

برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از جدول داده - ستانده (۱۳۶۸-۱۳۷۲)

نویسندگان: دکتر سهیلا پروین*

علی اصغر پیرو

چکیده

گسترش تعهدات دولت در عرصه اقتصادی و اجتماعی و تلاش در جهت تحقق هدف‌هایی چون رشد اقتصادی، ثبات قیمت‌ها، افزایش اشتغال و توزیع عادلانه درآمد، هزینه‌های دولت‌ها را با روند صعودی مواجه کرده است. تأمین مالی چنین هزینه‌هایی منابع درآمدی را می‌طلبد. از میان درآمدهای مختلف، درآمد مالیاتی نقش مهمی را ایفا می‌کند. نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از روش‌های محاسبه و اخذ مالیات، می‌تواند پایه مالیاتی را به طور شفاف محاسبه و اخذ مالیات را تسهیل نماید. و در بسیاری از موارد، درآمد مالیاتی را افزایش دهد. در این پژوهش، با استفاده از جدول داده - ستانده، از این روش پایه مالیاتی طی دوره ۱۳۶۸-۱۳۷۲ برآورد گردیده است. نتایج حاصل از برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده با توجه به قانون مالیات‌ها، نشان می‌دهد که در طول برنامه اول توسعه، به طور متوسط، تنها سالانه در حدود ۵۶ درصد از تولید ناخالص داخلی به عنوان پایه مالیاتی در نظر گرفته شده است.

* استادیار بخش اقتصاد دانشگاه شیراز

✦ کارشناس ارشد اقتصاد

۱. مقدمه

با توجه به قانون افزایش هزینه‌های بخش عمومی^۱ که توسط آدولف واگنر، اقتصاددان آلمانی، مطرح کرد، هزینه‌های بخش عمومی پیوسته رو به افزایش خواهد بود. طبیعی است که پرداختی‌های دولت به اموری چون دفاع، آموزش و بهداشت و درمان و سایر خدمات عمومی توأم با صرف هزینه‌های کلانی خواهد بود. درآمدهای مالیاتی نقش مهمی را در تأمین این هزینه‌ها ایفا می‌کند و اتکای دولت به این گونه درآمدها حکایت از سلامت اقتصادی دارد.

نقش اصلی در درآمدهای دولت را، حداقل در دو دهه اخیر، درآمدهای ناشی از فروش نفت ایفا کرده است. ترکیب نامناسب درآمدهای دولت از یک سو به وابستگی شدید اقتصاد و درآمدهای دولت به نفت، و از سوی دیگر، نبود نظام مالیاتی کارآمد اشاره دارد.

ضرورت‌های ناشی از جنگ و اعمال تحریم‌های اقتصادی علیه ایران و عوامل دیگر، پیوسته دخالت دولت را در اقتصاد توجیه نموده و در اثر چنین وضعیتی است که در سال‌های پس از پیروزی انقلاب و به ویژه در دهه ۱۳۶۰، دولت با کسری بودجه‌های شدید و در حال گسترش مواجه شد.

بررسی‌های صورت گرفته در خصوص حجم درآمدهای مالیاتی نشان می‌دهد که شکاف چشم‌گیری میان ظرفیت بالقوه و بالفعل مالیاتی وجود دارد (کردبچه، ۱۳۷۵) و حکایت از آن دارد که با اتخاذ تدابیری در جهت اصلاح نظام مالیاتی و رفع مشکلات موجود، می‌توان وصولی‌های مالیاتی را افزایش داد.

عدم کارایی و وجود نارسایی در نظام مالیاتی کشور در هر یک از مراحل گردآوری اطلاعات، تشخیص و وصول، به چشم می‌خورد. این نارسایی‌ها را می‌توان در سه گروه مشکلات اجرایی، مشکلات قوانین مالیاتی و مشکلات فرهنگی، طبقه‌بندی کرد. بر این اساس، لازم است که ضمن پرداختن به مشکلات موجود در نظام مالیاتی، در صدد اتخاذ روش‌ها و تدابیری برای رفع آنها بود. در خصوص مشکلات تشخیص و اخذ مالیات، در بسیاری از کشورها، اخذ مالیات به روش "مالیات

۱. براساس این قانون: "توسعه جامعه نوین صنعتی، باعث افزایش هزینه‌های دولتی یا فشار برای رشد اجتماعی می‌گردد و برای افزایش رفاه اجتماعی به ناچار باید بخش دولتی گسترش یابد، و در نتیجه، سهم این بخش در کل اقتصاد بیشتر می‌شود."

بر ارزش افزوده^۱، به عنوان یکی از راه‌های وصول مالیات، مورد توجه قرار گرفته است. از آن جا که این مالیات بر مبنای ارزش افزوده کالا و خدمات محاسبه و اخذ می‌شود، پایه مالیاتی گسترده‌ای دارد و امکان تشخیص وصول بخش بیشتری از ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی کشور را مهیا می‌سازد.

۲. برخی از مطالعات انجام شده درباره نظام مالیات بر ارزش افزوده

از مطالعات انجام شده درباره نظام مالیات بر ارزش افزوده، می‌توان به مطالعه پلچینو و هیل (۱۹۹۶) با عنوان هم ارزی روش‌های تولید و مصرف در برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده، در کشور زامبیا، اشاره کرد. این مطالعه، دو روش را برای برآورد مالیات بر ارزش افزوده با یک چهارچوب مشترک ارائه کرده است.

نتیجه حاصل از برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده در روش تولید، یک پایه مالیاتی ۳۰ درصدی از تولید ناخالص داخلی است. در حالی که در روش مصرف، این نسبت ۲۰ درصد می‌باشد.

کره جنوبی، طی سال‌های ۱۹۷۷ تا ۱۹۸۳، نظام مالیات بر ارزش افزوده را به کار گرفت. گزارش هان (۱۹۸۴) در این زمینه نشان می‌دهد که پایه مالیاتی از سال ۱۹۷۷ که این کشور نظام مالیات بر ارزش افزوده را پذیرفته، پیوسته در حال افزایش بوده است و در مدت پنج سال (منتهی به ۱۹۸۳) پایه مالیاتی معادل ۳۲ درصد رشد داشته است. در حالی که در این مدت، تولید ناخالص داخلی به قیمت‌های جاری، ۲۴ درصد رشد را نشان می‌دهد.

پژوهش دیگری را دیگنان (۱۹۷۲) در کشور کره جنوبی انجام داده است. هدف این پژوهش نظری، بررسی گسترش پایه مالیاتی، در صورت امکان پذیرش مالیات بر ارزش افزوده در کره جنوبی بوده است. او در بررسی خود، در مورد پذیرش و امکان عملی شدن مالیات بر ارزش افزوده در کره جنوبی، به این نتیجه رسید که سازوکار اجرایی برای این نوع مالیات که از عوامل مهم به شمار می‌آید، در این کشور موجود بوده است. عوامل بازدارنده و مانع در راه پذیرش مالیات بر ارزش افزوده، عبارتند از:

- عدم آشنایی عملی حسابداران این کشور با چنین سازوکاری.

- مشکل بودن رویه دفتر داری و حسابداری لازم برای این نوع مالیات در بین واحدهای تولیدی کوچک.

پژوهش دیگری هم حسین (۱۹۹۵) با عنوان اثر توزیعی مالیات بر ارزش افزوده، در کشور بنگلادش انجام داده است. هدف این پژوهش، بررسی پیامدهای توزیعی یک شکل ساده از مالیات بر ارزش افزوده یکنواخت، و همچنین، اصلاحاتی برای معافیت بعضی از کالاها، وضع مالیات بر برخی دیگر از کالاها و ارائه روشی برای ارزیابی اصلاح نظام مالیاتی در کشورهای در حال توسعه، به ویژه بنگلادش بوده است. نتیجه به دست آمده در بنگلادش، حاکی از آن است که درآمد حاصل از خالص مالیات غیرمستقیم، به طور متوسط، ۵/۶ درصد کل مخارج مصرفی برای دوره ۱۹۸۴-۱۹۸۵ است و جای‌گزینی تمام مالیات‌ها با یک مالیات بر ارزش افزوده، موجب افزایش درآمد دولت می‌شود. فرانکل، رازین و سیمانسکی (۱۹۹۱) آثار به کارگیری هماهنگی بین‌المللی در نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای عضو اتحادیه اروپا را بررسی کرده‌اند. در این پژوهش، حذف موانع تجاری، آزادی عوامل تولید، یکپارچگی بازارها، توسعه و ترتیبات جدید مؤسسه‌های پولی و مالی را در هماهنگی ساختارهای مالیاتی، به عنوان یک اصل معرفی می‌کند.

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تفاوت‌های بین‌المللی در برخورد با هماهنگی نظام مالیات بر ارزش افزوده، ناشی از تفاوت در وضعیت حساب‌های جاری و ساختار مالیاتی است. بنابراین، پیشنهاد می‌شود که نظام مالیاتی همه کشورهای عضو اتحادیه اروپا، به مالیات بر ارزش افزوده روی آورند.

تفاوت بین معافیت‌ها و نرخ‌گذاری صفر کالاها و خدمات در نظام مالیات بر ارزش افزوده و در یک مدل تعادل عمومی راگات فرید و ویگارد (۱۹۹۱) برای آلمان بررسی کرد. در این بررسی، با توجه به اثر معافیت‌ها و نرخ‌گذاری صفر کالاها و خدمات، نشان می‌دهد که درآمد مالیات بر ارزش افزوده تحت معافیت بیشتر از درآمد مالیاتی با نرخ صفر است.

