

# بررسی اثر درآمدی ناشی از جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات شرکتها (مطالعه موردی استان مازندران)

احمد جعفری صمیمی \*

سید جعفر لاریمی \*\*

خسرو عزیزی \*\*\*

سید محسن حسینی \*\*\*\*

هدف از این مقاله به عنوان یک مطالعه موردی، بررسی اثر درآمدی ناشی از جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با مالیات کنونی شرکتها و واحدهای مختلف اقتصادی در استان مازندران است. بر اساس اطلاعات موجود در اداره کل امور مالیاتی استان مازندران در سال ۱۳۸۳، از مجموع کل ۱۹۵۷۶ پرونده مالیاتی شرکتها، تعداد ۷۸۵۶ پرونده، مشمول مالیات بوده اند. در تحقیق حاضر

- 
- \*. دکتر احمد جعفری صمیمی؛ عضو هیأت علمی دانشگاه مازندران.  
E. mail: jafarisa@umz.ac.ir  
\*\*. سید جعفر لاریمی؛ عضو هیأت علمی مؤسسه غیرانتفاعی محدث نوری.  
E. mail: larimi@yahoo.com  
\*\*\*. خسرو عزیزی؛ عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی - واحد فیروزکوه.  
E. mail: k.azizi@yahoo.com  
\*\*\*\*. سید محسن حسینی؛ کارشناس ارشد علوم اقتصادی دانشگاه مازندران.  
E. mail: hosseini315@yahoo.com

نمونه‌ای با حجم ۳۶۵ پرونده به صورت تصادفی از ادارات امور مالیاتی شهرستان‌های استان مازندران انتخاب شد که در نهایت، اطلاعات مورد نیاز در مورد ۳۵۷ پرونده به صورت کامل استخراج گردید. همچنین به دلیل تفاوت به نسبت قابل توجه، بین عملکرد شرکتها و واحدهای اقتصادی موجود در استان مازندران، تحلیل آماری مربوط به این واحدها در پنج سناریو صورت گرفته است. نتایج حاصل از برآورد الگوهای رگرسیونی و همچنین آزمون تفاوت میانگین‌ها در مورد مالیاتهای کنونی و مالیات بر ارزش افزوده که با استفاده از نرم افزار SPSS به دست آمده است، نشان می‌دهد که مالیات کنونی شرکتها و واحدهای اقتصادی استان مازندران متناسب با ارزش افزوده آنها تغییر نکرده است. همچنین یکی دیگر از نتایج تحقیق حاضر این است که خاصیت درآمدزایی مالیات بر ارزش افزوده در نرخ پایین ۷ درصد مورد تردید قرار دارد. لذا در مورد نرخ مناسب این مالیات؛ یعنی نرخ ۱۰ درصد که در لایحه قبلی مالیات بر ارزش افزوده کشور ارایه شده و درحقیقت نرخی است که اغلب کشورهای جهان نیز در بدو معرفی مالیات بر ارزش افزوده از آن استفاده نموده اند- پیشنهاد می‌شود.

#### کلید واژه‌ها:

مالیات بر ارزش افزوده، استان مازندران، مالیات‌بندی شرکتها، درآمد مالیاتی، مدل اقتصادسنجی

## مقدمه

گسترش و توسعه قابل توجه مالیات بر ارزش افزوده را شاید بتوان به عنوان مهمترین توسعه مالیاتی در اواخر قرن بیستم دانست. چهل سال قبل؛ یعنی اوایل دهه ۱۹۷۰ این مالیات چندان معروف نبود. در عوض، تمرکز اصلی برنامه اصلاح نظام مالیاتی تقریباً در کلیه کشورهای جهان در سالهای اخیر، بر روی مالیات بر ارزش افزوده معطوف شده است. برای مثال؛ بر اساس آخرین اطلاعات موجود در اوایل سال (۲۰۰۲) این مالیات در ۱۲۳ کشور جهان با جمعیت حدود چهار میلیارد نفر به عبارتی هفتاد درصد جمعیت جهان، اجرا شده است. همچنین این مالیات توانسته است در سال (۲۰۰۱) معادل ۱۸۰۰۰ میلیارد دلار درآمد برای دولت‌ها ایجاد نماید؛ که این رقم حدود ۲۵ درصد کل درآمدهای مالیاتی دولت در این کشورها بوده است.<sup>۱</sup>

از مهمترین اهداف فعالیتهای اقتصادی دولت مواردی از قبیل تخصیص بهینه منابع، توزیع عادلانه درآمد، رشد اقتصادی، افزایش اشتغال، ثبات اقتصادی، حفظ سطح عمومی قیمت‌ها، بهبود تجارت بین‌المللی و تراز پرداختها است. برای انجام این وظایف دولت‌ها مجبورند هزینه‌های بسیار سنگینی را متحمل شوند. برای تأمین مالی این مخارج لازم است تا منابع درآمدی گوناگونی مهیا شود. درآمد دولت‌ها اغلب به دو گروه درآمدهای مالیاتی و درآمدهای غیرمالیاتی تقسیم می‌شود. نقش درآمدهای مالیاتی در بسیاری از کشورها در مقایسه با سایر منابع درآمدی، از اهمیت بیشتری برخوردار است، به عبارت دیگر مقایسه این منبع مهم با سایر منابع حاکی از این است که هرچه سهم مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد، آثار نامطلوب اقتصادی کمتر خواهد شد. به همین دلیل در کشورهای پیشرفته برخلاف کشورهای در حال توسعه، مالیات‌ها در تأمین مالی مخارج دولت نقش بسیار بالایی را دارند و تقریباً قسمت عمده مخارج دولت از این طریق تأمین می‌شود. موضوع تأمین مالی هزینه‌های دولت از طریق درآمدهای عادی، و درآمدهای مالیاتی، یکی از موضوعاتی است که در سالهای اخیر در کشور خودمان نیز مورد تأکید قرار گرفته است. در این زمینه بررسی عملکرد نظام مالیاتی

<sup>۱</sup>. Ebrill, L ; Keen, M. Bodin; and J Summers, *The Modern VAT, A Thorough Account of the Rapid Spread of Value Added Tax Around The World*, (The International Monetary Fund, Washington , D.C , 2000), p.81.

کشور در سالهای اخیر نشان می‌دهد که در تأمین درآمدهای دولت، نظام مالیاتی کارآیی چندانی نداشته است. نسبت مالیاتها به تولید ناخالص داخلی در سال ۷۷ تقریباً ۵/۵ درصد بود و با وجودی که در سال ۷۸ به ۹ درصد رسید. اما این نسبت در سالهای ۷۹ و ۸۰ به ۶/۳ درصد و در سال ۸۱ به سطح سال ۷۷ رسید؛ یعنی ۵/۵ درصد کاهش یافت.<sup>۱</sup> همچنین با وجودی که در اغلب کشورهای پیشرفته، مالیاتها تقریباً تمامی هزینه‌های دولت را تأمین می‌کند، متأسفانه در کشور ما سهم مالیاتها ناچیز بوده، به طوری که مالیاتها حتی قادر به تأمین حتی بخشی از هزینه‌های جاری دولت نبوده است.

