

# برآورد درآمد مالیاتی ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران

دکتر ابوالفضل غیاثوند\*

استادیار، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

ریحانه موقری سادات محله\*\*

کارشناس ارشد علوم اقتصادی

صفحات: ۱۵۹-۱۴۱

تاریخ پذیرش: ۸۹/۹/۷

تاریخ دریافت: ۸۹/۵/۱۲

دلیل اصلی توجه به مالیات بر ارزش افزوده، گسترش پایه مالیاتی و افزایش ظرفیت درآمدهای مالیاتی می‌باشد. با توجه به اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در کشورمان از مهر ماه ۱۳۸۷، در این تحقیق، درآمد مالیاتی ناشی از اجرای این قانون بر اساس جدول داده-ستانده و روش تولید برآورد گردیده است. بر اساس نتایج حاصله از این تحقیق، پایه مالیات بر ارزش افزوده بر اساس قانون مصوب سال ۱۳۸۷ حدود ۴۴ درصد تولید ناخالص داخلی کشور می‌باشد که با توجه به نرخ مصوب ۱/۵ درصد، درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده حدود ۰/۶۷ درصد از GDP کشور خواهد بود. نتایج حاصل از این تحقیق نشانگر آن است که اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۱/۵ درصد، تأثیر قابل ملاحظه‌ای در کاهش کسری تراز عملیاتی بودجه ندارد و اگر بخواهیم تنها با اجرای این قانون کسری مذکور را برطرف نماییم می‌بایست نرخ مالیات بر ارزش افزوده افزایش یابد.

طبقه‌بندی JEL: C67, H25, H62

## کلید واژه‌ها:

مالیات بر ارزش افزوده، پایه مالیات، درآمد مالیاتی، جدول داده - ستانده

\* Email: a.ghiasvand@iauctb.ac.ir

\*\* Email: movagharisadat@yahoo.com

## مقدمه

تأمین کامل مخارج جاری دولت از محل درآمدهای مالیاتی از اهدافی است که همواره مورد تأکید برنامه‌ریزان و دولتمردان کشورمان بوده و در سند چشم‌انداز ۱۴۰۴ هجری شمسی و نیز برنامه‌های چهارم و پنجم توسعه تأکید فراوانی بر آن شده است.<sup>۱</sup> متأسفانه افزایش درآمدهای نفتی در برخی دوره‌ها در کنار عدم وجود انضباط مالی در بودجه دولت سبب شده تا با مسئله تأمین هزینه‌های جاری دولت از محل درآمدهای مالیاتی برخورد مقطعی شود. بدون شک برنامه پوشش هزینه‌های جاری دولت مستلزم تقویت نظام مالیاتی از یک سو و کاهش و یا حداقل جلوگیری از افزایش بی‌رویه هزینه‌های جاری دولت از سوی دیگر می‌باشد. در بخش وصول مالیات‌ها با اجرای مالیات بر ارزش افزوده، توسعه و تکمیل سیستم یکپارچه مالیاتی، اصلاح نظام مالیاتی از طریق کاهش معافیت‌ها و تجدیدنظر در نرخ‌ها و پایه‌های مالیاتی و از همه مهمتر جلب مشارکت مردم به پرداخت مالیات و در نهایت فرهنگ‌سازی مالیاتی می‌توان به افزایش هرچه بیشتر درآمدهای مالیاتی امیدوار بود. در این مقاله برآنیم که درآمد مالیاتی ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده را بر اساس جدول داده - ستانده برآورد نموده و به این سؤالات پاسخ دهیم که آیا درآمد حاصل از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده امکان قطع وابستگی هزینه‌های جاری به منابع نفت و گاز را فراهم می‌آورد؟ آیا درآمد حاصل از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند کسری تراز عملیاتی دولت را از بین ببرد؟

## مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده<sup>۲</sup> یک نوع مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که در مراحل مختلف تولید و توزیع بر اساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده اخذ می‌گردد. مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر قیمت فروش است که در اصل بار

۱. بر اساس سیاست‌های کلی برنامه پنجم (بند ۳-۲۲) وابستگی هزینه‌های جاری دولت به درآمدهای نفت و گاز تا پایان برنامه باید قطع گردد.

2. Value Added Tax (VAT)

مالیاتی آن بر دوش مصرف‌کنندگان نهایی بوده<sup>۱</sup> و این مالیات بر اساس درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله‌ای از تولید اخذ می‌شود.<sup>۲</sup> مالیات بر ارزش افزوده به این دلیل از مالیات‌های فروش و غیرمستقیم کاملاً متمایز است که در هر مرحله از تولید وضع می‌شود. سیستم مالیات بر ارزش افزوده را بر مبنای دو اصل مبدأ و یا مقصد می‌توان اجرا کرد. در اصل مبدأ، مالیات بر ارزش افزوده روی تمام محصولات مشمول مالیات که در داخل تولید می‌شوند، اعمال می‌شود. در اصل مقصد<sup>۳</sup> مالیات بر ارزش افزوده روی ارزش افزوده تمام محصولات مشمول مالیات که در داخل مصرف می‌شوند، اعمال می‌گردد.

