

## حداقل نرخ مالیات بر ارزش افزوده قابل اعمال در ایران

دکتر خسرو پیرائی\*

سید محمد جواد فرهانیان\*\*

### چکیده

از آنجایی که اصلاح نظام مالیاتی از کارآیی لازم برخوردار نیست و پایه مالیاتی آن به وسیله قوانین مختلف محدود شده است، ضرورت اصلاح آن از طریق جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نظام سنتی مالیات غیر مستقیم، اجتناب ناپذیر به نظر می‌رسد که دولت به همین منظور برنامه‌هایی را در نظر دارد و اقداماتی را انجام می‌دهد. ضروری است پایه مالیاتی سیستم جدید نیز در جهت تقویت توانایی جذب درآمد، برنامه ریزی و اعمال شود. هدف عمده این مقاله پیش بینی درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده و تعیین حداقل نرخ قابل اعمال آن بوده و بدین منظور الگویی برای شبیه سازی درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده، و قابل اجرا در اقتصاد ایران که دارای سیستم مالیات غیر مستقیم مشتمل بر مالیات بر کالاها و خدمات و تعرفه و مالیات بر واردات است، پیشنهاد شده. نتایج نشان می‌دهد پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده در الگوی معمول و همچنین الگوی پیشنهادی این مقاله ۲۰/۸ درصد از تولید ناخالص داخلی بوده و در صورتی که دولت بخواهد درآمدهای سیستم متداول مالیات‌های غیر مستقیم را تکرار کند، برای مالیات بر ارزش افزوده، حداقل نرخ معادل ۱۱/۶ درصد را باید در نظر گرفت.

### کلید واژه

اصلاح مالیاتی، پایه مالیاتی، جدول داده - ستانده، شبیه سازی درآمد مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات غیر مستقیم، نرخ مالیات

---

\* استادیار گروه آموزشی اقتصاد نظری دانشگاه مازندران  
\*\* دانشجوی کارشناسی ارشد علوم اقتصادی دانشگاه مازندران

## ۱- مقدمه

تعرفه‌های واردات و مالیات‌های غیر مستقیم به عنوان مهمترین منابع درآمد کشورهای در حال توسعه شناخته می‌شوند. به دلیل مسائل مربوط به رشد و توسعه، و با هدف بالا بردن کارایی اقتصادی و در نتیجه افزایش توان رقابتی در عرصه اقتصاد جهانی، در سال‌های اخیر بسیاری از کشورهای در حال توسعه درصدد کاستن از مالیات‌های تجاری و جایگزین کردن نظام‌های ناکارآمد و منحرف شده، با مالیات بر ارزش افزوده هستند. طبیعتاً یکی از مهمترین پرسشها درباره میزان خلق درآمد بالقوه طرح‌های جایگزین است. درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده به عواملی مانند: گستره پایه مالیاتی و گستره مشاغلی که این نظام بر آنها اعمال می‌گردد، بستگی دارد. این موضوع در ادبیات مالیات کاملاً باز نشده است. هدف اصلی این مقاله بیان چارچوب تحلیلی است که بتوان از آن برای تخمین پایه بالقوه مالیاتی استفاده کرد و از درآمدهای آن آگاهی یافت و همچنین ارائه الگویی که به اندازه کافی تخمین درآمدهای گزینه مالیاتی جایگزین را تسهیل کند و تصمیم‌گیران را در اتخاذ سیاست‌های مالیاتی یاری دهد. الگوی فوق برای اقتصاد ایران در سال ۱۳۷۹ یعنی آخرین سالی که آمارهای رسمی کلان آن، تا زمان انجام تحقیق موجود است، کاربرد دارد. مزیت اصلی الگو، فعال ماندن در شرایط محدودیت اطلاعات است. با توجه به این که اقتصاد کشور در حال حرکت از سیستم مالیات انحرافی<sup>۱</sup> به سمت مالیات بر ارزش افزوده است<sup>۲</sup> لذا کاربرد الگو، نمودی ثمر بخش خواهد داشت. در ادامه، پس از اشاره به مبحث پایه مالیات بر ارزش افزوده، رهیافت‌های مختلف برای تخمین پایه مالیات مزبور تبیین و پس از آن جزئیات روش به کار رفته برای تخمین پایه مالیاتی پیشنهادی مقاله، تشریح می‌گردد و بالاخره مدل متداول و مدل پیشنهادی مقاله برای اقتصاد ایران برآورد شده و در پایان نتیجه‌گیری و پیشنهادها ارائه می‌شود.

1 - distorted

۲- سال ۱۳۸۴ سال معرفی آن خواهد بود.

## ۲- سیستم مالیات بر ارزش افزوده

درآمد بالقوه مالیاتی به تعداد و میزان نرخ‌های مالیاتی، گستره پایه مالیاتی و درجه پذیرش مالیات<sup>۱</sup> وابسته است. فرض می‌شود مالیات بر ارزش افزوده برنامه ریزی شده، مالیات بر مصرف چند مرحله ای منطبق بر اصل مقصد<sup>۲</sup>، همراه روش اخذ فاکتور نویسی (شبیه سبک اروپایی) بوده و میزان مالیات هنگام فروش کالاها و خدمات در همه مراحل تولید و زنجیره توزیع اعمال می‌شود. در هر مرحله، فروشندگان می‌توانند اظهارنامه اعتبار مالیاتی ارسال کنند، تا مالیات پرداختی در ازای داده‌های واسط خود را، مستهلک نمایند، در نتیجه سیستم مالیاتی تنها تحت تاثیر وضع مالیات بر ارزش افزوده هر فروشنده خواهد بود. تنها مالیاتی که اعتباری برای باز پرداخت ندارد، مالیات وضع شده بر مصرف کننده نهایی است که برابر مالیات خرده فروشان، در مرحله نهایی مصرف است. با وجود وضع مالیات بر اساس اصل مقصد، واردات به همان روش اخذ مالیات کالاهای داخلی، مالیات بندی می‌شود و به صادرات مالیاتی تعلق نمی‌گیرد. بنابراین مالیات اساساً برای کالاها و خدمات مصرف شده در داخل در نظر گرفته می‌شود. یکی از ویژگی‌های مشترک پایه مالیاتی در اغلب کشورهای دارای نظام مالیات بر ارزش افزوده، این است که بر تعدادی از کالاها یا خدمات مهم، به علل سیاسی و ملاحظات اقتصاد اجتماعی<sup>۳</sup> و تفاوت‌های تکنیکی یا پیچیدگی‌های اجرایی، مالیات بسته نمی‌شود. این کالاها و خدمات عموماً در دو طبقه اصلی مالیات با نرخ صفر<sup>۱</sup> و معاف از مالیات<sup>۲</sup> جای می‌گیرند. برای موارد مالیات با نرخ صفر، مالیات بر ارزش افزوده، بر قیمت فروش آنها وضع نمی‌شود و فروشنده به هر صورت اعتبار کاملی در ازای مالیات پرداختی، بابت داده‌های واسطه خود دریافت می‌کند. اگر مالیات با نرخ صفر در مراحل میانی توزیع یا تولید اخذ شود، خریداران برای کاستن از پرداخت‌های بعدی مالیات، اعتباری نخواهند داشت. به این ترتیب ممکن است نوعی جریان نقدی هزینه- فایده برای فروشنده و خریدار ایجاد شود. با وجود این می‌توان انتظار داشت که خالص درآمد

1- degree of tax compliance

2 - destination principle

3 - socioeconomic

ضمنی دولت صفر گردد، درحالی که اگر مالیات با نرخ صفر بر فروش در مرحله خرده فروشی بسته شود، ممکن است همه بار مالیاتی را از مصرف کننده باز گرداند و دولت کل درآمد مالیات بر فروش را از دست بدهد. با دلایل عقلایی و به لحاظ تفاوت‌های تکنیکی؛ کشورهای مجری سیستم مالیات بر ارزش افزوده، غالباً معافیت از مالیات مزبور را برای فروش داخلی خدمات بیمه ای و مالی، اعمال می‌کنند. همچنین این کشورها؛ جهت سهولت اجرا و افزایش پذیرش مالیاتی، مشاغل کوچک را از مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌کنند. وقتی این کالاها و خدمات معاف شدند، مالیات بر ارزش افزوده، بر فروش آنها اعمال نمی‌شود و برخلاف کالاها و خدماتی که بانرخ صفر مالیات بسته شده بودند، فروشندگان تولیدات معاف، حق دریافت هیچ نوع اعتباری بابت داده‌های استفاده شده در تولید آن کالاها و خدمات را ندارند. محرومیت از اعتبار مالیاتی، هزینه فروشنده را افزایش می‌دهد، اگر چه ارزش افزوده او از مالیات در امان می‌ماند مانند مالیات با نرخ صفر<sup>۱</sup>، معافیت از مالیات<sup>۲</sup> نیز می‌تواند در مراحل واسطه یا خرده فروش بسته شود. معافیت از مالیات در مرحله خرده فروشی تنها در حالتی است که کالاها مستقیماً به مصرف کنندگان فروخته می‌شود و فقط ارزش افزوده خرده فروشی دستخوش مالیات نخواهد بود. در حالی که اگر معافیت از مالیات در مراحل میانی زنجیره تولید- توزیع اعمال شود، از فروش بعدی این کالاها مالیات سنگینی اخذ می‌شود، زیرا کالاهای واسطه ای قبل از معافیت اعتباری دربر ندارند. در نتیجه پایه مالیاتی نه تنها کاهش نمی‌یابد بلکه به واسطه اثر آبشاره ای افزایش داده می‌شود. دولت می‌تواند نهایتاً مبلغ بیشتری نسبت به دیگر صور ممکن، مالیات جمع آوری کند. برای این پاسخ که آیا مالیات بر ارزش افزوده، ممکن است منجر به دریافت مالیات بیشتر یا نشد درآمدی بزرگتر شود، در نحوه اجرای این مالیات نهفته است. فاکتورهای صادره از دفاتر ثبت<sup>۳</sup> فروشنده اسناد مالیات پرداخته شده است و بنابراین اساس اظهار نامه‌های اعتبارات مالیاتی، داده‌های واسطه ای در دفاتر ثبت خریدار خواهند بود. گرچه نظام

---

1 - zero-rated

2 - tax exempt

3 - registran

فاکتور نویسی، از سوی عاملان مالیاتی و برخی اقتصاددانان، به مثابه مکانیسمی است که امکان حسابرسی و انگیزه ثبت معاملات و پذیرش مالیات را مهیا می‌سازد، اما به نظر می‌رسد عدم کاهش فرار مالیاتی همچنان مسئله‌ای قابل بحث است. زیرا انگیزه‌ای برای پرداخت مالیات فروش خرده فروشان، به مصرف کنندگان نهایی که دفاتر ثبت نیز ندارند و نمی‌توانند اعتبارات مالیاتی بابت خریدهای خود طلب کنند، وجود ندارد. عدم انگیزه برای پرداخت مالیات، یعنی ایجاد انگیزه یافتن برای پفره از پرداخت آن برای تعلق در پرداخت دوباره آن بنابراین پاسخ قاطعی به پرسش فوق نمی‌توان داد و به پاسخی تجربی نیاز دارد که نتیجه آن منوط به اجرای سیستم خواهد بود و در هر کشوری نیز این نحوه اجرا متفاوت خواهد بود. اگر دولت بتواند مانع فرار مالیاتی گردد، قطعاً نرخ کمتری از مالیات برنامه ریزی شده، می‌تواند درآمدهای بیشتری را محقق کند. نرخهای مالیاتی متعدد ویژگی مشترک برخی سیستمهای مالیات بر ارزش افزوده، در کشورهای در حال توسعه است. نرخ پایین تر برای کالاها و خدماتی که از ضروریات زندگی تلقی می‌شوند در نظر گرفته می‌شود و در عین حال کالاهای لوکس مشمول نرخ بالای مالیات بر ارزش افزوده. باتوجه به ویژگی‌های سیستم مالیات بر ارزش افزوده سه رهیافت جایگزین می‌تواند در تخمین پایه مالیاتی و به تبع آن، درآمد مورد استفاده قرار گیرد؛ به این منظور اطلاعات جدول داده- ستانده، حسابهای ملی و مخارج خانوار به کار گرفته می‌شوند.