نسبت مالیاتها به هزینه‌های جاری دولت در سالهای ۸۲-۱۳۷۸ به ترتیب برابر با ۵۷/۶، ۳۹/۹، ۳۴/۱ و ۲۶/۲ بوده است.<sup>۲</sup> از نکات بسیار مهمی که در طرح تأمین مخارج جاری دولت از طریق مالیاتها و در نتیجه سهم بیشتر مالیاتها در تأمین هزینه‌های جاری دولت بوده، حرکت به سمت رسانیدن نسبت مالیاتها به مخارج جاری دولت به عدد یک؛ یعنی ۱۰۰ درصد است.<sup>۳</sup> با مقایسه نسبت فوق در سالهای ۸۲-۱۳۷۸ مشاهده می‌شود که این نسبت نه تنها با افزایش مواجه نبود؛ بلکه کاهش نیز یافته است. شکی نیست که افزایش نسبت مالیاتها به هزینه‌های جاری دولت از طریق افزایش مالیاتها و یا کاهش روند و سرعت هزینه‌های جاری و یا ترکیبی از سیاستهای فوق امکان پذیر می‌باشد.

در زمینه افزایش درآمدهای مالیاتی، معرفی مالیاتهای جدید مانند «مالیات بر ارزش افزوده» با توجه به مشخصات آن می‌تواند در افزایش نسبت مالیاتها به هزینه‌های جاری دولت کمک نماید. این مالیات نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که به عنوان درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از تولید کالا یا خدمت وضع می‌شود. از آنجا که این مالیات بر مبنای ارزش افزوده کالاها و خدمات محاسبه و اخذ می‌شود، لذا پایه مالیاتی گسترده‌ای دارد

۱. بانک مرکزی ایران، نماگرهای اقتصادی، تهران: ۸۳-۱۳۸۲؛ همچنین مراجعه شود به: <http://www.cbi.ir>

۲. رقم مربوط به سال ۱۳۸۲ بر اساس ارقام مربوط به بودجه مصوب است؛ رجوع شود به بانک مرکزی ۱۳۸۲.

۳. لازم به توضیح است که تحقق هدف فوق یکی از اهداف مورد نظر در برنامه سوم توسعه کشور بوده است که متأسفانه به دلیل عدم تحقق آن، هم اکنون در تدوین برنامه چهارم (۸۸-۱۳۸۴) این موضوع که هزینه‌های دولت به طور کامل از طریق مالیاتها و درآمدهای غیرنفتی تا پایان این برنامه تأمین شود، نیز مورد تأکید قرار گرفته است. برای توضیح بیشتر رجوع شود به سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور (۱۳۸۲) لایحه برنامه چهارم.

و امکان وصول بخش اعظم ظرفیتهای بالقوه مالیاتی کشور را مهیا می‌سازد. این مالیات و خاصیت درآمدزایی بالای آن موجب شده که در بسیاری از موارد به آن ماشین اخذ درآمد دولت اطلاق شود. ایجاد درآمد جدید با ثبات و قابل انعطاف به منظور پاسخگویی به هزینه‌های روز افزون دولتها، از جمله دلایل اصلی انتخاب مالیات بر ارزش افزوده در برخی از کشورها بوده است. روش مالیات بر ارزش افزوده به دلیل متکی بودن بر ارزش افزوده مراحل مختلف تولیدی و وسیع شدن پایه مالیاتی، کاهش در نرخ مالیات را توجیه می‌کند که خود از ویژگی بارز این روش در جهت تشویق فعالیتهای اقتصادی تلقی می‌شود. رفع نارسایی سایر مالیاتها، خنثی بودن و بیطرفی این مالیات نسبت به مواردی از قبیل توزیع عوامل تولید، سرمایه‌گذاری، تجارت، اشتغال، تکنیک تولید، میزان دخالت دولت در فعالیتهای اقتصادی، نحوه ادغام بنگاههای تولیدی، تصمیم‌گیری اقتصادی مؤسسات و اشخاص و نیز کارایی بالای آن و امکان کاهش فرار مالیاتی در این روش و در نتیجه پایین بودن هزینه‌های وصول در مقایسه با دیگر مالیاتها، انعطاف پذیری و اجرای ساده مالیات به دلیل مجبور بودن مؤدیان به نگهداری فاکتورها و اسناد فروش و همچنین تجارب به نسبت موفق برخی از کشورها در به کارگیری آن، از جمله مزایای مالیات بر ارزش افزوده است که پذیرش و اجرای آن را در میان دولتها تقویت می‌کند. از طرف دیگر هرچند که مانند هر روش مالیاتی دیگر، مالیات بر ارزش افزوده نیز دارای مشکلات مخصوص به خود است اما به نظر می‌رسد که با فراهم آوردن اقداماتی به منظور برطرف ساختن این مشکلات، نارسایی‌های مالیات بر ارزش افزوده در قیاس با سایر مالیاتها ناچیز باشد.<sup>۱</sup>

از لحاظ علمی شاید بتوان گفت که ایده اصلی مالیات بر ارزش افزوده به نوشته‌های یک تاجر آلمانی به نام «ون سیمنس»<sup>۲</sup> در دهه ۱۹۲۰ مربوط می‌شود. همچنین در این زمان تحولاتی در این مالیات به وجود آمد؛ برای مثال می‌توان به پیشنهاد روش فاکتور-اعتبار

<sup>۱</sup> بانک مرکزی ایران نماگرهای اقتصادی، تهران: ۸۳-۱۳۸۲ همچنین مراجعه شود به: <http://www.cbi.ir>

<sup>۲</sup> برای مطالعه بیشتر رجوع شود به:

Due, J.F, *Value Added Tax Proposals in The United States*, in P.L. Kleinsorge, ed, (Public Finance & Welfare: University Of Oregon Press, (1996), pp.111-126.

«آدامس»<sup>۱</sup> در سال ۱۹۲۱ اشاره نمود. علاوه بر این باید گفت که در زمینه تحولات و گسترش مالیات بر ارزش افزوده سهم «موریس لاره»<sup>۲</sup> در دهه ۱۹۵۰ بسیار چشمگیر و تأثیرگذار بوده است.

لازم به توضیح است که استفاده از نظام مالیات بر ارزش افزوده به آرامی آغاز شد. اولین پیشنهادها و طرحها برای معرفی این مالیات در دهه ۱۹۲۰ در فرانسه صورت گرفت. سپس این مالیات با مأموریت «شاپ»<sup>۳</sup> در سال ۱۹۴۹ در ژاپن به اجرا درآمد. از لحاظ علمی با توجه به تعریف مالیات بر ارزش افزوده می‌توان گفت که اولین نظام واقعی مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۹۴۸ در فرانسه اجرا شد؛<sup>۴</sup> این مالیات که ابتدا تا مرحله کارخانه وضع گردید و هیچ اعتباری برای مالیات بر کالاهای سرمایه‌ای در نظر گرفته نشده بود، در سال ۱۹۵۴ به نوع مصرفی مالیات بر ارزش افزوده تبدیل شد. پس از فرانسه این مالیات در سال ۱۹۶۰ در سطح کارخانه و کالاهای صنعتی در کشور ساحل عاج و در اواخر دهه ۱۹۶۰ در کشور سنگال به اجرا درآمد.<sup>۵</sup>

در اواخر دهه ۱۹۶۰ سرعت معرفی مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف جهان افزایش یافت. برای مثال در آمریکای جنوبی کشور برزیل این مالیات را در سال ۱۹۶۷

<sup>۱</sup>. Adams, Thomas, S. "Fundamental Problems of Federal Income Taxation", *Quarterly Journal of Economics*, Vol.35, No.4, (Fall 1921), pp.527-56.