در یک اقتصاد باز تفاوت میان این دو اصل از نحوه برخوردشان با صادرات و واردات نشأت می‌گیرد. در اصل مبدأ (مقصد)، صادرات (واردات) مشمول مالیات می‌گردد، در حالی که واردات (صادرات) موضوع مالیات قرار نمی‌گیرد. در عمل از قاعده مقصد استفاده می‌شود، زیرا کاربرد این قاعده موجب حمایت از صادرکنندگان می‌شود و واردات کشور پیاده کننده VAT را محدود می‌نماید.<sup>۴</sup>

۱. بین اصابت مالیاتی از نظر قانون و اصابت واقعی مالیات بر مبنای تحلیل‌های اقتصادی تفاوت اساسی وجود دارد. سهم هریک از تولیدکنندگان و مصرف‌کنندگان یک کالا یا خدمات از بار مالیاتی ایجاد شده بستگی به کشش‌های عمیق توابع آنها در شرایط تعادلی دارد (نادران، ۱۳۸۰). اصابت قانونی متوجه فرد یا واحد اقتصادی است که قانوناً مالیات به او تعلق می‌گیرد (برخورد اولیه مالیات) و اصابت واقعی یا اقتصادی متوجه فرد یا واحد اقتصادی است که از نظر اقتصادی مالیات می‌پردازد (نقطه نهایی برخورد مالیات).

۲. کمیجانی، تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی اجرای آن در ایران، ۱۳۷۴، معاونت اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ص ۵۲.

### 3. Destination Principle

۴. با توجه به ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده که صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی را مشمول این قانون نمی‌داند و مالیات‌های پرداختی بابت آنها مسترد می‌گردد، مالیات بر ارزش افزوده در ایران از قاعده مقصد پیروی می‌کند.

## روش‌های برآورد درآمد مالیاتی

اندازه‌گیری پایه مالیات بر ارزش افزوده نخستین گام در برآورد درآمدهای ناشی از اعمال سیستم مالیات بر ارزش افزوده است. با در نظر گرفتن ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مطالعات داخلی و خارجی در این زمینه می‌توان روش‌های تعیین درآمد ناشی از مالیات بر ارزش افزوده را در دو طبقه دسته‌بندی کرد: روش‌های متکی بر جدول داده - ستانده<sup>۱</sup> و حساب‌های ملی و روش‌های اقتصادسنجی.<sup>۲</sup>

### روش‌های جدول داده - ستانده

**روش اول:** در این روش، پایه مالیاتی از جمع ارزش افزوده هر بخش محاسبه می‌شود. در نتیجه پایه مالیاتی که هر بخش ایجاد می‌کند به طور مجزا محاسبه می‌شود. با توجه به اینکه مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی می‌باشد و واردات مشمول مالیات می‌شود، می‌بایست در محاسبه پایه مالیاتی تعدیلاتی در مورد تغییر موجودی انبار، کالاهای و خدمات تولید داخل که مشمول مالیات نمی‌گردند و نیز کالاهای وارداتی معاف از مالیات انجام گیرد.<sup>۳</sup> اما انجام این تعدیلات در عمل چندان هم آسان نیست، زیرا ارزش صادرات و واردات به تفکیک هر بخش در دسترس نیست. به طور کلی در این روش اصابت مالیاتی را نمی‌توان تحلیل کرد.<sup>۴</sup>

**روش دوم:** این روش بر اساس آمار و اطلاعات مربوط به تولید بنا شده است، از این رو آن را روش تولید می‌گویند. اگر هیچگونه معافیتی برای کالاهای و خدمات وجود نداشته باشد، پایه مالیات بر ارزش افزوده مطابق رابطه زیر است:

$$\text{Tax Base} = \text{GDP} - G_w - I - (M + X) \quad (1)$$

1. Input-Output Table

2. Econometric Technique

۳. نادران، الیاس، تخمین ظرفیت مالیاتی ناشی از اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۳، سازمان امور مالیاتی کشور، ص ۹۸.

4. Jenkins, Glenn and Kuo, Chun-Tan.

که در آن، GDP تولید ناخالص داخلی، M واردات، X صادرات، I مخارج سرمایه گذاری و  $G_W$  مخارج دولت در ارتباط با حقوق و دستمزدها می باشد. اما باید توجه داشت که برخی از مشاغل، کالاها و خدمات در سیستم مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند. پس لازم است که تعدیلاتی بر اساس نوع معافیت (معافیت یا نرخ صفر) و آستانه مالیاتی صورت گیرد. در روش تولید و پس از تعدیل برای معافیت‌های مالیاتی خواهیم داشت:

$$B_{VAT} = GDP - VA_E - G_W - I + M - M_E - X + IS_{E,T} \quad (2)$$

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

$$IS = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n a_{ij} VG_j \quad (3)$$

که در آن،  $VG_j$ : ارزش تولید ناخالص کالای  $j$ ام،  $a_{ij}$  مقداری از کالای  $i$ ام است که به‌عنوان کالای واسطه در تولید یک واحد از کالای  $j$ ام بکار می رود و  $n$  تعداد کالاهای تولیدی در اقتصاد است. بنابراین خواهیم داشت:

$$IS = A.VG \quad (4)$$

که در آن،  $A$ : ماتریس ضرایب داده - ستانده لئونتیف می باشد. با تفکیک فروش کالاهای واسطه‌ای به بخش‌های اقتصادی مشمول مالیات و معاف از مالیات،  $VG$  به دو بخش مجزا به صورت زیر تقسیم می شود. اندیس ۱، بخش‌های مشمول مالیات ( $k$  بخش) و اندیس ۲ بخش‌های معاف از مالیات ( $n-k$  بخش) را نشان می دهد.

