‌کننده‌ای که کالای آن مشمول مالیات با نرخ صفر است، از پرداخت این مالیات معاف می‌شود و تمام پرداختی‌های وی بابت نهاده‌ها نیز به وی برگردانده می‌شود.

### ۳- پیشینه تحقیق

هان (۱۹۸۴) پایه مالیات بر ارزش افزوده در کره جنوبی را محاسبه کرده است. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که پایه مالیاتی در این کشور از سال (۱۹۷۷) که نظام مالیات بر ارزش افزوده اجرایی شده است، پیوسته در حال افزایش بوده است و در مدت ۵ سال پایه مالیاتی ۳۲ درصد رشد داشته است؛ در حالی که در این مدت تولید ناخالص داخلی به قیمت جاری ۲۴ درصد رشد داشته است. آگویره و شوم (۱۹۸۸)، پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده در مکزیک را به روش جمع ارزش افزوده هر بخش صنعتی در اقتصاد محاسبه کرده‌اند. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که پایه مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۹۸۳، ۵۱ درصد بوده است.

مکنزی (۱۹۹۱)، روشی را برای محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده از طریق تولید ناخالص داخلی ارائه

کرده است، که به عنوان مهم‌ترین مبنای محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده قرار گرفته است. در این روش، باید کل ارزش کالاها و خدماتی که مشمول معافیت و مشمول نرخ صفر می‌شوند، از پایه بالقوه مالیاتی خارج شوند. همچنین، پس از تعدیلات مربوط به کالاهای مصرفی معاف از مالیات و فروش کالاها و خدمات واسطه‌ای مشمول مالیات استفاده شده در بخش‌های معاف، پایه مالیات بر ارزش افزوده محاسبه می‌شود. جنکینز و کو (۲۰۰۰)، در مقاله‌ای پایه‌ای، مالیات بر ارزش افزوده بر اساس ارزش کالاها و خدمات خریداری شده به وسیله مصرف‌کننده نهایی در نیپال را برآورده کرده‌اند. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که پایه مالیاتی با استفاده از ارزش فروش محصولات در سطح مصرف‌کننده نهایی کمتر از ۲۰ درصد تولید ناخالص داخلی بوده است.

جوشا و یاتین (۲۰۰۵)، به بررسی عوامل مؤثر بر کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده<sup>۱</sup> در ۴۴ کشور به روش داده‌های پانل در دوره (۱۹۹۹-۱۹۷۰) پرداخته‌اند. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که ثبات سیاسی، سهولت مشارکت سیاسی، شهرنشینی، باز بودن اقتصاد، اثر مثبت و سهم بخش کشاورزی در اقتصاد اثر منفی بر کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده داشته است. مینه (۲۰۰۷)، با استفاده از روش جنکینز و یانکو و جدول داده-ستانده در سال ۲۰۰۰، مقدار بالقوه مالیات بر ارزش افزوده را برای رومانی در سال ۲۰۰۴ تخمین زده‌اند و از طریق آن میزان تمکین مالیاتی را که از نسبت درآمد بالفعل و بالقوه حاصل می‌شود، ۵۵/۴ درصد محاسبه کرده است.

سوبوتوویکوا، بلکوا و جانوسکوا (۲۰۱۴)، به بررسی عملکرد مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای OECD پرداخته‌اند. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که عملکرد و کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده در این کشورها به نرخ‌های مالیاتی، معافیت‌ها، آستانه مالیاتی، قوانین مالیاتی و ظرفیت‌ها و توانایی سازمان مالیات‌ستانی بستگی دارد.

ایدا (۲۰۱۷)، به برآورد درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده و کارایی وصول مالیاتی در کشورهای اتحادیه اروپا و ژاپن در دوره (۲۰۱۴-۲۰۰۰) پرداخته است. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده با شکاف تولید همبستگی دارد.

پروین و پیرو (۱۳۷۴)، پایه مالیات بر ارزش افزوده را طی برنامه اول توسعه به روش تولید برآورد کرده‌اند. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که معافیت‌های مالیاتی باعث شده تا به طور متوسط ۵۷/۵ درصد از تولید ناخالص داخلی در برنامه اول توسعه پایه مالیاتی را تشکیل دهد. پیرو و صمدپور (۱۳۸۵)، با استفاده از جدول داده و ستانده به برآورد پایه مالیاتی به روش تولید در طول برنامه دوم توسعه پرداخته‌اند. نتایج حاصل از آن

بیانگر این است که پایه مالیاتی به طور متوسط حدود ۵۴ درصد تولید ناخالص داخلی بوده است. خالقی رخنه، زاهد مهر و عموری (۱۳۹۱)، پایه مالیات بر ارزش افزوده را با استفاده از جدول داده - ستانده در ایران در سال ۱۳۸۶ برآورد کرده‌اند. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که پایه مالیات بر ارزش افزوده ۴۴ درصد تولید ناخالص داخلی برآورد شده است.

بود و نکوآمال کرمانی (۱۳۹۶)، با استفاده از روش اقتصاد کلان، پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده را بر اساس درصدی از تولید ناخالص داخلی در دوره ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ محاسبه کرده‌اند. شکاف درآمدی مالیات بر ارزش افزوده را معادل ۳۱/۴۳ درصد و ضریب کارایی نظام مالیات بر ارزش افزوده را ۶۹ درصد محاسبه کرده‌اند.

#### ۴- حقایق آشکار شده

در سال ۲۰۱۷، بیش از ۱۶۵ کشور در جهان، مالیات بر ارزش افزوده (یا مالیات بر کالاها و خدمات) را اجرا نمودند<sup>۱</sup>.

در اغلب کشورها از جمله جامعه اقتصادی اروپا<sup>۲</sup> (EC) ساختار نرخ‌گذاری دو یا چندگانه اعمال می‌شود. این ساختار شامل یک نرخ عمومی (استاندارد) بر کالاها و خدمات و یک نرخ پایین‌تر از آن است که بر مواد غذایی، دارو، سوخت منازل، کتاب‌ها، مجلات و حمل و نقل عمومی اعمال می‌شود. در جدول (۱)، نرخ‌های استاندارد، سایر نرخ‌های تخفیفی، سهم درآمد مالیات بر ارزش افزوده در تولید و کل مالیات‌ها و کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده در روش مصرفی در کشورهای (OECD) گزارش شده است:

۱. سابقه مالیات بر ارزش افزوده به جنگ جهانی اول بر می‌گردد. در سال ۱۹۲۰، مالیات بر ارزش افزوده توسط فون زیمنس (Von Siemens) در جهت تأمین هزینه‌های دولت آلمان معرفی شد. سپس، آدامز (Adams) در سال ۱۹۲۱ پایه مالیاتی مشابهی را بر اساس روش فاکتورنویسی - اعتباری (Sales & Turnover Taxes) در آمریکا مطرح کرد. موریس لوره (Maurice Laure) نیز نقش قابل توجهی در توسعه مفهومی این سیستم مالیاتی در فرانسه داشت و از وی به عنوان پدر مالیات بر ارزش افزوده نام برده می‌شود. دانمارک در سال ۱۹۶۷، آلمان غربی در سال ۱۹۸۶، هلند در سال ۱۹۶۹، لوکزامبورگ در سال ۱۹۷۰، بلژیک در سال ۱۹۷۱، ایرلند در سال ۱۹۷۲، ایتالیا در سال ۱۹۷۳ و انگلستان در سال ۱۹۷۳ اقدام به وضع مالیات بر ارزش افزوده کردند. در دهه‌های بعدی کشورهای دیگری از قبیل برزیل، اروگوئه، مکزیک، آرژانتین، شیلی، ساحل عاج، آمریکا، ژاپن، استرالیا، نروژ، سوئد، الجزایر، مغرب و تونس نظام مالیات بر ارزش افزوده را جایگزین برخی مالیات‌های دیگر از قبیل مالیات بر فروش کالاها، کارخانه‌ای، مالیات بر کل فروش و مالیات بر درآمد شرکت‌ها کردند (تایل، ۱۹۹۱). در سال‌های اخیر مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای بوسنی (۲۰۰۶)، گویان (۲۰۰۷)، تاجیکستان (۲۰۰۷)، ایران (۲۰۰۸)، لاتوس (۲۰۰۹) و کنگو (۲۰۱۲) نیز اجرا شده است. در اواسط دهه ۱۹۶۰ جامعه اروپا به منظور هماهنگ‌سازی نظام مالیاتی و بهبود جریان کالاها و خدمات، تمام کشورهای عضو را مکلف به پذیرفتن ساختار مالیات بر ارزش افزوده کرد و نیز پذیرش این مالیات را به عنوان یکی از پیش‌نیازهای لازم به منظور عضویت در جامعه اروپا قرار داد. بر این اساس، در دهه ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰ بسیاری از اعضای جامعه مشترک کشورهای اروپایی این مالیات را پذیرفتند (ضیائی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۴: ۲۳). تعداد کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده بر حسب منطقه در جدول (۱)، پیوست ارائه شده است.

2. European Community

جدول (۱) - نرخ، درآمد مالیاتی و کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای (OECD)

کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده	مالیات بر ارزش افزوده (%TAX)	مالیات بر ارزش افزوده (%GDP)	سایر نرخها (درصد)	نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده (درصد)						کشور
				۲۰۱۷	۲۰۱۵	۲۰۱۰	۲۰۰۵	۲۰۰۰	۱۹۹۵	
۰/۴۹	۱۲/۶	۳/۵	۰	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰	-	-	استرالیا
۰/۵۹	۱۸	۷/۷	۱۳،۱۰	۲۰	۲۰	۲۰	۲۰	۲۰	۲۰	اتریش
۰/۴۷	۱۵/۳	۶/۹	۶،۰ ۱۲	۲۱	۲۱	۲۱	۲۱	۲۱	۲۰/۵	بلژیک
۰/۴۹	۱۳/۵	۴/۲	۰	۵	۵	۵	۷	۷	۷	کانادا
۰/۶۳	۴۱/۶	۸/۲	۵،۳ ۱۱،۶ ۱۳	۱۹	۱۹	۱۹	۱۹	۱۸	۱۸	شیلی
۰/۵۸	۲۲/۴	۷/۴	۱۰،۰ ۱۵	۲۱	۲۱	۲۰	۱۹	۲۲	۲۲	چک
۰/۵۹	۱۹/۲	۹/۵	۰	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	دانمارک
۰/۷۰	۲۶/۴	۸/۶	۹،۰ ۱۴	۲۰	۲۰	۲۰	۱۸	۱۸	۱۸	استونی
۰/۵۴	۲۱	۹/۲	۱۰،۰ ۱۴	۲۴	۲۴	۲۲	۲۲	۲۲	۲۲	فنلاند