با توجه به اهمیت مالیات و اثرهای متقابل آن در اقتصاد کشور، در ایران مطالعه محدودی در زمینه نظام مالیات بر ارزش افزوده انجام گرفته است. از جمله می‌توان به یکی از طرح‌های پژوهشی معاونت اقتصادی وزارت امور اقتصاد و دارایی، با عنوان تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی

مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران (کميجانی، ۱۳۷۴) اشاره کرد.

در این پژوهش، ابتدا وضعیت درآمدها و هزینه‌های دولت را مورد توجه قرار داده‌ایم و با بیان مشکلات نظام مالیاتی، از نظام مالیات بر ارزش افزوده، به عنوان راه حل مناسب و جدید برای تغییر نظام مالیاتی نام برده‌ایم. همچنین، در این پژوهش، مزایا و معایب این روش مالیات‌گیری و اثر آن بر متغیرهای خرد و کلان اقتصادی را بررسی کرده‌ایم، و در آخر، تجربیات برخی از کشورها در به کارگیری مالیات بر ارزش افزوده را تشریح نموده‌ایم.

۳. ساختار درآمدهای مالیاتی در اقتصاد ایران

از ویژگی‌های بخش عمومی ایران که از اطلاعات آماری به دست می‌آید، این است که پایین بودن سهم مالیات‌ها در تأمین مالی مخارج دولت، باعث شده است که دولت در سال‌های مختلف با کسری بودجه مواجه شود. بنابراین، ضرورت اصلاح و تجدیدنظر در نظام مالیاتی ضروری است.

در جدول ۱، شاخص‌های مهم مالیاتی ۱۵ کشور در حال توسعه و ۶ کشور پیش‌رفته صنعتی در کنار شاخص‌های مالیاتی ایران، مقایسه شده است. این ارقام، نشان می‌دهند که نسبت درآمدهای مالیاتی به کل درآمدها و نسبت درآمدهای مالیاتی به هزینه‌های جاری برای ایران در مقایسه با سایر کشورها (بجز کویت) پایین می‌باشد. نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی، مبین توان اخذ درآمدهای مالیاتی است. ایران در میان تقریباً همه کشورهای مورد بررسی، از پایین‌ترین نسبت برخوردار است. این امر، نشان می‌دهد که استفاده کمتری از ظرفیت مالیاتی می‌شود و تلاش کمتری در اخذ مالیات به کار می‌رود.

در جدول ۲ می‌بینیم که سهم مالیاتی مستقیم در کل درآمدهای مالیاتی کشور، طی دوره‌های ۱۳۵۰-۱۳۵۷ و ۱۳۵۸-۱۳۶۷، به طور متوسط، حدود ۴۸ درصد بوده و در دوره ۱۳۶۸-۱۳۷۵، به ۵۱ درصد افزایش یافته است. ترکیب درونی مالیات‌های غیرمستقیم نیز طی سالیان گذشته، روند مطلوبی نداشته است.

از دیدگاه اقتصادی، رشد هزینه‌های جاری دولت در صورتی موجه است که بیشتر از محل افزایش درآمدهای مالیاتی، یعنی از بخشی از ارزش افزوده مجموعه فعالیت‌های تولیدی اقتصاد، تأمین شود.

در این صورت، رشد هزینه‌های جاری به منزله افزایش عرضه خدمات عمومی تلقی می‌گردد و پرداخت‌های مالیاتی به منزله سهمی است که مصرف‌کنندگان برای خدمات عمومی پرداخت می‌نمایند. بررسی روند رشد هزینه‌های جاری و رابطه آن با درآمدهای مالیاتی، نمایانگر وابستگی شدید و فزاینده هزینه‌های جاری به درآمدهای غیرمالیاتی است. نسبت مالیاتی نیز در سال‌های مختلف نوسان‌های فراوانی داشته و در حد پایینی قرار دارد.

جدول ۱. مقایسه بین‌المللی شاخص‌های عمده مالیاتی، ۱۹۹۴ (درصد)

نسبت درآمدهای مالیاتی به کل درآمدها	نسبت مالیات مستقیم به کل درآمدهای مالیاتی	نسبت درآمدهای مالیاتی به هزینه‌های جاری	نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی	نام کشور
۸۶/۵	۷۸/۰	۹۲/۹	۹/۴	آرژانتین
۶۰/۸	۷۴/۸	۵۱/۷	۱۷/۰	برزیل
۵۵/۰	۷۸/۶	۷۵/۶	۲۱/۹	مصر
۷۰/۹	۵۷/۴	۶۵/۵	۱۰/۲	هند
۹۱/۴	۶۳/۷	۱۸۳/۷	۱۴/۱	اندونزی
۴/۲	۳۷/۵	۲/۹	۱/۵	کویت
۸۴/۸	۶۱/۵	۱۱۳/۴	۱۷/۰	کره جنوبی
۷۴/۳	۷۰/۰	۱۰۵/۳	۲۱/۴	مالزی
۹۲/۳	۳۹/۳	۸۶/۹	۱۳/۰	مکزیک
۸۸/۸	۵۴/۷	۱۱۰/۲	۲۵/۳	مراکش
۶۹/۶	۳۵/۸	۶۴/۱	۱۳/۳	پاکستان
۷۹/۸	۳۹/۵	۷۴/۳	۱۶/۳	سری لانکا
۹۰/۰	۵۷/۱	۱۲۴/۳	۱۷/۳	تایلند
۷۸/۲	۵۳/۹	۷۱/۳	۱۷/۴	ترکیه
۷۸/۳	۷۳/۱	۹۱/۰	۱۵/۴	ونزوئلا

ادامه جدول ۱

(درصد)

نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی	نسبت درآمدهای مالیاتی به هزینه‌های جاری	نسبت مالیات مستقیم به کل درآمدها مالیاتی	نسبت درآمدهای مالیاتی به کل درآمدها	نام کشور
۵/۱	۳۳/۴	۵۸/۱	۲۲/۶	ایران
۲۱/۸	۷۸/۶	۷۶/۲	۸۶/۳	استرالیا
۴۴/۳	۸۸/۳	۷۶/۴	۹۲/۰	هلند
۲۸/۸	۹۲/۸	۷۳/۸	۹۳/۱	آلمان
۳۱/۳	۶۳/۰	۵۶/۸	۸۰/۵	سوئد
۲۰/۰	۹۰/۰	۹۵/۹	۵۹/۸	آمریکا
۳۱/۷	۷۹/۸	۶۳/۹	۹۰/۴	انگلستان

مأخذ: IMF. (1996). Government Finance Statistics.

جدول ۲. عملکرد درآمدهای مالیاتی (۱۳۷۵-۱۳۵۰)

دوره	شاخص	مالیات‌های مستقیم به درآمدهای مالیاتی	مالیات‌های غیرمستقیم به درآمدهای مالیاتی	کل مالیات به تولید ناخالص داخلی	مالیات مستقیم به کل مالیات به هزینه‌های جاری	مالیات مستقیم به تولید ناخالص داخلی	مالیات غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی
۱۳۵۰-۱۳۵۷	میانگین	۴۸/۳	۵۱/۷	۸/۱	۳۲/۹	۳/۹	۲/۲
۱۳۵۰-۱۳۵۷	انحراف از میانگین	۷/۲	۷/۲	۱/۲	۶/۴	۰/۸	۰/۹
۱۳۵۸-۱۳۶۷	میانگین	۴۹/۸	۵۰/۲	۶/۱	۳۲/۰	۳/۲	۲/۹
۱۳۵۸-۱۳۶۷	انحراف از میانگین	۹/۸	۹/۸	۱/۸	۷/۳	۰/۶	۰/۷
۱۳۶۸-۱۳۷۵	میانگین	۵۱/۳	۴۸/۷	۵/۷	۴۲/۲	۲/۸	۲/۸
۱۳۶۸-۱۳۷۵	انحراف از میانگین	۶/۹	۶/۹	۱/۰	۸/۴	۰/۲	۱/۰
۱۳۵۰-۱۳۷۵	میانگین	۴۹/۸	۵۰/۲	۶/۶	۳۵/۴	۳/۳	۳/۳
۱۳۷۵-۱۳۷۵	انحراف از میانگین	۸/۳	۸/۳	۱/۴	۸/۷	۰/۸	۱/۰

مأخذ: فواینس بودجه کشور سال‌های ۱۳۵۰ تا ۱۳۷۴ و لایحه بودجه سال ۱۳۷۵.

۳-۱. مالیات بر درآمد افراد

جدول ۳ نشان می‌دهد که نسبت مالیات بر درآمد به مالیات مستقیم در ایران، تفاوت آشکاری با کشورهای توسعه یافته دارد. حتی این تفاوت در بین کشورهای در حال توسعه نیز کاملاً مشهود است. این تفاوت در شاخص نسبت مالیات بر درآمد به تولید ناخالص داخلی نیز دیده می‌شود. در دوره ۱۳۵۰-۱۳۵۷، میانگین سهم مالیات مشاغل در مالیات بر درآمد ۲۵/۸ درصد بوده که در دوره ۱۳۵۸-۱۳۶۷ به ۲۷/۳ درصد و دوره ۱۳۶۸-۱۳۷۵ به ۴۸ درصد افزایش یافته است. سهم اندک مالیات بر درآمد مشاغل، چه نسبت به مالیات بر درآمد و چه نسبت به کل مالیات‌ها، بیانگر ساختار نامناسب نظام مالیاتی است. گستردگی بخش خدمات، سنتی بودن سازوکار شناسایی مؤدی و عدم تشخیص پایه مالیات، عوامل ناتوانی در اخذ مالیات منطقی این بخش به شمار می‌روند.