$$VG = \begin{bmatrix} VG 1 \\ VG 2 \end{bmatrix} \quad (5)$$

ماتریس ضرایب تکنولوژی جدول داده - ستانده را می توان به صورت زیر تعریف کرد:

$$A = \begin{bmatrix} A_{11} & A_{12} \\ A_{21} & A_{22} \end{bmatrix} \quad (6)$$

که در آن،  $A_{11}$ : مقادیر کالاهای مشمول مالیات می باشد که به عنوان مواد واسطه در تولید یک واحد از کالای واسطه مشمول مالیات استفاده می شود و یک ماتریس  $k \times k$  می باشد.  $A_{12}$  که ماتریسی به ابعاد  $(n - k) \times k$  می باشد، مقادیری از کالاهای مشمول مالیات است که به عنوان مواد واسطه در تولید یک واحد از کالای واسطه معاف از مالیات استفاده می شود.

$A_{21}$  مقداری از کالای معاف از مالیات است که به عنوان عامل تولیدی در تولید یک واحد کالای مشمول مالیات استفاده می شود و  $(n - k) \times k$  یک ماتریس می باشد.  $A_{22}$  ماتریسی به ابعاد  $(n - k) \times (n - k)$  از مقادیر کالاهای معاف از مالیات است که به عنوان مواد واسطه در تولید یک واحد از کالای واسطه معاف از مالیات استفاده می شود. در نتیجه خواهیم داشت:

$$IS = \begin{bmatrix} A_{11} & A_{12} \\ A_{21} & A_{22} \end{bmatrix} * \begin{bmatrix} VG 1 \\ VG 2 \end{bmatrix} \quad (7)$$

$$IS = \begin{bmatrix} A_{11} . VG 1 + A_{12} . VG 2 \\ A_{21} . VG 1 + A_{22} . VG 2 \end{bmatrix}$$

پس  $VG_1$  ماتریس  $k \times 1$  برداری از  $VG$  شامل  $k$  کالای مشمول مالیات و  $VG_2$  ماتریس  $1 \times (n - k)$  شامل  $n - k$  کالای معاف از مالیات می باشد.<sup>۱</sup>

۱. غربالی مقدم، یونس، اصلاح نظام مالیاتی در اقتصاد ایران، پژوهشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۴.

با توجه به این مطالب می‌توان نتیجه گرفت که:

$$IS_{E,T} = A_{21} \cdot VG_1 \quad (۸)$$

در نهایت فرمول زیر را برای تخمین پایه مالیات بر ارزش افزوده خواهیم داشت:

$$B_{VAT} = GDP - VA_E - G_W - I + M - M_E - X + A_{21} \cdot VG_1 \quad (۹)$$

**روش سوم:** در این روش به جای پایه مالیات بر ارزش افزوده از معادل آن یعنی پایه مالیات بر خرده‌فروشی استفاده می‌شود. برای تخمین پایه مالیاتی می‌توان از آمارهای مصرف داخلی که در ماتریس تقاضای نهایی جدول داده - ستانده وجود دارد، شروع کرد. بنابراین، پایه مالیاتی در این روش معادل مصرف است. بنابراین نقطه شروع برای محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده مقدار هزینه‌های دولت و مصرف شخصی است. اینها هزینه‌های ناخالصی هستند که باید تعدیلاتی برای هر عامل صورت بگیرد تا به پایه مالیات بر ارزش افزوده برسیم. پس از تعدیلات مربوط به کالاهای معاف از مالیات و فروش کالاهای واسطه‌ای، پایه مالیات بر ارزش افزوده برابر است با:

$$B_{VAT} = C - C_E + IS_{T,E} \quad (۱۰)$$

که در آن،  $C_E$  ارزش مصرف کالاهای نهایی معاف از مالیات است. بنابراین با توجه به مطالب قبل خواهیم داشت:

$$IS_{T,E} = A_{12} \cdot VG_2 \quad (۱۱)$$

که در آن،  $IS_{T,E}$  فروش کالاهای واسطه‌ای مشمول مالیات است که در بخش‌های معاف از مالیات استفاده می‌شود.

$$B_{VAT} = C - C_E + A_{12} \cdot VG_2 \quad (۱۲)$$

این روش‌ها تا حد زیادی متکی بر جدول داده - ستانده است و جدول داده - ستانده نیز ماهیتاً ایستا<sup>۱</sup> می‌باشد، از این رو امکان تحلیل واکنش‌های رفتاری نسبت به تغییرات سیاستی وجود ندارد.<sup>۲</sup>

### روش‌های اقتصاد سنجی

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

### مطالعات تجربی

مطالعات متعددی در خصوص برآورد درآمد مالیات بر ارزش افزوده در داخل و خارج صورت پذیرفته است. در این خصوص می‌توان به تحقیقات پروین و پیرو<sup>۳</sup>، فرهانیان<sup>۴</sup>،

1. Static

۲. الیاس نادران، پیشین، ص ۱۰۲.