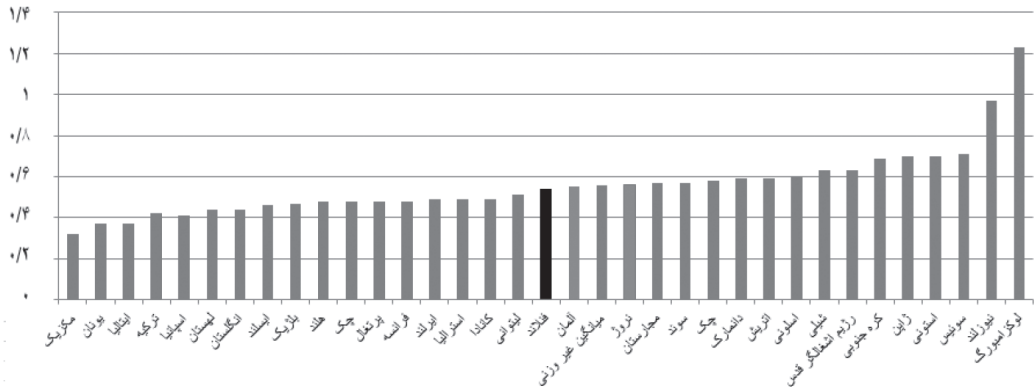
۰/۴۸	۱۵/۲	۶/۹	۲/۱ ۵/۵ ۱۰	۲۰	۲۰	۱۹/۶	۱۹/۶	۲۰/۶	۲۰/۶	فرانسه
۰/۵۵	۱۹	۷	۷	۱۹	۱۹	۱۹	۱۶	۱۶	۱۵	آلمان
۰/۳۷	۲۰	۷/۱	۱۳٫۶	۲۴	۲۳	۱۹	۱۸	۱۸	۱۸	یونان
۰/۵۷	۲۴/۵	۹/۴	۱۸٫۵	۲۷	۲۷	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	مجارستان
۰/۴۶	۲۰/۸	۸/۱	۱۱٫۰	۲۴	۲۴	۲۵/۵	۲۴/۵	۲۴/۵	۲۴/۵	ایسلند
۰/۴۹	۲۰/۸	۶	۹٫۰ ۱۳/۵	۲۳	۲۳	۲۱	۲۱	۲۱	۲۱	ایرلند
۰/۶۳	۲۵/۷	۸	۰	۱۷	۱۸	۱۶	۱۷	۱۷	۱۷	رژیم اشغالگر قدس
۰/۳۷	۱۳/۸	۶	۵٫۴ ۱۰	۲۲	۲۲	۲۰	۲۰	۲۰	۱۹	ایتالیا
۰/۷۰	۱۲/۲	۳/۹	-	۸	۸	۵	۵	۵	۳	ژاپن
۰/۶۹	۱۷/۲	۴/۲	۰	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰	کره جنوبی
۱/۲۳	۱۹/۶	۷/۵	۸٫۳ ۱۴	۱۷	۱۷	۱۵	۱۵	۱۵	۱۵	لوکزامبورگ
۰/۳۲	۲۵/۶	۳/۹	۰	۱۶	۱۶	۱۶	۱۵	۱۵	۱۰	مکزیک
۰/۴۸	۱۷/۲	۶/۴	۶٫۰	۲۱	۲۱	۱۹	۱۹	۱۷/۵	۱۷/۵	هلند
۰/۹۷	۲۹/۹	۹/۷	۰	۱۵	۱۵	۱۲/۵	۱۲/۵	۱۲/۵	۱۲/۵	نیوزلند
۰/۵۶	۲۰	۷/۷	۱۰٫۰ ۱۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۳	۲۳	نروژ
۰/۴۴	۲۲/۲	۷/۱	۸٫۵ ۰	۲۳	۲۳	۲۲	۲۲	۲۲	۲۲	لهستان
۰/۴۸	۲۴/۸	۸/۵	۱۳٫۶	۲۳	۲۳	۲۰	۱۹	۱۷	۱۷	پرتغال
۰/۵۸	۲۱/۳	۶/۶	۱۰٫۰	۲۰	۲۰	۱۹	۱۹	۲۳	۲۵	اسلواکی





بر اساس نمودار (۲)، متوسط کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای OECD در سال ۲۰۱۴ برابر ۵۶ درصد بوده است. کمترین کارایی مربوط به مکزیک و ۰/۳۲ درصد بوده است. بیشترین کارایی مربوط به لوکزامبورگ و ۱/۲۳ درصد بوده است.

### نمودار (۲) - نسبت کارایی مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای OECD



منبع: Consumption Tax Trends in OECD، 2016

### ۵- عملکرد نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران

در مراحل مختلف اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده، معیار دوگانه شامل نوع فعالیت و آستانه فروش در دامنه یک تا سه میلیارد ریال در سال در نظر گرفته شده است. در مواد (۱۲) و (۱۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده، کالاها و خدمات معاف و یا مشمول مالیات با نرخ صفر مشخص شده‌اند. مقایسه فهرست کالاها و خدمات معاف، مشمول با نرخ صفر و تخفیف مالیاتی در ایران و سایر کشورهای اجرا کننده مالیات بر ارزش افزوده، بیانگر این است که تفاوت‌هایی در این زمینه وجود دارد:

۱- در سیستم مالیات بر ارزش افزوده ایران، تخفیف مالیاتی برای بعضی از کالاها و خدمات پیش‌بینی نشده است<sup>۳</sup>، در حالی که در تجربه برخی کشورها در اجرای این نوع مالیات، به منظور کاهش اثر تنازلی مالیات

۱. لایحه مالیات بر ارزش افزوده برای اولین بار در دی ماه ۱۳۶۶ مطرح شد، اما سرانجام قانون مالیات بر ارزش افزوده در ۵۳ ماده و ۴۷ تبصره در تاریخ ۱۳۸۷/۲/۱۷ در کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی تصویب و در مهرماه ۱۳۸۷ اجرای آزمایشی آن به مدت ۵ سال به دولت ابلاغ شد. بعد از پایان دوره آزمایشی ۵ ساله، در سال‌های ۱۳۹۴ و ۱۳۹۵ نیز بر مبنای بند «ب» تبصره ۶ قانون بودجه سالانه، مدت اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده تمدید شده است. همچنین، با توجه به نبود فرصت کافی برای تصویب لایحه مالیات بر ارزش افزوده تا پایان سال ۱۳۹۶، دولت در بند «ب» تبصره ۶ قانون بودجه سال ۱۳۹۷ مجوز تمدید مهلت اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده را تا زمان تصویب قانون جدید درخواست کرده است.

۲. کالاها و خدمات مشمول معافیت‌های مالیاتی و مشمول نرخ صفر در ایران در جدول (۲) در پیوست گزارش شده است.

۳. بررسی تجربه کشورهای مختلف بیانگر این است که بدلیل بروز برخی چالش‌ها و مشکلات اجرایی، اغلب این کشورها سال‌های اول اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده را با یک نرخ غیر صفر شروع کرده‌اند و پس از استقرار کامل آن، نظام چند نرخ محدود را تجربه کرده‌اند. بنابراین، نظام چند نرخ در سال‌های اجرای آزمایشی لحاظ می‌شد، احتمال بروز مشکلات و چالش‌های اجرایی در حوزه تولید و اصناف کاهش پیدا می‌کرد.

بر ارزش افزوده، برخی کالاها و خدمات مشمول مالیات از تخفیف مالیاتی نیز برخوردار شده‌اند؛

۲- در نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران، کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر صرفاً برای کالاها و خدمات صادراتی در نظر گرفته شده‌است. این در حالی است که در کشورهای منتخب، علاوه بر صادرات کالاها و خدمات، بخش قابل توجهی از کالاها و خدمات با مختصات اقتصادی خاص نیز مشمول نرخ صفر شده‌اند. مهم‌ترین آن‌ها مربوط به بخش اکتشاف و استخراج نفت و گاز، عرضه کالاها و خدمات به منظور سرمایه‌گذاری، فروش کالاها و خدمات در قلمرو گمرکی مناطق آزاد و حمل و نقل بار در حوزه بین‌المللی است؛

۳- مقایسه دامنه کالاها و خدمات مشمول معافیت مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران در مقایسه با کشورهای دیگر، بیان‌کننده این واقعیت است که دامنه معافیت مالیاتی در ایران بسیار گسترده‌تر است. دلیل این امر این است که بخش قابل توجهی از کالاها و خدماتی که باید در بخش‌های مشمول نرخ صفر و تخفیف مالیاتی قرار می‌گرفتند، در بخش معافیت مالیاتی قرار گرفته‌اند و باعث افزایش اثر تنازلی مالیات بر ارزش افزوده در ایران شده است.

سازمان امور مالیاتی کشور، در راستای اجرای مرحله‌ای قانون مالیات بر ارزش افزوده با صدور فراخوان‌های مختلف در طی ۷ مرحله، بخش قابل توجهی از فعالان اقتصادی را مشمولین اجرای این قانون کرده است. مشمولین هفت مرحله ثبت نام نظام مالیات بر ارزش افزوده در جدول (۲) مشخص شده است:

#### جدول (۲) - مشمولین هفت مرحله ثبت نام نظام مالیات بر ارزش افزوده در دوره

(۱۳۸۷/۷/۱ تا ۱۳۹۵/۷/۱)

مراحل	مشمولین ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده
مرحله اول ۱۳۸۷/۷/۱	۱- کلیه واردکنندگان؛ ۲- کلیه صادرکنندگان؛ ۳- کلیه فعالان اقتصادی که مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات آن‌ها در سال ۱۳۸۶ سه میلیارد ریال و یا بیش از یک میلیارد و دویست پنجاه میلیون ریال در پنج ماهه آغازین سال ۱۳۸۷ بوده است. واحدهای صنفی که دارای شخصیت حقیقی بوده و تابع شورای اصناف کشور می‌باشند، از این بند شرایط مشمولیت مرحله اول ثبت نام مستثنی شده‌اند.

<p>شاغلین به فعالیت در هریک از موضوعات مندرج در بند (الف) ماده (۹۶) قانون مالیات‌های مستقیم- به جز فعالیت‌های معاف موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده، مشمول مرحله دوم ثبت‌نام و اجرای این نظام مالیاتی شده‌اند. این فعالیت‌ها عبارتند از: ۱- کارخانه‌ها و واحدهای تولیدی که برای آن‌ها جواز تأسیس و پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه ذی‌ربط صادر شده یا می‌شود؛ ۲- بهره‌برداران معادن؛ ۳- ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی، حسابداری و دفترداری و خدمات مالی؛ ۴- حسابداران رسمی شاغل و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران؛ ۵- ارائه‌دهندگان خدمات مدیریتی و مشاوره‌ای؛ ۶- ارائه‌دهندگان انواع خدمات انفورماتیک و رایانه‌ای اعم از سخت افزاری، نرم‌افزاری و طراحی سیستم؛ ۷- هتل‌ها و هتل‌های سه ستاره و بالاتر؛ ۸- بنکداران، عمده‌فروش‌ها، فروشگاه‌های بزرگ، واسطه‌های مالی، نمایندگان توزیع کالاهای داخلی و وارداتی و صاحبان انبارها؛ ۹- نمایندگان مؤسسه‌های تجاری و صنعتی، اعم از داخلی و خارجی؛ ۱۰- مؤسسات حمل و نقل موتوری و باربری دارای مجوز از مراجع ذیربط، زمینی، دریایی و هوایی باربری (به استثناء واحدهایی که صرفاً به امر حمل و نقل مسافر اشتغال دارند)؛ ۱۱- مؤسسات مهندسی و مهندسی مشاور؛ ۱۲- مؤسسات تبلیغاتی و بازاریابی.</p>	<p>مرحله دوم ۱۳۸۸/۷/۱</p>
<p>کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که بر اساس شرایط مراحل اول و دوم ثبت نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده نشده‌اند و در سال‌های ۱۳۸۷ یا ۱۳۸۸، مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات آن‌ها سه میلیارد ریال و بالاتر بوده است، را مشمول مرحله سوم ثبت نام و اجرای قانون قرار داده است. اشخاصی که شاغل در فعالیت‌های صرفاً معاف موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند و همچنین، اشخاص حقیقی مشمولین بندهای «ب» و «ج» ماده (۹۶) قانون مالیات‌های مستقیم که به صورت صنفی فعالیت می‌کنند و تابع شورای اصناف کشور هستند، از ثبت نام در این مرحله معاف شده‌اند.</p>	<p>مرحله سوم ۱۳۸۹/۱/۱</p>