۳-۲. مالیات بر ثروت

بررسی‌ها نشان می‌دهد که مالیات بر ثروت، کمترین سهم را در درآمدهای مالیاتی ایران دارد. به طور کلی، در بخش مالیات بر ثروت، حرکتی کاملاً متفاوت با گذشته از نظر وصول مالیات صورت نگرفته است. چنین ساختار مالیاتی، علاوه بر بالا بردن هزینه‌های وصول، کارایی ابزار مالیاتی در جلوگیری از گسترش تورم، نابرابری و ایجاد انگیزه سرمایه‌گذاری را محدود می‌کند.

۳-۳. مالیات بر شرکت‌ها

پایین بودن رقم مالیات بر شرکت‌ها در اقتصاد ایران، ناشی از دو مورد است:

۱. اغلب شرکت‌های دولتی از ساختار هزینه و درآمد مناسبی برخوردار نیستند و به دلیل بالا بودن هزینه‌ها و قیمت‌گذاری دولتی در مورد محصولات آنها، سوددهی پایینی دارند.
۲. در مورد شرکت‌های خصوصی، به دلیل ساختار متفاوت در نظام حسابداری آنها، فرار مالیاتی را برای این شرکت‌ها میسر نموده است.

۳-۴. مالیات بر واردات

با توجه به وابستگی تولیدات داخلی به کالاهای وارداتی، حجم واردات بالا، سهم مالیات بر واردات در

مالیات‌های غیرمستقیم برای اقتصاد ایران نسبت به سایر کشورها بالاست (جدول ۳). مالیات بر واردات، سهم چشم‌گیری از درآمدهای مالیاتی را به خود اختصاص داده است. میزان این نوع مالیات، ارتباط غیرمستقیم با درآمدهای ارزی و صادرات نفت در سال‌های مختلف دارد.

۳-۵. مالیات بر مصرف و فروش

این قسم از مالیات، هنگام مصرف، از مصرف‌کنندگان کالای مشمول مالیات اخذ می‌گردد. با توجه به مشکلات سازوکار اخذ مالیات، این نوع مالیات سهم چشم‌گیری در مقایسه با سایر اقلام مالیاتی دارد. در حالی که در وضعیت تورمی، اخذ این گونه مالیات کمتر توجیه اقتصادی دارد. سهم مالیات بر مصرف و فروش در کل درآمدهای مالیاتی، در دوره ۱۳۵۰-۱۳۷۵ حدود ۱۲ درصد بوده که در دوره ۱۳۵۸-۱۳۶۷ به ۱۶/۷ درصد افزایش یافته است و در دوره ۱۳۶۸-۱۳۷۵ به ۱۰/۷ درصد رسیده است.

از مهم‌ترین نارسایی‌های نظام مالیاتی، عدم تشخیص مؤدیان، سازوکار نامناسب وصول مالیات و معافیت‌های گسترده است. یکی از راه‌حل‌های موجود، اخذ مالیات به روش مالیات بر ارزش افزوده در طی فرآیند تولید کالاها و خدمات است.

۴. نظام مالیات بر ارزش افزوده

از جمله ابزاری که در نظام مالیاتی کشور، می‌توان از آن به منظور رفع برخی از مشکلات استفاده کرد، برقراری شیوه مالیات بر ارزش افزوده است. این نوع مالیات، یک نوع مالیات چند مرحله‌ای است که به کالا و خدمات تعلق می‌گیرد، و منظور از آن، اخذ مالیات از اضافه ارزش کالاهای تولید شده یا خدمات ارائه شده در مراحل مختلف تولید و توزیع است.

مالیات بر ارزش افزوده، به رغم سابقه طولانی در اجرای آن، بخش مهمی از نظام مالی، اقتصادی بسیاری از کشورها را به خود اختصاص داده است.

جدول ۳. مقایسه بین المللی اقلام مختلف مالیاتی، ۱۹۹۴

(درصد)

گروه	مالیات بر درآمد به			مالیات بر ثروت به			مالیات بر شرکت‌ها به			مالیات بر واردات به			مالیات بر مصرف و فروش به		
	کل	تولید ناخالص	درآمدهای مالیاتی	کل	تولید ناخالص	درآمدهای مالیاتی	کل	تولید ناخالص	درآمدهای مالیاتی	کل	تولید ناخالص	درآمدهای مالیاتی	کل	تولید ناخالص	درآمدهای مالیاتی
کشورها	۳۳/۸	۴۳/۶	۲/۷	۸/۷	۰/۴	۵۲/۲	۶/۱۰	۵/۴	۱۶/۳	۳۷/۰	۷/۱	۳/۱	۶۴/۰	۵/۷	۳۱/۱
در حال توسعه ^۱															
توسعه یافته ^۲	۳۹/۰	۵۶/۱	۱۱/۵	۷/۳	۱/۱	۳۰/۸	۴۵/۴	۷/۸	۱/۰	۹/۰	۰/۲	۲۸/۵	۸۹/۳	۷/۲	۲۸/۵
ایران	۱۶/۹	۲۹/۲	۰/۹	۵/۱	۸/۶	۲۶/۴	۲۶/۲	۱/۸	۲۸/۶	۷۸/۶	۲/۳	۶/۴	۲۱/۵	۰/۳	۶/۴

۱ شامل کشورهای آرژانتین، برزیل، مصر، هند، اندونزی، کویت، کره جنوبی، مالزی، مکزیک، مراکش، پاکستان، سوری، لانکا، تایلند، ترکیه و ونزوئلا

۲ شامل تایلند، کشورهای استرالیا، هلند، آلمان، سوئد، آمریکا و انگلستان.

منبع: IMF (1996) Government Finance Statistics.

مالیات بر ارزش افزوده، به دلیل گستردگی پایه مالیاتی، درآمدزایی و انعطاف پذیری آن، مورد توجه کشورهای مختلف واقع شده است. دلایل انتخاب مالیات بر ارزش افزوده توسط کشورهای مختلف، عبارت است از ایجاد منبع جدید درآمدی به منظور پاسخ‌گویی به هزینه‌های دولت، رفع نارسایی‌های سایر مالیات‌ها، تسهیل ورود به پیمان‌های منطقه‌ای، ایجاد تحول در ساختار مالیاتی و جلوگیری از فرار مالیاتی در حلقه تولید و توزیع.

یکی از معایبی که برای نظام مالیات بر ارزش افزوده بیان می‌شود، تورم‌زا بودن این نوع مالیات، و در عین حال، قابلیت انتقال آن به مصرف‌کننده نهایی کالاها و خدمات می‌باشد. اگرچه این مسئله به عنوان یک نقص برای این نظام به شمار می‌رود، ولی این امر در تعدیلات بلندمدت مطرح نخواهد بود. به علاوه، در شرایط کنونی اقتصاد ایران و با توجه به ساخت نسبتاً انحصاری تولید، انتقال مالیات به مصرف‌کننده را در پی دارد. بنابراین، نظام مالیات بر ارزش افزوده، ضرورتاً بار مالیاتی را در مقایسه با شرایط فعلی افزایش نخواهد داد و فقط منجر به افزایش پایه مالیاتی می‌شود.

۵. روش برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده

در این قسمت، دو روش برای برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده، براساس داده‌های تولید و مصرف مورد بحث قرار می‌گیرد. بدیهی است که این دو روش باید نتایج مشابهی برای یک کشور خاص داشته باشد. زیرا در هر دو روش، تعدیلات یکسانی را برای معافیت‌های مالیاتی در نظر می‌گیرد. در روش‌های تولید و مصرف، برای احتساب پایه مالیات بر ارزش افزوده، از یک رقم مشترک آغاز می‌شود. نقطه شروع در روش تولید، استفاده از تولید ناخالص داخلی است. اگر هیچ‌گونه معافیتی برای کالاها و خدمات وجود نداشته باشد، پایه مالیات بر ارزش افزوده، برابر است با:

$$B = GDP - I + M - X \quad (1)$$

که در آن، GDP تولید ناخالص داخلی، I مخارج سرمایه‌گذاری، M میزان واردات و X میزان صادرات کالاها و خدمات است. تفاوت میان تولید ناخالص داخلی و پایه مالیات بر ارزش افزوده در این موضوع است که صادرات بیانگر کار انجام شده‌ای است که به منظور مصرف بخش خارجی مهیا گردیده

است. بنابراین، قسمتی از ارزش افزوده را تشکیل می‌دهد. در حالی که در مالیات بر ارزش افزوده، صادرات از پایه مالیاتی حذف می‌شود، و از سوی دیگر، واردات که در ارتباط با ارزش افزوده داخلی است، به پایه مالیات بر ارزش افزوده اضافه می‌گردد.

در مورد روش مصرف، پایه مالیات بر ارزش افزوده بدون در نظر گرفتن هیچ گونه معافیت مالیاتی، برابر با مصرف نهایی است:

$$B = GDP - I + M - X = C \quad (2)$$

از سوی دیگر، مجموع ارزش فروش کالاها و خدمات در اقتصاد یا کل تولیدات، سرمایه‌گذاری، مصرف، یا صادر می‌شود یا در تولید کالاهای دیگر به عنوان ماده واسطه به کار گرفته می‌شود. بنابراین، خواهیم داشت:

$$C + I + X + IS = \text{مجموع ارزش کالاها و خدمات در اقتصاد} \quad (3)$$

که در آن، IS فروش کالاها و خدمات واسطه‌ای است. در روش تولید و تعدیل برای معافیت‌های مالیاتی خواهیم داشت:

$$B = GDP - VA_E - I + I_E + M - M_E - X + X_E + IS_{ET} \quad (4)$$

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

$$IS = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n a_{ij} VG_j \quad (5)$$

که در آن، VG_j ارزش تولید ناخالص کالای Z_j ، a_{ij} مقادیری از کالای i است که به عنوان کالای واسطه در تولید یک واحد از کالای Z_j به کار می‌رود و n تعداد کالاهای تولیدی در اقتصاد است. بنابراین، خواهیم داشت:

$$IS = A \cdot VG \quad (6)$$

که در آن، Λ ماتریس ضریب‌های داده - ستانده لئونتیف است.