### ۳- رهیافت‌های تخمین پایه مالیات بر ارزش افزوده

رهیافت معمول، الگوی مکنزی یا ساده است که مورد استفاده کارشناسان صندوق بین‌المللی پول بوده و به طور ساده یک پایه مالیاتی کلی را می‌سازد. این رهیافت با تولید ناخالص داخلی اقتصاد آغاز می‌گردد و جمع ارزش افزوده تولید داخلی همه کالاها و خدمات است. اگر ارزش افزوده بر مبنای اصل مقصد باشد، صادرات از تولید ناخالص داخلی کم شده و واردات به آن اضافه می‌گردد. در نوع مصرفی، صورت سرمایه ناخالص بخش خصوصی نیز از پایه کم می‌شود همچنین مخارج مصرفی معاف از مالیات یا با نرخ صفر، از پایه کاسته می‌شوند. وقتی که فروشندگان کالاها و خدمات

معاف، قادر به ادعای اعتبار برای مالیاتهای پرداختی بابت خریدهای خود نباشند، لزوماً پایه مالیاتی، تعدیلی صعودی خواهد داشت.

یک طرح تحقیقاتی که تحت عنوان ((تخمین پایه مالیات بر ارزش افزوده و آثار تورمی آن در اقتصاد کشور)) در معاونت امور اقتصادی وزارت اقتصاد و دارایی به سرپرستی زیور حاتمی زاده انجام شده است (۱۳۸۰) بر مبنای این رهیافت است که با استفاده از جدول روزآمد شده داده- ستانده مربوط به سال ۷۲، پایه مالیات بر ارزش افزوده را برای سال ۱۳۷۵ محاسبه کرده و سهم شمول مالیاتی تولید ناخالص داخلی را حدود ۳۱/۱ درصد برآورد نموده است.<sup>۱</sup> پایه بالقوه در این روش جهت مقایسه نتایج الگوی مزبور با الگوی پیشنهادی مقاله، در بند پنجم مقاله برآورد و ایرادهای این روش، ذکر شده است.

رهیافت دیگر، الگوی "آگوریه- شوم" (۱۹۹۸) است که پایه بالقوه را به وسیله جمع ارزش افزوده هر بخش صنعتی در اقتصاد، محاسبه می کند. در صورتی که مالیات بر ارزش افزوده از نوع مقصد باشد، تعدیل پایه می باید امکان اخذ مالیات از واردات را در ورود به کشور و مالیات با نرخ صفر، برای صادرات را دربر گیرد. این تعدیلها ممکن است تغییراتی را در صورت موجودی کالا<sup>۲</sup> و یا محصولات<sup>۳</sup> که معاف از مالیاتند و یا دارای مالیات با نرخ صفر هستند به وجود آورد. مشکل این رهیافت این است که، ایجاد این تعدیلها از طرف بخش معمولاً دشوار است زیرا ارزش صادرات و واردات بر مبنای یک صنعت به راحتی در دسترس نیست. اگر چه تعدیل کلی می تواند برای تمامی زمینههای اقتصادی امکان پذیر باشد، اما ممکن است اطلاعات جزئی از سوی بخشها فراهم نگردد. دکتر سهیلا پروین و علی اصغر پیرو (۱۳۷۹)<sup>۴</sup> با استفاده از روش اطلاعات تولید و با کمک جدول داده- ستانده سال ۱۳۶۷ به تعیین پایه مالیات بر ارزش افزوده برای سالهای اجرای برنامه اول توسعه

۱- مورد دیگری از محاسبه ی پایه مالیات بر ارزش افزوده برای اقتصاد ایران، این روش برای سال مالی (۱۳۶۸) وجود دارد که توسط کنراد، مالو، توماس و کورنلی در قالب گزارش صندوق بین المللی پول جهت اصلاح سیستم مالیاتی ایران تهیه شده است. در آن گزارش پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده تا ۴۱ درصد تولید ناخالص داخلی ایران تخمین زده شده است.

۲- این رهیافت توسط منبع زیر پیشنهاد شده است:

Aguirre, C & shome , p(1988) "The Mexican Value - Added Tax: Methodology for Calculating the Base". National Tax journal , 4(4) . PP. 543-554

۳- پروین، سهیلا- پیرو، علی اصغر (۱۳۷۹)

اقتصادی اجتماعی ایران (۷۲-۶۷) اقدام نموده اند، که در آن نسبت پایه مالیاتی از تولید ناخالص داخلی، به طور متوسط ۵/۵۷ درصد برآورد شده است.

بالاخره رهیافت جنکینز - کئو (۲۰۰۰)، که بر پایه ارزش کالاها و خدمات خریده شده به وسیله مصرف کنندگان برآورد خود را ارائه می‌دهد. این رهیافت از برابری پایه ارزش افزوده با مالیات بر فروش خرده فروشی وضع شده، بر قیمت فروش همگی کالاها و خدمات، استفاده می‌کند.<sup>۱</sup> رهیافت مزبور می‌تواند بطور خودکار اصل مقصد را تأمین کند، چون این رهیافت در حالیکه صادرات را به حساب نمی‌آورد، واردات را در نظر می‌گیرد. پایه مالیاتی در این روش با استفاده از ارزش فروش محصولات، در سطح مصرف کننده نهایی محاسبه می‌شود. این امر می‌تواند تحلیل باز خورد قیمتی یا تحلیل وقوع مالیات بر ارزش افزوده، برای مصرف کنندگان را تسهیل کند، موضوعی که معمولاً در مباحث سیاسی حول اصلاح مالیات بر فروش، مهم است. همچنین این روش نشانگر استعداد مالیاتی بخشهای مختلف اقتصادی است.

#### ۴- روش شناسی تخمین پایه مالیات بر ارزش افزوده

در این قسمت جزئیات روش شناسی سومین رهیافت توصیف شده در بالا توضیح داده می‌شود. فرض اصلی در مراحل تخمین پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده، جایگزینی سیستم مالیات بر ارزش افزوده، با سیستم مالیات غیر مستقیم رایج است این رهیافت به طور به جدول داده - ستانده بستگی کامل دارد.

مدل‌های داده-ستانده، ماهیتاً ایستا هستند. مثلاً در آنها رفتار واکنشی در قبال تغییرات سیاسی نمود پیدا نمی‌کند. پس تخمین مالیات بر ارزش افزوده که در این پژوهش بحث می‌شود، رفتار واکنشی در هنگام جایگزینی سیستم مالیات بر فروش رایج، با مالیات بر ارزش افزوده را به حساب نمی‌آورد. اگر بتوان کشش‌های متقاطع و خودی تقاضای کالاها و خدمات را به دست آورد آنگاه می‌توان واکنش‌های رفتاری نسبت به جابه جایی مالیات‌ها را در محاسبه پایه گنجانید.<sup>۲</sup> بیشتر اشاره شد که پایه می‌تواند با

1 - Model for Tax Jenkins,G & Yankuo,(2000)

۲- منبع قبل

استفاده از مخارج نهایی ایجاد شده بوسیله نهادهای<sup>۱</sup> مختلف اقتصادی، تخمین زده شود. بنابر این ساخت آن می‌تواند با اطلاعاتی از مخارج داخلی موجود در ماتریس تقاضای نهایی در جدول داده- ستانده، آغاز گردد. عموماً ماتریس تقاضای نهایی شامل یک ماتریس تبدیلی از یک سری محصولات، با شماری از طبقات تقاضای نهایی است. تقاضای نهایی می‌تواند شامل طبقاتی تقسیم بندی با عناوین مختلف، نظیر: مصرف شخصی، مخارج دولت، سرمایه گذاری، واردات و صادرات باشد. البته واردات در برخی کشورها ممکن است به عنوان قسمتی از ماتریس تقاضای نهایی ظاهر شود. مصرف شخصی به مصرف آن افراد/خانوارها یا بخشهایی اشاره دارد که کالاها و خدمات را برای مصرف فردی شان در اختیار می‌گیرند اما تولید تجاری ندارند. و این یعنی خریدهای صورت گرفته توسط افراد و سازمانهای غیر انتفاعی را نیز شامل می‌شود. مخارج دولت، شامل مخارج جاری و سرمایه ای توسط تمامی سطوح دولتی است. می‌توان مخارج دولتی را با شیوه ای مشابه مصارف شخصی، تحت سیستم مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفت.

به جز در مواردی که مالیات بر ارزش افزوده پرداختی توسط همان سطح از بخش دولتی، لزوماً خالص درآمدهای جمع آوری شده دولت را افزایش ندهد. (چنانچه بیش از یک سطح دولتی در کشور وجود داشته باشد در آن صورت خالص مالیات جمع شده، مالیات پرداختی توسط سطح دولتی مجری اعمال مالیات بر ارزش افزوده را، در بر نخواهد گرفت) سرمایه گذاری، در محاسبه پایه مالیاتی نادیده گرفته می‌شود. زیرا سیستم مالیات بر ارزش افزوده، اعتبار مالیاتی بابت داده‌های خریدهای تجاری مشمول سرمایه گذاری سرمایه<sup>۲</sup> را مجاز می‌شمرد. صادرات نیز به حساب نمی‌آید زیرا نظام از اصل مقصد تبعیت می‌کند. واردات لحاظ می‌شود چون خریدهای انجام شده بوسیله طبقات تقاضای نهایی، شامل واردات نیز می‌باشد. نقطه آغازین محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده، مبالغ مخارج افراد و دولت است. این هزینه‌های نا خالص نمایانگر جمع هم مخارج بابت محصولات مختلف و داده‌های ابتدایی گنجانده شده در هر طبقه است. تنظیم و تعدیل به هر صورت باید برای چندین عامل تا رسیدن به پایه مالیات بر ارزش افزوده انجام گیرد.