<p>کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که در مراحل اول، دوم و سوم ثبت نام مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده نشده اند، در صورتی که شاغل در فعالیتهای موضوع بند «ب» ماده «۹۶» قانون مالیاتهای مستقیم محسوب می-شده اند. این گروه عبارتند از: ۱- صاحبان کارگاه های صنعتی (اعم از صنفی و غیر صنفی که دارای حداقل برق سه فاز ۵۰ آمپر باشد)؛ ۲- فروشندگان طلا و جواهر و سایر فلزات زینتی (شامل پلاتین و نقره)؛ ۳- فروشندگان آهن آلات و سایر فلزات؛ ۴- صاحبان تالارهای پذیرائی و رستوران ها؛ ۵- صاحبان مثل ها و هتل های یک و دو ستاره و هتل آپارتمان ها؛ ۵- صاحبان نمایشگاه ها و فروشگاه های خودرو و بنگاه معاملات املاک؛ ۶- صاحبان تعمیرگاه های مجاز خودرو؛ ۷- چاپخانه داران؛ ۸- صاحبان دفاتر اسناد رسمی؛ ۹- صاحبان مراکز ارتباطات رایانه ای، دفاتر خدمات ارتباطی (دفتر خدمات مشترکین تلفن همراه و آژانس های پستی) و دفاتر خدمات دولت الکترونیک (پلیس+۱۰) و دفاتر خدمات الکترونیک شهر؛ ۱۱- صاحبان دفاتر خدمات مسافرتی و جهانگردی؛ ۱۲- صاحبان سینماها، تماشاخانه ها و مکان های تفریحی و ورزشی</p>	<p>مرحله چهارم ۱۳۸۹/۷/۱</p>
<p>کلیه اشخاص حقوقی که بر اساس شرایط مرحله اول، دوم، سوم و چهارم ثبت نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده نشده اند، در صورتی که در هر یک از سال های ۱۳۸۷، ۱۳۸۸ یا ۱۳۸۹ مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات (غیرمعاف یا معاف و غیرمعاف) آن ها یک میلیارد ریال و بیشتر بوده است. همچنین کلیه اشخاص حقوقی که قبل یا بعد از سال ۱۳۹۰ ایجاد، تأسیس و به ثبت رسیده و حائز شرایط مذکور در فراخوان های قبلی نگردیده بودند، در صورتی که مجموع فروش کالا و ارائه خدمات آن ها در سال ۱۳۹۰ یا سال های بعد، به یک میلیارد ریال و بیشتر برسد، از اولین دوره مالیاتی بعد از رسیدن به آستانه مذکور، مشمول مرحله پنجم ثبت نام و اجرای قانون قرار می گرفتند. اشخاص حقوقی که صرفاً به فعالیت عرضه کالا و ارائه خدمات معاف موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده اشتغال دارند، از ثبت نام در این مرحله مستثنی هستند.</p>	<p>مرحله پنجم ۱۳۹۰/۰۷/۱</p>

<p>اشخاص حقوقی و همچنین حقیقی (صرفنظر از مبلغ فروش سالانه) موضوع ماده «۹۵» قانون مالیات های مستقیم که به فعالیت های چلوکبابی ها، سالن های غذاخوری، سفره خانه های سنتی و اغذیه فروشی های زنجیره ای با مالکیت واحد و یا نام و نشان و عنوان تجاری واحد، فارغ از مساحت محل کسب و کار و نوع مجوز می پردازند، در این مرحله مشمول ثبت نام و اجرای قانون قرار گرفته اند.</p>	<p>مرحله ششم ۱۳۹۴/۱/۱</p>
<p>کلیه اشخاص حقوقی فعال با هر حجم از فروش و یا درآمد (حاصل از کالاها و خدمات) به استثنای اشخاص حقوقی فعالیت های صرفاً معاف موضوع ماده «۱۲» قانون مالیات بر ارزش افزوده که به موجب فراخوان های مرحله اول تا ششم، تاکنون برای اجرای قانون فراخوانده نشده اند، مشمول اجرای قانون شده اند. اشخاص حقوقی که بعد از تاریخ اجرای فراخوان نیز ایجاد، تأسیس و به ثبت می رسند و یا شروع به انجام فعالیت می کنند، در صورت فعالیت با هر حجم از فروش و یا درآمد (کالا و خدمت) از اولین دوره مالیاتی بعد از شروع فعالیت (عرضه کالا و ارائه خدمات) مشمول اجرای قانون شده اند.</p>	<p>مرحله هفتم ۱۳۹۵/۷/۱</p>

منبع: یافته های تحقیق بر اساس سامانه مالیات بر ارزش افزوده (www.evat.ir)

نرخ استاندارد اولیه مالیات بر ارزش افزوده در ایران در سال اول اجرای آزمایشی ۳ درصد مقرر شده است و بر اساس تبصره ۲ ماده (۱۱۷) قانون برنامه پنجم توسعه ایران، مقرر شد تا نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده از سال اول برنامه، سالانه یک درصد افزایش یابد؛ به گونه ای که در پایان برنامه پنجم توسعه در سال (۱۳۹۳) به ۸ درصد برسد. در سال (۱۳۹۴) و (۱۳۹۵) نیز بر مبنای بند «ب» تبصره ۶ قانون بودجه سالیانه، مدت اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده تمدید شد و نرخ آن به ۹ درصد رسید و نرخ ۹ درصد برای سال (۱۳۹۶) نیز تمدید شد.

بر اساس گزارش سازمان امور مالیاتی کشور، از زمان اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران در نیمه دوم مهرماه سال (۱۳۸۷) تا پایان شش ماهه اول سال (۱۳۹۴)، در مجموع حدود ۵۲۴ هزار مؤدی مشمول ثبت نام و اجرای این قانون شده اند و از این تعداد مؤدی، حدود ۶/۲ میلیون اظهارنامه مالیاتی در فرآیندهای مختلف تسلیم سازمان امور مالیاتی شده است. نکته ای که باید به آن توجه شود، این است که سازمان امور مالیاتی هنوز مشخص نکرده است که راهبرد این سازمان در خصوص گسترش دامنه مشمولین موضوع این قانون تا کجا خواهد بود؛ یا اینکه، دامنه شمول این قانون تا چه سطحی از فعالیت ها است. مشخص شدن این موارد می تواند انتظارات دستگاه های نظارتی از سازمان امور مالیاتی، دوره زمانی مورد

نیاز و امکانات و بسترهای مربوط به مراحل بعدی را مشخص کند. مجموع درآمدهای وصولی مربوط به مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات، مالیات و عوارض شماره‌گذاری خودرو، نقل و انتقال خودرو، فروش فرآورده‌های نفتی، سیگار و محصولات دخانی، عوارض خروج از کشور، عوارض سهم شهرداری‌ها و دهیاری‌ها و معوقه قانون موسوم به قانون تجمیع است. بر اساس گزارش سازمان امور مالیاتی کشور از مهر ۱۳۸۷ تا پایان ۱۳۹۴، در مجموع حدود ۷ میلیون و چهارصد هزار اظهارنامه مالیاتی مربوط به قانون مالیات بر ارزش افزوده از طرف مؤدیان تسلیم سازمان امور مالیاتی شده است. کل ارقام مالیات بر ارزش افزوده و عوارض در این دور ۱۴۰/۹ هزار میلیارد تومان بوده که ۴۹ هزار میلیارد تومان آن مربوط به عوارض بوده است.<sup>۱</sup> درآمد مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۹۴ برابر ۲۴ هزار میلیارد تومان، در سال ۱۳۹۵ برابر ۳۳ هزار میلیارد تومان و شش ماهه اول ۱۳۹۶ برابر ۱۸ هزار میلیارد تومان بوده است. مجموع مالیات بر ارزش افزوده از مهرماه ۱۳۸۷ تا مهرماه ۱۳۹۶ برابر ۱۲۲۸۶۲ میلیارد تومان بوده است. سهم مالیات بر ارزش افزوده از مجموع درآمدهای مالیاتی در سال ۱۳۹۵، بدون عوارض ۲۶ درصد و با عوارض ۳۳ درصد بوده است.

ارقام عملکردی سال‌های ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ از ارقام مصوب مالیات بر ارزش افزوده بیشتر بوده است.<sup>۲</sup> دلیل این امر، ثبت نام مؤدیان جدید و اضافه شدن گروه‌های جدیدی از مؤدیان مالیاتی به عنوان مشمولین قانون ذکر می‌شود. دلیل دیگر، تکمیل بانک اطلاعات اقتصادی سازمان امور مالیاتی کشور به واسطه دریافت اطلاعات متقابل برخی فعالان اقتصادی از فعالان اقتصادی دیگری است که مشمول بوده و ثبت نام کرده‌اند. در نهایت، اینکه برخی مؤدیان مالیاتی به دلایل مختلفی قواعد مربوط به اجرای قانون را به درستی رعایت نکرده و در سنوات بعد و در زمان رسیدگی، مشمول مالیات شده و ملزم به پرداخت جرائم مربوطه شده‌اند.

در سال ۱۳۹۳ سهم مالیات بر ارزش افزوده از مالیات بر کالاها و خدمات ۷۷/۴ درصد و از مجموع درآمدهای مالیاتی حدود ۲۹/۱ درصد بوده است. ارزش درآمدهای ناشی از مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۹۳ نسبت به سال ۱۳۹۲ تقریباً ۶۲/۱ درصد رشد داشته و با سهم ۱۳ درصدی در رشد ۴۳/۳ درصدی درآمدهای مالیاتی در سال ۱۳۹۳ بالاترین نقش را ایفا کرده است. در جدول (۳)، شاخص‌های مالیاتی مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده در دوره (۱۳۸۷-۱۳۹۳) گزارش شده است.

۱. ارقام عملکردی مالیات و عوارض مربوط به قانون مالیات بر ارزش افزوده از ابتدای اجرای قانون تا پایان سال (۱۳۹۴) در جدول (۴) پیوست گزارش شده است.

۲. ارقام مصوب بودجه و عملکرد مالیات بر ارزش افزوده طی دوره مهرماه (۱۳۸۷) تا پایان سال (۱۳۹۴) در جدول (۵) پیوست گزارش شده است.

## جدول (۳) - شاخص های مالیاتی مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده در دوره (۱۳۸۷-۱۳۹۳)

سال	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳
نسبت مالیات بر ارزش افزوده به کل درآمدهای مالیاتی (درصد)	۱/۷	۸	۱۰/۱	۱۱/۷	۱۷	۲۵/۱	۲۹/۱
نسبت مالیات بر ارزش افزوده به مالیات بر کالاها و خدمات (درصد)	۱۵/۳	۵۶/۸	۵۵/۱	۵۴/۴	۷۶/۸	۷۵/۵	۷۷/۴
نسبت مالیات بر ارزش افزوده به GDP (درصد)	۰/۰۶	۰/۰۴۱	۰/۰۴۴	۰/۰۵۲	۰/۰۷۶	۱/۱	۱/۲

منبع: گزارش های عملکرد مالی دولت، معاونت نظارت مالی و خزانه داری کل کشور

## ۴- کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده در ایران

یکی از شاخص های اندازه گیری عملکرد مالیات بر ارزش افزوده، کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده<sup>۱</sup> است که به آن نسبت بهره وری<sup>۲</sup> نیز گفته می شود و به شیوه تولید و مصرف محاسبه می شود. کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش تولیدی در زمان  $t$  از تقسیم سهم درآمد مالیات بر ارزش افزوده در تولید ناخالص داخلی بر نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده و به صورت رابطه زیر محاسبه می شود (اربیل و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۱: ۴۰):

$$PVAT_P = \frac{VAT_t}{SR_t \times GDP_t} \quad (1)$$

که در آن کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش تولیدی است و به صورت درصد بیان می شود، درآمد مالیات بر ارزش افزوده محقق شده به عنوان عملکرد نظام مالیات بر ارزش افزوده، نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده و تولید ناخالص داخلی به عنوان پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده در زمان است. هرچه این نسبت پایین تر باشد، نشان دهنده کاهش درآمد مالیات بر ارزش افزوده به صورت معافیت ها، کاهش نرخ ها یا اجرای ناقص آن در عمل می باشد. این نسبت بیانگر درصد افزایش در سهم درآمد مالیات

1. Collection Efficiency of the Value Added Tax

2. Productivity Ratio

3. Erbill et al.

بر ارزش افزوده در تولید ناخالص داخلی در نتیجه یک درصد افزایش در نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده است. اگرچه، کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک ابزار برای ارزیابی مالیات بر ارزش افزوده مورد استفاده قرار می‌گیرد، اما این شاخص دارای محدودیت‌هایی است. به عنوان مثال، لحاظ نشدن فعالیت‌های غیر رسمی در محاسبه تولید ناخالص داخلی و یا اشتباهات ناشی از اندازه‌گیری تولید ناخالص داخلی باعث ایجاد تورش می‌شود. بنابراین، به دست آوردن نسبت کارایی کامل به شیوه تولیدی از طریق اعمال یک نرخ یکنواخت، همراه‌کننده است. روش واقعی‌تر که عملکرد مالیات بر ارزش افزوده را به صورت واقعی‌تر نشان می‌دهد، استفاده از مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف است که در آن کالاهای غیر مصرفی مانند سرمایه‌گذاری از پایه مالیات حذف می‌شود. برای این منظور، شاخص دیگری با عنوان کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش مصرف استفاده می‌شود، که از تقسیم سهم درآمد مالیات بر ارزش افزوده در مصرف بر نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده در زمان، به صورت رابطه زیر محاسبه می‌شود:

$$PVAT_C = \frac{VAT_t}{SR_t \times FC_t} \quad (۲)$$

که در آن  $FC_t$  مخارج مصرفی نهایی مشمول مالیات بر ارزش افزوده به عنوان پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده در زمان  $t$  است. با توجه به اینکه تولید ناخالص داخلی از کل مصرف (مصرف بخش خصوصی و هزینه‌های دولت) بزرگ‌تر است. شاخص کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش مصرف همواره از شاخص کارایی وصول مالیاتی به روش تولید، بیشتر است. چنانچه این نسبت برابر ۱۰۰ حاصل شود، می‌توان بیان کرد که یک نرخ مالیات یکنواخت بر کل مصرف وضع شده است. شاخص غیر از ۱۰۰ به معنی انحراف از اجرای یک نرخ واحد بر روی کل مصرف خصوصی است. اعمال نرخ صفر بر روی برخی کالاها (از قبیل کالاهای صادراتی)، کارایی وصول مالیات را به کمتر از ۱۰۰ درصد کاهش می‌دهد. از طرف دیگر، لحاظ کردن کالاهای سرمایه‌ای در پایه مالیاتی و یا شکست زنجیره‌ای مالیات بر ارزش افزوده که ممکن است باعث مالیات مضاعف بر کالاهای واسطه‌ای و نهایی شود، کارایی وصول مالیات را به بیش از ۱۰۰ درصد افزایش می‌دهد.