<sup>۲</sup>. Laure, Maurice, *La Tax a la Value Ajoutee*, Paris : Librairie du Recueil Sirey, 2<sup>nd</sup> ed, 1953, Laure, Maurice, *Au Secours La TVA*, (Paris: Presses Univeritaires de France, 1957), pp.25-47.

<sup>۳</sup>. SHOUP MISSION

<sup>۴</sup>. لازم به توضیح است که تاریخچه مالیات بر داده‌ها (عوامل تولید) به دهه ۱۹۳۰ بر می‌گردد؛ برای مثال سالیوان نمونه‌ای از این مالیات را در سال ۱۹۳۳ در یونان، از سال ۱۹۳۵ آرژانتین و در سال ۱۹۳۹ در فیلیپین در مطالعات خود تشریح نموده است.

Sullivan, Clara K, *The Tax on Value- Added*, (New York: Columbia University Press, 1965).

<sup>۵</sup>. Shoup, Carls, "The Value- Added Tax, Athens, Greece", *Center for Planning and Economic Research*, 1973; Tait, Alan A., *The Value- Added Tax: International Practice and Problems*, Washington: International Monetary Fund, 1988; Tait, Alan A, "The Value- Added Tax: Administrative and Policy Issues", *IMF Occasional Paper*, No. 88. Washington, International Monetary Fund, (1991).

معرفی نمود.<sup>۱</sup> در همین سال این مالیات در دانمارک معرفی شد و پس از آن، استفاده چشمگیر و همه جانبه آن در سایر کشورهای اروپایی مشاهده گردید.<sup>۲</sup>

نکته جالب توجه در زمینه معرفی مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف جهان این است که سرعت اجرای این مالیات تا اواخر دهه ۱۹۷۰ بسیار بالا بود اما پس از آن برای یک دهه این سرعت بسیار کند شد، ولی بار دیگر از اواخر دهه ۱۹۸۰ و بخصوص در دهه ۱۹۹۰ روند معرفی این مالیات در کشورهای مختلف جهان به شدت افزایش یافت.

هدف تحقیق حاضر به عنوان یک مطالعه موردی، بررسی اثر درآمدی ناشی از جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با مالیات کنونی شرکتها و واحدهای اقتصادی در استان مازندران است. برای این منظور ابتدا مشخصات اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده و دلایل توجیهی اجرای آن در ایران مورد بررسی قرار می‌گیرد. سپس در بخش سوم، فرضیات تحقیق ارائه می‌گردد؛ در بخش چهارم مقاله حاضر نیز یافته‌های تحقیق مورد مطالعه قرار می‌گیرد. سرانجام بخش پایانی نیز به نتیجه‌گیری و پیشنهادات اختصاص می‌یابد.

## مبای نظری روشهای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده

ارزش افزوده برابر ارزش ایجاد شده در هر مرحله ای از تولید است. به بیان دیگر ارزش افزوده، برابر با ارزش کالای تولید شده یا خدمات (خروجی‌ها) منهای حاصل جمع ارزش عوامل تولید (یا ورودی‌ها مثل مواد خام، انرژی، وسایط نقلیه و ...) به کار برده شده در هر مرحله ای از تولید است. بنابر این ارزش افزوده برابر با: اجاره + دستمزد + بهره + سود می‌باشد که از دیدگاه اقتصاد کلان همان تولید ناخالص ملی است. مالیات بر ارزش افزوده درصدی از این مبنا (ارزش افزوده) است که به موجب قانون توسط دولت‌ها وصول می‌گردد. بنابراین با توجه به مطالب مذکور درباره ارزش افزوده، از دو دیدگاه مجموع یا تجمعی<sup>۳</sup>؛ یعنی

<sup>۱</sup>. برخی از محققین آن را اولین نوع مصرفی مالیات بر ارزش افزوده در جهان اعلام نموده اند. رجوع شود به :

Shoup, Carls, "The Value- Added Tax, Athens, Greece", *Center for Planning and Economic Research*, (1973), p.2.

<sup>۲</sup>. Sodersten, Jan, "Why Europe Adopted the Value- Added Tax", *Unpublished; Up - Psala, Sweden: Uppsala University*, 1999, p.2.

<sup>۳</sup>. Additive

حاصل جمع دستمزد، بهره اجاره، سود و تفریقی<sup>۱</sup>؛ خروجی<sup>۲</sup> منهای ورودی<sup>۳</sup> به دست می‌آید. به این ترتیب می‌توان نوشت:

$$\text{ورودی} - \text{خروجی} = \text{سود} + \text{اجاره} + \text{بهره} + \text{دستمزد} = \text{ارزش افزوده}$$

بر اساس تعاریفی که از ارزش افزوده بیان شد و با توجه به دیدگاه تجمعی و تفریقی، روشهای مختلف ممکن برای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده به شرح زیر است: (نرخ مالیات) است.

$$1. \text{ روش تجمعی مستقیم (سود} + \text{اجاره} + \text{بهره} + \text{دستمزد)} \text{ VAT} = t$$

$$2. \text{ روش تجمعی غیر مستقیم (سود)} + t \text{ (اجاره} + \text{بهره} + \text{دستمزد)} \text{ VAT} = t$$

$$3. \text{ روش تفریق مستقیم (ورودی} - \text{خروجی)} \text{ VAT} = t$$

$$4. \text{ روش تفریق غیر مستقیم (ورودی)} - t \text{ (خروجی)} \text{ VAT} = t$$

سه روش متداول عملی برای تعیین مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد:

#### الف) روش بستانکاری فاکتور<sup>۴</sup>

در این روش برای محصول هر فروشنده، نرخ معینی مالیات وضع می‌شود و فاکتور میزان مالیات پرداختی به خریدار داده می‌شود. در مرحله بعد در صورتیکه خریدار کالاهایی را که ارائه می‌نماید و به فروش می‌رساند مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشند، در این صورت بابت مالیات پرداختی برای خریدهای خود بستانکار می‌شود. بنابراین اختلاف بین مالیات بر فروش و مالیات پرداختی، به مقامات مالیاتی برگشت داده می‌شود. همچنین چنانچه میزان مالیات پرداختی بابت خرید بیش از مالیات دریافتی بابت فروش باشد، در این صورت از طرف مقامات مالیاتی تفاوت دو مبلغ به وی باز پرداخت می‌شود.

<sup>1</sup>. Subtract

<sup>2</sup>. Output

<sup>3</sup>. Input

<sup>4</sup>. Invoice-Credit Method.



## ب) روش تفریق<sup>۱</sup>

در این روش همانطوریکه قبلاً بیان گردید، مالیات بطور مستقیم برای هر حساب و برای هر بنگاه از طریق محاسبه ارزش افزوده به صورت اختلاف بین درآمدها و خریدهای مجاز، تعیین می‌شود.