1 - Entities

2 - capital investment



## محاسبه مالیات غیر مستقیم رایج

فرض کنید کشوری، سیستم مالیات بر فروش تولید کننده دارد و هدف دولت جایگزینی آن با سیستم مالیات بر ارزش افزوده ای از نوع مصرفی است، که از اصل مقصد تبعیت می کند و روش اجرای آن فاکتور نویسی است و همچنین مخارج ناخالص گنجانیده شده در جدول داده- ستانده، در قیمت خرید لحاظ شده و شامل مالیات بر فروش رایج است، که جایگزین خواهد شد. این مالیات از بهای فروش کالاهای تولیدی ساخته شده در کشور و نیز از بهای عوارض پرداختی کالاهای وارداتی اخذ می گردد. سود ناویژه معاملات عمده فروشان و خرده فروشان<sup>۱</sup> در پایه مالیاتی به حساب نمی آید. همچنین به طور معمول مالیات های بر فروش برای یک سلسله داده های واسطه ای و کالاهای سرمایه ای استفاده شده در تولید و توزیع کالاها و خدمات نیز، اعمال می گردند. در نظر بگیرید که سیستم مالیاتی، نرخ های مشخصی مانند آنچه که در قانون تجمیع عوارض مصوب زمستان سال ۸۱ آمده است، داشته باشد، آنگاه:

اول: به منظور حذف مالیات بر فروش رایجی که مستقیماً و آشکارا به وسیله اشخاص و بخش های دولتی، از هر طبقه مخارج پرداخت شده، باید پایه مالیات بر فروش رایج را ساخت. این هدف با حذف سود ناویژه معاملات خرده فروشان و عمده فروشان از مخارج خریداران، در هر کالا و خدمتی که مشمول مالیات بر فروش است، تحقق می پذیرد. این مخارج گاهی اوقات برای فروش تولید کنندگان و واردکنندگان تفکیک شده اند. لزوم این عمل وقتی شکل جدی به خود می گیرد که نرخ های متفاوت مالیاتی بر کالاهای داخلی و وارداتی اعمال می شود.

درآمد انتظاری مالیات بر فروش رایج از جانب هر گونه کالایی<sup>۲</sup> فرض کنید (i) امین محصول تولیدی:  $(R_i)$ ، می تواند با ضرب پایه مالیاتی حساب شده<sup>۳</sup>، در نرخ مالیات مناسب<sup>۴</sup> و در نسبت شمول مالیاتی<sup>۱</sup>، محاسبه شود:

1 - retail & wholesale trade margins

۲ - منظور Commodity است.

3 - derived tax base

4 - applicable tax rate

$$R_i = [\beta_i / (1 + \alpha_i \rho_i)] \alpha_i \rho_i \quad (1)$$

که  $\beta_i$  پایه مالیاتی حساب شده (i) امین کالا،  $\alpha_i$  نسبت شمول مالیاتی (i) امین کالا و  $\rho_i$  نرخ مالیات بر فروش (i) امین محصول است. بزرگی نسبت شمول مالیاتی به نسبت قانونی شمول مالیاتی فروش، به کل فروش اقلام گنجانیده شده در هر طبقه کالایی بستگی دارد.

دوم: محاسبه بعدی باید برای مالیات بر فروش پنهان (غیر مستقیم)، که در مخارج شخصی و دولتی مستتر گردیده، انجام گیرد.

مالیات پنهان، نمایانگر مالیات بر فروشی است که بر داده‌های تجاری وضع شده است. داده‌هایی که در چرخه تولید کالاها و خدماتی استفاده شده و در انتها به مصرف کنندگان نهایی و دولت فروخته می‌شوند. اگر فرض این باشد که مالیات بر فروش کاملاً صعودی منتقل شود<sup>۲</sup>، مالیاتها قیمت کالاها و خدمات نهایی را بالاتر خواهد برد، به این معنا که مالیات با پرداخت یک مودی تمام یافته تلقی نمی‌شود و به کالاهای واسطه ای، معاملاتی و حتی قیمت‌های مصرف کننده تسری می‌یابد. جدول داده - ستانده می‌تواند برای اندازه گیری مقدار مالیات بر فروش غیر مستقیم موضوعه، بر کالاها و خدمات خرید شده توسط مصرف کنندگان نهایی و دولت استفاده شود.

روش پیشنهادی دیگر برای محاسبه مالیات بر فروش سیستم رایج، محاسبه باز است. به این ترتیب که وقتی نرخ‌ها در سیستم مالیاتی شفاف نباشند (مانند قانون مالیات‌های غیرمستقیم تا سال ۱۳۸۱)، مالیات هر بخش جدول داده - ستانده بر اساس طبقه بندی: سایر مالیات بر تولید، مالیات بر محصول و مالیات بر واردات بدست می‌آید.

کل درآمدهای پیش بینی شده مالیات بر فروش آشکار و پنهان در بالا، برای تمامی کالاهای و نهادهای معمولاً برابر مالیات واقعی جمع آوری شده<sup>۳</sup> (یعنی مجموع مالیات بالفعل) نیست. این امر از عواملی نظیر، اندازه گیری بد، تخفیف‌های نابه جا برای بدهی‌های مالیاتی، تخفیف بدون مالیات بودن واردات کوچک (اصطلاحاً چمدانی)، فرار مالیاتی،

1 - taxable propotion

2 -forward shifting

3 - collections actual tax

معافیت‌های مالیاتی عرضه کنندگان جزء و ناتوانی اجرایی در اعمال کامل سیستم مالیاتی ناشی می‌شود. پس از تعدیل عوامل که معرفی شدند، درآمد مالیاتی مورد انتظار برابر مجموع واقعی مالیات اخذ شده (مالیات بالفعل) می‌گردد، که نرخ پذیرش<sup>۱</sup> را به دست خواهد داد. به طور ساده این نرخ نسبت درآمد واقعی (بالفعل)، به درآمد مورد انتظار (پیش بینی شده) است و در بردارنده تمام تعدیلات بر شمرده شده در بالا خواهد بود. البته نرخ پذیرش ممکن است به لحاظ محصولات (اعم از کالا یا خدمات)، اتکاء به شرایط بازار و دیگر عوامل مثلاً نرخ پذیرش دخانیات و نرخ پذیرش سیمان، متفاوت باشد. برای دستیابی به نرخ پذیرش در روش دوم، باید به نتایج رسمی گزارش‌های نظام مالیاتی متوسل شد. در هر سیستم مالیاتی این نرخ پذیرش معمولاً کمتر از یک است و برای بسیاری از نظام‌های مالیاتی حتی در کشورهای توسعه یافته، می‌تواند به میزان قابل توجهی کمتر از یک باشد. در واقع نرخ پذیرش نقطه مقابل نرخ نشت دستگاه مالیاتی است.

#### معرفی مالیات بر ارزش افزوده

درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده ای که تا سطح خرده فروشی تعمیم داده شده، می‌تواند به وسیله جمع مخارج داخلی افراد و دولت در قیمت‌های خرده فروشی محاسبه شود. این شامل مخارج ایجاد شده به علت معاملات می‌گردد. زیرا، مالیات‌های پرداختی در خریدهای تجاری اعتبار دارند. پس نقطه شروع برای محاسبه پایه، ارزش کالاها و خدمات نشان داده شده در جدول داده - ستانده/خریداری شده توسط اشخاص و بخش دولتی است، که خالص همه مالیات‌های بر فروش رایج را دربر دارد. این کل پایه مالیاتی بالقوه است، که در نسبت‌های شمول مالیاتی برای هر محصول ضرب شده است و در جهت رسیدن به پایه مالیات بر ارزش افزوده است. توجه شود که نسبت‌های شمول مالیاتی به وسیله سیاست‌های مالیاتی و قوانین در دست بررسی، تعیین می‌شوند. برای نمونه، مالیات بر ارزش افزوده برنامه ریزی شده، ممکن است برای کالاها یا خدمات

1 - Compliance rate

معینی با نرخ صفر یا معاف باشد. در این موارد ارزش کامل کالاها یا خدمات با نرخ صفر و یا معاف خرید شده توسط دولت یا افراد باید از پایه بالقوه کسر گردد. در موارد معافیت، در هر صورت برای مالیاتهای پرداختی بابت داده‌های معاملاتی استفاده شده در تولید کالاها یا خدمات، معاف اعتباری لحاظ نمی‌شود، بنابراین یک تعدیل اضافی در پایه مالیاتی، برای توجیه این گستره، که فروشندگان نمی‌توانند اعتبار مالیاتی، برای مالیاتهای پرداختی بابت داده‌ها و به عنوان مخارج معاملاتی اظهار کنند، احتیاج است. به طور خلاصه، پایه بالقوه کلی مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند به صورت آنچه در زیر می‌آید، تبیین گردد:

$$TB^{VAT} = \sum [\beta_i / (1 + \alpha_i \rho_i)] \cdot [1 + \varphi_i^w] \cdot [1 + \varphi_i^r] + \sum W_j K_j \quad (2)$$

که در آن  $q_i^w$  درصد سود ناویژه عمده فروشی کالای  $i$  ام و  $\varphi_i^r$  درصد سود ناویژه خرده فروشی کالای  $i$  ام،  $K_j$  کل داده‌های معاملاتی استفاده شده برای تولید زامین بخش معاف،  $W_j$  سهم داده‌های معاملاتی استفاده شده در تولید زامین بخش معاف تحت مالیات بر ارزش افزوده برنامه ریزی شده می‌باشند.

باید به پرداختی‌های اجاره بهای اقامت‌های بلند مدت (رهن) از سوی مستاجر به موجر و نیز به افزایش اجاره بهای برآوردی<sup>۱</sup>، از جانب مالکان منازل مسکونی توجه داشت، که معمولاً به عنوان زیر بخشی از بخش مستغلات و کرایه در جدول داده - ستانده یا حساب‌های ملی ارائه می‌شود. این اجاره بها غالباً معاف از مالیات است. قسمتی از اجاره بهای نقدی ناخالص و اجاره بهای برآوردی، ممکن است هنوز در معرض مالیات بر ارزش افزوده باقی بماند. به طور مثال، شمول مالیاتی مخارج ایجاد شده بابت تعمیر و مرمت، بیمه مالکیت<sup>۲</sup> و خدمات رفاهی ویژه.