با مجزا کردن فروش کالاهای واسطه‌ای بین بخش‌های مشمول مالیات و معاف از مالیات، VG_i به دو قسمت تقسیم می‌شود. k عنصر اول، کالاهای مشمول مالیات و $n-k$ عنصر بعد کالاهای معاف از مالیات را نشان می‌دهد. ماتریس ضریب‌های داده - ستانده را می‌توان به صورت زیر تعریف کرد:

$$\Lambda = \begin{bmatrix} \Lambda_{11} & \Lambda_{12} \\ \Lambda_{21} & \Lambda_{22} \end{bmatrix} \quad (7)$$

که در آن، اندیس اول، نشان‌دهنده بخش‌های مشمول مالیات، و اندیس دوم، نشان‌دهنده بخش‌های معاف از مالیات است. با توجه به رابطه (۵) خواهیم داشت:

$$IS = \begin{bmatrix} \Lambda_{11} & \Lambda_{12} \\ \Lambda_{21} & \Lambda_{22} \end{bmatrix} \begin{bmatrix} VG_{i1} \\ VG_{i2} \end{bmatrix} \quad (8)$$

به طوری که VG_{i1} برداری از VG_i شامل k کالای مشمول مالیات و VG_{i2} برداری از VG_i شامل $n-k$ کالای معاف از مالیات است.

Λ_{11} ماتریس $k.k$ از مقادیر کالای مشمول مالیات است که به عنوان تولید در تولید یک واحد از کالای مشمول مالیات استفاده می‌شود.

Λ_{12} ماتریس $k.(n-k)$ از مقادیر کالای مشمول مالیات است که به عنوان تولید در تولید یک واحد کالای معاف از مالیات استفاده می‌شود.

Λ_{21} ماتریس $(n-k).k$ از مقادیر کالای معاف از مالیات است که به عنوان تولید در تولید یک واحد از کالای مشمول مالیات استفاده می‌شود.

Λ_{22} ماتریس $(n-k).(n-k)$ از مقادیر کالای معاف از مالیات است که به عنوان عامل تولید در تولید یک واحد کالای معاف از مالیات استفاده می‌شود.

رابطه (۸) به ماتریس داده - ستانده و بردار تولید ناخالص کالاهای تقسیم شده است.

به طوری که:

فروش کالاهای واسطه مسمول مالیات که در بخش های مشمول مالیات استفاده می شود. $A_{11} VG_1 = \sum_{i=1}^k \sum_{j=1}^k a_{ij} VG_j$

فروش کالاهای واسطه مسمول مالیات که در بخش های معاف از مالیات استفاده می شود. $A_{12} VG_2 = \sum_{i=1}^k \sum_{j=k+1}^n a_{ij} VG_j$

فروش کالاهای واسطه معاف از مالیات که در بخش های مشمول مالیات استفاده می شود. $A_{21} VG_1 = \sum_{i=k+1}^n \sum_{j=1}^k a_{ij} VG_j$

فروش کالاهای واسطه معاف از مالیات که در بخش های معاف از مالیات استفاده می شود. $A_{22} VG_2 = \sum_{i=k+1}^n \sum_{j=k+1}^n a_{ij} VG_j$

با جانشین کردن رابطه (۸) در رابطه (۴)، پایه مالیات بر ارزش افزوده در روش تولید، به صورت

زیر، نتیجه می شود:

$$B = GDP - VA_2 - I + I_2 + M - M_2 - X + X_2 + A_{21} VG_1 \quad (9)$$

تنها تعدیل برای فروش کالاهای واسطه ای در روش تولید اضافه کردن ارزش افزوده فروش کالاهای واسطه ای معاف از مالیات، استفاده شده در بخش های مشمول مالیات، مطابق با تقسیم بندی سوم است.

در روش مصرف و پس از تعدیل مصرف کالاهای معاف از مالیات و فروش کالاهای واسطه ای، پایه مالیات بر ارزش افزوده برابر است با:

$$B' = C - C_2 + IS_{T,E} \quad (10)$$

که در آن، C_2 ارزش مصرف کالاهای نهایی معاف از مالیات است. بنابراین، با توجه به رابطه (۸)، خواهیم داشت:

$$B' = C - C_2 + A_{12} VG_2 \quad (11)$$

تعدیل برای فروش کالاهای واسطه ای در روش مصرف، به وسیله تقسیم بندی دوم بیان می شود.

ع. برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده براساس قانون مالیات ها، در برنامه پنج ساله اول توسعه

با توجه به رابطه (۹)، باید مقادیر VA_2 ، I_2 ، M_2 ، X_2 و $A_{21} VG_1$ در برنامه اول توسعه برآورد گردند.

الف) برآورد ارزش افزوده بخش‌های معاف از مالیات براساس قانون مالیات‌ها (۷۸)

یکی از بخش‌هایی که ارزش افزوده آن در پایه مالیاتی کشور محسوب نمی‌شود، بخش نفت است که تأمین‌کننده عمده درآمدهای دولت می‌باشد.

همچنین، با توجه به قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۷ و اصلاحیه آن، در طول برنامه پنج ساله اول توسعه، ارزش افزوده بخش کشاورزی معاف از مالیات است و ارزش افزوده این بخش در نظام مالیاتی مبنا قرار نمی‌گیرد.^۱

خدمات عمومی که به صورت مخارج دولتی در تابع درآمد ملی وارد می‌شود و شامل بودجه وزارتخانه‌ها و مؤسسه‌های دولتی، شهرداری‌ها، جمعیت هلال احمر، سازمان تأمین اجتماعی، نهادهای انقلاب اسلامی و... نیز معاف از مالیات هستند.^۲

با توجه به ماده ۱۳۲ مجموعه قوانین مالیات‌های مستقیم، درآمد واحدهای تولیدی و معدنی، با توجه به تبصره ۳ این قانون، معاف از مالیات می‌باشد. بنابراین، با توجه به این ماده مالیاتی، ابتدا باید ارزش افزوده بخش معدن را به دست آورد، سپس میزان درآمد معاف از مالیات در این بخش را برآورد کرد.

طبق تبصره ۳ ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم، در طول برنامه اول توسعه، درآمد واحدهای معدنی در شعاع ۱۲۰ کیلومتری مرکز تهران و ۵۰ کیلومتری مرکز اصفهان، مشمول مالیات هستند و باید این موارد را در برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفت.

با در نظر گرفتن مساحت استان تهران، مشخص می‌شود که حد شعاع ۱۲۰ کیلومتری، سطح این استان را می‌پوشاند. بنابراین، تمام واحدهای معدنی در سطح استان تهران، مشمول مالیات می‌باشند. و چون به دقت نمی‌توان برآورد کرد که در شعاع ۵۰ کیلومتری مرکز اصفهان چه تعداد واحد

۱. ماده ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۷:

درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی، ماهیگیری، نوغانداری، احیای مراتع و جنگل‌ها، باغات و اشجار، از هر قبیل، معاف از مالیات می‌باشند.

۲. برای آگاهی بیشتر، به ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم، مشتمل بر آخرین اصلاحات، مصوب سال ۱۳۶۷ مراجعه نمایید.

معنی قرار دارد و ارزش افزوده این واحدها به چه میزان است، این فرض لحاظ گردیده که پراکندگی ارزش افزوده واحدهای معدنی در این استان یکنواخت است. بنابراین، یک ضریب وزنی برای پرداخت مالیات برای استان اصفهان به دست می‌آید که برابر با ۷/۴ درصد است.^۱ این ضریب، به عنوان وزن ارزش افزوده بخش معدن در استان اصفهان در نظر گرفته می‌شود.

بدین ترتیب، ارزش افزوده گروه معدن در استان‌های تهران و اصفهان، ارزش افزوده بخش معدن که معاف از مالیات است، برآورد می‌گردد (جدول ۵).

جدول ۵. ارزش افزوده معاف از مالیات در بخش معدن به قیمت‌های جاری

(میلیارد ریال)

(۱۳۶۸-۱۳۷۲)

					سال	شرح
۱۳۷۲	۱۳۷۱	۱۳۷۰	۱۳۶۹	۱۳۶۸		
۴۹۵/۰	۳۴۹/۷	۲۶۱/۵	۱۷۳/۲	۱۳۰/۶		ارزش افزوده کل معادن کشور کسر می‌شود:
۳۳/۸	۲۷/۹	۲۱/۵	۱۳/۹	۹/۴		۱. ارزش افزوده معادن استان تهران
۴/۳	۳/۴	۲/۶	۱/۷	۱/۱		۲. ارزش افزوده معادن در شعاع ۵۰ کیلومتری مرکز اصفهان ^۲
						ارزش افزوده معاف از مالیات در بخش معدن
۴۵۶/۹	۳۱۸/۴	۲۳۷/۴	۱۵۷/۶	۱۲۰/۱		

مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۷۵ ب)؛ و محاسبات پژوهش.

۱. این ضریب، به صورت زیر، محاسبه شده است:

$$\frac{۵۰ \times ۵۰ \times ۳/۱۴}{۱۰۵۸۰۵} = ۷/۴\%$$

مساحت استان اصفهان

۲. ارزش افزوده گروه معدن در استان اصفهان در سال‌های ۱۳۶۸ تا ۱۳۷۲، به ترتیب، به میزان ۲۲/۳، ۱۴/۸، ۳۵/۷ و ۴۶/۱ میلیارد ریال بوده است که در ضریب تعدیل ۷/۴ درصد ضرب شده است.