در ادامه به روش‌های برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده پرداخته می‌شود تا با استفاده از آن‌ها بتوان کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده را محاسبه کرد. تخمین پایه مالیات بر ارزش افزوده، با استفاده از دو روش تولیدی و مصرفی صورت می‌گیرد. در برآورد پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده به روش تولیدی،



تمام کالاهای مصرفی و سرمایه‌های مشمول مالیات هستند و پایه مالیات بر ارزش افزوده برابر است با:

$$B_{VAT-P} = GDP_t = C_t + I_t + G_t + (X_t - M_t) \quad (۳)$$

که در آن GDP تولید ناخالص داخلی، C مخارج مصرفی، I مخارج سرمایه‌گذاری، G مخارج دولت، X صادرات و M واردات کالاها و خدمات در زمان t است.

در ایران مالیات بر ارزش افزوده بر اساس اصل هدف (اصابت به مصرف داخلی) بنا شده است. نقطه شروع محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده در روش مصرفی، تولید ناخالص داخلی است، اما لازم است که تعدیلاتی در آن صورت گیرد. با توجه به اینکه در مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی، سرمایه‌گذاری مشمول نرخ صفر است، از پایه مالیاتی کسر می‌شود. همچنین، صادرات کالاها و خدمات در خارج از کشور و واردات کالاها و خدمات در داخل کشور مصرف می‌شود؛ بنابراین، صادرات از پایه مالیاتی کسر و واردات به پایه مالیاتی افزوده می‌شود و پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی مبتنی بر اصل هدف برابر است با:

$$B_{VAT-C} = GDP_t - I_t - (X_t - M_t) = C_t + G_t \quad (۴)$$

همچنین، برخی مشاغل و کالاها و خدمات در نظام مالیات بر ارزش افزوده مشمول معافیت یا مشمول نرخ صفر می‌شوند. بنابراین، لازم است در محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده به روش تولیدی و مصرفی تعدیلاتی بر اساس نوع معافیت (معافیت یا نرخ صفر) و آستانه مالیاتی صورت گیرد. در روش تولیدی، پس از تعدیل بر اساس معافیت‌های مالیاتی خواهیم داشت:

$$B_{VAT} = GDP - VA_E - I + I_E - X + M - M_E + IS_{T,E} \quad (۵)$$

که در آن  $VA_E$  مجموع ارزش افزوده تولیدات داخلی معاف از مالیات،  $I_E$  مخارج سرمایه‌گذاری معاف از مالیات،  $M_E$  میزان واردات معاف از مالیات و  $IS_{T,E}$  بیانگر مجموع ارزش فروش کالاها و خدمات واسطه‌ای مشمول مالیات است که در بخش‌های معاف از مالیات استفاده شده است. میزان فروش کالاها و خدمات واسطه‌ای برابر است با:

$$IS = \sum_{i=1}^k \sum_{j=k+1}^n a_{ij} VG_j \quad (۶)$$

که در آن ارزش تولید ناخالص کالای  $\alpha_{ij}$  مقادیری از کالای  $i$ ام است که به عنوان کالای واسطه در تولید یک واحد کالای  $j$ ام به کار گرفته می‌شود و  $n$  تعداد کالاهای تولید شده در اقتصاد است. بنابراین،

خواهیم داشت:

$$IS = A \times VG \quad (۷)$$

که در آن A ماتریس ضرایب داده-ستانده لئونتیف است. می توان ارزش تولید کالای واسطه ای را به بخش-های مشمول مالیات و معاف از مالیات تقسیم کرد:

$$VG = \begin{bmatrix} VG_1 \\ VG_2 \end{bmatrix} \quad (۸)$$

که در آن اندیس اول بخش های مشمول مالیات و اندیس دوم بخش های معاف از مالیات را نشان می دهد و  $VG_1$  ماتریس با ابعاد  $k \times 1$  زیر برداری از VG است که خود شامل K کالای مشمول مالیات است.  $VG_2$  ماتریس با ابعاد  $(n-k) \times 1$  زیر برداری از VG است که خود شامل  $(n-k)$  کالای معاف است. ماتریس ضرایب داده-ستانده را نیز می توان بر اساس کالاهای مشمول و معاف از مالیات به صورت زیر تعریف کرد:

$$A = \begin{bmatrix} A_{11} & A_{12} \\ A_{21} & A_{22} \end{bmatrix} \quad (۹)$$

که در آن  $A_{11}$  یک ماتریس با ابعاد  $k \times k$ ، نشان دهنده مقداری از کالای مشمول مالیات است که به عنوان عامل تولیدی در تولید یک واحد از کالای مشمول مالیات استفاده می شود.  $A_{12}$  یک ماتریس با ابعاد  $k \times (n-k)$ ، نشان دهنده مقداری از کالای مشمول مالیات است که به عنوان عامل تولیدی در تولید یک واحد از کالای معاف از مالیات استفاده می شود.  $A_{21}$  یک ماتریس با ابعاد  $(n-k) \times k$ ، نشان دهنده مقداری از کالای معاف از مالیات است که به عنوان عامل تولیدی در تولید یک واحد از کالای مشمول مالیات استفاده می شود.  $A_{22}$  یک ماتریس با ابعاد  $(n-k) \times (n-k)$ ، نشان دهنده مقداری از کالای معاف از مالیات است که به عنوان عامل تولیدی در تولید یک واحد از کالای معاف از مالیات استفاده می شود. بنابراین:

$$IS = \begin{bmatrix} A_{11} & A_{12} \\ A_{21} & A_{22} \end{bmatrix} \begin{bmatrix} VG_1 \\ VG_2 \end{bmatrix} \quad (۱۰)$$

ارزش فروش کالاهای واسطه ای مشمول مالیات به بخش های معاف از مالیات، به صورت رابطه زیر حاصل می شود:

$$IS_{T,E} = A_{12} VG_1 = \sum_{i=1}^k \sum_{j=k+1}^n a_{ij} VG_1 \quad (۱۱)$$

در برآورد پایه بالقوه مالیات بر خرده‌فروشی، بر کالاها و خدماتی که مستقیماً توسط مصرف‌کنندگان نهایی خریداری می‌شوند، مالیات وضع می‌شود (جنکینز و کاوو، ۲۰۰۰). این مالیات‌ها معادل مالیات بر ارزش افزوده است؛ زیرا قیمت نهایی هر کالا مجموع ارزش افزوده‌هایی است که در طول زنجیره تولید و توزیع، برای تولید آن کالا لازم است. بنابراین، اندازه‌گیری ارزش کالاها و خدمات خریداری شده توسط مصرف‌کنندگان، به‌طور خودکار اصل هدف در مالیات بر ارزش افزوده را برآورده می‌کند. البته تعدیلاتی نیز برای کالاها و خدمات معاف و مشمول نرخ صفر باید انجام شود. این روش تا حد زیادی متکی بر جدول داده - ستاده است که ماهیتاً ایستا است. از این‌رو، امکان تحلیل واکنش‌های رفتاری نسبت به تغییرات سیاستی وجود ندارد. در این روش برای تخمین پایه بالقوه مالیاتی، می‌توان از آمارهای مصرف داخلی که در ماتریس تقاضای نهایی جدول داده - ستاده وجود دارد، شروع کرد. بر این اساس، اگر ابتدا معافیت مالیاتی وجود نداشته باشد، پایه مالیاتی به صورت زیر حاصل می‌شود:

$$B_{VAT} = GDP_t - I_t + M_t - X_t = C_t + G_t \quad (12)$$

به‌طور کلی، ماتریس مصرف نهایی (مصرف خصوصی و هزینه‌های دولت) شامل ماتریس مبادلات تعداد زیادی از کالاها با طبقات نهایی است. مصرف شخصی به اشخاص و نهادهایی اشاره دارد که کالاها و خدمات را برای مصرف شخصی استفاده می‌کنند. هزینه‌های دولت نیز شامل هزینه‌های جاری و عمرانی است که در تمام سطوح دولتی محقق می‌شود. بر این اساس، مجموع مصرف شخصی و هزینه‌های دولت، تمام هزینه‌های ناخالص روی کالاها و خدمات مختلف و نهادهای اولیه موجود در هر طبقه را نشان می‌دهد، که باید تعدیلاتی بر روی هر عامل صورت گیرد تا پایه مالیات بر ارزش افزوده حاصل شود. بنابراین، باید کل ارزش کالاها و خدماتی که مشمول معافیت و مشمول نرخ صفر می‌شوند و به‌وسیله بخش خصوصی یا دولت خریداری شده‌اند، از پایه بالقوه مالیاتی خارج شوند. همچنین، کالاها و خدماتی که مشمول معافیت مالیاتی شده‌اند، مالیات پرداختی بر نهادهایی که در تولید کالاها و خدمات معاف استفاده می‌شود، وصول نمی‌شود. به‌علاوه، باید تعدیلات اضافی برای این معافیت‌ها انجام شود. زیرا، مالیات‌بندی مضاعف در طول زنجیره تولید - توزیع وجود خواهد داشت. پس از تعدیلات مربوط به کالاهای مصرفی معاف از مالیات و فروش کالاها و خدمات واسطه‌ای مشمول مالیات استفاده شده در بخش‌های معاف، پایه مالیات بر ارزش افزوده برابر است با (مکنزی، ۱۹۹۱):

$$B_{VAT} = C - C_E + IS_{T,E} \quad (13)$$

که در آن  $C_E$  ارزش کالاهای نهایی مصرفی معاف از مالیات است.  $IS_{TE}$  بیانگر مجموع ارزش فروش کالاها و خدمات واسطه‌ای مشمول مالیات است که در بخش‌های معاف از مالیات استفاده شده است. پایه مالیاتی به دست آمده با استفاده از دو روش بیان شده، حداکثر توان اقتصاد برای پرداخت مالیات را نشان می‌دهد و اصطلاحاً به آن پایه مالیاتی قانونی گفته می‌شود.

## ۵- محاسبه کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده در ایران

### ۵-۱- تخمین پایه خام مالیاتی

اولین مرحله در محاسبه کارایی مالیاتی، محاسبه پایه مالیاتی است که به شیوه تولیدی و مصرفی صورت می‌گیرد. کارایی مالیات بر ارزش افزوده به شیوه مصرفی که در آن کالاهای غیرمصرفی مانند سرمایه‌گذاری از پایه مالیات حذف شود، عملکرد مالیات بر ارزش افزوده را به صورت واقعی‌تر نشان می‌دهد. کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به شیوه تولید و مصرف، بدون اعمال معافیت‌ها و تعدیلات لازم و از طریق اعمال یک نرخ یکنواخت در دوره (۱۳۹۴-۱۳۸۸) محاسبه شده و در جدول (۴) گزارش شده است. با توجه به اینکه تولید ناخالص داخلی از کل مصرف (مصرف بخش خصوصی و هزینه‌های دولت) بزرگ‌تر است، شاخص کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش مصرف همواره از شاخص کارایی وصول مالیات به روش تولید بیشتر است.