۳. پروین، سهیلا و پیرو، علی اصغر، برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از جدول داده - ستانده (۱۳۶۸-۱۳۷۲)، مجله برنامه و بودجه، سال پنجم، شماره ۵۱، ۱۳۷۹.

۴. فرهانیان، محمد جواد، برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده در ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علوم و فنون، ۱۳۸۲.



نادران<sup>۱</sup>، کولیس<sup>۲</sup> برای کرواسی، گلین جنگینز و چان یان کو<sup>۳</sup> برای نپال اشاره نمود. به‌عنوان مثال نادران در تحقیق خود با عنوان تخمین ظرفیت مالیاتی ناشی از اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده از روش تولید و مصرف و نیز روش اقتصادسنجی استفاده نموده است و در تمام این روش‌ها به پایه مالیاتی برابر ۴۸ درصد از تولید ناخالص داخلی دست یافته است. غربالی مقدم<sup>۴</sup> در طرح تحقیقاتی خود با استفاده از یک مدل شبیه‌سازی شده با پرورسانی جدول داده - ستانده سال ۱۳۷۰ برای سال ۱۳۸۰ و به کمک روش تولید، با توجه به نرخ ۸ درصدی مالیات بر ارزش افزوده در لایحه، درآمدی معادل ۳۱۱۷۹ میلیارد ریال که ۴/۲۶ درصد از تولید ناخالص داخلی آن سال را بدست آورد و به این نتیجه رسید که اجرای این نظام مالیاتی از وابستگی دولت به درآمدهای نفتی می‌کاهد.

### برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده

با توجه به مطالب بیان شده برای برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده از روش تولیدی جدول داده - ستانده استفاده می‌شود. لذا رابطه (۲) مبنای محاسبات قرار می‌گیرد.

#### محاسبه $IS_{E,T}$

برای محاسبه  $IS_{E,T}$  مطابق رابطه (۷) ابتدا در جدول داده - ستانده سال ۱۳۸۵<sup>۵</sup> بخش‌های مشمول و معاف از پرداخت مالیات دسته‌بندی شده و با تقسیم تمام ردیف‌ها و

۱. الیاس نادران، پیشین.

2. Kulis, Danijela and Miljenovic, Zarko, "Estimate of Revenues from the Value Added Taxation in the republic of Croatia", Institute of public Finance, occasional paper, No. 2. (1997)

3. Jenkins, Glenn and Kuo, Chun-Tan, "A VAT Revenue Simulation Model for Tax Reform in developing countries", World Development, (2000).

۴. یونس غربالی مقدم، پیشین، ص ۶.

۵. آخرین جدول داده - ستانده موجود برای اقتصاد ایران جدول داده - ستانده سال ۱۳۸۰ مرکز آمار ایران می‌باشد که با توجه به اطلاعات موجود برای سال ۱۳۸۵ از حساب‌های ملی با کمک نرم‌افزار IO و EXCEL توانستیم این جدول را به کمک روش RAS برای سال ۱۳۸۵ بروز رسانی نموده و مورد استفاده قرار دهیم.

ستون‌های جدول داده - ستانده بر عرضه کل سال ۱۳۸۵ ماتریس ضرایب فنی (ضرایب تکنولوژی) حاصل می‌گردد.<sup>۱</sup>

جدول ۱. ارزش افزوده بخش‌های مشمول مالیات<sup>۲</sup> (VG<sub>t</sub>)

عناوین بخش‌های مشمول	ارزش افزوده (میلیارد ریال)
معادن، آب، برق، گاز طبیعی و نفت	۵۹۳۸۶۹/۲
محصولات غذایی، آشامیدنی و روغن‌ها و چربی‌های گیاهی و حیوانی	۳۸۳۴۵/۸
محصولات از توتون و تنباکو	۹۲۲/۳
منسوجات، پوشاک، کفش و محصولات چرمی و چوبی	۲۶۸۲۸/۶
مواد و محصولات شیمیایی	۳۶۱۲۲/۷
محصولات لاستیکی و پلاستیکی	۸۱۴۸/۹
محصولات کانی غیر فلزی	۲۶۵۵۵/۵
میلان، جواهرات و کالاهای متفرقه	۹۸۷۶/۳
آهن، فولاد و محصولات فلزی	۶۰۱۷۶/۴
ماشین آلات، تجهیزات الکتریکی و لوازم الحاقی آنها	۶۵۸۹۲/۳
تجهیزات پزشکی، ابزارهای اپتیکی و انواع ساعت	۱۳۸۶/۴
خدمات عمده فروشی و خرده فروشی	۳۱۶۹۱۲/۸
خدمات اقامتگاه‌های عمومی و رستوران	۱۸۶۵۷
خدمات پست و مخابرات	۲۷۲۳۲/۲
خدمات بیمه	۱۱۴۳۶
خدمات اجتماعی، تفریحی، ورزشی و فرهنگی	۴۴۹۱۱/۶

منبع: حساب‌های ملی ایران، ۱۳۸۵.