در جدول داده - ستانده، مصرف خانوار از بخش ساختمان، پوشش دهنده آمار این حالت خواهد بود. گاهی اوقات مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک گزینه، بر قیمت خرید منازل تازه ساز وضع می‌شود. باید تذکر داد که ارزش زمین، هم در جدول داده -

۱- (imputed) { در طبقه بندی خدمات مسکن در بانک مرکزی دو نوع اجاره واقعی و برآوردی معرفی شده اند. }

2- property insurance

ستانده وهم در حساب‌های ملی در نظر گرفته نمی‌شود، چون نمایانگر ارزش افزوده ای نیست. برای مقصود ما، ارزش زمین معمولاً به عنوان قسمتی از قیمت خرید خانه جدید لحاظ می‌گردد. بنابراین اگر خانه‌های جدید مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار گیرند، مخارج اشخاص بخاطر قیمت کامل منازل جدید، باید هنگام محاسبه به صورت صعودی تعدیل یابند. همچنین باید برخی تعدیله‌ها در مخارج ناخالص بخش دولتی ایجاد شود. در اغلب این بخش‌ها، تولید معمولاً از معافیت مالیات بر ارزش افزوده بهره‌مند است و ارزش افزوده این شرکت‌های تابعه به شکل مالیات جذب نمی‌شود. از طرفی داده‌های واسطه‌ای استفاده شده در تولید کالاها و خدمات دولتی معمولاً مشمول مالیات هستند و متعاقباً در پایه مالیاتی بخش دولتی باقی می‌مانند. سرانجام، برای رسیدن به یک معیار سنجش<sup>۱</sup> و تخمین درآمد حاصله، پایه مالیاتی برای هر کالا یا بخش، در نرخ پذیرش تحت سیستم مالیات بر فروش رایج، ضرب می‌شود. این تعدیل، با فرض آن که نرخ پذیرش هر کالای مشمول مالیات بر ارزش افزوده برنامه ریزی شده، با آنچه در معرض سیستم رایج است متفاوت نیست، اعمال می‌گردد. اگر اعتقاد بر این باشد که سیستم مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند پذیرش مالیاتی را افزایش دهد، یا دولت بتواند سطح اجرایی اعمال نظام مالیاتی را فزونی دهد، نرخ پذیرش با روندی صعودی، کسب درآمد مالیاتی را تسهیل می‌کند. بر عکس اگر انتظار این باشد که با معرفی مالیات بر ارزش افزوده، فرار مالیاتی اشاعه یابد<sup>۲</sup>، این نرخ می‌تواند روند نزولی پیدا کند.

کل درآمدهای انتظاری از سیستم در اقتصاد برابر خواهد شد با جمع همه پایه‌های مالیاتی تعدیل شده به روی کالاها و خدمات خریده شده، توسط هم بخش دولتی وهم اشخاص، ضربدر نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده برنامه ریزی شده.<sup>۳</sup> همچنین نرخ پذیرش، منعکس کننده درجه ای خواهد بود که پایه مالیاتی به دلیل تعریف معافیت‌های مجاز مشاغل کوچک در سیستم، کاهش می‌یابد. معافیت‌های مشاغل

1-benchmark

۲- راههای فرار مالیاتی در این سیستم وجود دارد مثلاً با سند سازی، جعل فاکتور خودداری افراد مشمول از نام نویسی و ...

3- The Proposed VAT rate.

کوچک، تقریباً همیشه به دنبال نظام مالیات بر فروش غیر مستقیم پیشین به وجود می‌آیند، پس باید درجه ای را که در آن این معافیتها تحت مالیات بر ارزش افزوده، بزرگتر یا کوچکتر می‌شوند، تخمین زد.

مدل فوق این امکان را فراهم می‌کند که موارد ویژه واستثنا در قوانین برای کالاهای خاص لحاظ شوند، در صورتی که دولت نمی‌خواهد با وضع مالیات بر ارزش افزوده قیمت برخی کالاها از آنچه هست کمتر شود. برای مثال نرخ مالیات بسته شده بر الکل و دخانیات بسیار بیشتر از آن چیزی است که پس از وضع مالیات بر ارزش افزوده بر آنها اعمالی شود<sup>۱</sup> و برای اینکه قیمت‌های خرده فروشی برای مصرف کننده در همان سطح قبلی باقی بماند، احتیاج به تعدیلی جداگانه خواهد بود. مقدار این تعدیل برابر تفاوت بین قیمت‌های فروش کالاهای مشمول مالیات غیر مستقیم (تحت سیستم جدید) از قیمت‌های فروش همان کالاها تحت سیستم مالیاتی رایج است. معادله به صورت زیر خواهد بود:

$$\Delta A_i = (\beta_i / (1 + \rho_u \phi_u)) - (\beta_i / (1 + \rho_i \phi_i)) \quad (3)$$

$\rho_u$  نرخ واحد مالیات بر ارزش افزوده،  $\phi_u$  نرخ پذیرش آن مالیات،  $\rho_i$  نرخ مالیات بر فروش رایج بر  $i$  امین کالای مشمول مالیات غیر مستقیم،  $\phi_i$  نرخ پذیرش سیستم مالیاتی رایج و  $\beta_i$  پایه بالقوه مالیاتی آن کالا هستند.

#### تعیین نرخ قانونی مالیات بر ارزش افزوده

بر مبنای انگیزه‌های سیاسی نرخ قانونی مالیات بر ارزش افزوده، به صورت کاملاً رونا تعیین می‌شود. اما اگر هدف این باشد که درآمدهای مالیاتی تمام یا قسمتی از هزینه‌های جاری دولت را بپوشانند، می‌توان به صورت زیر نرخ استاندارد را به دست آورد:

$$t_v = (T/TR) / (G/VA) \quad (4)$$

که  $(t_v)$  = هزینه‌های جاری دولت = درآمدهای مالیاتی،  $(T/TR)G$  مبین متوسطی از درآمدها و مخارج دولت طی سال‌های مختلف خواهد بود،

۱ - در لایحه ی (VAT) به این مورد توجهی نشده است، دربرآورد از آن صرف نظر می‌گردد.

(G) درصد یا تمامی مخارج دولت، (T) درآمد مالیاتی، (TR) کل درآمدهای دولت و (VA) ارزش افزوده اقتصاد هستند. درواقع  $[t(VA)] / T = G / TR$  [مارابه الگوی بازده مالیاتی  $(\theta = VAT/T)$ ] رهنمون می‌سازد. این روش ساده ای برای تعیین نرخ خواهد بود.<sup>۱</sup>

اما نرخ استاندارد را به گونه‌ی مقایسه ای (سناریو) نیز می‌توان تعیین کرد، روش معمولی که کارشناسان صندوق بین‌المللی پول به کار می‌گیرند، استفاده از سناریوهای مختلف کارایی و مقایسه‌ی عایدی حاصل از هر نرخ است. با توجه به نرخ پذیرش مالیات غیرمستقیم درقبل از معرفی مالیات برارزش افزوده نیز، می‌توان نرخ مالیات برارزش افزوده ای را تعیین کرد که حداقل مقدار درآمد دولت در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، از کل مالیات بر فروش رایج بیشتر باشد. به این ترتیب می‌توان از درآمدزایی و موفقیت سیستم مالیات برارزش افزوده، اطمینان حاصل کرد. این نرخ را می‌توان حداقل نرخ قابل اجرای مالیات<sup>۲</sup> یا نرخ مناسب نامید.

#### مآخذ اطلاعاتی

داده‌های آماری این مقاله، با استناد به جدول داده-ستانده ارائه شده اند. برای این منظور از جدول داده-ستانده مربوط به طرح تحقیقاتی بررسی آثار یکسان سازی نرخ ارز، بر شاخص قیمت‌های تولید و عوامل تولیدی و هزینه‌ی زندگی، تهیه شده در ۲۱ بخش بر اساس قیمت تولید کننده، که برای مرکز پژوهش‌های مجلس در سال ۱۳۷۹ تهیه شده، استفاده گردیده است. همچنین بر حسب مورد از سالنامه‌ی آماری سال ۱۳۸۰ و قوانین بودجه‌ی سالهای ۷۹ و ۸۱ و بولتن جداول آماری حساب‌های ملی اداره‌ی حساب‌های اقتصادی بانک مرکزی، بولتن عملکرد سازمان حمایت از تولید کنندگان و مصرف کنندگان و سالنامه‌ی آمار بازرگانی خارجی گمرک جمهوری اسلامی ایران نیز بهره گرفته شده است.

۱- صالح نژاد، جعفری صمیمی (۱۳۷۸)

2- applicable tax rate

## ۵- برآورد پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده برای اقتصاد ایران

بر اساس الگوی مکنزی و روشی که کارشناسان صندوق بین المللی پول در گزارش اصلاح سیستم مالیاتی جمهوری اسلامی ایران در ۳۰ سپتامبر ۱۹۹۱ میلادی برای تخمین پایه مالیات بر ارزش افزوده به کار بردند، پایه مالیات بر ارزش افزوده برای سال ۱۳۷۹ برآورد می‌شود، تا ضمن آشنایی با این روش مفاهیم مدل جنکینز-کئو ملموس تر گردد. اطلاعات در قالب دو گروه تعدیل، طبقه بندی می‌شوند، نخست، موارد کسری بر اساس تعریف پایه مالیات بر ارزش افزوده نوع مصرفی و دیگر موارد افزایشدهنده پایه، که بدلیل خرید بخشهای معاف از مشمول بوجود می‌آید. محدودیت‌های محاسبه و پاره‌ای از نکات ضروری در زیر توضیح داده می‌شود.

### توضیحی درباره محاسبات

این برآورد و برآورد پیشنهادی مقاله، با توجه به محدودیت‌هایی اجرا می‌شوند.<sup>۱</sup> نخستین محدودیت در اختیار نداشتن آمار صنایع و گروه‌هایی است که به عنوان بخشهای معاف، خود زیر بخش بخشهای عمده جدول هستند، به عنوان مثال می‌توان به صنایع غذایی تولید کننده گوشت، روغن، مواد لبنی و قندوشکر، صنایع کاغذ و انتشارات، استخراج نفت و گاز و حمل و نقل زمینی اشاره داشت. محدودیت دیگر دسته بندی بخش‌های خدماتی نظیر آموزش، بهداشت و درمان، خدمات مالی، امور امنیتی و دفاعی، خدمات فرهنگی، ورزشی، تفریحی و بخش خدمات مستغلات، کرایه و خدمات کسب و کار، در قالب بخش سایر خدمات در جدول مبنا می‌باشد؛ بالاین توضیح که قسمتی از این بخش مشمول مالیات خواهد بود. در مواجهه با محدودیت‌های مزبور از نسبت‌های آمار اجزا و تعمیم این نسبت‌ها به روابط درون جدول استفاده می‌گردد.<sup>۲</sup> به این ترتیب که با توجه به اطلاعات زیر بخش‌های هر بخش از جدول داده- ستانده مبنا در خصوص ارزش تولید، ارزش افزوده و هزینه واسطه

۱- این محدودیتها به شکل کلی شده ی جدول داده ستانده مبنای تخمین باز می‌گردد.

۲- برآوردهای دیگر در این روش و روش تولیدی همگی از اعداد پیش فرض استفاده کرده اند مثلاً ۵۰٪ ارزش افزوده حمل و نقل را معاف فرض کرده اند.