## ج) روش مجموع<sup>۲</sup>

در این روش، مالیات بر ارزش افزوده برآورد شده؛ از طریق مجموع درآمد عوامل تولید (و تعدیلات ضروری در صورت نیاز) که قبلاً نیز بیان گردید، وضع می‌شود. لازم به توضیح است که در عمل بیشتر کشورهای جهان از روش بستانکاری فاکتور استفاده می‌نمایند.<sup>۳</sup> با مقایسه روشهای مختلف مالیات بر ارزش افزوده می‌توان گفت روش تفریق با مشکلات متعددی بخصوص در کشورهای در حال توسعه مواجه است، که از مهمترین آنها می‌توان به مشکل اجرای آن، فرار مالیاتی به دلیل اختلاف بین قیمت فروش اظهار شده توسط بنگاه با قیمت واقعی اشاره نمود. همچنین مهمترین مزایای روش فاکتور را می‌توان جلوگیری از تقلب و فرار مالیات ذکر کرد. علاوه بر این، در مواردی که سیستم چند نرخ مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد، سیستم فاکتور مناسب تر و ساده تر می‌باشد.

## مشخصات مالیات بر ارزش افزوده و دلایل توجیهی اجرای آن در ایران

مالیات بر ارزش افزوده به دلیل اینکه انتخاب مصرف کننده را تغییر نمی‌دهد، یک مالیات کارآ است؛ به این مفهوم که نسبت به برقراری مالیات بر عوامل تولید (کار، سرمایه و...)

1. Subtraction Method.

2. Addition Method.

3. تنها کشوری که در حال حاضر از روش تفریق، مالیات بر ارزش افزوده، را تعیین می‌کند ژاپن است، همچنین فیلیپین قبل از اینکه به روش فاکتور روی آورد از روش تفریق استفاده نموده است.

بی طرف است و به طور یکسان بر همه آنها اعمال می‌شود. بنابراین رفتار مصرف کننده را تغییر نمی‌دهد. در صورتیکه، مالیات بر ارزش افزوده با نرخ واحد بر همه کالاها و خدمات وضع شود، کارآیی اقتصادی حفظ خواهد شد و چنانچه به منظور اجتناب از ویژگی تنازلی بودن، معافیتها و یا نرخهای چندگانه اعمال شود، کارآیی اقتصادی تضعیف می‌شود.

از آنجایی که مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای ارزش افزوده کالاها و خدمات محاسبه و اخذ می‌گردد، پایه مالیاتی گسترده‌ای داشته و در واقع به نوعی کلیه درآمدها در اقتصاد کشور را تحت پوشش خود قرار می‌دهد. به عبارت دیگر، مبنای این مالیات حاصل جمع مزد و حقوق، اجاره، بهره و سود در اقتصاد است که از لحاظ منابع درآمدی در حقیقت وسیعترین پایه مالیاتی را دارا است. مبنای وسیع مالیات بر ارزش افزوده این امکان را به وجود می‌آورد که بتوان با نرخ به نسبت پایین، درآمدهای مالیاتی قابل توجه را کسب کرد.

در زمینه تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر تورم باید گفت در نتیجه وضع این مالیات، قیمت کالاهای مشمول مالیات و در نتیجه سطح عمومی قیمتها در شرایط پوشش کلیه کالاها می‌تواند، افزایش یابد. در عوض به دلیل پرداخت مالیات توسط مصرف کنندگان و کاهش قدرت خرید ناشی از پرداخت مالیات این امکان وجود دارد که فشار تورمی مربوط به وضع این مالیات خنثی شود.

در مورد خاصیت مقاوم بودن مالیات بر ارزش افزوده در مقابل تورم، لازم به توضیح است که چنانچه درآمدهای اسمی مالیاتی از رشدی معادل نرخ تورم برخوردار نباشد، آنگاه درآمدهای مالیاتی واقعی، با کاهش مواجه می‌شوند این موضوع در مورد اغلب مالیاتها؛ به ویژه در کشورهای در حال توسعه مشاهده می‌شود.<sup>۱</sup> در مقابل؛ از آنجایی که مالیات بر ارزش افزوده از یک طرف بطور مستقیم با قیمتها ارتباط دارد و از طرفی در حقیقت مالیات از مجموع کلیه درآمدهای عوامل تولید؛ یعنی مزد و حقوق، اجاره، بهره و سود تأمین می‌شود،

<sup>۱</sup>. این موضوع در اقتصاد به اثر اولیورا-تانزی (Olivera - Tanzi Effect) معروف است؛ برای اطلاعات بیشتر رجوع شود به:

Jafari Samimi A, "A Two Way Relation Between Inflation and Public Sector Economics: Theory With an Application to Islamic Republic of Iran", *The Journal Of Humanities Of Islamic Republic of Iran*, Vol.7, NO. 1 & 2, (Spring 2000), pp.8-15.

بنابراین با افزایش تورم معمولاً هزینه‌های مختلف تولید از قبیل مزد و حقوق و اجاره و... متناسب با نرخ تورم بالا می‌رود، لذا مبنای اسمی مالیات بر ارزش افزوده به دلیل شاخص بندی هزینه‌ها با تورم، بصورت اتوماتیک افزایش یافته و در نتیجه حتی در شرایط ثابت بودن نرخ مالیات، درآمد واقعی مالیات بر ارزش افزوده کاهش نمی‌یابد. به عبارت دیگر مالیات بر ارزش افزوده به نسبت تورم تبدیل می‌شود.

یکی از مهمترین دلایل معرفی این مالیات در کشورهای مختلف جهان، خاصیت بالقوه درآمدزایی آن است؛ بطوریکه به علت وسعت، پایه مالیات می‌تواند با نرخ نسبتاً پایین، درآمد قابل توجهی برای دولت ایجاد کند. قابلیت مالیات بر ارزش افزوده در تولید سریع میزان زیاد درآمد، باعث شده است که این مالیات به عنوان یک «ماشین پول» تلقی شود.<sup>۱</sup> اگرچه این اعتبار به طور عمده ناشی از تجربه کشورهای اروپایی است، اما در کشورهای در حال توسعه نیز شواهدی وجود دارد که مزیت‌های درآمدزایی مالیات بر ارزش افزوده را تأیید می‌نماید. با توجه به اینکه مالیات بر ارزش افزوده در نهایت به مصرف‌کنندگان به صورت افزایش قیمت انتقال می‌یابد، لذا می‌توان گفت که این مالیات در حقیقت یک مالیات تنازلی<sup>۲</sup> است؛ زیرا خانوارهای با درآمد پایین در مقایسه با گروه‌های بالای درآمد سهم بیشتری از درآمد خود را به مصرف اختصاص می‌دهند. این مشخصه در حقیقت، یکی از مشکلات و معایب نظام مالیات بر ارزش افزوده تلقی می‌شود. البته در عمل به منظور کاهش و یا حذف اثرات تنازلی این مالیات روش‌های مختلفی وجود دارد.