### جدول (۴) - پایه بالقوه و کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده بدون اعمال معافیت‌ها در ایران

سال / پایه	پایه بالقوه تولید ناخالص داخلی (میلیارد ریال)	پایه بالقوه مصرف نهایی (میلیارد ریال)	نرخ استاندارد (VAT) (درصد)	درآمد مالیات بر ارزش افزوده (میلیارد ریال)	کارایی وصول مالیات بر پایه تولید ناخالص داخلی	کارایی وصول مالیات بر پایه مصرف نهایی
۱۳۸۸	۳۸۹۳۶۸۹	۲۲۹۷۸۹۴	۳	۴۹۴۳۹	۰/۴۲	۰/۷۱
۱۳۸۹	۴۷۴۱۳۸۶	۲۷۲۱۶۳۷	۳	۶۶۳۱۳	۰/۴۷	۰/۸۱
۱۳۹۰	۶۲۴۵۷۶۶	۳۴۰۹۷۷۵	۴	۱۱۳۵۹۲	۰/۴۵	۰/۸۳
۱۳۹۱	۷۰۹۱۳۸۹	۴۲۵۴۵۳۷	۵	۱۲۲۰۵۰	۰/۳۴	۰/۵۷
۱۳۹۲	۹۳۴۳۰۷۰	۵۶۷۴۱۶۲	۶	۲۲۹۴۶۳	۰/۴۱	۰/۶۷
۱۳۹۳	۱۰۸۰۷۴۷۷	۶۷۶۷۴۷۴	۸	۳۴۰۵۵۴	۰/۳۹	۰/۶۳
۱۳۹۴	۱۲۲۷۱۸۸۵	۷۸۶۰۷۸۶	۹	۳۶۲۰۳۶	۰/۳۲	۰/۵۱

منبع: یافته‌های تحقیق بر اساس داده‌های گزارش شده بانک مرکزی و سازمان امور مالیاتی کل کشور

بر اساس نتایج جدول (۴)، میانگین کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به شیوه تولید و مصرف در دوره (۱۳۹۴-۱۳۸۸) به ترتیب ۴۰ و ۶۷/۸ درصد محاسبه شده است.

#### ۵-۲- محاسبه مصرف معاف از مالیات در هر بخش

به منظور لحاظ کردن معافیت های در نظر گرفته شده در مصرف کل به تفکیک فعالیت های اقتصادی، از آخرین جدول داده - ستانده تهیه شده به وسیله بانک مرکزی استفاده شده است که مربوط به سال ۱۳۸۹ است. اطلاعات مربوط به مصرف کل (جمع مصرف بخش خصوصی و هزینه های دولت) به صورت تفکیک شده از ماتریس تقاضای نهایی جدول داده- ستانده استخراج شده است و در جدول (۵) گزارش شده است.

#### جدول (۵) - مصرف کل به تفکیک طبقات فعالیت ها به قیمت های پایه (میلیارد ریال)

ردیف	فعالیت	مصرف کل
۱	زراعت، باغداری و دامپروری	۲۰۴۹۷۴
۲	استخراج نفت خام، گاز طبیعی و تولید فراورده های نفتی	۹۳۳۲۱۲
۳	استخراج سایر معادن	۹۵۸۱
۴	صنایع تولید مواد غذایی و آشامیدنی ها	۲۱۳۶۹۸
۵	تولید محصولات از توتون و تنباکو	۵۴۳۸
۶	صنایع نساجی، پوشاک و چرم	۹۱۲۹۸۰
۷	صنایع تولید محصولات کاغذی، چوبی و انتشارات	۱۵۰۴۱
۸	صنایع مواد و محصولات شیمیایی	۱۰۹۱۰۱
۹	صنایع تولید محصولات کانی غیرفلزی	۴۳۴۸۷
۱۰	صنایع تولید فلزات اساسی	۱۵۰۴۱
۱۱	صنایع تولید ماشین آلات، تجهیزات، محصولات و وسایل فلزی	۲۹۴۴۲۸
۱۲	آب، برق و گاز	۵۵۵۷۷
۱۳	ساختمان و مستغلات	۸۲۴۸۸۳
۱۴	بازرگانی، رستوران و هتلداری	۲۷۹۷۵۰
۱۵	حمل و نقل، انبارداری و ارتباطات	۱۸۲۰۷۸
۱۶	خدمات دفاعی، انتظامی و امنیت عمومی	۱۸۵۴۷۹

۳۹۱۰۴۴	خدمات آموزشی و پژوهشی، بهداشتی، رفاهی و تأمین اجتماعی	۱۷
۱۳۶۳	خدمات بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز	۱۸
۶۲۹۹۲۸	سایر	۲۰
	۴۷۸۹۲۶۸	جمع

منبع: داده‌های جدول داده و ستانده گزارش شده بوسیله بانک مرکزی ج.ا.ا. در سال ۱۳۸۹

باید مصرف بخش‌هایی که از مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند، از پایه مالیات بر ارزش افزوده خارج شوند. در جدول (۶) معافیت‌های مطرح شده در قانون مالیات بر ارزش افزوده متناظر با هر بخش که معافیت در آن اعمال شده است، قرار داده شده است. در غالب بخش‌های مختلف، معافیت کل مصرف در آن بخش را پوشش نمی‌دهد و باید نسبت مصرف کالاها و خدمات معاف را به کل مصرف در بخش به دست آورد. نرخ معافیت در هر بخش در جدول (۵) آورده شده است.

#### جدول (۶) - معافیت‌های اعمال شده در پایه مالیات بر ارزش افزوده

ردیف	فعالیت	نرخ معافیت	معافیت‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده
۱	زراعت، باغداری و دامپروری	۱۰۰	محصولات کشاورزی فراوری نشده، دام، و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان
۲	صنایع تولید مواد غذایی و آشامیدنی‌ها	۱۰۰	آرد، انواع نان، گوشت، قند و شکر، برنج، حبوبات، سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیر خشک
۳	صنایع تولید محصولات کاغذی، چوبی و انتشارات	۱۰۰	کاغذ چاپ، تحریر، روزنامه، مطبوعات و کتاب
۴	صنایع مواد و محصولات شیمیایی	۱۰۰	انواع کود، سم و بذر و دارو
۵	حمل و نقل، انبارداری و ارتباطات	۱۰۰	خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری، قطار شهری و برون شهری
۶	خدمات دفاعی، انتظامی و امنیت عمومی	۱۰۰	اقتلام با مصرف صرفاً دفاعی و امنیتی

انواع خدمات آموزشی، پژوهشی، خدمات درمانی، توانبخشی، آموزش پزشکی، مددکاری اجتماعی	۱۰۰	خدمات آموزشی و پژوهشی، بهداشتی، رفاهی و تأمین اجتماعی	۷
خدمات بانکی و اعتباری بانک ها و مؤسسات اعتباری مجاز و صندوق های قرض الحسنه	۱۰۰	خدمات بانک ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز	۸
خدمات امور عمومی و مستغلات	۱۰۰	سایر	۹

منبع: داده های جدول داده و ستانده گزارش شده بوسیله بانک مرکزی ج.ا.ا. در سال ۱۳۸۹ و قانون مالیات بر ارزش افزوده

با ضرب کردن نرخ های معافیت در مصرف بخش مربوطه، میزان معافیت مالیاتی محاسبه شده و در جدول (۷) گزارش شده است. میزان معافیت های مالیاتی ۱۹۳۲۷۰۶ میلیارد ریال محاسبه شده است.

#### جدول (۷) - محاسبه معافیت های مالیات بر ارزش افزوده (میلیارد ریال)

ردیف	فعالیت	مصرف کل (۱)	نرخ معافیت (درصد) (۲)	میزان معافیت (۳)
۱	زراعت، باغداری و دامپروری	۲۰۴۹۷۴	۱۰۰	۲۰۴۹۷۴
۲	استخراج نفت خام، گاز طبیعی و تولید فراورده های نفتی	۹۳۳۳۱۲	-	۰
۳	استخراج سایر معادن	۹۵۸۱	-	۰
۴	صنایع تولید مواد غذایی و آشامیدنی ها	۲۱۳۶۹۸	۱۰۰	۲۱۳۶۹۸
۵	تولید محصولات از توتون و تنباکو	۵۴۳۸	-	۰
۶	صنایع نساجی، پوشاک و چرم	۹۱۲۹۸۰	-	۰
۷	صنایع تولید محصولات کاغذی، چوبی و انتشارات	۱۵۰۴۱	۱۰۰	۱۵۰۴۱
۸	صنایع مواد و محصولات شیمیایی	۱۰۹۱۰۱	۱۰۰	۱۰۹۱۰۱
۹	صنایع تولید محصولات کانی غیر فلزی	۴۳۴۸۷	-	۰
۱۰	صنایع تولید فلزات اساسی	۱۵۰۴۱	-	۰
۱۱	صنایع تولید ماشین آلات، تجهیزات، محصولات و وسایل فلزی	۲۹۴۴۲۸	-	۰

۱۲	آب، برق و گاز	۵۵۵۷۷	-	۰
۱۳	ساختمان	۸۲۴۸۸۳	-	۰
۱۴	بازرگانی، رستوران و هتلداری	۲۷۹۷۵۰	-	۰
۱۵	حمل و نقل، انبارداری و ارتباطات	۱۸۲۰۷۸	۱۰۰	۱۸۲۰۷۸
۱۶	خدمات دفاعی، انتظامی و امنیت عمومی	۱۸۵۴۷۹	۱۰۰	۱۸۵۴۷۹
۱۷	خدمات آموزشی و پژوهشی، بهداشتی، رفاهی و تأمین اجتماعی	۳۹۱۰۴۴	۱۰۰	۳۹۱۰۴۴
۱۸	خدمات بانکها و مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز	۱۳۶۳	۱۰۰	۱۳۶۳
۲۰	سایر	۶۲۹۹۲۸	۱۰۰	۶۲۹۹۲۸
	جمع	۴۷۸۹۲۶۸	-	۱۹۳۲۷۰۶

منبع: داده‌های جدول داده و ستانده گزارش شده بانک مرکزی ج.ا.ا. در سال ۱۳۸۹ و محاسبات تحقیق  
ستون (۱) × ستون (۲) = ستون (۳)

### ۵-۳- محاسبه مالیات بندی مضاعف

پایه مالیات بر ارزش افزوده از کسر کردن معافیت‌ها و اضافه کردن مالیات بندی مضاعف به مصرف کل حاصل می‌شود. بنابراین در این مرحله لازم است تا مالیات بندی مضاعف ناشی از اعمال معافیت‌ها را در محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده محاسبه نماییم. برای این منظور لازم است هزینه کالاها و خدمات مشمول مالیات که در تولید کالاها و خدمات معاف از مالیات به کار گرفته می‌شوند، محاسبه شود. ضرایب محاسبه شده مربوط به نسبت هزینه کالاها و خدمات مشمول مالیات که در بخش معاف از مالیات به عنوان عامل تولید استفاده می‌شود، با استفاده از جدول داده - ستانده سال ۱۳۸۹، به کل هزینه‌های واسطه‌ای محاسبه شده و در جدول (۸) گزارش شده است. از ضرب کردن ضریب به دست آمده در کل هزینه‌های واسطه‌ای، میزان مالیات بندی مضاعف برای هر بخش محاسبه شده است. کل هزینه‌های واسطه‌ای در سال ۱۳۸۹ برابر ۳۳۷۲۷۰۰ میلیارد ریال بوده است<sup>۱</sup> و کل مالیات بندی مضاعف ناشی از اعمال معافیت‌ها ۱۱۷۹۷۹۴ میلیارد ریال بوده است.

۱. آخرین جدول داده - ستانده تهیه شده بوسیله بانک مرکزی مربوط به سال ۱۳۸۹ است.