محاسبه می‌شود. آنگاه تعیین می‌گردد، که چند درصد از ارزش افزوده یا هزینه واسطه، مربوط به زیر بخش مشمول می‌باشد؛ سپس این نسبت‌ها در محاسبات خرید از بخش‌های مشمول یا معاف تسری می‌یابند. برای مثال در مورد صنایع غذایی معاف، تنها آمار ارزش تولید کارگاه‌های بالای ۱۰۰ نفر در اختیار بوده،<sup>۱</sup> که برابر ۸۳ درصد از کل ارزش تولید کارگاه‌های بالای ۱۰۰ نفر فعال در صنایع غذایی است. بر اساس داده‌های سالنامه آماری ۱۳۸۰ نسبت ارزش هزینه واسطه به ستانده کل کارگاه‌های بالای ۱۰۰ نفر صنایع غذایی، ۶۷ درصد و نسبت ارزش افزوده به ارزش ستانده این صنایع ۳۳ درصد به دست آمد. به این ترتیب ارزش افزوده و هزینه واسطه کارگاه‌های بالای ۱۰۰ نفر و معاف تعیین می‌شود. برای دستیابی به آمار مورد نظر در کارگاه‌های زیر ۱۰۰ نفر، نسبت ۸۳ درصد، در کل ارزش ستانده صنایع غذایی ضرب شده و ستانده کارگاه‌های بالای ۱۰۰ نفر از رقم به دست آمده از ستانده کارگاه‌های زیر ۱۰۰ نفر فعال در بخش‌های معاف، کسر می‌گردد. مجدداً با استفاده از سالنامه آماری، نسبت‌های هزینه واسطه و ارزش افزوده به ستانده، کل برای کارگاه‌های زیر ۱۰۰ نفر به ترتیب ۷۰ درصد و ۳۰ درصد به دست می‌آید. پس از ضرب این نسبتها در ستانده کارگاه‌های زیر ۱۰۰ نفر، ارزش افزوده و هزینه واسطه آنها تعیین می‌شود. پس از جمع ارزش افزوده‌ها و هزینه‌های واسطه کارگاه‌ها برای صنایع غذایی معاف، ارزش تولیدی معادل ۱۳۱۴۶ و هزینه واسطه ای برابر ۸۹۳۰ و ارزش افزوده ای به میزان ۴۲۱۶ میلیارد ریال به دست خواهد آمد. به این ترتیب قسمت اول محاسبات به اتمام می‌رسد. اما در جدول داده- ستانده هزینه‌های واسطه، بخش (و نه زیر بخش‌ها) لحاظ شده است. در اینجا نیز استفاده از نسبتهای تعدیل، گزینه نهایی خواهد بود. به این صورت که کل بخش مواد غذایی، آشامیدنیها و دخانیات هزینه واسطه ای معادل ۱۸۴۲۸ میلیارد ریال داشته است، که ۸۹۳۰ میلیارد ریال آن (یعنی ۴۸ درصد) مربوط به بخش معاف است، بنابراین ضریب خرید تعدیلی از بخش مشمول، درصد و ضریب خرید تعدیلی از بخش

۱- منظور آمار بانک مرکزی می‌باشد زیرا به دلیل هماهنگی مدلهای به آمار منتشره ی اداره حسابهای اقتصادی این نهاد اتکا گردیده است.

معاف در جدول مبنا ۴۸ درصد خواهد بود.

جدول ۱- برآورد پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده در الگوی ساده (میلیارد ریال)

۵۷۹۸۷۵			محصول ناخالص داخلی
			تعدیلات
۷۷۸۸			(۱) تراز تجاری
		۲۹۱۷۵	واردات
		-۱۸۶۲۸	واردات معاف
		-۶۶۰۴	صادرات
		۳۸۴۵	صادرات معاف
-۹۰۶۴۶			(۲) تشکیل سرمایه
		-۱۵۷۵۵۶	سرمایه ثابت ناخالص داخلی
			سرمایه ثابت بخش‌های
		۵۱۶۰	معاف
		۶۱۷۵۰	ارزش سرمایه ساختمان
-۵۲۴۳۰			(۳) مخارج دولت
		-۵۲۴۳۰	حقوق و دستمزد دولتی
	مجموع خرید		
	از بخش‌های		
	معاف	ارزش افزوده	(۴) بخش‌های معاف
-۵۷۴۷۶	۹۰۰۰	-۶۶۴۷۶	کشاورزی
-۱۴۶۸۵	۱۳۴۷۶	-۲۸۱۵۹	حمل و نقل زمینی
-۱۰۱۷	۱۲۰۷	-۲۲۲۴	صنایع کاغذ و نشر
-۹۸۲۱۶	۷۰	-۹۸۲۸۶	استخراج نفت و گاز
-۱۳۶۵۷۸	۱۶۴۱۳	-۱۵۲۹۹۱	بخش خدمات معاف
-۱۱۹۹	۳۰۱۷	-۴۲۱۶	صنایع غذایی معاف
-۱۴۰۹۴			(۵) مالیات جایگزین
-۴۹۴			(۶) نشئت مالیاتی
۱۲۰۸۲۸			جمع
			پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده
-۲۶۸۵۶			(۷) کسر ارزش افزوده خرده فروشی
۹۳۹۷۲			پایه بالحاظ معافیت خرده فروشان

منبع: محاسبات محقق

## توضیحات جدول (۱)

- ۱- رعایت اصل مقصد ایجاب می‌کند که تعدیل شکل زیر انجام گیرد، در مورد صادرات بخش‌های معاف، چون دوبار کسر شده اند (یکبار در قالب کل صادرات بار دیگر در قالب تعدیل بخش‌های معاف) دوباره اضافه می‌گردد.
  - ۲- تعدیل سرمایه با توجه به مصرفی بودن مالکیت بر ارزش افزوده انجام می‌گیرد. اضافه شدن سرمایه ساختمان در محاسبه به دلیل این فرض است که هزینه ساخت ساختمان‌ها وسازه‌ها، مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار دارد.
  - ۳- علاوه بر ضرورت، براساس مفاد لایحه مالیات بر ارزش افزوده نیز، بخش‌هایی معاف شده‌اند.
  - ۴- بخش‌های زراعت، دامپروری، شیلات و جنگل، زیر مجموعه بخش کشاورزی هستند، که معاف از مالیاتند. استخراج نفت و گاز در ایران، بر خلاف کشورهای دیگر همچون اندونزی مشمول هیچ‌گونه مالیاتی نیست، زیرا تولید و فروش آنها کاملاً در انحصار دولت است و تنها درصد ناچیزی از ارزش تولید آن به عنوان نهاده، در اختیار سایر بخش‌ها قرار می‌گیرد. نادیده گرفتن معافیت این بخش بر پایه مالیات بر ارزش افزوده، تأثیر قابل ملاحظه‌ای خواهد داشت. بخش خدمات معاف با توجه به لایحه مالیات بر ارزش افزوده تعیین شده‌اند. بخش‌هایی مانند آموزش که فعالیت بخش خصوصی در آن چشمگیر است، به طور کلی معاف لحاظ شدند و امور دفاعی-امنیتی و خدمات فرهنگی- ورزشی، مطابق عرف بین‌المللی معاف هستند.
  - ۵- مالیات بر ارزش افزوده، معمولاً با مالیات بر مصرف و فروش و واردات جانشین می‌شود که کل مالیات‌های غیر مستقیم را تشکیل می‌دهد. نکته‌ای که باید در مورد مالیات‌های غیر مستقیم در ایران همواره در نظر داشت این است که این مالیات‌ها به صورت مقطعی و بدون توجه اقتصادی برای تأمین درآمدهای جایگزین هزینه شکل گرفته‌اند. همچنین این مالیات‌ها از قانون مدون سالیانه (قانون بودجه) پیروی می‌کنند، همین دلایل برای توجه کم‌رنگ بودن اثر مالیات‌های غیر مستقیم کافی به نظر می‌رسد.
- نشت مالیاتی، شکاف بین پایه بالفعل و بالقوه مالیات‌ها است. عوامل موثر در نرخ

پذیرش یعنی فرار از پرداخت مالیات، عدم کارآیی نظام وصول مالیات، اندازه گیری به پایه بالقوه و تخفیف‌های مالیاتی نیز در میزان نشت مالیاتی موثرند. در واقع نرخ پذیرش برابر یک منهای نرخ نشت است.

به منظور پوشش آماری این قسمت به نتایج طرح بررسی جایگاه مالیاتهای غیر مستقیم و چگونگی راههای افزایش آن استناد می‌گردد،<sup>۱</sup> که در آن شکاف مالیاتی بخش واردات، همچنین مصرف و فروش به ترتیب معادل ۰/۷۵/۲ و ۰/۷۵/۲ درصد برآورد شده اند. ۷- معافیت خرده فروشان، باین فرض در نظر گرفته شده که این گروه اساساً با نظام جدید مالیاتی هماهنگ نیست و دریافت مالیات از آنها بسیار پر هزینه است.

ایراد اصلی روش برآورد پایه به شکل بالا، مربوط به تعدیل معاملات واسطه ای است. در صورتی که هزینه واسطه ای یک بخش معاف بیشتر از ارزش افزوده آن بخش باشد، به نحوی که حتی خریدهای بخش معاف از بخشهای مشمول، از ارزش افزوده بخش معاف فزونی یابد، حاصل تعدیل، به جای آنکه منجر به افت پایه شود، به صورت رشد پایه نمایان خواهد شد. نتایج این مدل نیز تنها به بیان رقم پایه ختم می‌گردد. با هدف برطرف شدن این نواقص و دستیابی به اطلاعات جزئی تر از پایه بخشها و با فرض دسترسی محدود به آمار، الگوی بسط داده شده جنکینز - کئو، اجرا می‌گردد. این مدل می‌تواند پایه مالیاتی بخشهای مختلف را نمایان سازد و این مسئله ای است که در برنامه ریزی مالیاتی حائز اهمیت است. زیرا می‌توان نتایج دو گونه برآورد را با هم مقایسه کرد و از کارایی الگوی جدید آگاهی یافت.

#### برآورد مدل شبیه سازی در آمد جنکینز - کئو

نخست به منظور هماهنگی درونی الگو، لازم است که از حسابهای ملی به عنوان هسته اصلی اطلاعات استفاده شود. اطلاعات در سه طبقه اصلی: شخصی (خانوار)، معاملاتی و دولت، سازماندهی می‌شوند.

مشروح اطلاعات مخارج خانوار و دولت در جدول داده - ستانده مبنا وجود دارند و

۱- طرح تحقیقاتی مزبور توسط دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی، معاونت امور اقتصادی در سال ۱۳۷۶ انجام گردیده است.

می‌توان از سالنامه آماری نیز برای جزئیات کمک گرفت. آنچه که قبل از اجرای الگو باید تبیین گردد، بحث سود ناویژه خرده فروش و عمده فروش است. در حساب‌های ملی ارزش گذاری بر اساس قیمت خریدا، قیمت تولید کننده و یا قیمت پایه صورت می‌پذیرد.