معرفی مالیات بر ارزش افزوده نیازمند گسترش دایره مالیات و در نتیجه افزایش هزینه‌های اجرایی و پرسنلی دولت می‌شود. البته قدرت درآمدزایی نسبتاً بالای مالیات بر ارزش افزوده، موجب می‌شود که اهمیت این هزینه‌ها در مقایسه با درآمد مورد انتظار، بسیار پایین باشد. همچنین هزینه اجرایی مالیات بر ارزش افزوده به درجه پیچیدگی این مالیات یا میزان اطاعت مالیاتی افراد و سطح معافیت بستگی دارد. علاوه بر این، در زمینه تأثیر مالیات

1. Money Machine

2. Regressive Tax

بر ارزش افزوده بر اندازه دولت این فرضیه وجود دارد، که در اثر وضع مالیاتهای نسبتاً مخفی مانند مالیات بر ارزش افزوده اندازه دولت در اقتصاد گسترش می‌یابد.

وضع مالیات در کشورهای در حال توسعه اساساً برای رسیدن به اهداف تجهیز منابع دولتی، سیاستگذاری اقتصادی و کمک به بهبود روند توزیع درآمد جامعه است. بررسی مختصری از عملکرد نظام مالیاتی کشور در زمینه تحقق این اهداف؛ یعنی منابع دولتی و بطور کلی تأمین درآمدهای دولت، نشان می‌دهد که نظام مالیاتی، کارایی چندانی نداشته است بطوریکه در سالهای گذشته سهم مالیاتها به مخارج جاری دولت کمتر از پنجاه درصد بوده است. از طرفی اگرچه بالا بودن نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی نشان‌دهنده کارایی نظام مالیاتی کشور است؛ ولی متأسفانه این رقم در سطحی پایین قرار داشته و هیچگاه بیشتر از ده درصد نبوده است.

از آنجایی که دولت به منظور انجام وظایف خود به درآمد بیشتری نیاز دارد و با توجه به اینکه درآمدهای مالیاتی در بین درآمدهای دولت از ویژگی خاصی برخوردار است و همچنین به دلیل عدم استفاده از ظرفیت کامل مالیاتی ایران، افزایش این نوع درآمد در کشورمان ضروری است. علاوه بر این افزایش درآمدهای مالیاتی، خود مستلزم اصلاح ساختار مالیاتی و ایجاد تغییراتی در آن است. لذا به منظور اصلاح ساختار نظام مالیاتی یا به عبارت دیگر به منظور کاهش مشکلات نظام مالیاتی فعلی و افزایش توان آن، مالیات بر ارزش افزوده با خصوصیات ویژه می‌تواند مورد توجه قرار گیرد.

بررسی انجام شده و تجربه اجرای این نوع مالیات در کشورهای مختلف جهان نشان می‌دهد که اجرای آن در حال حاضر برای رفع برخی مشکلات فعلی نظام مالیاتی مانند: ۱. درآمد مالیاتی ۲. شناسایی مؤدیان و رفع کمبود اطلاعات در مورد آنها ۳. کاهش وقفه زمانی پرداخت ۴. کاهش فرار مالیاتی و غیره می‌تواند راهگشا باشد.

مالیات بر ارزش افزوده با خصوصیت ساده سازی، بی طرفی و کارایی بالا، نقطه عطفی برای شروع اصلاحات در نظام مالیاتی کشور تلقی می‌شود. لازم به یادآوری است در سال ۱۳۶۶ پیش نویس لایحه مالیات بر ارزش افزوده<sup>۱</sup> که مشتمل بر ۵۳ ماده و ۲۶ تبصره است، با

<sup>۱</sup>. وزارت امور اقتصادی و دارایی، «لایحه مالیات بر ارزش افزوده در ایران»، (۱۳۸۱).

هدف افزایش درآمدها، ایجاد نظامی به منظور تسهیل در امور وصول مالیاتها و اعمال سیاستهای دولت در نه فصل تنظیم گردیده و به مجلس شورای اسلامی تقدیم شد. با وجودی که این لایحه در شور اول در تاریخ ۱۳۶۷/۱۰/۲۰ با اصلاحاتی به صورت مقدماتی به تصویب رسید اما به تصویب نهایی نرسید. آخرین لایحه ارائه شده مربوط به سال ۱۳۸۱ است که قرار بود از فروردین ۱۳۸۴ اجرا شود.

اهمیت نقش دولت در اقتصاد، با توجه به نحوه تأثیرگذاری بودجه و سیاست مالی بر فعالیتهای اقتصادی، مشخص می‌گردد. از آنجایی که اتخاذ سیاستهای مالی می‌تواند بر متغیرهای اساسی اقتصاد تأثیر بسیار گذارد، بررسی درآمدها و هزینه‌های دولت - که از ابزارهای مهم این سیاستها هستند- از اهمیت زیادی برخوردار است. به همین دلیل در بررسی مهمترین دلایل اصلاح نظام مالیاتی در ایران می‌توان بیان کرد که درآمدهای حاصل از فروش نفت و درآمدهای مالیاتی، دو بخش مهم تشکیل دهنده درآمدهای دولت هستند. اتکا بیش از حد به درآمدهای نفتی با توجه به نوسان بهای آن در بازارهای جهانی، بی‌ثباتی بسیار شدیدی در درآمدهای دولت را موجب گشته است. به عبارت دیگر درآمدهای مالیاتی در کشور هم به طور غیر مستقیم تحت تأثیر جریان ارزی حاصل از فروش نفت است؛ زیرا کاهش درآمدهای ارزی موجب کاهش واردات و به دنبال آن کاهش میزان مالیات غیرمستقیم می‌شود.

با توجه به این که درآمدهای مالیاتی که رقم عمده ای از درآمدهای دولت است، می‌تواند به عنوان ابزار مالی مؤثر برای تأمین منابع مالی هزینه‌های ضروری دولت و تعدیل در توزیع درآمد و ثروت و هدایت فعالیتهای اقتصادی جامعه به کار رود، لذا با توجه به این مهم لزوم استفاده از یک سیستم مالیاتی کارآ در اقتصاد کشور ضروری به نظر می‌رسد.

یکی از اهداف دولتها در جهت اصلاح ساختار مالیاتی نظام بخشیدن به معاملات اشخاص و مستند کردن فعالیتهای اقتصادی و هدفمند نمودن این فعالیتها است. با توجه به اینکه معضل بزرگ نظام مالیاتی در ایران از گذشته تاکنون فاقد اطلاعات و مستندات مربوط به معاملات بخش بزرگی از صاحبان مشاغل؛ اعم از حقیقی به ویژه در بخش واسطه‌گریها است بنابر این چنانچه مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی کشور به نحوی مؤثر و مطلوب

برقرار شود، پیش‌بینی می‌گردد که بسیاری از حلقه‌های زنجیره مبادلات اقتصادی که در وضع موجود از نظارت دستگاه مالیاتی و سیستم مالیات بر درآمد خارج است، کنترل می‌شود و می‌توان گفت که در این صورت تحول عظیمی در سیستم مالیاتی - که یکی از نیازهای اساسی دولت است - به وجود خواهد آمد.

علاوه بر این می‌توان به مواردی از قبیل سهم پایین مالیات کنونی در تولید ناخالص داخلی، نقش ناچیز این مالیاتها در تأمین هزینه‌های دولت و وابستگی زیاد دولت به استقراض از نظام بانکی و مالیات تورمی، به عنوان دلایل توجیهی معرفی مالیات بر ارزش افزوده در کشورمان در برنامه‌های اصلاح نظام مالیاتی بیان نمود.