جدول (۸) - برآورد مالیات بندی مضاعف در معافیت های قانون مالیات بر ارزش افزوده  
(میلیارد ریال)

ردیف	فعالیت	درصد از کل هزینه های واسطه ای	میزان اثر آبشاری
۱	زراعت، باغداری و دامپروری	۸/۴	۲۸۴۵۸۲
۲	استخراج نفت خام، گاز طبیعی و تولید فرآورده های نفتی	-	۰
۳	استخراج سایر معادن	-	۰
۴	صنایع تولید مواد غذایی و آشامیدنی ها	۷/۳	۲۴۸۰۱۰
۵	تولید محصولات از توتون و تنباکو	-	۰
۶	صنایع نساجی، پوشاک و چرم	-	۰
۷	صنایع تولید محصولات کاغذی، چوبی و انتشارات	۰/۶	۲۲۵۴۰
۸	صنایع مواد و محصولات شیمیایی	۹/۹	۳۳۵۸۳۸
۹	صنایع تولید محصولات کانی غیر فلزی	-	۰
۱۰	صنایع تولید فلزات اساسی	-	۰
۱۱	صنایع تولید ماشین آلات، محصولات و وسایل فلزی	-	۰
۱۲	آب، برق و گاز	-	۰
۱۳	ساختمان	-	۰
۱۴	بازرگانی، رستوران و هتلداری	-	۰
۱۵	حمل و نقل، انبارداری و ارتباطات	۹	۳۰۵۳۲۳
۱۶	خدمات دفاعی، انتظامی و امنیت عمومی	-	-
۱۷	خدمات آموزشی، بهداشتی، رفاهی و تأمین اجتماعی	-	-
۱۸	خدمات بانک ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز	۱/۴	۴۷۴۲۷
۲۰	سایر	۶/۵	۲۲۰۶۵۶
	جمع	-	۱۱۷۹۷۹۴

منبع: یافته های تحقیق با استفاده از داده های جدول داده و ستانده گزارش شده بانک مرکزی ج.ا.ا. در سال ۱۳۸۹

## ۴-۵- برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده به روش مصرفی

پایه مالیات بر ارزش افزوده به روش مصرفی، با کسر کردن معافیت‌های مالیاتی و اضافه کردن مالیات‌بندی مضاعف به مصرف کل (مصرف شخصی و هزینه‌های دولت) حاصل شده است و در جدول (۹) گزارش شده است.

جدول (۹)- محاسبه پایه بالقوه مالیاتی با لحاظ کردن معافیت‌ها بر اساس آخرین جدول داده  
- ستانده (میلیارد ریال)

ردیف	فعالیت	مصرف کل (۱)	معافیت مالیاتی (۲)	میزان اثر آبشاری (۳)	پایه مالیاتی (۴) *
۱	زراعت، باغداری و دامپروری	۲۰۴۹۷۴	۲۰۴۹۷۴	۲۸۴۵۸۲	۲۸۴۵۸۲
۲	استخراج نفت خام، گاز طبیعی و تولید فراورده‌های نفتی	۹۳۳۲۱۲	.	.	۹۳۳۲۱۲
۳	استخراج سایر معادن	۹۵۸۱	.	.	۹۵۸۱
۴	صنایع تولید مواد غذایی و آشامیدنی‌ها	۲۱۳۶۹۸	۲۱۳۶۹۸	۲۴۸۰۱۰	۲۴۸۰۱۰
۵	تولید محصولات از توتون و تنباکو	۵۴۳۸	.	.	۵۴۳۸
۶	صنایع نساجی، پوشاک و چرم	۹۱۲۹۸۰	.	.	۹۱۲۹۸۰
۷	صنایع تولید محصولات کاغذی، چوبی و انتشارات	۱۵۰۴۱	۱۵۰۴۱	۲۲۵۴۰	۲۲۵۴۰
۸	صنایع مواد و محصولات شیمیایی	۱۰۹۱۰۱	۱۰۹۱۰۱	۳۳۵۸۳۸	۳۳۵۸۳۸
۹	صنایع تولید محصولات کانی غیر فلزی	۴۳۴۸۷	.	.	۴۳۴۸۷
۱۰	صنایع تولید فلزات اساسی	۱۵۰۴۱	.	.	۱۵۰۴۱
۱۱	صنایع تولید ماشین آلات، محصولات و وسایل فلزی	۲۹۴۴۲۸	.	.	۲۹۴۴۲۸

۵۵۵۷۷	۰	۰	۵۵۵۷۷	آب، برق و گاز	۱۲
۸۲۴۸۸۳	۰	۰	۸۲۴۸۸۳	ساختمان	۱۳
۲۷۹۷۵۰	۰	۰	۲۷۹۷۵۰	بازرگانی، رستوران و هتلداری	۱۴
۳۰۵۳۲۳	۳۰۵۳۲۳	۱۸۲۰۷۸	۱۸۲۰۷۸	حمل و نقل، انبارداری و ارتباطات	۱۵
۰	۰	۱۸۵۴۷۹	۱۸۵۴۷۹	خدمات دفاعی، انتظامی و امنیت عمومی	۱۶
۰	۰	۳۹۱۰۴۴	۳۹۱۰۴۴	خدمات آموزشی، بهداشتی، رفاهی و تأمین اجتماعی	۱۷
۴۷۴۲۷	۴۷۴۲۷	۱۳۶۳	۱۳۶۳	خدمات بانک ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز	۱۸
۲۲۰۶۵۶	۲۲۰۶۵۶	۶۲۹۹۲۸	۶۲۹۹۲۸	سایر	۲۰
	۴۰۳۶۳۵۶	۱۱۷۹۷۹۴	۱۹۳۲۷۰۶	۴۷۸۹۲۶۸	جمع
۰/۵۵	نسبت کارایی مالیاتی بر پایه مصرف با لحاظ کردن معافیت ها و مالیات بندی مضاعف در قانون مالیات بر ارزش افزوده				

منبع: داده های جدول داده و ستانده گزارش شده بانک مرکزی ج.ا.ا. در سال ۱۳۸۹، لایحه مالیات بر ارزش افزوده و محاسبات تحقیق، \* ستون (۴) = ستون (۱) + ستون (۳) - ستون (۲)

نتایج حاصل شده نشان می دهد که پایه مالیات بر ارزش افزوده حدود ۴۰۴ هزار میلیارد تومان برآورد شده است. در نهایت، کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش مصرف، با لحاظ کردن معافیت ها و مالیات بندی مضاعف در قانون مالیات بر ارزش افزوده و پایه مالیاتی محاسبه شده در جدول (۸) و با استفاده از رابطه (۲)، برابر ۵۵ درصد محاسبه شده است.

### ۶- چالش های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در ایران

با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در مهرماه ۱۳۸۷، به دلیل عدم اطلاع رسانی به موقع در مورد فواید و آثار این قانون در نظام اقتصادی کشور و همچنین، ساز و کارهای اجرایی آن، با انتقاد گسترده فعالان اقتصادی و اصناف مواجه شد.<sup>۱</sup> سازمان امور مالیاتی کشور با صدور اطلاعیه ای در مورخ ۱۳۸۷/۷/۲۱

۱. رئیس جمهور وقت نامه ای به وزیر امور اقتصادی و دارایی ارسال کرد و در آن بیان نمود: «به منظور اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده و بررسی موانع مشکلات و رفع نگرانی ها و ایجاد رضایتمندی در مؤدیان محترم، ضروری است با هماهنگی وزارت بازرگانی و سایر دستگاه ها و سازمان های ذی ربط و به ویژه مشارکت و بهره گیری از نظرات نمایندگان اصناف مختلف به مدت دو ماه، برنامه عملیاتی و راهکارهای مناسب جهت اجرای قانون مذکور را تهیه و به اینجانب

آمادگی سازمان امور مالیاتی کشور را به منظور ایجاد تسهیلات لازم جهت اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و رفع نگرانی اصناف، برگزاری جلسات هماهنگی، آموزشی و اطلاع‌رسانی لازم، را اعلام کرد.<sup>۱</sup> به طور کلی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده برای چند گروه دارای برخی ابهامات شده و مقاومت‌هایی را در برابر اجرای آن نشان داده‌اند (سیدنورانی و توتونچی ملکی، ۱۳۸۹):

گروه اول، برخی فعالان اقتصادی هستند که علی‌رغم آگاهی از فواید و آثار مثبت ناشی از اجرای این قانون در کشور و شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی، به دلیل ابهاماتی که در فهم قانون مالیات بر ارزش افزوده یا برخی از رویه‌های اجرایی آن دارند، با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مشکل دارند. این گروه اغلب از طریق مذاکره، تفهیم و تغییر رویه‌های اجرایی و یا تشریح سیستم‌های اجرایی موجود قانع می‌شوند و در فرایند اجرا به مجری قانون کمک می‌کنند. در دوره اجرای این قانون، سازمان امور مالیاتی کشور در راستای رفع مشکل گروه اول، با برگزاری برخی جلسات کارشناسی و کالبدشکافی چالش‌های مطرح شده به دنبال حل مشکلات این گروه از فعالان اقتصادی از طریق مذاکره و مباحثه با ذینفعان بوده است. عملکرد سازمان امور مالیاتی در برگزاری دوره‌های آموزشی برای اصناف مختلف مؤید این رویکرد است. گروه دوم، برخی دیگر از مؤدیان مالیاتی با طرح برخی دغدغه‌های صنفی و مرتبط با کسب و کار خود، بر این باورند که در فرایند تدوین این قانون، جزئیات و ویژگی‌های برخی از فعالیت‌های اقتصادی لحاظ نشده و در نهایت، قانون مالیات بر ارزش افزوده و یا برخی از بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی آن از بررسی‌های کارشناسی لازم برخوردار نبوده‌اند. این گروه خواستار بازنگری و اصلاح رویه‌های اجرایی یا اصلاح برخی مفاد قانون می‌باشند؛ به نحوی که شرایط و ویژگی‌های خاص برخی از فعالیت‌ها در آن لحاظ شوند. مشکلات و چالش‌های مطرح شده توسط این گروه نیز نیازمند بررسی‌های کارشناسی بیشتری در ابعاد قانون (مواد قانون، بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های اجرایی) و یا جزئیات اجرایی آن است. این گروه از فعالان اقتصادی که در قالب اصناف مختلف فعالیت می‌کنند، علی‌رغم تعهدات قانونی مطرح شده در این قانون، بر این باورند که رویه اجرایی فعلی و مورد نظر قانون مالیات بر ارزش افزوده متناسب با ساختار و

ارائه نماید». بدیهی است که تا زمان تهیه و ابلاغ دستورالعمل‌های لازم و تمهید شرایط مناسب، اقدامات مربوط به اخذ هر نوع وجهه در اجرای این قانون متوقف خواهد بود.

۱. در اطلاعیه سازمان امور مالیاتی کشور بیان شده است که: «در اجرای دستور مورخ ۱۳۸۷/۷/۱۸ ریاست محترم جمهوری اسلامی ایران، جناب آقای دکتر احمدی‌نژاد، ضمن تأکید بر اجرای دستور مذکور، به اطلاع عموم اصناف شریف کشور می‌رساند با هدف تهیه شرایط مناسب اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده برای اصناف محترم، بدین وسیله سازمان امور مالیاتی کشور آمادگی خود را به منظور ایجاد تسهیلات لازم برای اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و رفع نگرانی اصناف محترم، برگزاری جلسات هماهنگی، آموزشی و اطلاع‌رسانی لازم به مسئولین محترم اصناف اعلام می‌نماید. بدیهی است که تا زمان تهیه و ابلاغ دستورالعمل‌های لازم و تمهید شرایط مناسب، اقدامات مربوط به اخذ هر نوع وجهه در اجرای این قانون متوقف خواهد شد». این اطلاعیه به منزله ابلاغ کتبی معاونت مالیات بر ارزش افزوده و واحدهای ستادی و اجرایی سازمان امور مالیاتی سراسر کشور بوده و برای همه بخش‌ها لازم‌الاجرا است.

نحوه فعالیت‌های فعالان اصناف نبوده و قانون‌گذار در تدوین و تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده، به برخی از ویژگی‌های خاص صنفی مشاغل توجه نداشته است. این گروه علاوه بر ملزم دانستن خود و همه اقشار جامعه به اجرای قانون مصوب، اعتقاد بر اصلاح و بازبینی روش‌های اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده را دارند.