قیمت تولید کننده برابر قیمت خریدار منهای سود ناویژه بازرگانی و حمل و نقل است. جدول مورد استفاده در این برآورد بر اساس قیمت تولید کننده است، بنابراین به طور خودکار مخارج، بدون سود ناویژه خواهند بود. اگر از جدول داده - ستانده بر اساس قیمت خریدار استفاده شود، برای برآورد، این تعدیل باید به صورت جداگانه صورت بپذیرد. نکته دیگر در خصوص نرخ پذیرش است. یافتن مقدار مالیات آشکار در سال ۷۹ و به تبع آن نرخ پذیرش مالیاتی با مشکلاتی روبرو است. مهمترین مشکل ممزوج شدن آمار مالیاتها و یارانه‌ها است. در صورت رفع این مشکل، مسئله بعدی تعدد نرخ‌های اعمالی در قانون مالیات‌های غیر مستقیم خواهد بود. به عنوان مثال برای دستیابی به نرخ پذیرش بخش دخانیات با نرخ‌های اعمالی از ۲/۵ ریال تا ۷۰ ریال مواجه هستیم، بدون آنکه درصدی مشخص شده باشد. بعلاوه در مخارج خانوار تصریح نشده است که از چه مقدار سیگار خارجی و چه مقدار دخانیات تولید داخل استفاده شده است<sup>۱</sup> در قانون تجمیع عوارض، مالیات بر دخانیات تولید داخل ۱۵ درصد بهای فروش کارخانه تصریح گردیده است. در صورت تعمیم این میزان مالیات به کل دخانیات ۴۴۳ میلیارد ریال، درآمد انتظاری از مالیات آشکار دخانیات خواهد بود، که تنها ۱۰۱ میلیارد ریال درآمد مالیاتی بالفعل این بخش است. در نظر اول علت این امر، قاچاق سیگار و عدم دریافت مالیات از آن به نظر می‌رسد اما نرخ نازل مالیاتی را نباید نادید گرفت. به این ترتیب نرخ پذیرش برای دخانیات ۲۲ درصد خواهد بود.<sup>۲</sup> این بدان معناست که در صورت تداوم وضع فعلی اگر بر پایه بالقوه دخانیات، مالیات بر ارزش

۱- متوسط مخارج شخصی روی دخانیات کشور ( سال ۷۹ ) ۳۳۹۶ میلیارد ریال بوده است.

۲- با در نظر گرفتن کمترین نرخ مالیات بر سیگار ( ۲/۵ درصد با فرض هر نخ سیگار ۱۰۰ ریال ) مالیات آشکار معادل ۸۲/۵ میلیارد ریال بدست خواهد آمد. در هر دو حالت ارقام اغراق آمیز است. علت این امر شفاف نبودن قانون مالیاتهای غیر مستقیم در نرخ گذاری عمومی مالیاتی تا قبل از قانون تجمیع عوارض است.

افزوده وضع گردد، تنها ۲۲ درصد این پایه، مالیات خواهند پرداخت. به منظور دستیابی به نرخ عمومی پذیرش مالیاتی و احتراز از بزرگنمایی اعداد، دوباره از نتایج تحقیق درباره نشت مالیاتی که در برآورد الگوی قبلی به کار رفت استفاده خواهد شد. این نرخ با عنایت به نرخ نشتی ۰/۰۷ درصد برای مالیات بر کالا و ۵/۲ درصد برای مالیات بر واردات، حدود ۹۶ درصد است. آمار مالیات غیر مستقیم رایج مورد استفاده در برآورد نیز، با عنایت به مقدار نشت مالیاتی آن است. البته شاید رقم بالای نرخ پذیرش، ابهام برانگیز باشد اما باید توجه داشت اغلب محصولات که دولت بر آنها مالیات وضع می کند، توسط بخش دولتی تولید می شوند ضمن آنکه عملکرد سازمان مالیاتهای غیر مستقیم باید با توجه به نرخهای ناچیز مالیاتی، تفسیر گردد.

#### شبیه سازی درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده

سیاستهای مالیاتی اساسی که تبیین می شوند، برای توضیح اهداف در مدل گنجانیده می شوند. این سیاستها در واقع بر اساس مفاد لایحه پیشنهادی مالیات بر ارزش افزوده، تدوین شده و در تخمین پایه به کار می روند. قبل از معطوف شدن به نتایج تجربی، توضیحاتی درباره تعدیلها داده می شود:

- ۱- وضع تنها یک نرخ برای مالیات بر ارزش افزوده، بر اساس اصل مقصد که تا سطح خرده فروشی تداوم یابد و بر مصارف شخصی و دولتی بسته شود.
- ۲- مالیات با نرخ صفر، برای کالاها و خدماتی است که صادر می شوند.
- ۳- معافیت مالیاتی برای غذا قبل از فرآوری، برای دارو و خدمات پزشکی، کاغذ و صنعت چاپ و خدمات حمل و نقل زمینی لحاظ شده است.
- ۴- معافیت اموال غیر منقول، از جمله شامل مسکن و معافیت اجاره بهای مسکن و خدمات مالی می گردد.
- ۵- در لایحه مالیات بر ارزش افزوده، برای بعضی اقلام مانند سیگار، الکل و کالاهای لوکس استثنا در نظر نمی گیرند، تا این اجناس با نرخ یا نرخهای متفاوت در قالب نظام مالیاتی رایج، مالیات بندی شوند.
- ۶- مخارج ناخالص برای کالاها و اشیا، شامل مبالغ مالیاتهای غیر مستقیم رایج

پرداخت شده توسط دولت و افراد خانوارها است، که در محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده باید کاسته شوند. ستون (III) در جدول (۲) شامل سایر مالیات بر تولید، مالیات بر محصول، مالیات بر واردات و تعدیل نشت مالیاتی است. تعدیل مالیاتی بدین صورت است که بطور مثال مالیات بخشهای زراعت، دامپروری، سایر فعالیتهای کشاورزی و صنایع غذایی، آشامیدنیها و دخانیات، کلاً از مخارج ناخالص خانوار برای خوراکیها، آشامیدنیها و دخانیات کسر گردیده است. به دلیل در اختیار نداشتن آمار تفکیک شده جهت کسر مالیات، از مخارج آموزش و بهداشت، مجموع مالیات مربوط به این دو بخش ذکر می‌شود، با این توضیح که پایه مالیاتی این دو بخش صفر است. پس آنچه از تفاوت مخارج خانوارها روی این دو بخش باقی می‌ماند، همگی معاف خواهند بود.

۷- با فرض اینکه معافیت در مرحله خرده فروشی لحاظ شود، ستون کسورات، مبین ارزش کامل کالاها و خدمات معاف یا با نرخ صفر توسط مصرف کننده گان نهایی و دولت است، که باید از مخارج ناخالص کم شوند. ریز اطلاعات مخارج خانوار برای کالاها و خدمات مختلف، بر اساس طبقه بندی ISIC در دسترس است.

۸- اقلام معاف که مالیات بر ارزش افزوده، نه بر قیمت فروش آنها وضع می‌شود و نه فروشندگان حق دریافت اعتبار مالیاتی بابت داده‌های آن را دارند، در جدول (۲) نشان داده شده است. داده‌های واسطه‌ای (یا خریدهای بخش‌های معاف) در ستون (I) و خریدهای بخش معاف از بخش‌های معاف در ستون (III) طبقه بندی گردیده اند. از آنچه که در اجرای الگوی مک کنزی در مورد مخارج معاملاتی به دست آمد، در این قسمت نیز استفاده می‌گردد.

۹- مخارج دولت نیز در جدول مزبور جای گرفته است. بر مخارج به بار آمده توسط دولت نیز مالیات بسته می‌شود. به علت منظور نمودن مالیات‌ها در قالب بخش‌ها، مالیات‌های پرداختی دولت (در صورت وجود)، در قالب مالیاتهای پرداختی خانوار فرض شده و این عمل به دلیل محدودیت در تفکیک آمار مالیات پرداختی، توسط بخش دولتی و خانوار انجام شده است. آنچه از مصرف نهایی دولت در بخش‌های معاف قرار دارد، در ستون (III) جای می‌گیرد.

۱۰- درباره نحوه طبقه بندی مخارج سعی گردیده است، تا حداکثر تطابق را با



جدول داده - ستانده داشته باشد.

۱۱- درآمد مورد انتظار، بر اساس وضعیت و حالت‌های مختلف نرخ مالیات و پذیرش آن، تخمین زده می‌شود.

جدول ۲- برآورد پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده به روش جنکینز - کئو (میلیارد ریال)

VAT (IV) پایه بالقوه	(III) کسورات	(II) مالیات غیرمستقیم	(I) مخارج ناخالص	
				<u>مخارج خانوار</u>
۱۰۷۰۸	۷۹۶۹۷	۱۲۰۱	۹۱۶۰۶	۱) خوراکی‌ها آشامیدنی‌ها و دخانیات
۲۴۰۷۰	.	۲۷۷	۲۴۳۴۷	۲) پوشاک و کفش
۱۳۹۳۴	۶۴۴۹۶	۱۶۰۱	۸۰۰۳۱	۳) مسکن سوخت روشنایی
۶۶۴۱	۲۱۳۸	۹۱۸۸	۱۷۹۶۷	۴) میل ائانه منزل
۱۵۰۴۷	۹۶۱۸	۸۶۸	۲۵۵۳۳	۵) حمل و نقل، ارتباطات
.	{جمع}	{۸۱۸}	۱۵۶۷۹	۶) بهداشت و درمان
.			۸۷۳۵	۷) خدمات آموزشی، فرهنگی، تفریحی
۶۷۲۴	۳۷۵۳	۶۲۹	۱۱۱۰۶	۸) سایر کالاها و خدمات
۷۷۱۲۴	۱۸۲۶۴۳	۱۴۵۸۲	۲۷۵۰۰	<u>جمع</u>
				مخارج معاملاتی
۹۰۰۰	۲۰۴۹۸		۲۹۴۹۸	بخش کشاورزی
۱۳۴۷۴	۷۳۹۹		۲۰۸۷۳	حمل و نقل زمینی
۱۲۰۷	۱۵۱۷		۲۷۲۴	کاغذ و نشر
۷۰	۴۰		۱۱۰	استخراج نفت و گاز
۱۶۴۱۳	۱۴۸۱۸		۳۱۲۳۱	خدمات معاف
۳۰۱۷	۵۹۱۳		۸۹۳۰	صنایع غذایی معاف
۵۲۱	۸۳۲۷۴		۸۳۷۹۵	<u>مخارج مصرفی دولت</u>
۱۲۰۸۲۶	۳۱۳۸۶۱	۱۴۵۸۲	۴۴۸۹۲۴	<u>جمع</u>

منبع: محاسبات محقق

\* مبنای برآورد، جدول آقایان هور و خاوری نژاد است.

\*\* مالیات غیرمستقیم رایج، نشت‌ها را نیز شامل می‌گردد.

\*\*\* تمامی اعداد دارای اعشار، گرد شده‌اند.

\*\*\*\* ستون چهار برابر است با ستون یک، منهای ستون دو و سه.