با استفاده از رابطه (۸) ارزش مواد واسطه‌ای که توسط بخش‌های اقتصادی مشمول مالیات در تولید کالاهای معاف از مالیات مورد استفاده قرار گرفته‌اند، محاسبه می‌گردد (جدول ۲).

۱. توفیق، فیروز، تحلیل داده - ستانده در ایران، انتشارات و آموزش انقلاب اسلامی، ۱۳۷۱.  
۲. ارزش افزوده ۱۶ بخش اقتصادی مشمول مالیات در سال ۱۳۸۵ بر اساس آمار حساب‌های ملی بدست آمده است.

جدول ۲. ماتریس ارزش بخش‌های واسطه‌ای معاف از مالیات در فعالیت‌های مشمول مالیات

ارزش (میلیارد ریال)	عنوان بخش
۱۹۷۰۱/۸	زراعت و باغداری
۱۱۱۵۱/۸	دامداری، مرغداری، پرورش کرم ابریشم و زنبور عسل و شکار و ماهیگیری
۴۲۶/۸	جنگلداری
۳۲۲۱/۱	ساخت کاغذ و محصولات کاغذی، انتشار و چاپ
۱۲۱۴۷۲/۶	ساختمانهای مسکونی و سایر ساختمانها
۴۶۱۲۲/۶	حمل و نقل، راه آهن، جاده ای و ... <sup>۱</sup>
۱۳۸۱۷/۲	بانک ها و موسسات مالی و اعتباری و فعالیت‌های جنبی آنها
۲۰۷۹۷/۶	امور دفاعی و انتظامی
۵۲۴۷۲/۶	آموزش و پژوهش
۲۱۲۶۹/۹	بهداشت و درمان
۲/۲	دامپزشکی
۳۱۰۴۵۶	جمع کل

منبع: محاسبات تحقیق.

### محاسبه $VA_E$

با توجه به معادله (۲) می‌بایست مقدار ارزش افزوده بخش‌های اقتصادی معاف از مالیات<sup>۲</sup> بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده  $VA_E$  محاسبه گردد، لذا می‌بایست ابتدا ارزش افزوده هر یک از اقلام ذکر شده به‌عنوان بخش‌های معاف برای سال ۱۳۸۵ محاسبه شده و از تولید ناخالص داخلی (GDP) کسر شود. جدول (۳) ارزش افزوده آن دسته از فعالیت‌های اقتصادی که طبق قانون معاف از پرداخت مالیات می‌باشند را برای سال ۱۳۸۵ نشان می‌دهد.

۱. با توجه به مورد ۱۲ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده در مورد معافیت خدمات حمل و نقل عمومی و مسافری درون و برون شهری، جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی، در حساب‌های ملی و نیز جدول داده - ستانده بخش حمل و نقل به تفکیک خدمات مسافری و باری مشخص نگردیده و تنها به تفکیک خدمات ریلی، جاده‌ای، هوایی و ... اطلاعات موجود است، لذا برای لحاظ نمودن این معافیت با فرض اینکه خدمات مسافری نیمی از خدمات حمل و نقل را در بر دارد ۵۰ درصد ارزش افزوده این بخش را به عنوان بخش معاف در نظر گرفته‌ایم.

۲. بخش‌های معاف از مالیات بر ارزش افزوده براساس ماده ۱۲ فصل دوم قانون مالیات بر ارزش افزوده محاسبه شده است.

جدول ۳. ارزش افزوده فعالیت‌های اقتصادی معاف از مالیات

(میلیارد ریال)

ردیف	فعالیت اقتصادی	ارزش افزوده
۱	کشاورزی، شکار و جنگلداری	۲۱۰۱۷۱/۵
۲	ماهیگیری	۴۵۷۴/۷
۴	صنایع کاغذ و محصولات کاغذی	۴۳۲۹/۴
۵	ساختمان	۱۱۶۶۳۵
۶	آموزش	۱۱۲۷۶۰/۲
۷	بهداشت و درمان	۷۴۵۰۰/۰
۸	امور دفاعی و انتظامی	۶۱۶۸۳
۹	بانک و واسطه‌گری‌های مالی	۶۵۹۹۹/۸
۱۰	خدمات حمل و نقل عمومی و مسافری	۸۴۹۴۱/۸
۱۱	جمع	۷۳۵۵۹۵/۴

منبع: آمار حساب‌های ملی سال ۱۳۸۵.

محاسبه واردات معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده

همان‌گونه که در ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده عنوان شده واردات کالا و خدمات ذکر شده معاف از پرداخت مالیات هستند، لذا در این قسمت ارزش کلیه کالاها و خدمات وارداتی ( $M_E$ ) که بر اساس قانون مشمول معافیت مالیاتی هستند محاسبه و در جدول (۴) عنوان گردیده‌اند.