گروه سوم، گروهی دیگر از فعالان اقتصادی مرتبط با بخش اقتصاد زیرزمینی (اقتصاد سیاه) هستند که مخالف اجرای مالیات بر ارزش افزوده هستند. این گروه اساساً اجرای این قانون را با توجه به ویژگی‌های شفاف‌سازی و ثبت دقیق فعالیت‌های آن، بر خلاف منافع اقتصادی غیرقانونی و غیر مشروع خود می‌دانند. بنابراین، تنها راه حفظ منافع این گروه وجود فضای غیرشفاف است و در این راستا با اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده مخالفت می‌کنند.

اجرای مرحله‌ای قانون مالیات بر ارزش افزوده، باعث شده است تا در یک صنف یا صنعت، بخشی از فعالان (عمدتاً فعالان بالادستی) به عنوان مؤدی این قانون و مشمول مالیات، و برخی دیگر اساساً مؤدی قانونی نباشند. یا اینکه در یک فعالیت صنفی با مختصات و کارکرد یکسان، گروهی مشمول مالیات و مؤدی و گروه دیگری غیرمشمول و در نهایت مؤدی نباشند. این روش مشکلات و معضلات اجرایی و اقتصادی زیادی را به فعالان اقتصادی تحمیل کرده است.<sup>۱</sup> از طرف دیگر، برخی فعالان این حوزه‌ها مبلغ دریافتی به عنوان مالیات بر ارزش افزوده را که از مشتریان دریافت می‌کردند، به حساب دولت واریز نمی‌کردند. این امر در عمل باعث شد تا رقابت بین فعالیت‌های مختلف اقتصادی مخدوش شود و بعضاً این گروه از فعالیت‌ها را با چالش‌های جدی مواجه کرد. این چالش در فعالیت‌های اقتصادی دیگر اصناف، صنایع مختلف و فعالیت‌های مرتبط دیگر قابل تسری است.

همچنین، مطابق مفاد تبصره «۱» ماده (۱۱۷) قانون برنامه پنجم توسعه، مقرر شده است تا هر سال به میزان یک درصد به نرخ مالیات موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده اضافه شود. از طرف دیگر، در قوانین بودجه سال‌های ۱۳۹۳، ۱۳۹۴ کشور، حکمی برای افزایش یک درصد نرخ مالیات بر ارزش افزوده اضافه شده است و با این تصمیم عملاً نرخ مالیات بر ارزش افزوده از ۶ درصد در سال ۱۳۹۲ به ۸ درصد در سال ۱۳۹۳ و ۹ درصد در سال ۱۳۹۴ افزایش یافته است. در نهایت، نیز افزایش یک درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده در قالب قوانین بودجه سالیانه به عنوان سهم بخش سلامت به یک حکم دائمی در قالب

۱. به عنوان مثال، در فراخوان مرحله چهارم اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، تالارهای پذیرایی و رستوران‌ها مشمول مالیات قرار گرفتند؛ اما چلوکبابی‌ها و اغذیه‌فروشی‌ها که تقریباً فعالیت واحدی تحت عنوان عرضه غذا را بر عهده داشتند، مشمول و مؤدی مالیات بر ارزش افزوده نبودند. این نحوه برخورد باعث شد تا عرضه یک پرس غذای مشخص (با فرض کیفیت و کمیت ثابت)، در رستوران‌ها به اندازه مالیات بر ارزش افزوده گران‌تر از چلوکبابی‌ها یا سایر عرضه‌کنندگان غذا باشند که در فراخوان مرحله ششم مشمول مالیات بر ارزش افزوده شدند.

مفاد ماده (۳۷) قانون الحاقی تبدیل شده است. با افزایش نرخ مالیات در برنامه پنجم توسعه مقاومت برخی گروه‌های اقتصادی در برابر گسترش دامنه اجرایی این قانون را افزایش داده است.<sup>۱</sup> مشکل دیگر افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده در دوره رکودی ۱۳۹۰ به بعد، افزایش بدبینی در برخی سیاستگذاران و فعالان اقتصادی بوده است و منجر به بروز برخی موانع در اجرای کامل این قانون شد. این بدبینی تا حدی است که برخی فعالان اقتصادی بدون توجه به آثار مثبت اجرای این قانون، آن را به‌عنوان یکی از عوامل کساد کسب و کار خود معرفی می‌کنند؛ این در حالی است که منطق اقتصادی حاکم بر این قانون تأثیر قابل توجه اجرای این قانون را در گسترش رکود و تورم شدید ردّ می‌کند.

به‌علاوه، یکسان بودن نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده به‌همراه نرخ‌های متفاوت مالیاتی برای برخی کالاها خاص مانند انواع حامل‌های انرژی و محصولات دخانی<sup>۲</sup> یا نرخ صفر برای صادرات، در مورد طیف وسیعی از کالاها و خدمات و معافیت ۱۷ گروه کالایی از پرداخت مالیات باعث شده تا بخش قابل توجهی از کالاها و خدماتی که باید در بخش‌های مشمول نرخ صفر و تخفیف مالیاتی قرار می‌گرفتند، در بخش معافیت مالیاتی قرار گرفته‌اند<sup>۳</sup> و باعث افزایش اثر تنازلی مالیات بر ارزش افزوده در ایران شده است. در نهایت، بحث استرداد مالیاتی مؤدیان، موضوعی است که اکثر فعالان اقتصادی آن را به‌عنوان یکی از موانع کسب و کار خود بیان می‌کنند. یکی از دلایل آن، کمبود نیروی انسانی متخصص و امکانات و تجهیزات زیرساختی از قبیل زیرساخت‌های نرم‌افزاری لازم در زمینه صدور صورت‌حساب الکترونیکی، نصب صندوق‌های الکترونیکی برای مؤدیان و تولیدکنندگان و نصب سیستم یکپارچه و آنلاین نرم‌افزاری به‌منظور ثبت صورت‌حساب‌های خرید و فروش مؤدیان مالیاتی است. دلیل دیگر عدم استرداد به‌موقع مالیات برخی مؤدیان مالیاتی، پدیده کد فروشی و جعل اسناد مرتبط با اجرای این قانون است.

جمع‌بندی کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی در جلسه آذرماه ۱۳۹۶، با نظر رئیس مجلس این بوده است که متناسب با شرایط اقتصادی کشور اصلاحات مربوط به قانون مالیات بر ارزش افزوده اعمال شود. بر اساس کارشناسی‌های انجام شده، ۳۵ تا ۴۰ محور اشکالات اساسی در این قانون وجود دارد که بخشی بر اساس آیین‌نامه، قابلیت اصلاح داشته که سازمان مالیاتی آن را اعمال کرده و بخشی نیازمند

۱. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی در گزارش با شماره مسلسل ۱۴۰۸۵، که برای بررسی کارشناسی لوایح بودجه برنامه پنجم توسعه و بودجه‌های سالیانه تهیه شده است، موضوع اجتناب از افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده را به نمایندگان مجلس متذکر شده است، اما نمایندگان مجلس در تصمیم‌گیری نهایی ترتیب اثری به این نکات فنی ندادند.

۲. بر اساس تبصره ماده ۱۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده، نرخ مالیات انواع سیگار و محصولات دخانی ۱۲ درصد و انواع بنزین و سوخت هواپیما ۲۰ درصد تعیین شده است.

۳. بر اساس تبصره ۲ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده، در صورتی که مؤدیان به عرضه کالا یا خدمت معاف از مالیات موضوع این قانون اشتغال داشته باشند و یا طبق مقررات این قانون مشمول مالیات نباشند، مالیات‌های پرداخت شده بابت خرید کالا یا خدمت تا این مرحله استرداد نمی‌شود.

اصلاح قانون است. بر این اساس، مقرر شده است که اتاق‌های بازرگانی، اصناف و تعاون نیز ظرف یک هفته موارد مد نظر خود را به کمیسیون اقتصادی مجلس ارائه کنند تا بررسی بندهای این قانون در کمیسیون اقتصادی آغاز شود.

## ۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادات سیاستی

قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران در راستای اصلاح نظام مالیاتی و گسترش پایه مالیاتی مطرح شده است و نقش مهمی در شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی داشته است. اما برخی مشکلات اجرایی را به همراه داشته است. همچنین، معافیت گسترده برخی کالاها از پرداخت مالیات از یک طرف و عدم معافیت زنجیره پیشین آن‌ها از طرف دیگر، مشکل اساسی استرداد اعتبار مالیاتی فعالان اقتصادی و کد فروشی به‌عنوان برخی از چالش‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مطرح شده است. به‌علاوه، در قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده، از یک طرف تکالیف مؤدیان به‌دقت و به‌طور کامل تبیین شده و در قبال عدم انجام هریک از این تکالیف نیز جرایم بعضاً قابل توجهی لحاظ شده است، اما متقابلاً به وظایف سازمان امور مالیاتی در قبال مؤدیان توجهی نشده است. در این تحقیق، ابتدا به تحلیل عملکرد مالیات بر ارزش افزوده در دوره اجرای آزمایشی پرداخته، سپس با استفاده از روش مکنزی (۱۹۹۱) و جدول داده-ستانده، کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده را با استفاده از روش مصرفی و با لحاظ کردن معافیت‌ها و تعدیلات لازم در پایه مالیاتی محاسبه کرده است. در نهایت، به بیان چالش‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در دوره اجرای آزمایشی در ایران پرداخته شده است. نتایج حاصل شده در زمینه عملکرد مالیات بر ارزش افزوده بیانگر این است که نسبت مالیات بر ارزش افزوده به تولید ناخالص داخلی از ۰/۰۶ درصد در سال ۱۳۸۸ به ۱/۲ درصد در سال ۱۳۹۳ افزایش یافته است. همچنین، پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده نیز با استفاده از روش مکنزی (۱۹۹۱) و جدول داده-ستانده، ۴۰۴ هزار میلیارد تومان برآورد شده است و کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده با در نظر گرفتن معافیت‌ها و تعدیلات لازم در پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده به روش مصرفی، ۵۵ درصد محاسبه شده است.

باتوجه به اینکه نرخ استاندارد، معافیت‌ها، آستانه مالیاتی، شیوه اجرا و قوانین مالیاتی بر عملکرد و کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده اثرگذار بوده است، پیشنهاد می‌شود با اعمال نرخ بهینه، آستانه معافیت، رفع ابهامات قانونی و فراهم آوردن زیرساخت‌های سخت‌افزاری و نرم‌افزاری لازم، شرایط اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده را فراهم نمود. همچنین، اطلاع‌رسانی دقیق و آموزش مقررات مربوط به مالیات بر ارزش افزوده به مؤدیان و ممیزان مالیاتی و شناسایی دقیق و به‌روز اعتبار مالیاتی مؤدیان و فعالان اقتصادی از

جمله راهکارهایی است که برای اصلاح اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده پیشنهاد می‌شود.