با توجه به اولویت‌های یک و دو موضوع ماده ۱۳۲ اصلاحی قانونی مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۷ مجلس شورای اسلامی، صنایع کاغذ، صنایع شیمیایی و صنایع تولید فلزات اساسی از زمان تصویب قانون، به مدت ۸ و ۶ سال برحسب اولویت از مالیات معاف می‌باشند، مگر آن استثنایی که در مورد تبصره ۳ این ماده برای استان‌های تهران و اصفهان منظور شده است.^۱ بنابراین، با توجه به روش معافیت مالیاتی بخش معدن در مورد این دو استان (که پیش‌تر محاسبه گردید)، ارزش افزوده معاف از مالیات در بخش صنعت برآورد می‌گردد. همچنین، با توجه به قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد شرکت‌های تعاونی روستایی، کارگاه‌های فرش دستباف و صنایع دستی و اتحادیه‌های تولیدی روستایی، از مالیات معاف می‌باشند.^۲ بنابراین، ارزش افزوده صنایع کوچک روستایی معاف از مالیات است و باید این مورد نیز در معافیت‌های مالیاتی بخش صنعت منظور شود. جدول ۶ ارزش افزوده صنایع معاف از مالیات را نشان می‌دهد.

جدول ۶. برآورد ارزش افزوده معاف از مالیات در بخش صنعت (۱۳۶۸-۱۳۷۲)

(میلیارد ریال)

سال					شرح
۱۳۶۸	۱۳۶۹	۱۳۷۰	۱۳۷۱	۱۳۷۲	
۴۳/۹	۶۳/۱	۸۹/۳	۱۰۷/۳	۱۶۹/۷	صنایع کاغذ
۳۱۱/۹	۴۶۳/۵	۶۳۲/۵	۷۶۴/۴	۱۲۵۴/۹	صنایع شیمیایی
۲۳۲/۹	۶۲۹/۶	۸۶۷/۶	۱۶۴۲/۳	۱۸۹۰/۲	صنایع تولید فلزات اساسی
					کل ارزش افزوده صنایع کاغذ،
۵۸۸/۷	۱۱۵۶/۲	۱۵۸۹/۴	۲۵۱۴/۰	۳۳۱۴/۸	شیمیایی و تولید فلزات اساسی

- با توجه به آمارهای منتشر شده از طرف سازمان صنایع، مراکز صنایع کاغذ در استان‌های گیلان و مازندران قرار دارند و استان‌های تهران و اصفهان فاقد این گونه صنایع هستند.
- برای آگاهی بیشتر، به ماده ۱۳۳ و ۱۴۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۷، مراجعه کنید.

ادامه جدول ۶

(میلیارد ریال)

					سال	شرح
۱۳۷۲	۱۳۷۱	۱۳۷۰	۱۳۶۹	۱۳۶۸		
						کسر می شود:
						۱. ارزش افزوده صنایع شیمیایی در استان تهران
۱۴۸/۶	۹۶/۸	۷۲/۹	۵۱/۱	۳۲/۷		
						۲. ارزش افزوده صنایع شیمیایی در شعاع ۵۰ کیلومتری مرکز اصفهان ^۱
۱۴/۸	۱۰/۵	۸/۳	۵/۲	۳/۴		
						۳. ارزش افزوده تولید فلزات اساسی در استان تهران
۱۰۱/۲	۷۳/۷	۵۴/۷	۳۵/۳	۱۲/۵		
						۴. ارزش افزوده تولید فلزات اساسی در شعاع ۵۰ کیلومتری مرکز اصفهان ^۲
۶۹/۲	۶۴/۷	۳۶/۹	۲۳/۸	۸/۵		
						اضافه می شود:
						ارزش افزوده کارگاه های کوچک روستایی
۷۳۳/۲	۴۵۵/۰	۳۱۹/۲	۲۵۹/۵	۲۲۷/۲		
						ارزش افزوده صنایع معاف از مالیات
۳۷۱۴/۲	۲۷۲۳/۳	۱۷۳۵/۸	۱۳۰۰/۳	۷۵۸/۸		

مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۷۵ ب)؛ و محاسبات پژوهش.

با توجه به معافیت های مالیاتی بخش های کشاورزی، نفت، خدمات عمومی و بخش هایی از گروه صنعت و معدن، ارزش افزوده بخش های معاف از مالیات داخلی برآورد می گردد.

۱. ارزش افزوده صنایع شیمیایی در استان اصفهان و در سال های ۱۳۶۸ تا ۱۳۷۲، به ترتیب، به میزان ۴۵/۸، ۷۰/۱، ۱۱۲/۲، ۱۴۱/۹ و ۲۰۰/۶ میلیارد ریال بوده است که در ضریب تعدیل ۷/۴ درصد ضرب شده است.

۲. ارزش افزوده صنایع تولیدات اساسی در استان اصفهان در سال های برنامه اول، به ترتیب، به میزان ۱۱۴/۲، ۳۲۱/۴، ۴۹۸/۷، ۸۷۴/۵ و ۹۳۵/۳ میلیارد ریال بوده است که در ضریب تعدیل ۷/۴ درصد ضرب شده است.

جدول ۷. ارزش افزوده گروه‌های معاف از مالیات به قیمت‌های جاری

(میلیارد ریال)

(۱۳۶۸-۱۳۷۲)

					سال
۱۳۷۲	۱۳۷۱	۱۳۷۰	۱۳۶۹	۱۳۶۸	ارزش افزوده
۱۶۴۹۵/۰	۵۸۳۹/۷	۳۹۸۹/۷	۳۷۹۳/۸	۱۷۱۴/۵	گروه نفت
۱۹۴۴۶/۱	۱۵۳۹۲/۰	۱۱۲۲۱/۶	۸۲۱۹/۱	۶۶۶۹/۹	گروه کشاورزی
۸۵۷۶/۰	۵۳۲۶/۷	۴۲۰۰/۹	۳۰۹۱/۶	۲۶۰۶/۸	گروه خدمات عمومی
۳۷۱۴/۲	۲۷۲۳/۳	۱۷۳۵/۸	۱۳۰۰/۳	۷۵۸/۸	گروه صنایع
۴۵۶/۹	۳۱۸/۴	۲۳۷/۴	۱۵۷/۶	۱۲۰/۱	گروه معدن
					جمع ارزش افزوده گروه‌های معاف
۴۸۶۸۸/۲	۲۹۶۰۰/۱	۲۱۳۸۵/۴	۱۶۵۶۲/۴	۱۱۸۷۰/۱	از مالیات

مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران. (۱۳۷۵ ب)؛ و محاسبات پژوهش.

ب) برآورد سرمایه‌گذاری معاف از مالیات براساس قانون مالیات‌ها (۱۲)

سرمایه‌گذاری ثابت دولت، بر حسب امور، به سه بخش امور عمومی، امور اجتماعی و امور اقتصادی تقسیم‌بندی می‌شود. این سرمایه‌گذاری‌ها، با توجه به ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۷ مشمول مالیات، موضوع این قانون نمی‌شوند. از سوی دیگر، با توجه به قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۷، سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در گروه‌های کشاورزی، معدن و کارگاه‌های قالی‌بافی به مدت ۱۰ سال از تاریخ تصویب، معاف از مالیات است. بنابراین، باید سرمایه‌گذاری‌های انجام شده در این دو گروه نیز در برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفته شود.^۱

۱. به دلیل در دست نبودن اطلاعات میزان سرمایه‌گذاری در کارگاه‌های قالی‌بافی و ناچیز بودن آن، این قسمت از سرمایه‌گذاری‌ها در محاسبات پژوهش منظور نکرده‌ایم.

جدول ۸. برآورد سرمایه‌گذاری معاف از مالیات (۱۳۶۸-۱۳۷۲)

(میلیارد ریال)

سال					شرح
۱۳۶۸	۱۳۶۹	۱۳۷۰	۱۳۷۱	۱۳۷۲	
۹۳۱/۵	۱۷۶۶/۳	۲۵۲۷/۰	۲۹۴۸/۸	۷۲۳۲/۲	سرمایه‌گذاری ثابت دولت در امور عمومی، اجتماعی و اقتصادی اضافه شود:
۱۳۴/۱	۲۵۸/۹	۴۴۳/۶	۴۷۶/۶	۶۱۸/۷	۱. سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در گروه کشاورزی
۷۱/۵	۱۳۹/۴	۲۶۲/۳	۳۳۳/۵	۴۸۳/۸	۲. سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در گروه معدن
۱۱۳۷/۱	۲۱۶۴/۶	۳۲۳۳/۹	۳۷۴۸/۹	۸۲۳۴/۷	کل سرمایه‌گذاری معاف از مالیات

مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران. (۱۳۷۵ ب): آمارنامه معادن کشور؛ قوانین بودجه کل کشور در سال‌های ۱۳۶۸-۱۳۷۲؛ و محاسبات پژوهش.

ج) برآورد واردات معاف از مالیات با توجه به قانون بازرگانی خارجی (M₂)

برای به دست آوردن واردات معاف از مالیات، با توجه به قانون بازرگانی خارجی و در بین سال‌های اجرای برنامه اول توسعه، از بین ۲۲ قلم عمده واردات و از میان هزاران کالای وارداتی، مورد به مورد، از نظر مشمول یا معاف مالیاتی، بررسی شده‌اند. اگر کالا شامل معافیت کامل بوده در این مبنا وارد شده است، ولی هر کالای وارداتی، که شامل حقوق و عوارض گمرکی و سود بازرگانی بوده، در محاسبه منظور نگردیده است. در جدول ۹، برآورد واردات معاف از مالیات بر حسب قیمت‌های جاری در سال‌های ۱۳۶۸-۱۳۷۲ ارائه شده است.