## فرضیات تحقیق و معرفی الگو

مهمترین فرضیه‌های تحقیق حاضر عبارتند از:

۱. مالیات کنونی شرکتها متناسب با ارزش افزوده آنها نیست؛
۲. بین مالیات کنونی و مالیات بر ارزش افزوده شرکتها تفاوت معنی داری وجود دارد؛
۳. اجرای مالیات بر ارزش افزوده بانرخ پیشنهادی لایحه جدید موجب افزایش درآمد مالیاتی دولت می‌شود.

همانطوریکه بیان شد هدف تحقیق حاضر بررسی اثر درآمدی ناشی از جایگزینی لایحه مالیات بر ارزش افزوده با مالیات کنونی شرکتها و واحدهای اقتصادی در استان مازندران است. در مقاله حاضر، سعی شده تا با جمع آوری اطلاعات مربوط به شرکتها و واحدهای اقتصادی نمونه در استان مازندران در سالهای ۸۳-۱۳۸۲ فرضیات فوق مورد آزمون قرار گرفته و در نهایت اثر درآمدی ناشی از جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات کنونی واحدهای فوق بررسی شود.

به منظور بررسی رابطه بین مالیات فعلی پرداختی شرکتهای منتخب در نمونه با ارزش افزوده آنها و آزمون فرضیه متناسب بودن مالیاتها با ارزش افزوده از الگوی رگرسیونی زیر استفاده شده است<sup>۱</sup>:

$$\ln T = \alpha_0 + \alpha_1 \ln VA + u \quad (1)$$

علت انتخاب الگوی بالا این است که با برآورد آن می‌توان پارامتر  $\alpha_1$  را -که در حقیقت کشش مالیات نسبت به ارزش افزوده می‌باشد- برآورد نمود. به عبارت دیگر می‌توان نوشت:

$$E_{T,VA} = \frac{\Delta T}{T} / \frac{\Delta VA}{VA} = \frac{d \ln T}{d \ln VA} = \alpha_1$$

چنانچه  $\alpha_1$  بزرگتر از یک باشد، در این صورت مالیات به صورت تصاعدی نسبت به ارزش افزوده تغییر می‌نماید. به عبارت دیگر درصد تغییرات مالیاتها بیش از درصد تغییرات ارزش افزوده است؛ در عوض چنانچه  $\alpha_1 = 1$  باشد، در این صورت مالیاتها متناسب با ارزش افزوده شرکتها و واحدهای اقتصادی تغییر نموده است، به عبارت دیگر نوع مالیات تناسبی می‌باشد. سرانجام چنانچه  $\alpha_1 < 1$  باشد به این صورت تفسیر می‌شود که درصد تغییرات مالیاتها کمتر از درصد تغییرات ارزش افزوده بوده است. در این حالت نوع سیستم مالیاتی را تنازلی می‌گویند<sup>۲</sup>.

<sup>۱</sup>. برای اطلاعات بیشتر در زمینه الگوهای اقتصادسنجی روشهای برآورد پارامترها به کتابهای اقتصادسنجی مراجعه شود؛ برای مثال رجوع شود به: احمد جعفری صمیمی، *مبانی اقتصادسنجی به زبان ساده*، (بابلسر، انتشارات دانشگاه مازندران، ۱۳۷۸)، صص ۱۴۰-۱۲۵.

<sup>۲</sup>. برای توضیح بیشتر در مورد سیستمهای مالیاتی رجوع شود به: احمد جعفری صمیمی، *اقتصاد بخش عمومی (۱)*، (تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی (سمت)، چاپ ششم، ۱۳۸۳)، ص ۶۷.

در این بخش به منظور برآورد قدرت درآمدزایی مالیات بر ارزش افزوده و مقایسه آن با مالیاتهای کنونی شرکتها و واحدهای اقتصادی از آزمون تفاوت میانگینها برای نمونههای با اندازه متفاوت در پنج سناریو استفاده شده است. به عبارت دیگر چنانچه  $\bar{X}_1$  (برآورد  $\mu_1$ ) متوسط مالیات بر ارزش افزوده شرکتها با توجه به نرخ ۷ درصد پیشنهادی در لایحه و  $\bar{X}_2$  (برآورد  $\mu_2$ ) متوسط مالیات کنونی شرکتها و واحدهای اقتصادی استان مازندران باشد، در این صورت فرضیه زیر مورد آزمون قرار گرفته است:

$$H_0 : \mu_1 = \mu_2$$

$$H_1 : \mu_1 \neq \mu_2$$

با فرض نابرابری واریانس، جهت آزمون فرضیه دو حالت فوق، از آزمون  $t$  با درجه آزادی  $n_1 + n_2 - 2$  به صورت زیر استفاده می‌شود<sup>۱</sup>:

$$t_{n_1 + n_2 - 2} = \frac{\bar{X}_1 - \bar{X}_2 - 0}{\sqrt{\frac{S_1^2}{n_1} + \frac{S_2^2}{n_2}}}$$

چنانچه با توجه به سطح معنی دار بودن و درجه آزادی  $t, n_1 + n_2 - 2$  محاسباتی در ناحیه بحرانی قرار گیرد، در این صورت فرضیه  $H_0$  رد و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

## یافته‌های تحقیق

در این بخش به منظور بررسی اثرات مالی ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشورمان و مقایسه میزان مالیات بر ارزش افزوده با نرخ پیشنهادی ۷ درصد در لایحه، و با

<sup>۱</sup> در مورد نابرابری واریانسها از آزمون لوین (Levenes Test For Equality of Variances) استفاده شده است.



توجه به میزان مالیات کنونی شرکتها و همچنین بررسی ارتباط بین مالیات کنونی شرکتها و واحدهای اقتصادی با ارزش افزوده آنها، و نیز با توجه به اطلاعات مربوط به پرونده‌های مشمول مالیاتی استان مازندران در سال ۱۳۸۳ و انتخاب نمونه مناسب، موارد ذکر شده بالا مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.<sup>۱</sup>

از کل شرکتهای موجود در نمونه، تعداد هفده واحد میزان مالیات پرداختی بیش از یک میلیارد ریال داشته‌اند که به نحوی می‌توان آنها را در ردیف واحدهای بزرگ مالیاتی<sup>۲</sup> در استان تلقی نمود. علاوه بر این تعداد ۱۰۲ واحدهای اقتصادی استان در این نمونه میزان خرید مواد اولیه مصرفی خود را صفر اعلام نموده‌اند که این واحدها اغلب خدماتی بوده‌اند. در این بخش به منظور آزمون فرضیه‌ها و ارائه تحلیل آماری و بررسی حساسیت یافته‌ها اطلاعات مربوط به نمونه را در پنج سناریوی مختلف با توجه به نوع شرکتها و واحدهای اقتصادی مورد بررسی قرار داده ایم. این پنج سناریو عبارتند از:

۱. کل حجم نمونه (  $n=357$  )؛
۲. کل حجم نمونه پس از کسر تعداد شرکتها و واحدهای اقتصادی بزرگ مالیاتی (  $n=340$  )؛
۳. کل حجم نمونه پس از کسر تعداد شرکتها و واحدهای اقتصادی با خرید مواد اولیه مصرفی صفر (  $n=255$  )؛
۴. کل حجم نمونه پس از کسر تعداد شرکتها و واحدهای مالیاتی بزرگ و مواد مصرفی صفر (  $n=241$  )؛
۵. کل حجم نمونه مربوط به تعداد واحدهای مالیاتی بزرگ (  $n=17$  ).