جدول ۴. ارزش واردات معاف از پرداخت مالیات سال ۱۳۸۵

(میلیارد ریال)

ارزش کالا	گروه کالایی
۲۸۴۶/۶	حیوانات زنده و محصولات حیوانی
۱۷۷۹۹/۳	محصولات نباتی
۳۱۹۶/۷	چربی‌ها و روغن‌های نباتی
۰/۸۲۷	فرآورده‌های گوشت، ماهی و سایر آبزیان
۹۴۳۴/۲	قند و شکر
۵۲/۸	آرد خبازی، نان، شیر
۲۱۰۵/۳	خوراک دام و طیور
۶۲۹۹/۴	انواع کود
۶۵۲۴/۵	محصولات دارویی
۸۳۵۵/۲	خمیر چوب، کاغذ، مقوا و سایر محصولات چاپ
۹۱۲/۳	وسایل نقلیه عمومی و مسافری
۵۷۵۲۷/۱	جمع

منبع: مرکز آمار ایران، گمرک ج.ا.ایران، ۱۳۸۵.

### محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده

مطابق ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی که مؤدیان در موقع خرید کالا و خدمات (از جمله ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولید) برای فعالیت‌های اقتصادی خود پرداخت نموده‌اند به آنها مسترد می‌گردد.

همچنین مطابق ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، صادرات کالا و خدمات به خارج از کشور مشمول این قانون نبوده و مالیات پرداخت شده بابت آنها مسترد می‌گردد، لذا سرمایه‌گذاری و صادرات مشمول مالیات با نرخ صفر بوده از پایه مالیاتی کسر می‌گردد.<sup>۱</sup> براساس رابطه (۲) پایه مالیات بر ارزش افزوده به شرح جدول ذیل محاسبه می‌گردد.

۱. کالاها و خدماتی که مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌شوند، دو دسته می‌باشند: دسته اول؛ آنهایی که نرخ‌گذاری صفر برای آنها در نظر گرفته می‌شود و تولیدکنندگان و عرضه‌کنندگان این کالاها و خدمات از هر نوع مالیات معاف می‌شوند و تمام مالیات پرداختی بابت نهادها به آنها مسترد می‌گردد. مشابه کالاهای سرمایه‌گذاری و صادراتی در قانون مالیات بر ارزش افزوده. دسته دوم؛ کالاها و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده است که در این موارد مالیات پرداختی بابت نهادها به تولیدکنندگان مسترد نمی‌گردد. ۱۷ گروه کالا و خدمات در ماده ۱۲ قانون معاف از مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند.

جدول ۵. برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۳۸۵

اقلام پایه مالیات بر ارزش افزوده	(میلیارد ریال)
تولید ناخالص داخلی (GDP)	۲۳۸۱۰۳۹/۲
اضافه می‌شود:	
ارزش افزوده مواد واسطه ای معاف از مالیات در فعالیت‌های مشمول مالیات (ISE)	۳۱۰۴۵۶
ارزش واردات (M)	۶۰۱۱۷۱
کسر می‌شود:	
هزینه‌های جبران خدمات کارکنان بابت حقوق و دستمزد (GW)	۱۷۴۱۱۴
ارزش افزوده بخش‌های معاف از مالیات (VAE)	۷۳۵۵۹۵/۴
ارزش صادرات (X)	۷۴۲۸۸۸/۵
ارزش سرمایه‌گذاری (I)	۵۱۶۳۵۱
ارزش واردات معاف از مالیات (ME)	۵۷۵۲۷/۱
پایه مالیات بر ارزش افزوده	۱۰۶۶۱۹۰/۲
نسبت پایه مالیات بر ارزش افزوده به GDP	٪۴۴

منبع: محاسبات تحقیق.

### برآورد درآمد مالیات بر ارزش افزوده

با توجه به ماده ۱۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده، نرخ مالیاتی<sup>۱</sup> (۱/۵ درصد)<sup>۲</sup> می‌باشد که با توجه به این نرخ مصوب در سال ۱۳۸۵ درآمد مالیاتی برابر با ۱۵۹۹۲/۸ میلیارد ریال خواهد بود. بنابراین درآمد مالیاتی ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۵، ۰/۶۷ درصد از تولید ناخالص داخلی این سال را تشکیل می‌دهد. بنابراین درآمد مالیاتی ناشی

۱. نرخ مالیات تعیین‌کننده نسبتی از پایه مالیاتی است که به صورت مالیات می‌بایست پرداخت گردد.  
 ۲. تبصره یک ماده ۱۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده برای کالاهای خاص از جمله انواع سیگار و محصولات دخانی، انواع بنزین و سوخت هواپیما نرخ‌های بالاتری (۱۲ و ۲۰ درصد) را لحاظ نموده که به علت عدم امکان تفکیک کالایی پایه مالیاتی همان نرخ ۱/۵ درصد برای تمام کالاها فرض شده است.

از اجرای مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۵، ۰/۶۷ درصد از تولید ناخالص داخلی این سال را تشکیل می دهد.

با توجه به درآمد مالیاتی برآوردی و با علم به اینکه مالیات بر ارزش افزوده جایگزین برخی مالیات های کالا و خدمات می گردد<sup>۱</sup> برای سال ۱۳۸۵ و به تبع آن برای سال های ۱۳۸۶ و ۱۳۸۷<sup>۲</sup> داریم:

جدول ۶. برآورد مالیات غیرمستقیم در صورت اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده

(میلیارد ریال)

عناوین	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷
مالیات بر واردات	۳۹۸۰۶/۳	۴۸۸۱۸/۹	۵۶۶۸۹/۱
عوارض خروج مسافر	۵۰۷/۰	۶۴۷/۶	۷۳۵/۲
مالیات شماره گذاری خودرو	۱۴۰۱/۳	۱۸۳۵/۳	۲۰۱۷/۱
مالیات نقل و انتقال اتومبیل	۸۵۴/۰	۱۰۳۲/۰	۱۲۰۱/۹
مالیات بر ارزش افزوده <sup>۳</sup>	۱۵۹۹۲/۸	۱۹۴۰۹/۸	۲۴۷۹۲/۳
جمع مالیات های غیر مستقیم	۵۸۵۶۱/۴	۷۱۷۴۲/۸	۸۵۴۳۵/۵

منبع: گزیده آمارهای اقتصادی بانک مرکزی ج.ا.ایران و محاسبات تحقیق.