جدول ۳- شبیه سازی درآمد انتظاری از پایه بالقوه VAT در سال ۱۳۷۹ (ارقام به میلیارد ریال)  
در نرخ‌های متفاوت پذیرش مالیات

نرخ (VAT) %	با نرخ پذیرش رایج	اگر نرخ پذیرش یک درصد رشد کند	با کاهش ۵ درصد نرخ پذیرش	با کاهش ۱۰ درصد نرخ پذیرش
۷	۸۴۵۸	۸۵۴۲	۸۰۳۵	۷۶۱۲
۸	۹۶۶۶	۹۷۶۲	۹۱۸۳	۸۶۹۹
۹	۱۰۸۷۴	۱۰۹۸۳	۱۰۳۳۰	۹۷۸۷
۱۰	۱۲۰۸۲	۱۲۲۰۳	۱۱۴۷۸	۱۰۸۷۴
۱۱	۱۳۲۹۰	۱۳۴۲۴	۱۲۶۲۶	۱۱۹۶۱
۱۲	۱۴۴۹۹	۱۴۶۴۴	۱۳۷۷۴	۱۳۰۴۹
۱۳	۱۵۷۰۷	۱۵۸۶۴	۱۴۹۲۲	۱۴۱۳۶

منبع: محاسبات محقق

\* پایه بالقوه، ۱۲۰۸۲۶ میلیارد ریال در نظر گرفته شد.

\*\* نرخ پیشنهادی (VAT) × نرخ پذیرش \* پایه بالقوه = درآمد انتظاری VAT

\*\*\* درآمد بالفعل سیستم جاری ۱۴۰۹۵ میلیارد ریال و درآمد بالقوه ۱۴۵۸۲ میلیارد ریال است.

#### یافته‌ها

نتایج برآورد پایه مالیاتی بر اساس هردو رهیافت، رقم ۲۰/۸ در صد از تولید ناخالص داخلی را نشان می‌دهد، که شاهدهی بر دقت الگوی پیشنهادی مقاله است. این الگو می‌تواند تخمین بازخوردها بر درآمد مالیاتی، نظیر تغییر در پذیرش را تسهیل کند. در جدول (۲)، کمترین پایه باتوجه به وزن مخارج، مربوط به بخش خدمات، و بیشترین پایه برای بخش صنایع نساجی، پوشاک و چرم به دست آمده است. به عبارت دیگر نسبت بزرگی از مخارج مربوط به بخشی است که نظام مالیاتی نمی‌تواند به خوبی و کارا، عمل کند.

آنچه از اجرای مدل در ایران به دست آمد، این است که ایراد نظام مالیاتی در عدم تناسب نرخ مالیاتی با مخارج است نه در اخذ مالیات زیرا نرخ پذیرش همچنان بالا و ارقام عملکرد و پیش بینی نظام مالیاتی متناسب بودند. در صورتی که فرض شود کل مالیاتهای غیر مستقیم را خانوار پرداخته است با مراجعه به جدول (۲) مشاهده می‌شود، نسبت مالیاتهای ماخوذه به مخارج خانوار عبارتند از: ۱/۳ درصد برای مواد غذایی، نوشیدنی‌ها و دخانیات، ۱/۱ درصد برای پوشاک و کفش، ۲ درصد برای مسکن و سوخت، ۵۱ درصد برای صنعت، ۳ درصد برای حمل و نقل و ارتباطات و ۴ درصد برای سایر موارد.

بر اساس جدول (۳) مشاهده می‌شود، در صورتی که روال فعلی جذب دستگاه مالیاتی ادامه یابد، حداقل به نرخ معادل ۱۱/۶۶ درصد نیاز است، تا درآمدهای سیستم پیشین تکرار شود. به دلیل کاهش تصدی گری دولت (خصوصی سازی شرکتها) و گسترده شدن پایه و افزایش نرخ مالیاتی، این بیم وجود دارد که در آینده نرخ پذیرش مالیاتی کاهش یابد. نتایج شبیه سازی درآمدهای انتظاری مبین این موضوعند که برای کسب درآمدهای قبلی، با فرض افت نرخ پذیرش تا ۱۰ درصد، نظام جاگزین، به نرخ برابر ۱۲/۹ درصد نیاز خواهد داشت. ضمن اینکه یادآور می‌شود نتایج بالا بدون لحاظ معافیت خرده فروشان و در نظر گرفتن آستانه معافیت عمومی است در نظر گرفتن آستانه معافیت و یا معافیت ارزش افزوده خرده فروشی، پایه مالیاتی کمتر خواهد شد (جدول ۱)، و نسبت پایه بالقوه به تولید ناخالص داخلی، به ۱۶ درصد کاهش می‌یابد. هزینه اخذ مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های ابتدایی به مراتب بیشتر از هزینه اخذ مالیات غیر مستقیم فعلی است. این امر خالص مجموعه درآمدهای مالیاتی را کمتر خواهد داد. هماهنگی بین نرخ و پایه مالیاتی امری ضروری است. با وجود توصیه به استفاده از تنها یک نرخ در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، به دلیل تفکیک شدن پایه مالیاتی بخش‌ها در این مدل؛ در صورت اتخاذ نرخ‌های متعدد، تناسب نرخها و پایه‌ها در مدل پیشنهادی به سادگی حاصل می‌شود.

## ۶- نتیجه گیری و پیشنهادها

مالیات بر ارزش افزوده، با توجه به محاسن متعددی که دارد می‌تواند گزینه مناسبی برای اصلاح نظام مالیاتی باشد. این نوع مالیات از پایه مالیاتی گسترده برخوردار بوده و به تبع آن درآمد بالقوه بیشتری را ایجاد خواهد داد. کارآیی مالیات بر ارزش افزوده به نحوه طراحی آن و به عبارت دیگر به نرخ و پوشش مالیاتی آن بستگی دارد. هدف مقاله نشان دادن گستره پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده و درآمدهای سیستم مالیاتی فوق است. بدین منظور از الگوی جدیدی که اطلاعات جزئی تری از پایه مالیاتی بخش‌ها را ارائه می‌نماید، استفاده گردید. الگوی "شبه سازی درآمد" پیشنهادی این مقاله، برای محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده به کار گرفته شده، که کمترین خطا و ایراد تکنیکی را داراست. مقایسه نتایج برآورد پایه مالیاتی این رهیافت، با روش متداول، دقت آن را نیز تأیید می‌نماید. در نظر نگرفتن سود ناویژه خرده فروشان و عمده فروشان در احتساب پایه مالیاتی و نیز لحاظ معافیت مستغلات و اجاره مسکن، برای نخستین بار در این برآورد صورت پذیرفته است. کارایی الگوی مزبور در این است که به روشنی، بخش‌هایی را که به علت تعریض پایه مالیاتی امکان ایجاد درآمد بالاتر را دارند و به همین ترتیب بخش‌هایی که باید برای بهبود پرداخت مالیات در آن‌ها برنامه ریزی کرد را، بازشناسی و مشخص می‌نماید. به طوری که در جدول (۲)، کمترین پایه مربوط به بخش خدمات و بیشترین پایه برای بخش صنایع نساجی، پوشاک و چرم به دست آمده است. این دو جنبه الگو و عملکرد مالیات بر ارزش افزوده، در کاهش درآمد کشورها بسیار مؤثر است زیرا نسبت بزرگی از مخارج در جایی است که سیستم مالیاتی نمی‌تواند به خوبی و کارا، اعمال شود. به طور مشخص بخش‌های سنتی اقتصاد مثل کشاورزی یا بخش‌هایی که با وجود سبقت نوین مثل خدمات مالی، مالیات گیری از آنها پیچیده است.

مخارج اندک بخش‌های نوین که قابلیت مالیات گیری از، آن‌ها وجود دارد، نیاز به بسته شدن مالیات با کمترین انحراف دارند، چون بخش‌های مدرن معمولاً با مالیات بندی بیشتری روبه رو هستند. بعنوان مثال می‌توان به بخش‌هایی نظیر ماشین آلات، فلزات اساسی و ... که همگی در حیطه بخش صنایع، طبقه بندی می‌شوند اشاره داشت.

ضمناً الگوی مطرح شده این توانایی را دارد که برای آزمون اثرات قیمت نسبی<sup>۱</sup> و اصلاح اصابت مالیاتی مالیات بر فروش، تعمیم یابد. همچنین الگوی فوق این امکان را فراهم می‌آورد که اگر بر طبق قانون، بخشی باید خارج از حیطه مالیات بر ارزش افزوده، مشمول اخذ مالیات قرار گیرد، همچنان در چارچوب تحلیلی و شبیه سازی درآمدی مالیات بر ارزش افزوده جای داشته باشد. بالاخره این الگو می‌تواند به نحو موثری تخمین بازخوردها بر درآمد مالیاتی، نظیر تغییر در پذیرش را تسهیل کند.

جداول (۲ و ۱) نشان می‌دهند که پایه مالیات بر ارزش افزوده، همراه نرخ پذیرش رایج، ۲۰/۸ درصد از تولید ناخالص داخلی را در بر خواهد گرفت، ضمن اینکه پایه مالیاتی مزبور معافیت خرده فروشان را در نظر نگرفته، به این معنا که پایه به حد نهایی گسترده فرض شده است. به دلیل کاهش تصدی گری دولت و خصوصی سازی شرکت‌ها در آینده، ممکن است نرخ پذیرش مالیاتی کاهش یابد. نتایج شبیه سازی درآمدهای انتظاری مبین آن است که حداقل به نرخی افزون بر ۱۱/۶۶ درصد، با فرض نرخ پذیرش رایج و به نرخی ۱۳ درصدی، با فرض افت نرخ پذیرش تا ۱۰ درصد نیاز است، تا حداقل همان مقدار درآمدی که در سیستم رایج به دست می‌آید تحت سیستم مالیات بر ارزش افزوده حاصل شو، به این ترتیب نرخ عمومی ۷ درصد که در لایحه پیشنهادی سال ۸۱ دولت ذکر شده است، ریزش درآمدی بیشتر رابه دنبال خواهد داشت. علاوه بر این واضح است که هزینه اخذ مالیات بر ارزش افزوده، در سال‌های ابتدایی به مراتب بیشتر از هزینه اخذ مالیات غیر مستقیم فعلی خواهد بود. زیرا هزینه‌های مقدماتی راه اندازی و تعداد بیشتر مودیان مالیاتی را در پی خواهد داشت، که این امر خالص مجموعه درآمدهای مالیاتی را کاهش خواهد داد. در پایان پیشنهادات ارائه می‌گردد:

۱ - استفاده از مجموعه‌های "درآمدی بالفعل"<sup>۲</sup> بجای "درآمد" انباره (یکجا):

1- relative price effects

۲- منظور از (actual revenue collections) در این متن، جمع آوری درآمدهای به فعلیت درآمده ناشی از (VAT) توسط دولت است که در زمانهای ویژه (ماهیهانه، فصلی و سالیانه) بسته به تعریف در قانون مالیات انجام می‌پذیرد. در ترجمه این حالت "مجموعه‌های درآمدی" عنوان شد که در برابر Accrual قرار می‌گیرد در تخمین پایه فرض می‌شود همهی این درآمدها یکجا و انباشتی بدست می‌آید.