<sup>۱</sup> برای انتخاب حجم نمونه از جدول «مورگان» استفاده شده است. برای کسب اطلاعات بیشتر رجوع شود به:

- احمد بیانی، روشهای تحقیق و سنجش در علوم تربیتی و روانشناسی، (تهران، انتشارات رهیافت، ۱۳۷۸)، ص ۱۷۷.

- همچنین برای توضیح بیشتر درمورد اطلاعات شرکتها و واحدهای اقتصادی در نمونه رجوع شود به:

- احمد جعفری صمیمی، «ارائه سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن برای شرکتها و صاحبان مشاغل در استان مازندران»، وزارت امور اقتصادی و دارایی با همکاری دانشگاه مازندران، گزارش نهایی (تیر ماه ۱۳۸۴).

<sup>۲</sup> LTU= Large Tax Unit.

## بررسی رابطه بین مالیات پرداختی فعلی و ارزش افزوده شرکتها و واحدهای اقتصادی استان مازندران

به منظور برآورد کشتش مالیاتها در پنج سناریو در حجمهای متفاوت نمونه، الگوی (۱) در بخش (۳) با توجه به اطلاعات شرکتها و واحدهای اقتصادی نمونه و با استفاده از روش حداقل مربعات وزنی<sup>۱</sup>، برآورد شده است. جدول (۱) اطلاعات مربوط به برآورد ضریب  $\alpha_1$  - که در حقیقت کشتش مالیاتی است- را همراه با سایر مشخصات اقتصادسنجی آنها در سناریوهای مختلف نشان می‌دهد:

جدول ۱. برآورد کشتش مالیات کنونی شرکتها نسبت به ارزش افزوده در استان مازندران در سناریوهای مختلف

سناریو	حجم نمونه	برآورد کشتش	$R^2$	F
اول	۳۵۷	۰/۷۱۲*** (۲۰/۷)	۰/۵۶۱	۴۲۸/۶
دوم	۳۴۰	۰/۵۵۴*** (۱۵/۵۲)	۰/۴۳	۲۴۱
سوم	۲۵۵	۰/۷۳۴*** (۱۷/۲۱)	۰/۵۶	۲۹۶
چهارم	۲۴۱	۰/۵۶۱*** (۱۲/۶)	۰/۴۱۷	۱۵۸/۶
پنجم	۱۷	۰/۴۶۵* (۲/۱)	۰/۲۳	۴/۳۹

اعداد داخل پرانتز آماره t است.

\* در سطح ۱۰ درصد معنی دار می‌باشد. \*\* در سطح یک درصد معنی دار است.

منبع: با توجه به اطلاعات مربوط به شرکتها و واحدهای اقتصادی نمونه که با دقت فراوان از روی اسناد و مدارک موجود در سازمان امور مالیاتی استان مازندران جمع آوری شده به کمک نرم افزار آماری SPSS توسط محقق برآورد شده است.

<sup>۱</sup>. Weighted Least Squares (WLS)

همانطور که در اطلاعات موجود در جدول بالا مشاهده می‌شود، برآورد مقدار عددی پارامتر کشش ( $\alpha_1$ ) در کلیه سناریوها کوچکتر از یک است.<sup>۱</sup> به عبارت دیگر، مالیاتهای کنونی شرکتها و واحدهای اقتصادی در استان مازندران، متناسب با ارزش افزوده آنها نبوده و علاوه بر آن، کمترین میزان کشش؛ یعنی ۰/۴۶۵ مربوط به واحدهای بزرگ بوده است. این امر نشان می‌دهد که در مقایسه با سایر واحدها، میزان مالیات پرداختی این نوع واحدهای اقتصادی، وابستگی کمتری به نوسانات ارزش افزوده آنها داشته است.

## مقایسه مالیات کنونی و مالیات بر ارزش افزوده شرکتها و واحدهای اقتصادی استان مازندران

نتایج مربوط به آزمون معنی‌دار بودن تفاوت میانگین مالیاتها در دو حالت ( فعلی و ارزش افزوده ) در سناریوهای پنج‌گانه حجم نمونه در جدول (۲) نشان داده شده است:

جدول ۲. نتایج آزمون برابری میانگین مالیاتهای کنونی و مالیات بر ارزش افزوده شرکتها و واحدهای اقتصادی استان مازندران در سناریوهای مختلف

سناریو	حجم نمونه	تفاوت میانگین مالیات بر ارزش افزوده و مالیات کنونی	t محاسباتی	نتیجه آزمون و احتمال
اول	۳۵۷	۱۰۲/۶	۱/۲۲۳	رد $H_0$ با احتمال ۷۷ درصد
دوم	۳۴۰	۱۸۷/۴	۲/۹۵۱	رد $H_0$ با احتمال ۹۷ درصد
سوم	۲۵۵	۱۴۰/۳	۱/۲۴۱	رد $H_0$ با احتمال ۸۷ درصد
چهارم	۲۴۱	۲۴۶/۱	۲/۷۶۸	رد $H_0$ با احتمال ۹۹ درصد
پنجم	۱۷	-۱۰۷۲/۵	-۲/۶۷	رد $H_0$ با احتمال ۹۸ درصد

منبع: با استفاده از اطلاعات مربوط به شرکتها و واحدهای نمونه و به کمک نرم افزار آماری SPSS توسط محقق برآورد شده است.

<sup>۱</sup> فرضیه  $H_0: \alpha = 1$  در مقابل فرضیه  $H_1: \alpha < 1$  در چهار سناریوی اول با احتمال ۹۹ و در سناریوی پنجم با احتمال ۹۰ درصد رد می‌شود. به عبارت دیگر کوچکتر بودن مقادیر عددی کشش‌ها از یک، از لحاظ آماری معنی‌دار بوده و مورد تأیید قرار می‌گیرد.

همانطوری که از اطلاعات موجود در جدول (۲) مشاهده می‌شود در تمامی پنج سناریو، فرضیه  $H_0$ ؛ یعنی برابری میانگین مالیات کنونی و مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۷ درصد رد می‌شود. علاوه بر این، به جز در سناریوی پنجم - که مربوط به شرکتها و واحدهای بزرگ مالیاتی است- در سایر سناریوها متوسط مالیات بر ارزش افزوده حتی با نرخ پایین ۷ درصد، بیش از مالیات کنونی شرکتها و واحدهای اقتصادی بوده است. این موضوع خاصیت و قدرت درآمدزایی این مالیات را با نرخ پایین نشان می‌دهد.