### پیوست

#### جدول (۱) - کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده برحسب منطقه در جهان

ردیف	منطقه	تعداد کشورهای مجری (۲۰۱۴)	تعداد کشورهای مجری (۲۰۰۱)	تعداد کشورهای مجری (۱۹۸۹)	تعداد کشورهای مجری (۱۹۷۹)
۱	آسیا و اقیانوسیه	۳۳	۲۱	۹	۱
۲	اروپا	۵۳	۴۲	۶	۱۲
۳	آمریکا	۳۰	۲۲	۱۶	۱۲
۴	آفریقا	۴۴	۳۰	۶	۱
۵	سایر	۵	۱۷	۹	۰
جمع	۱۶۵	۱۳۲	۴۶	۲۶	

منبع: The Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide, 2016



## جدول (۲) - کالاها و خدمات مشمول معافیت های مالیاتی و مشمول نرخ صفر در ایران

دسته بندی	ماده قانونی	مصادیق	نحوه ارائه معافیت
کالاها	بندهایی از ماده ۱۲	۱- محصولات کشاورزی فرآوری نشده؛ ۲- دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان؛ ۳- انواع کود و سم و بذر و نهال؛ ۴- اقلام مواد خوراکی از قبیل آرد خبازی، نان، گوشت، قند و شکر، برنج، روغن نباتی، حبوبات، سویا، شیر، پنیر، شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان؛ ۵- کتاب، مطبوعات، انواع کاغذ چاپ، تحریر؛ ۶- کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه ها، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی غیر دولتی با تأیید هیأت وزیران و حوزه های علمیه با تأیید حوزه گیرنده هدایا؛ ۷- کالاهایی که همراه مسافر و برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق مقررات صادرات و واردات کشور می شود؛ ۸- اموال غیرمنقول؛ ۹- انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی؛ ۱۰- فرش دستباف؛ ۱۱- خوراک دام و طیور؛ ۱۲- اقلام با مصرف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی؛ ۱۳- رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاه ها	معافیت مالیاتی بدون اعتبار
خدمات	بندهایی از ماده ۱۲	۱۴- خدمات تحریر و مطبوعات؛ ۱۵- خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالیات های مستقیم؛ ۱۶- خدمات بانکی و اعتباری بانک ها، مؤسسات و تعاونی های اعتباری و صندوق های قرض الحسنه مجاز و صندوق تعاون؛ ۱۷- خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی؛ ۱۸- انواع خدمات پژوهشی و آموزشی؛ ۱۹- خدمات درمانی، توانبخشی و آموزش پزشکی	معافیت مالیاتی بدون اعتبار
صادرات	ماده ۱۳ و تبصره آن	۲۰- صادرات کالاها و خدمات از مبادی خروجی رسمی؛ ۲۱- کالاهای همراه مسافران تبعه کشورهای خارجی (مشروط)	مشمول نرخ صفر و پذیرش اعتبار مالیاتی

۱- به موجب بند ۱۱ ماده (۹) قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید، به منظور تسهیل اجرای سیاست های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی مصوب ۱۳۸۸/۹/۲۵ مجلس شورای اسلامی، خدمات معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورس ها و بازارهای خارج از بورس نیز مشمول معافیت های مالیاتی شده است و از تاریخ ۱۳۸۸/۱۱/۱۵ لازم الاجراء می باشد (پیوست ۱۲).

منبع: قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷

جدول (۳) - آمار ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده در دوره  
(۱۳۸۷/۷/۱ تا ۱۳۹۴/۷/۳۰)

مجموع	اشخاص حقوقی	اشخاص حقیقی	مشمولین
			سال
۲۰۹۳۰	۱۸۳۳۰	۲۶۰۰	۱۳۸۷
۴۷۱۹۱	۳۴۷۵۷	۱۲۰۷۸	۱۳۸۸
۸۱۷۰۹	۲۵۱۲۶	۵۶۵۸۳	۱۳۸۹
۸۲۶۱۳	۲۹۰۰۴	۵۳۶۰۹	۱۳۹۰
۹۴۳۶۳	۳۲۰۶۲	۶۲۳۰۱	۱۳۹۱
۷۱۲۳۱	۲۳۴۳۱	۴۷۸۰۰	۱۳۹۲
۸۰۲۰۶	۲۶۴۴۶	۵۳۷۶۰	۱۳۹۳
۴۷۰۶۶	۱۷۸۱۶	۲۹۱۹۰	۲۱۳۹۴
۵۲۴۴۷۱	۲۰۶۵۵۰	۳۱۷۹۲۱	مجموع

۲- دوره شش ماهه اول سال ۱۳۹۴

منبع: داده‌های گزارش شده سازمان امور مالیاتی کشور

جدول (۴) - ارقام عملکردی مالیات و عوارض از ابتدای اجرای قانون تا پایان سال ۱۳۹۴

عوارض وصول شده (میلیارد ریال)	مالیات و عوارض وصول شده (میلیارد ریال)	مالیات و عوارض ابراز شده پس از کسر اعتبار مثبت (میلیارد ریال)	تعداد اظهارنامه‌های تسلیمی	سال
۶۶۱۹	۲۲۵۱۹	۳۰۶۱	۱۳۳۷۵	۱۳۸۷
۲۰۹۸۸	۴۹۴۳۹	۲۸۸۱۲	۱۶۱۲۹۸	۱۳۸۸
۲۹۲۰۵	۶۶۳۱۳	۳۲۸۷۱	۴۱۲۶۰۹	۱۳۸۹
۵۳۴۸۸	۱۱۳۵۹۲	۶۱۷۷۲	۸۴۲۲۳۴	۱۳۹۰
۵۱۵۶۴	۱۲۲۰۵۰	۹۹۸۱۵	۱۲۶۳۷۳۴	۱۳۹۱
۹۳۴۹۳	۲۲۹۴۶۳	۱۵۴۲۹۰	۱۲۸۰۰۸۵	۱۳۹۲
۱۲۳۵۲۸	۳۴۰۵۵۴	۲۰۷۸۱۳	۱۴۸۹۲۳۷	۱۳۹۳

۱۱۵۶۶۱	۳۶۲۰۳۶	۲۶۱۳۳۶	۱۹۳۷۴۲۸	۱۳۹۴
۴۹۴۵۴۶	۱۴۰۹۵۳۶	۸۹۹۷۷۰	۷۴۰۰۰۰۰	جمع

منبع: داده های گزارش شده سازمان امور مالیاتی کشور

**جدول (۵) - ارقام مصوب، عملکرد و درصد تحقق مالیات بر ارزش افزوده (میلیارد ریال)**

سال	مالیات بر ارزش افزوده مصوب	عملکرد مالیات بر ارزش افزوده	درصد تحقق مالیات بر ارزش افزوده	نرخ رشد مالیات بر ارزش افزوده (درصد)
۱۳۸۷	صفر	۱۵۹۰۰	-	-
۱۳۸۸	۳۹۵۷۱	۲۸۴۵۱	۷۲	۷۹
۱۳۸۹	۵۶۱۴۳	۳۷۱۰۸	۶۶	۳۰
۱۳۹۰	۶۷۳۱۶	۶۰۱۰۴	۸۹	۶۲
۱۳۹۱	۶۸۸۰۵	۷۰۴۸۶	۱۰۲	۱۷/۳
۱۳۹۲	۱۲۳۶۵۲	۱۳۵۹۶۹	۱۱۰	۹۳
۱۳۹۳	۲۲۹۸۳۲	۲۱۷۰۲۶	۹۴	۶۰
۱۳۹۴	۲۴۸۵۵۴	۲۰۹۴۸۳	۸۴	-۳/۵
۱۳۹۵	۲۹۸۵۵۴	۲۷۴۰۹۷	۹۲	۳۰/۸
۱۳۹۶	۳۳۴۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	-	-
جمع کل	۱۴۶۶۴۲۷	۱۲۲۸۶۲۵	-	-

۱- عملکرد درآمدی مالیات بر ارزش افزوده در شش ماه اول ۱۳۹۶

منبع: داده های گزارش شده سازمان امور مالیاتی کشور و محاسبات تحقیق

## فهرست منابع

۱. بورد، اردشیر و نکوآمال کرمانی، مرجان (۱۳۹۶). تعیین شکاف درآمدی مالیات بر ارزش افزوده در ایران طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴، پژوهشنامه مالیات، شماره سی و پنجم (مسلول ۸۳)، صفحات ۵۸-۳۷.
۲. پیرو، علی اصغر و صمدپور، نرگس (۱۳۸۵). برآورد پایه مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده (مورد ایران ۷۸-۱۳۷۴)، مجله اقتصاد و مدیریت، شماره ۶۹، ۵۲ صفحات ۴۱-.
۳. پروین، سهیلا، پیرو، علی اصغر (۱۳۷۴). برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از جدول داده - ستانده (۱۳۷۲-۱۳۶۸)، مجله برنامه و بودجه، شماره ۵۱، صفحات ۳۴-۳.
۴. خالقی رخنه، زهرا، زاهد مهر، امین و عموری، مهدی (۱۳۹۱). تبیین روش و برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از جدول داده و ستانده، پژوهشنامه مالیات، شماره پانزدهم (مسلول ۶۳)، صفحات ۷۱-۵۱.
۵. سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت مالیات بر ارزش افزوده، آمار و اطلاعات عملکرد قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های مختلف.
۶. سید نورانی، سید محمدرضا و توتونچی ملکی، سعید (۱۳۸۹). بررسی برخی چالش‌ها و موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران (مطالعه موردی فعالان صنف طلا و جواهر)، پژوهشنامه مالیات، دوره جدید، شماره هشتم (مسلول ۵۶)، صفحات ۸۰-۴۹.
۷. چالش‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در بخش صنعت ایران: مطالعه موردی صنایع منتخب (۱۳۹۵). معاونت پژوهش‌های زیربنایی و امور تولیدی دفاتر مطالعات انرژی، صنعت و معدن و مطالعات بخش عمومی، شماره مسلسل ۱۴۹۰۸، کد موضوعی ۳۱۰. تدوین: امید عطایی و سعید توتونچی ملکی.
۸. قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۳۸۷.
۹. قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه، مصوب ۱۳۸۷.
۱۰. قانون الحاقی برخی مواد به قانون تنظیمی بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، مصوب ۱۳۹۳.
۱۱. ضیائی بیگدلی، محمدتقی و طهماسبی بلداجی، فرهاد (۱۳۸۴). مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی مدرن، انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی، چاپ دوم.
۱۲. قاسمیان، عاطفه (۱۳۹۴). بررسی مالیات بر ارزش افزوده در ایران و کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی تهران، معاونت بررسی‌های اقتصادی.
۱۳. غلامی، الهام (۱۳۹۳). بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران و کشورهای منتخب، فصلنامه

- سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال دوم، شماره ۵، صفحات ۲۲-۵.
۱۴. موسوی جهرمی، یگانه و توتونچی ملکی، سعید (۱۳۹۴). ارزیابی معافیت کالا و خدمات در قانون مالیات بر ارزش افزوده، پژوهشنامه مالیات، شماره بیست و نهم (مسلسل ۷۷)، صفحات ۹۹-۱۲۹.
۱۵. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی (۱۳۹۴). نتایج سرشماری از فعالان اقتصادی در خصوص چالش‌های اجرایی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده.
۱۶. مرکز پژوهش‌های شورای اسلامی (۱۳۹۴). بررسی اجمالی عملکرد قانون مالیات بر ارزش افزوده و اهم چالش‌های آن، شماره مسلسل ۱۴۵۴۱، دفتر مطالعات بخش عمومی (گروه مالیه عمومی)، تدوین: سعید توتونچی ملکی.
۱۷. نادران، الیاس (۱۳۸۳). تخمین ظرفیت مالیاتی ناشی از اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده در ایران، وزارت امور اقتصادی و دارایی، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده: سازمان امور مالیاتی کشور، چاپ اول.
18. Aguirre, C. A & Shome, P. (1988). The Mexican Value Added Tax (VAT): Methodology for Calculating the Base, *National Tax Journal*, 41(4), pp. 543-554.
19. Aizenman, J., & Jinjarak, Y. (2005). The Collection Efficiency of the Value Added Tax: Theory and International Evidence, NBER Working Paper No. 11539.
20. Ebrill, L.P., Keen, M., Perry, V.J. (2001). The Modern VAT, *International Monetary Fund*.
21. Jenkins, G. P., & Kou, C. Y. (2000). VAT Revenue Simulation Model for Tax Reform in Developing Countries, *World Development*, 28 (40), pp. 736-774.
22. Han, S. S. (1984). The VAT in the Republic of Korea, *National Tax Journal*, 47(4), pp. 755-767.
23. Mackenzie, G.A. (1991). Estimating the Base of the Value- Added Tax (VAT) in Developing Countries: The Problem of Exemptions, *Public Finance*, 47 (2), pp. 257-270.
24. Minh, T. L. (2007). Estimating the VAT Base: Method and Application, *Tax Analysts*, 46 (2), pp. 203-210.
25. OECD, (2016). Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends

and policy issues, OECD Publishing, Paris.

26. Sobotovicova, S., Blechova, B., & Janouskova, J. (2014). Value Added Taxes in OECD Countries, *International Journal of Economics and Statistics*, 2, pp. 270-276.
27. Tail, A. A. (1991). Value Added Tax: Administrative and Policy Issues, *Occasional Paper*, IMF, No 8.
28. Tait, A. (1998). Value Added Tax, *International Monetary Fund*.
29. Ueda, J. (2017). The Evolution of Potential VAT Revenues and C-Efficiency in Advanced Economies, *International Monetary Fund*, WP/17/158.