د) برآورد صادرات معاف از مالیات با توجه به قانون بازرگانی خارجی (X₂)

دولت در سال‌های برنامه اول توسعه، به منظور تشویق صادرات غیر نفتی، همواره معافیت‌ها و

نرخ‌های پایین حقوق و عوارض گمرکی برای صادرات کالاها در نظر گرفته است. برای برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده، احتیاج به ارزش صادرات معاف از مالیات می‌باشد. در این قسمت، با توجه به قانون بازرگانی خارجی و جدول‌های معافیت کالاها، میزان و ارزش معافیت مالیاتی کالاها را صادراتی محاسبه شده است. جدول ۱۰، نتایج محاسبه ارزش کالاها را صادراتی معاف از مالیات را نشان می‌دهد.

جدول ۹. برآورد واردات معاف از مالیات برحسب قیمت‌های جاری

(میلیارد ریال)

(۱۳۶۸-۱۳۷۲)

سال					نوع کالا
۱۳۶۸	۱۳۶۹	۱۳۷۰	۱۳۷۱	۱۳۷۲	
۲۹/۹	۶/۸	۸/۳	۹/۷	۱۹۹/۷	۱. حیوانات زنده و محصولات حیوانی
۱۳۳/۹	۸۳/۶	۹۶/۵	۱۷۰/۱	۲۰۲/۴	۲. نباتات و غلات و محصولات آن
۲۴/۹	۱۹/۹	۲۴/۰	۴۵/۵	۲۵۴/۵	۳. چربی‌ها و روغن‌ها (حیوانی و نباتی) و فرآورده‌های حاصل از تفکیک آنها
۳۰/۳	۳۳/۲	۳۷/۳	۳۴/۸	۱۹۵/۸	۴. آخال و تغاله صنایع خوراک سازی - خوراک آماده برای حیوانات
۲۵/۴	۱۶/۵	۱۵/۹	۱۶/۷	۵۹/۶	۵. محصولات معدنی، سنگ فلز و جوش خاکستر آن و روغن‌های معدنی و فرآورده‌های حاصل از آن
۶۲/۳	۵۲/۱	۶۷/۶	۵۸/۴	۷۵۵/۷	۶. محصولات شیمیایی غیرآلی و آلی (محصولات دارویی، کودها و...)
۲۵/۲	۲۴/۷	۱۹/۴	۲۵/۵	۳۹۸/۸	۷. مواد پلاستیک مصنوعی، اترها، کائوچوی طبیعی یا مصنوعی و اشیای ساخته شده از آنها
۰/۳	۲/۰	۰/۳	۰/۴	۰/۵	۸. پوست و چرم
۰/۱	۰/۲	۰/۷	۰/۲	۱۵/۲	۹. چوب، زغال چوب و اشیای چوبی، چوب پنبه و اشیای ساخته شده از آن

ادامه جدول ۹

(میلیارد ریال)

					سال
۱۳۷۲	۱۳۷۱	۱۳۷۰	۱۳۶۹	۱۳۶۸	نوع کالا
					۱۰. موادی که برای ساخت کاغذ به مصرف می‌رسد و کاغذ و مقوا و محصولات صنعت چاپ
۸۹/۰	۱۶/۳	۱۳/۸	۶/۷	۳/۵	
					۱۱. الیاف نسجی ترکیبی و مصنوعی، نخ، پشم و کرک و مو
۲۹/۲	۱۲/۶	۱۰/۳	۲/۷	۱/۵	
-	-	-	-	-	۱۲. کفش و کلاه و... و اشیای ساخته شده از پر
۵/۴	-	-	-	-	۱۳. مصنوعات از سنگ، گچ، سیمان، سرامیک و شیشه
۱/۱	۰/۶	۰/۵	۰/۸	۰/۹	۱۴. مروراید اصل، سنگ‌های گرانیتها و نیمه گرانیتها و زیورآلات
۱۰۷/۳	۱۴/۶	۸/۵	۳/۲	۱/۰	۱۵. فلزات معمولی و مصنوعات آنها
					۱۶. دیگ بخار، ماشین آلات و دستگاهها و ادوات مکانیکی و برقی و...
۷۷۹/۴	۸۸/۸	۷۳/۶	۱۷/۹	۱۲/۵	
					۱۷. لکوموتیو و انواع واگن، علایم راهنمایی، وسایط ناوبری هوایی و آبی و شناورها
۴/۴	۱۴/۸	۱۲/۹	۱۴/۴	۴۸/۹	
					۱۸. آلات و دستگاههای اپتیک عکاسی و دستگاههای طبی و جراحی
۱۱۱/۵	۲۶/۰	۱۵/۵	۱۱/۳	۸/۱	
-	-	-	-	-	۱۹. اسلحه و مهمات
-	۰/۴	۰/۵	۰/۲	-	۲۰. اشیاء و مصنوعات گوناگون (توپ ورزشی و...)
-	-	-	-	-	۲۱. اشیاء هنری، کلکسیون و عتیقه
۱۰۱/۴	۳۶۱/۷	۲۵۲/۲	۲۱۷/۸	۱۲۸/۶	۲۲. فرآوردههای نفتی ^۱
۳۲۱۰/۹	۸۹۷/۱	۶۵۷/۸	۵۱۴/۰	۵۳۷/۳	کل ارزش واردات معاف از مالیات

مأخذ: آمارنامه بازرگانی خارجی، جلد ۱ (سالهای ۱۳۶۸-۱۳۷۲) و محاسبات پژوهش.

۱. میزان واردات فرآوردههای نفتی در سالهای برنامه اول، به ترتیب، ۳۱۹، ۴۲۲، ۳۸۵، ۴۰۶ و ۸۳ میلیون دلار بوده است که با نرخ ارز رسمی این سالها، به مقادیر ۴۰۳، ۵۱۶، ۶۵۵/۱، ۸۹۰/۸۳ و ۱۲۲۱/۷۱ ریال محاسبات کرده‌ایم.

جدول ۱۰. برآورد صادرات معاف از مالیات برحسب قیمت‌های جاری

(میلیارد ریال)

(۱۳۶۸-۱۳۷۲)

سال					نوع کالا
۱۳۷۲	۱۳۷۱	۱۳۷۰	۱۳۶۹	۱۳۶۸	
۶/۴	۵/۱	۳/۸	۱/۴	۰/۴	۱. حیوانات زنده و محصولات حیوانی
-	۰/۱	-	-	-	۲. نباتات و غلات و محصولات آن
-	-	-	-	-	۳. چربی‌ها و روغن‌ها (حیوانی و نباتی) و فرآورده‌های حاصل از تفکیک آنها
۰/۴	۰/۲	۰/۱	-	۰/۱	۴. آخال و تفاله صنایع خوراک سازی - خوراک آماده برای حیوانات
۶۳/۱	۵۱/۵	۳۱/۸	۲۲/۲	۱۲/۰	۵. محصولات معدنی، سنگ فلز و جوش خاکستر آن و روغن‌های معدنی و فرآورده‌های حاصل از آن
۱۱۴/۳	۸۲/۲	۶۹/۲	۵۴/۹	۳۲/۱	۶. محصولات شیمیایی غیرآلی و آلی (محصولات دارویی، کودها و...)
۱/۸	۰/۹	۰/۶	۰/۳	۰/۱	۷. مواد پلاستیک مصنوعی، اترها، کائوچوی طبیعی یا مصنوعی و اشیای ساخته شده از آنها
۳۷/۵	۲۸/۳	۲۰/۲	۷/۴	۳/۱	۸. پوست و چرم
-	-	-	-	-	۹. چوب، زغال چوب و اشیای چوبی، چوب پنبه و اشیای ساخته شده از آن
۲/۸	۲/۲	۱/۴	۰/۹	۰/۳	۱۰. موادی که برای ساخت کاغذ به مصرف می‌رسد و کاغذ و مقوا و محصولات صنعت چاپ
۴/۱	۳/۶	۱/۵	۰/۲	۰/۱	۱۱. الیاف نسجی ترکیبی و مصنوعی، نخ، پشم و کرک و مو
-	-	-	-	-	۱۲. کفش و کلاه و... و اشیای ساخته شده از پیر
-	-	-	-	-	۱۳. مصنوعات از سنگ، گچ، سیمان، سرامیک و شیشه
۰/۱	-	-	-	-	۱۴. مروارید اصل، سنگ‌های گرانیتها و نیمه گرانیتها و زیورآلات
۱۰۹/۳	۸۳/۶	۶۵/۴	۳۷/۸	۱۲/۳	۱۵. فلزات معمولی و مصنوعات آنها
۱۰/۱	۸/۱	۵/۹	۴/۲	۳/۶	۱۶. دیگ بخار، ماشین‌آلات و دستگاه‌ها و ادوات مکانیکی و برقی و...

ادامه جدول ۱۰

(میلیارد ریال)

سال					نوع کالا
۱۳۶۸	۱۳۶۹	۱۳۷۰	۱۳۷۱	۱۳۷۲	
-	-	-	-	-	۱۷. لکوموتیو و انواع واگن، غلایم راهنمایی، وسایط ناوبری هوایی و آبی و شناورها
۵/۳	۰/۹	۱/۷	۲/۲	۳/۴	۱۸. آلات و دستگاه‌های اپتیک عکاسی و دستگاه‌های طبی و جراحی
-	-	-	-	-	۱۹. اسلحه و مهمات
-	-	-	-	-	۲۰. اشیاء و مصنوعات گوناگون (توپ ورزشی و...)
-	-	-	-	-	۲۱. اشیاء هنری، کلکسیون و عتیقه
۱۴۸۱/۱	۳۴۹۹/۸	۳۶۳۷/۶	۵۴۰۳/۳	۱۶۲۷۸/۰	۲۲. فرآورده‌های نفتی
۱۶/۲	۱۱/۶	۸۵	۵۸/۴	۳۱/۴	۲۳. کرایه حمل و نقل (صادرات خدمات)
۱۵۶۱/۷	۳۶۴۱/۷	۳۹۲۴/۲	۵۷۲۹/۷	۱۶۶۶۲/۷	کل ارزش واردات معاف از مالیات

مأخذ: آمارنامه بازرگانی خارجی، جلد ۲ (سال‌های ۱۳۶۸-۱۳۷۲)؛ و محاسبات پژوهش.