بنابراین، درآمد مالیاتی که جمع مالیات های مستقیم و غیرمستقیم است با اجرای

کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده به صورت زیر خواهد شد:

۱. طبق ماده ۴۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده و نیز قانون امور گمرکی، عوارض خروج مسافر و مالیات شماره گذاری خودرو و نقل و انتقال اتومبیل با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده لغو خواهند شد، لذا این عوارض در محاسبات برآورد درآمد مالیات های غیر مستقیم در نظر گرفته شده است.

۲. برای محاسبه درآمد مالیات بر ارزش افزوده سال های ۱۳۸۶، ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ نسبت درآمد مالیات بر ارزش افزوده به GDP ۰/۶۷ درصد در نظر گرفته شده است.

۳. با توجه به عدم انتشار آمار تولید ناخالص داخلی سال های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ برای برآورد درآمد مالیات بر ارزش افزوده سال های مذکور از برآوردهای تولید ناخالص داخلی مجله اقتصاد ایران شماره مرداد ماه ۱۳۸۹ استفاده شده است.

جدول ۷. برآورد درآمد مالیاتی در صورت اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده

(میلیارد ریال)

عناوین	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷
درآمد عمومی	۲۳۵۷۶۲/۶	۳۰۴۶۶۴/۱	۳۹۲۱۸۵/۲
درآمدهای مالیاتی	۱۵۶۲۵۲/۷	۱۹۸۰۷۶/۴	۲۵۲۵۸۸/۱
سایر درآمدها	۷۹۵۰۹/۹	۱۰۶۳۸۷/۸	۱۳۹۵۹۷/۱
پرداخت‌های جاری (هزینه‌ای)	۴۱۵۷۸۸/۱	۴۲۱۳۳۴/۱	۵۶۴۲۹۰/۰
کسری‌تر از عملیاتی قبل از مالیات بر ارزش افزوده	-۱۸۴۶۵۷/۳	-۱۲۳۱۳۱/۰	-۱۸۴۹۵۱/۵
کسری‌تر از عملیاتی بعد از مالیات بر ارزش افزوده	-۱۸۰۰۲۵/۵	-۱۱۶۸۷۰	-۱۷۲۱۰۴/۸
نرخ مالیات بر ارزش افزوده‌ای که کسری را از بین می‌برد <sup>۱</sup>	%۱۷	%۹	%۱۰

منبع: گزیده آمارهای اقتصادی بانک مرکزی ج.ا.ایران و محاسبات تحقیق.

با استفاده از این جدول ملاحظه می‌شود که تفاوت چندانی در کسری عملیاتی با اعمال قانون مالیات بر ارزش افزوده صورت نگرفته و کمتر از ۴ درصد از کسری تراز عملیاتی کاهش خواهد یافت.

با فرض اینکه بخواهیم کسری عملیاتی را به طور کامل تنها با اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده پوشش دهیم نیازمند آن هستیم که نرخ مالیات بر ارزش افزوده حدود ۱۰ درصد باشد. البته با توجه به اینکه کسری تراز عملیاتی به میزان تغییر هزینه‌های جاری دولت و درآمدهای حاصل از صادرات نفت وابسته است در سال‌هایی که هزینه‌های جاری دولت با رشد بالایی مواجه بوده یا مالیات و سود علی‌الحساب شرکت ملی نفت با کاهش مواجه می‌باشد (مشابه سال ۱۳۸۵) نرخ مذکور رقم بالاتری خواهد بود. با مقایسه بین درآمد بالفعل و بالقوه مالیات بر ارزش افزوده مطابق جدول زیر خواهیم داشت:

۱. نرخ مالیاتی لازم برای رفع کسری عملیاتی = پایه مالیات بر ارزش افزوده / کسری عملیاتی



جدول ۸. مقایسه درآمد مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده بالقوه و بالفعل سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸

(میلیارد ریال)

عناوین	شش ماهه ۱۳۸۷	۱۳۸۸
درآمد مالیاتی بالقوه	۱۲۳۹۶/۱	۲۶۴۴۰/۳
درآمد مالیاتی بالفعل	۲۴۴۸/۸	۱۶۱۵۴/۴
نسبت درآمد مالیاتی بالفعل به بالقوه	۰/۱۹	۰/۶۱

منبع: گزیده آمارهای اقتصادی بانک مرکزی ج.ا.ایران و محاسبات تحقیق.