نخستین پیشنهاد این تحقیق به مجریان سیستم مالیات بر ارزش افزوده، استفاده از درآمدهای محقق شده برای برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده است. الگوهای متداول به گونه‌ای افراطی برآورد سالیانه از مالیات بر ارزش افزوده پرداختی توسط مصرف کنندگان نهایی و دولت را مطرح می‌نمایند. این تخمین‌ها به جای اتکاء به درآمد واقعی، بر اساس یک متغیرانباره عرضه شده اند. برای مثال مالیات بر ارزش افزوده ممکن است به گونه ای طراحی شده باشد که با انعطاف پذیری زیاد ثبت مالیاتی<sup>۱</sup> (بسته به اندازه معامله یا حرفه) همراه باشد. برای شرکتهای بزرگ ثبت مالیاتی بر مبنای ماهیانه ممکن است، و برای شرکتهای کوچکتر، بایگانی می‌تواند بر پایه اظهارنامه‌های مالیاتی فصلی یا سالیانه مالیات را ثبت کند. انواع معینی از معاملات و حرفه‌ها نظیر صادرکنندگان، خواهند بود که احتمالاً برای اظهار هرچه سریعتر اعتبارات مالیاتی داده‌ها، ثبت ماهیانه را انتخاب می‌کنند. غالباً همه مالیات دهندگان موافق انتخاب زمانی پایان ماه برای ثبت اظهارنامه‌های مالیاتی شان هستند.

از چشم انداز دولتی، لازم است که برآوردهای مالیات بر ارزش افزوده، از انباشتی، به مبنای مجموعه ای تبدیل شود. می‌توان ابتدا تخمین‌های سالیانه از پایه مالیات بر ارزش افزوده را به مولفه‌های جداگانه ارزش افزوده برای: تولیدکنندگان مواد اولیه، تولیدکنندگان صنعتی، عمده فروشان و خرده فروشان و سایر بخشهای خدماتی تفکیک کرد. هر یک از این مولفه‌ها، بر مبنای کارکرد فروش ماهیانه و سایر اطلاعات مربوطه، تغییر می‌کند. مثلاً مولفه خرده فروشی، بر مبنای ماهیانه با اطلاعات فروش همان ماه طبقه بندی می‌شود. ضمن اینکه این مولفه‌ها باید نمایانگر الگوهای فصلی در شبکه‌های تولید و توزیع باشد. وقفه‌های جمع آوری مربوطه همچنین باید هر نوع ثبت مالیاتی را شامل گردد. معمولاً انتظار این است که مالیات جمع آوری شده، از مالیات پرداختی بابت داده‌های واسطه فراتر رود. اما اگر مالیات دهنده کالاهای با هدف صادرات<sup>۲</sup> یا با نرخ صفر را تولید کند، مالیات بر ارزش افزوده پرداختی در قالب اعتبار از

1- Filling

2- Export oriented

مالیات جمع آوری شده بیشتر خواهد بود. درآمد حاصل با تفسیر بالا می‌تواند به مبنای مجموعه ای تبدیل شود. این مسئله برای کشوری که نخستین بار اقدام به معرفی مالیات بر ارزش افزوده می‌کند، بسیار مهم است.

۲- راهکار پیشنهادی برای رفع مسأله ریزش درآمدی، تقلیل بخش‌های معاف و یا افزایش نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده است. زیرا نرخ پیشنهادی مالیات بر ارزش افزوده با میزان معافیت‌ها رابطه مستقیم دارد، هرچه حجم معافیت‌ها بیشتر باشد نرخ که درآمد قبلی را تضمین کند، بیشتر خواهد بود.

۳- از جمله ایرادات عمده نرخ پیشنهادی مالیات بر ارزش افزوده، عدم تناسب نرخ مالیاتی با مخارج است. براساس نتایج طرح " بررسی اصلاح سیستم مالیات بر مصرف و فروش"<sup>۱</sup> در نظام هماهنگ نرخ‌ها، نرخ عمومی پیشنهادی (برای سیستم رایج) معادل ۵/۶ درصد، همراه بازخورد تورمی ۰/۴۳ تا ۱/۰۹۴ درصد به دست آمده است. با شرایط پیشنهادی طرح فوق بدون لحاظ هیچگونه معافیتی، تنها به شکل انتزاعی، کل بخش‌های اقتصاد قادر به تامین بیش از ۳۲ هزار میلیارد ریال درآمد برای دولت خواهند بود. با فرض تغییر نرخ‌های مالیاتی موجود (تصریح شده در قانون تجمیع عوارض مصوب در زمستان سال ۱۳۸۱) انتظار می‌رود، درآمد محقق شده برای دولت افزایش یابد و با توجه به وقفه حداقل یکساله در وصول مالیات سالانه کشور، نتایج اجرای قانون تجمیع عوارض تا سال ۱۳۸۴ آشکار خواهد گردید. لذا پیشنهاد می‌شود جهت جلوگیری از شکست طرح مالیات بر ارزش افزوده؛ ساختار لایحه یا طرح مربوطه با توجه به نتایج قانون تجمیع عوارض، اصلاح گردد. همچنین پیشنهاد می‌شود، الگوی پیشنهادی تحقیق حاضر پس از آشکار شدن نتایج قانون تجمیع عوارض و انتشار جدول داده- ستانده جدید مجدداً به کار بسته شود. محدودیت‌های اطلاعاتی و آماری در برهه کنونی، مجال چنین پژوهشی را فراهم نمی‌آورد.

۱- دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی (۱۳۷۸) مجله پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی

## فهرست منابع

- ۱- آقایی، کمیجانی، "مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی"، *فصلنامه پژوهش نامه اقتصادی*، ۱۳۸۰، سال اول شماره دوم
- ۲- پروین، سهیلا، علی اصغر پیرو، "برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از جدول داده - ستانده (۷۲-۶۸)"، *مجله برنامه و بودجه*، ۱۳۷۹، شماره ۵۱
- ۳- توفیق، فیروز، تحلیل داده - ستانده در ایران. شرکت سهامی. ۱۳۷۱.
- ۴- حاتمی زاده، زیور، "برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده و بررسی آثار تورمی آن"، *فصلنامه پژوهشها و سیاستهای اقتصادی*، ۱۳۸۰، سال نهم شماره ۲
- ۵- صالح نژاد، جعفری صمیمی، "بررسی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده بجای مالیات بر شرکتها و تاثیر آن بر بودجه در دولت ایران"، *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۱۳۷۸، سال هفتم شماره ۲۶ و ۲۷
- ۶- کمیجانی، اکبر، *تحلیلی از مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران*، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۷۴.
- ۷- نادران، الیاس، "مالیات بر ارزش افزوده، روشها و آثار"، *پژوهشنامه اقتصادی*، ۱۳۸۰، سال اول، شماره اول.
- 8- Aguirre, C & Shome, P. L., "The Mexican Value - Added Tax Methodology for Calculating The Base", *National Tax Journal*, 1988, Vol. 41, No. 4 PP: 543-54.
- 9- Ahmad, E & Stern, N, *The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries*, Cambridge University Press, 1991.
- 10- Boskin, M & Mclure, C., *World Tax Reform: Case Studies of Developed and Developing Countries*, San Francisco (International Center for Economic Growth), 1990.
- 11- Department of the Treasury, *Tax Reform for Fairness, Simplicity and Economic Growth*, 1984, Vol. 3, Value Added Tax: US Department of the Treasury, Washington D. C.
- 12- Gupta & Gang, *Value Added Tax Evasion, Auditing and Transaction Matching*. 2001, Department of Economics Rutgers University / E-Mail: gang@economics. Rutgers. edu
- 13- Islam, A., "Issues In Tax Reform", *Asia-Pacific Development Journal*, 2001, Vol. 1, No. 1, P. 6
- 14- Jenkins. G & Yankuo. C., "A VAT Revenue Simulation Model for Tax Reform in Developing Countries". *World Development*, 2000, Vol. 28, No. 40, PP: 736-774
- 15- Mckenzie, G. A., "Estimating the Base of the Value Added Tax in



- Developing Countries", *Public Finance*, 1992, 47(2).
- 16- Manasan, R. *Estimating Industry Benchmarks for Value Added Tax*, philippine Institute for Development Studies. 2002.
  - 17- Pellechio & Hill., *Equivalence of the Production & Consumption Methods The Value Added Tax Base: Application in Zambia*, 1996, IMF Working Paper.
  - 18- Tait, A. A., *Value Added Tax, International Practice and Problem*, IMF Washington D. C., 1988.
  - 19- Thirsk & Wayne, *Tax Reform in Developing Countries*, Washington D. C, The World Bank. 1997.
  - 20- Zee, Howell, *Value Added Tax, in Tax policy, Handbook*, ed: Parthasar shom, IMF, 1995, PP. 88-93

## جداول پیوست آماری مربوط به بند ۵ مقاله

جدول آمار مورد استفاده در الگوهای تخمین پایه مالیات بر ارزش افزوده			(ارقام به میلیارد ریال)
گروهها	ارزش تولید	هزینه‌های واسطه	ارزش افزوده
گروه خدمات مستغلات، کرایه و...	۷۶۶۹۳	۲۶۷۹/۲	۷۴۰۱۴/۲
خدمات مسکن (شامل اجاره)	۶۸۴۰۵/۸	۲۲۸۱/۴	۶۶۱۲۴/۴
مواد غذایی معاف	۱۳۱۴۶	۸۹۳۰	۴۲۱۶
خدمات عمومی (بهداشت، آموزش و...)	۸۹۶۵۰/۹	۱۸۹۳۸/۲	۷۰۷۱۲/۷
خدمات اجتماعی، شخصی و خانگی	۱۹۵۷۷	۵۰۹۵	۱۴۴۸۱/۹
خدمات مالی	۱۵۴۷۲/۵	۴۹۳۸/۷	۱۰۵۳۳/۸
صنایع چوب	۱۳۴۴/۴	۷۱۹/۱	۶۲۵/۳
حمل و نقل و...	۸۶۴۶۶	۴۵۳۱۱	۴۱۱۵۵/۷
حمل و نقل زمینی	۵۶۰۰۷	۲۰۸۷۳/۲	۳۵۱۳۳/۷
گروه نفت و گاز	۱۲۵۴۳	(۹۲۷۸)	۱۱۱۴۴۰
فراآورده‌های نفتی	۱۴۱۴۵	(۸۳۶۱)	۱۳۱۵۳/۹
ضرایب تعدیل	ضریب خرید از مشمول	ضریب خرید از بخش معاف	
بخش نفت و گاز	۰/۹	۰/۱	۸۳۶۱/۳۱۶۲۹
مواد غذایی و آشامیدنیها و دخانیات	۰/۵۲	۰/۴۸	۸۹۳۰/۱۸۴۲۸
چوب کاغذ و چاپ و نشر	۰/۲	۰/۸	۷۱۹/۳۴۴۳
حمل و نقل و...	۰/۵۴	۰/۴۶	۲۰۸۷۳/۴۵۳۱۱
خدمات	۰/۰۱	۰/۹۹	۳۹۸/۳۱۶۲۹

منبع: محاسبات محقق بر اساس منابع آماری بانک مرکزی