ه) برآورد ارزش فروش کالاهای واسطه معاف از مالیات، استفاده شده در بخش‌های مشمول مالیات

با توجه به جدول ضریب‌های فنی لئونتیف داده - ستانده ۱۳ بخشی در سال ۱۳۶۷^۱، $A_{21}VG_1$ ، به صورت زیر، تعریف می‌شود:

$$A_{21}VG_1 = \sum_{i=1}^{13} a_{1i}VG_i$$

a_{1i} ضریب‌های فنی جدول داده - ستانده و یک بردار با ابعاد ۱۳×۱ است. این ضریب‌ها مربوط به بخش‌های کشاورزی، نفت و گاز طبیعی، معدن، صنعت، برق و آب و گاز، ساختمان، حمل و نقل و

۱. آخرین جدول داده - ستانده قابل دسترسی در ایران را مرکز آمار ایران بر مبنای اطلاعات سال ۱۳۷۰ در سال ۱۳۷۶ منتشر کرده است. این جدول، شامل ۱۵ بخش عمده است که در آن بخش نفت لحاظ نشده است. از آن جا که بخش نفت در اقتصاد ایران نقش عمده‌ای در تولید سایر بخش‌ها به عنوان ماده واسطه دارد، از جدول داده - ستانده سال ۱۳۶۷ که بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تدوین کرده، در ساختار این قسمت استفاده کرده‌ایم.

ارتباطات، بازرگانی و رستوران و هتل داری، خدمات مؤسسات مالی و پولی، مستغلات و خدمات حرفه‌ای و تخصصی، خدمات عمومی و اجتماعی و شخصی و خانگی، وسایل دفتری و لوازم التحریر و بالآخره لوازم بسته‌بندی است. VG₁ ارزش افزوده بخش‌های مشمول مالیات است و یک بردار با ابعاد ۱ × ۱۳ می‌باشد.

از سوی دیگر، احتیاج به ارزش فروش کالاهای واسطه معاف از مالیات، استفاده شده در بخش‌های مشمول مالیات برای یک دوره پنج ساله است. در این صورت، VG₁ یک بردار با ابعاد ۵ × ۱ می‌باشد. که ستون اول، نشان دهنده ارزش فروش کالاهای واسطه معاف از مالیات استفاده شده در بخش‌های مشمول مالیات در سال ۱۳۶۸ است. به همین ترتیب، ستون دوم، سوم، چهارم و پنجم، نشان دهنده ارزش فروش کالاهای واسطه معاف از مالیات استفاده شده در بخش‌های مشمول مالیات در سال‌های ۱۳۶۹، ۱۳۷۰، ۱۳۷۱ و ۱۳۷۲ می‌باشد.

جدول ۱۱. ارزش افزوده فعالیت‌های اقتصادی به‌قیمت‌های جاری (۱۳۶۸-۱۳۷۲)

(میلیارد ریال)

					بخش
سال	۱۳۶۸	۱۳۶۹	۱۳۷۰	۱۳۷۱	۱۳۷۲
کشاورزی	۶۶۶۹/۹	۸۲۱۹/۱	۱۱۲۲۱/۶	۱۵۳۹۲/۰	۱۹۴۴۶/۱
نفت و گاز طبیعی	۱۷۱۴/۵	۳۷۹۳/۸	۳۹۸۹/۷	۵۸۳۹/۷	۱۶۴۹۵/۰
معادن	۱۳۰/۶	۱۷۳/۲	۲۶۱/۵	۳۴۹/۷	۴۹۵/۰
صنعت	۲۹۰۶/۲	۴۴۱۳/۹	۶۸۳۳/۲	۹۲۱۸/۰	۱۲۶۸۱/۶
برق و آب و گاز	۳۰۴/۸	۳۹۵/۲	۵۵۴/۴	۸۳۲/۳	۱۰۷۹/۰
ساختمان	۱۲۸۷/۶	۱۴۳۷/۵	۲۱۲۹/۱	۲۵۵۰/۷	۳۱۳۴/۳
حمل و نقل و ارتباطات و انبارداری	۱۷۹۰/۹	۲۶۵۲/۴	۴۳۷۱/۰	۵۴۷۳/۹	۶۵۸۲/۰
بازرگانی، رستوران و هتل داری	۵۵۲۸/۸	۶۵۲۱/۶	۸۶۴۵/۸	۱۱۳۰۸/۰	۱۴۵۳۵/۷
خدمات مؤسسات مالی و پولی	۲۱۸/۰	۳۵۸/۲	۵۴۰/۴	۷۲۰/۳	۹۵۶/۲
مستغلات و خدمات حرفه‌ای و تخصصی	۳۳۹۵/۵	۳۹۳۷/۹	۵۳۵۸/۳	۶۸۵۸/۲	۸۷۴۱/۸
خدمات عمومی و اجتماعی و شخصی و خانگی	۳۲۲۹/۶	۳۹۰۸/۸	۵۲۷۷/۱	۶۷۳۰/۱	۱۰۳۳۰/۳
وسایل دفتر و لوازم التحریر	۱/۲	۱/۸	۲/۵	۳/۱	۳/۹
لوازم بسته‌بندی	۶/۵	۹/۹	۱۱/۶	۱۴/۳	۱۶/۱

مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۷۵ ب): آمارنامه صنایع ایران در سال‌های ۱۳۶۸-۱۳۷۲.

با توجه به ضریبهای فنی جدول داده - ستانده لئوتیف (a_{ij}) و ارزش افزوده بخش ها که در جدول (۱۱) آمده است، مقادیر $A_{21}VG_1$ را برای سال های ۱۳۶۸-۱۳۷۲ به دست می آید.

$$A_{21}VG_1 = \sum_{i=1}^{13} a_{i1} VG_1$$

$$= [0/1098 \quad 0/000 \quad 0/000 \quad 0/000 \quad 0/000 \quad 0/000 \quad 0/000 \quad 0/000 \quad 0/000 \quad 0/000 \quad 0/000 \quad 0/000 \quad 0/000]$$

۶۶۶/۹	۸۱۹/۱	۱۱۲۲/۶	۱۵۳۹/۰	۱۹۴۶/۸
۱۷۱۴/۵	۲۹۳۲/۸	۳۹۸۹/۷	۵۸۳۹/۷	۸۴۳۵/۰
۱۴۰/۶	۱۷۳/۲	۲۶۱/۵	۳۳۹/۷	۴۵۰/۰
۳۹۰۶/۲	۴۴۱۲/۹	۶۸۳۲/۲	۹۲۱۸/۰	۱۲۶۸۰/۶
۳۰۴/۸	۳۹۵/۲	۵۵۴/۲	۸۳۳/۳	۱۰۹۳/۰
۱۲۸۷/۶	۱۴۳۷/۵	۲۱۳۷/۱	۲۵۵۰/۷	۳۲۴۳/۳
۱۷۹/۹	۲۶۵۲/۲	۴۲۷/۰	۵۴۳۲/۹	۶۵۸۲/۰
۵۵۳/۸	۶۵۲/۶	۸۶۵/۸	۱۱۳۰/۸/۰	۱۴۵۳/۷
۳۱۸/۰	۲۵۸/۲	۵۴۰/۴	۷۲۰/۲	۹۵۴/۲
۳۳۹/۵	۳۹۳۷/۹	۵۳۵/۳	۶۸۵/۲	۸۷۴/۸
۳۳۹/۶	۳۹۰۸/۸	۵۱۷۷/۱	۶۷۳۰/۱	۹۰۳۰/۳
۱/۲	۱/۸	۲/۵	۳/۱	۴/۹
۶/۵	۹/۹	۱۱/۶	۱۴/۳	۱۶/۱

$$= [1408/8 \quad 1755/9 \quad 2425/3 \quad 3287/7 \quad 4184/3]$$

با توجه به رابطه زیر و همچنین برآورد مقادیر ارزش افزوده بخش های معاف از مالیات، میزان معافیت سرمایه گذاری، واردات، صادرات و نیز ارزش فروش کالاهای واسطه ای معاف از مالیات، استفاده شده در بخش های مشمول مالیات که بیشتر محاسبه گردید، می توان پایه مالیات بر ارزش افزوده را برای اقتصاد ایران و در سال های برنامه اول توسعه برآورد کرد.

$$B = GDP - VA_2 - I + I_2 + M - M_2 - X + X_2 + A_{21} VG_1$$

نتایج این برآورد در جدول ۱۲ ارائه گردیده است.

۷. نتیجه گیری

با مراجعه به نتایج جدول های ۱۲ و ۱۳، می بینیم که با توجه به معافیت های گسترده، به طور متوسط، فقط ۵۷/۵ درصد از تولید ناخالص داخلی در برنامه اول توسعه به عنوان پایه و مأخذ مالیاتی در نظر

گرفته شده است. به بیان دیگر، با توجه به قوانین فعلی مالیاتی، هنوز هم سهم زیادی از تولید ناخالص داخلی، به دلیل وجود معافیت‌های گسترده مالیاتی، در مأخذ مالیاتی محاسبه نمی‌شود. این معافیت‌های گسترده، نه تنها درآمد مالیاتی کشور را کاسته، بلکه ابزارهای سیاست‌گذاری را ناکارآمد نموده است.