نتیجه آزمون در مورد سناریوی پنجم که اغلب مربوط به شرکتهای بزرگ است، نشان می‌دهد که در نرخ ۷ درصد، مالیات جاری آنها بیش از مالیات بر ارزش افزوده بوده است. بنابراین نرخ ۷ درصد برای این شرکتها قابل توجیه نمی‌باشد.<sup>۱</sup>

## نتیجه‌گیری و پیشنهادات

هدف مقاله حاضر بررسی اثر درآمدی ناشی از جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات شرکتها و واحدهای اقتصادی در استان مازندران بوده است.

اجرای مالیات بر ارزش افزوده تا سال ۲۰۰۲ در ۱۲۳ کشور جهان با جمعیتی معادل چهار میلیارد نفر که ۷۰ درصد جمعیت جهان را شامل می‌شود- خود نشان‌دهنده استقبال و رضایت عمومی کشورها از معرفی این مالیات است. در آینده نیز با توجه به تمایل چندین کشور (مانند کشور خودمان) برای اجرای این مالیات می‌توان پیش‌بینی نمود که گسترش این مالیات تداوم یابد. همچنین تجربه کشورهای که مالیات بر ارزش افزوده را معرفی نموده‌اند، اغلب حاکی از اثرات مساعد اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی این مالیات در کشورشان می‌باشد.

۱. با وجود اینکه مالیات بر ارزش افزوده -همانطور که قبلاً نیز بحث شد- به دلیل خاصیت درآمد زایی؛ «ماشین پول» نام‌گذاری شده است، اما وجود نرخهای بسیار پایین همچنین معافیت‌های زیاد می‌تواند به صورت قابل توجهی مشخصه بالا را تحت تأثیر قرار دهد. در این زمینه تجربه اغلب کشورها نشان می‌دهد که نرخ اولیه ۱۰ درصد جهت معرفی مالیات بر ارزش افزوده مناسب است.

با توجه به انتخاب یک نمونه تصادفی، ۳۵۷ پرونده مالیاتی از شرکتها و واحدهای اقتصادی در استان مازندران، نتایج حاصل از تحقیق حاضر نشان می‌دهد که مالیات کنونی این واحدها به تناسب ارزش افزوده آنها تغییر نکرده است. به عبارت دیگر کشش مالیات کنونی آنها نسبت به ارزش افزوده کمتر از یک بوده و از لحاظ آماری نیز این نتیجه گیری معنی دار بوده است.

همچنین نتایج نشان می‌دهد که در زمینه جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۷ درصدی لایحه مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات کنونی شرکتها؛ اعمال نرخ پایین ۷ درصد در مورد شرکتها و واحدهای بزرگ مالیاتی موجب کاهش درآمد مالیاتی دولت می‌شود؛ پس می‌توان نتیجه گرفت که خاصیت درآمدزایی مالیات بر ارزش افزوده در نرخ پایین ۷ درصد مورد تردید قرار دارد. بنابراین با توجه به اینکه که نرخ پیشنهادی ۷ درصد قادر نیست درآمد مالیاتی ناشی از اعمال مالیات بر ارزش افزوده به میزان بیش از مالیات کنونی برای واحدهای اقتصادی بزرگ ایجاد نماید، لذا پیشنهاد می‌شود در مورد نرخ مناسب این مالیات و میزان افزایش آن، تحقیقات بیشتری صورت گیرد. در این زمینه شاید اعمال نرخ پیشنهادی ۱۰ درصد - که در لایحه قبلی مالیات بر ارزش افزوده کشور پیشنهاد شده و در حقیقت نرخ است که اغلب کشورهای جهان نیز در بدو معرفی این مالیات از آن استفاده نموده‌اند - قابل توجه باشد. همچنین پیشنهاد می‌شود که سازمان اجرایی مالیات بر ارزش افزوده و شرح وظایف آن در کشور، استان‌ها و شهرستان‌ها تعیین شود تا امور مربوط به این مالیات با سرعت و دقت بیشتری پی‌گیری شود.

## پی‌نوشتها:

۱. بانک مرکزی ایران، *نماگرهای اقتصادی*، (۸۳-۱۳۸۲).
۲. بیانی، احمد. *روشهای تحقیق و سنجش در علوم تربیتی و روانشناسی*، تهران: انتشارات رهیافت، ۱۳۷۸.
۳. جعفری صمیمی، احمد. *اقتصاد بخش عمومی (۱)*، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی (سمت)، چاپ ششم، ۱۳۸۳.
۴. جعفری صمیمی، احمد. *مبانی اقتصادسنجی به زبان ساده*. بابل سر، انتشارات دانشگاه مازندران، ۱۳۷۸.
۵. جعفری صمیمی، احمد. *ارائه سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن برای شرکتها و صاحبان مشاغل در استان مازندران*. تهران: وزارت امور اقتصادی و دارایی با همکاری دانشگاه مازندران، گزارش نهایی (تیرماه ۱۳۸۴).
۶. سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، *لایحه برنامه چهارم*، (۱۳۸۲).
۷. وزارت امور اقتصادی و دارایی، «*لایحه مالیات بر ارزش افزوده در ایران*»، (۱۳۸۱).
۸. بانک مرکزی ایران، *نماگرهای اقتصادی*، (۸۳-۱۳۸۲).
9. Adams, Thomas S. "Fundamental Problems of Federal Income Taxation", *Quarterly Journal of Economics*, Vol.35, No.4 (Fall 1921).
10. Bird, Richard, M. "Indirect Taxes in Belarus: VAT by Subtraction", *Tax Notes International*, Vol.10, (1995).
11. Clossen, Sijbren. "Issues in Adopting and Designing a Value-Added Tax". in *Key Issues in Tax Reform*, ed. by C. Sandford., *Bath, U. K. :Fiscal Publications*, (Spring 1993).
12. Due, J.F. *Value Added Tax Proposals in The United States*. in P.L. Kleinsorge, ed, *Public Finance & Welfare*, University Of Oregon Press., (1996).
13. Ebrill, L; Keen, M. Bodin; and J Summers. *The Modern VAT, A Thorough Account of the Rapid Spread of Value – Added Tax Around The World*. The International Monetary Fund, Washington , D.C., 2000.
14. Jafari Samimi A. "A Two Way Relation Between Inflation and Public Sector Economics: Theory With an Application to Islamic Republic of Iran", *The Journal Of Humanities Of Islamic Republic of Iran*, Vol. 7, NO.1 & 2, (Spring 2000).
15. Mintz, Jcak. "Busin`ess T`ransfer Tax` as a Consumption `Tax"., *Tax Notes International*, Vol. 10, (Summer 1995).

16. Oldman, Oliver, Alan Schenk. "The Business Activities Tax: Have Senatirs Danforth and Boren Discovered a Better Value- Added Tax?";, *Tax Notes International*, Vol. 10, (Summer 1995).
17. Shoup, Carls. "The Value- Added Tax", *Athens, Greece: Center for Planning and Economic Research*, (1973).
18. Sullivan, Clara K. *The Tax on Value- Added*. New York: Columbia University Press., 1965.
19. Summers, Victoria P. Emil M. Sunley. "An Analysis of Value- Added Taxes in Russia and Other Countries of the Former Soviet Union";, *Tax Notes International*, Vol, 10, No. 3, (Spring 1995).
20. Tait, Alan A. "The Value- Added Tax: Administrative and Policy Issues";, *IMF Occasional Paper*, No. 88, Washington: International Monetary Fund, (1991).