بنابراین با توجه به اینکه قانون مالیات بر ارزش افزوده از مهر ماه سال ۱۳۸۷ به صورت چند مرحله‌ای اجرایی گشته و تمام مشمولین این قانون به صورت کامل تحت پوشش قرار نگرفته بودند، تفاوت بسیار زیادی بین این دو میزان درآمد مالیاتی بالقوه و بالفعل وجود دارد و تنها ۱۹ درصد از درآمد بالقوه در سال ۱۳۸۷ و ۶۱ درصد در سال ۱۳۸۸ تحقق یافته است.

### نتیجه‌گیری

با محاسبه نرخ مالیات بر ارزش افزوده‌ای که بتواند کسری عملیاتی را پوشش دهد و مقایسه آن با نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای جهان می‌توان نتیجه گرفت که نرخ مالیات بر ارزش افزوده مصوب قانون سال ۱۳۸۷ (۱/۵ درصد) نرخ بسیار پایینی می‌باشد که درآمد حاصل از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی‌تواند امکان قطع وابستگی‌های جاری به منابع نفت و گاز را فراهم سازد و شکاف میان هزینه‌های جاری و درآمدهای عمومی دولت را کاهش دهد و در نتیجه این نرخ مالیات بر ارزش افزوده نمی‌تواند نقش قابل ملاحظه‌ای در تحقق اهداف برنامه پنجم توسعه داشته باشد.

۱. مالیات بالقوه شش ماهه ۱۳۸۷، نصف رقم سال در نظر گرفته شده است.

۲. گزیده آمارهای اقتصادی بانک مرکزی ج.ا.ایران.

## پی‌نوشت‌ها

۱. آقای، الله‌محمد، "بررسی زمینه اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران"، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران، (۱۳۷۶).
۲. ابریل، لیام و دیگران، *مالیات بر ارزش افزوده نوین (The Modern VAT)*، ترجمه مریم حدادی و بهداد میرزایی، طرح مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۵.
۳. بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و مرکز آمار ایران، *حساب‌های ملی*، سال‌های مختلف.
۴. بانویی، علی اصغر و علی ابراهیم‌زاده، "بررسی امکان به کارگیری فنون داده-ستانده در برنامه‌ریزی اجتماعی"، *مجله برنامه و بودجه*، سال اول، شماره ۵، ۱۳۷۵.
۵. پروین، سهیلا و علی اصغر پیرو، "برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از جدول داده-ستانده (۱۳۶۸-۱۳۷۲)"، *مجله برنامه و بودجه*، سال پنجم، شماره ۵۱، ۱۳۷۹.
۶. توفیق، فیروز، *تحلیل داده - ستانده در ایران*، انتشارات و آموزش انقلاب اسلامی، ۱۳۷۱.
۷. *راهنمای مؤدیان و قانون مالیات بر ارزش افزوده*، آبان ماه ۱۳۸۷.
۸. سازمان امور مالیاتی کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی.
۹. سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی.
۱۰. صادقی، فاطمه، "آثار تورمی و درآمدی مالیات بر ارزش افزوده در ایران (تکنیک داده - ستانده)"، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهراء(س)، ۱۳۸۲.
۱۱. غربالی مقدم، یونس، "اصلاح نظام مالیاتی در اقتصاد ایران (با تاکید بر یک مدل شبیه‌سازی شده درآمدی برای مالیات بر ارزش افزوده)"، پژوهشکده امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۸۴.
۱۲. فرهانیان، محمدجواد، "برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده در ایران، پیشنهاد حداقل نرخ قابل اعمال با استفاده از جدول داده-ستانده"، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه علوم و فنون، ۱۳۸۲.
۱۳. قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور، ۱۳۸۳.
۱۴. کمیجانی، اکبر، تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی اجرای آن در ایران، معاونت اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۷۴.
۱۵. ماهنامه اقتصادی و مالی بین‌الملل اقتصاد ایران، سال دوازدهم، شماره ۱۳۸، ۱۳۸۹.
۱۶. مرکز آمار ایران ۱۳۸۵، *جدول داده - ستانده سال ۱۳۸۰*.
۱۷. نادران، الیاس، *تخمین ظرفیت مالیاتی ناشی از اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده*، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور، پاییز ۱۳۸۳.
18. Alan A. tait, "Value Added Tax, International Practice and Problems", IMF, Washington DC, 1988.
19. Alina Carare & Stephan Danninger, "Inflation Smoothing and the Modest Effect of VAT in Germany", *IMF Working Paper*, European Department, July 2008.
20. Gupta Sen, Abhijit, "Determinants of tax Revenue Efforts in Developing Countries", *IMF, Working Paper*, WP/08/184, 2007.

21. Jenkins, Glenn and Kuo, Chun-Tan, "A VAT Revenue Simulation Model for Tax Reform in Developing Countries", *World Development*, 2000.
22. Kulis, Danijela and Miljenovic, Zarko, "Estimate of Revenues from the Value Added Taxation in the Republic of Croatia", *Institute of Public Finance, Occasional Paper*, No. 2, 1997.
23. Joshoua Aizenman and Youtin jinjarak, "The Collection Efficiency of the Value Added Tax Theory and International Evidence", August 2005.
24. Zee, Howell. H, "Value Added Tax", Tax Policy, IMF, 1995.
25. World Development Indicators, IMF, 2008.