جدول ۱۲. نتایج برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده به قیمت‌های جاری

(میلیارد ریال)

(۱۳۷۲-۱۳۶۸)

سال					شرح
۱۳۷۲	۱۳۷۱	۱۳۷۰	۱۳۶۹	۱۳۶۸	
۹۳۶۰۹/۹	۶۶۴۶۲/۵	۵۰۱۰۷/۴	۳۶۶۴۴/۶	۲۷۷۸۷/۱	تولید ناخالص داخلی اضافه می‌شود:
۸۳۳۴/۷	۳۷۴۸/۹	۳۳۳۲/۹	۲۱۶۴/۶	۱۱۳۷/۱	۱. سرمایه‌گذاری معاف از مالیات
۲۱۴۳۱/۱	۱۲۳۱۹/۳	۹۷۴۸/۸	۶۷۹۲/۰	۳۵۹۳/۶	۲. واردات کالاها و خدمات
۱۶۶۶۲/۷	۵۷۳۹/۷	۳۹۲۴/۲	۳۶۴۱/۷	۱۵۶۱/۷	۳. صادرات معاف از مالیات
					۴. ارزش فروش کالاها و واسطه‌ای شامل معافیت
۴۱۸۴/۳	۳۲۸۷/۷	۲۴۲۵/۳	۱۷۵۵/۹	۱۴۰۸/۸	استفاده شده در بخش‌های مشمول مالیات کسر می‌شود:
۴۸۶۸۸/۲	۲۹۶۰۰/۱	۲۱۳۸۵/۴	۱۶۵۶۲/۴	۱۱۸۷۰/۱	۱. ارزش افزوده بخش‌های معاف از مالیات
۲۰۶۵۷/۴	۱۴۶۴۰/۳	۱۰۸۴۴/۰	۵۵۶۶۲/۶	۳۷۰۹/۲	۲. میزان سرمایه‌گذاری
۳۳۱۰/۹	۸۹۷/۱	۶۵۷/۸	۵۱۴/۰	۵۳۷/۳	۳. واردات معاف از مالیات
۲۱۶۱۷/۰	۹۸۶۴/۰	۷۳۳۹/۳	۵۳۹۵/۱	۲۷۷۳/۱	۴. صادرات کالاها و خدمات
۴۹۰۴۹/۲	۳۶۵۴۶/۶	۲۹۱۱۲/۱	۲۲۸۶۴/۸	۱۶۵۹۸/۶	برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده
۵۲/۴	۵۵/۰	۵۸/۱	۶۲/۴	۵۹/۷	سهم پایه مالیات بر ارزش افزوده در GDP (درصد)

جدول ۱۳. سهم پایه مالیاتی و معافیت مالیاتی در تولید ناخالص داخلی

(درصد) (۱۳۶۸-۱۳۷۲)

متوسط دوره	سال					سهم
	۱۳۷۲	۱۳۷۱	۱۳۷۰	۱۳۶۹	۱۳۶۸	
۵۷/۵	۵۲/۴	۵۵/۰	۵۸/۱	۶۲/۴	۵۹/۷	پایه مالیاتی در تولید ناخالص داخلی
۴۲/۵	۴۷/۶	۴۵/۰	۴۱/۹	۳۷/۶	۴۰/۳	پایه معافیت مالیاتی در تولید ناخالص داخلی

مأخذ: نتایج پژوهش.

با افزایش تولید ناخالص داخلی در سال‌های برنامه اول توسعه، سهم پایه مالیاتی در تولید ناخالص داخلی (بجز در سال ۱۳۶۹) کاهش یافته است. علت آن، رشد تولید ناخالص داخلی نسبت به پایه مالیاتی، افزایش میزان سرمایه‌گذاری معاف از مالیات، واردات کالاها و خدمات، صادرات معاف از مالیات و ارزش فروش کالاها و واسطه‌ای شامل معافیت استفاده شده در بخش‌های مشمول مالیات است.

هم زمان با کاهش سهم پایه مالیاتی در تولید ناخالص داخلی، سهم پایه معافیت مالیاتی در تولید ناخالص داخلی افزایش یافته است. علت اصلی آن، افزایش معافیت‌های مالیاتی، رشد ارزش افزوده بخش‌های معاف از مالیات در تولید ناخالص داخلی (مانند بخش‌های نفت، کشاورزی و خدمات عمومی)، افزایش سرمایه‌گذاری، معافیت‌های عمده مالیاتی در واردات کالاها و خدمات و افزایش صادرات کالاها و خدمات بوده است.

مرور مختصری بر مشکلات نظام فعلی مالیاتی، نشان می‌دهد که این نظام، هدف اصلی برقراری مالیات‌ها را که تأمین‌کننده درآمدهای دولت و تحکیم قدرت این ابزار می‌باشد، به خوبی تحقق نگردانیده است و تأمین هدف فوق بدون شناخت منابع جدید مالیاتی، تجدیدنظر در نظام مالیاتی و اصلاح و ساده‌سازی قوانین مالیاتی امکان‌پذیر نیست.

روش مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند برخی از هدف‌های فوق را محقق سازد. مالیات بر ارزش

افزوده از آن جا که بر پایه ارزش افزوده کالاها و خدمات محاسبه و اخذ می‌شود، پایه مالیاتی گسترده‌ای دارد، و در واقع، بخش اعظم اقتصاد کشور را زیر پوشش خود قرار خواهد داد. در این صورت، با اجرای آن، پایه مالیاتی گسترش یافته و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی کشور را مهیا می‌کند.

پذیرش مالیات بر ارزش افزوده، فرصتی مناسب برای افزایش کارایی اقتصادی و نیز تحول ساختار مالیاتی متناسب با درجه توسعه و پیشرفت کشور ایجاد می‌نماید.

منابع

الف) فارسی

- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران. (۱۳۷۵ الف). جدول داده - ستانده سال ۱۳۶۷. اداره حسابهای اقتصادی.
- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران. (۱۳۷۵ ب). حسابهای ملی ایران، ۱۳۶۸-۱۳۷۲. اداره حسابهای اقتصادی.
- پروین، سهیلا. (منتشر نشده). تلاشهای مالیاتی در برنامه پنج ساله اول. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۷ و اصلاحیه آن در سالهای ۱۳۶۸-۱۳۷۲. قوانین بودجه کشور، گزارش اقتصادی سالهای ۱۳۶۸-۱۳۷۲.
- کردبچه، محمد. (۱۳۷۵). بررسی درآمدهای مالیاتی در ایران. مجله برنامه و بودجه. شماره ۶
- کمیحانی، اکبر. (۱۳۷۴). تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران. وزارت امور اقتصاد و دارایی، معاونت امور اقتصادی.
- مرکز آمار ایران. (سال‌های ۱۳۵۰-۱۳۷۵). سالنامه آماری کشور.
- مؤسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی گمرک جمهوری اسلامی ایران. (سال‌های ۱۳۶۸-۱۳۷۲). قانون مقررات صادرات و واردات و جداول آن.
- وزارت بازرگانی. (سالهای ۱۳۶۸-۱۳۷۲). سالنامه آمار بازرگانی خارجی، جلد اول و دوم.
- وزارت صنایع و معادن. (سال‌های ۱۳۶۸-۱۳۷۲). آمارنامه صنایع و معادن کشور.

ب) انگلیسی

- Larron, H. (1968). The Differential Price Effects of a Value - Added Tax. *National Tax Journal*. Vol. 21, pp. 162-175.
- Aguivre, C. A. and P. Shome. (1998). The Mexican VAT: Methodology for Calculating the Base. *National Tax Journal*. Vol. 4, pp. 543-54.

- Bhatia, K. B. (1982). Value-Added Tax The Theory of Tax Incidence. *Journal of Public Economics*. Vol. 19, pp. 203-224.
- Frenkel, J. A. and A. Razin and S. Symansky. (1991). *International VAT Harmonization: Economic Effect*. WP/91/22.
- Gottfried, P. and W. Wiegard. (1993). Exemption Versus Zero Rating. A Hidden Problem of VAT. *Journal of Public Economics*. Vol. 46, pp. 307-328.
- Han, S. S. (1984). The VAT in the Republic of Korea. *National Tax Journal*. Vol. 47, No. 4, pp. 755-767.
- Hossain, S.M. (1995). *The Equity Impact of Value-Added Tax in Bangladesh*. IMF, Staff Paper, Vol. 42, pp. 411-430.
- International Monetary Fund. (1996). Government Finance Statistics.
- Lindholm, R. W. (1970). The Value-Added Tax, A Short Review of the Literature. *Journal of Economic Literature*. Vol. 8, pp. 1178-89.
- Lindholm, R. W. (1971). The Value-Added Tax: Rejoinder to a Critique. *Journal of Economic Literature*. Vol. 9, pp. 1173-79.
- Mackenzie, G. A. (1992). Estimating the Base of the Value Added Tax in Developing Countries: The Problem of Exemptions. *Public Finance*. Vol. 47, No. 2, pp. 257-270.
- Pellechio, A. J. and C.B.Hill. (1996). *Equivalence of the Production and Consumption Methods of Calculating The Value Added Tax Base: Application in Zambia*. WP/96/67.
- Tait, A. A. (1988). *Value Added Tax, International Practice and Problems*. IMF, Washington DC.
- Tait, A. A. (1991). *Value Added Tax Administrative and Policy Issues*. Occasional Paper, IMF, Vol. 88.