

## بررسی تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر تجارت و مقایسه‌این اثر در کشورهای صادرکننده و غیر صادرکننده نفت

زهرا عزیزی\*

منصوره منصوری کاسوائی\*

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۲/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۶/۱۶

### چکیده

حرکت کشورها به سمت توسعه تجارت سبب کاهش مالیات‌های مستقیم تجاری و جایگزینی آن‌ها با مالیات‌های داخلی نظیر مالیات بر ارزش افزوده شده است. استفاده از مالیات بر ارزش افزوده با هدف کم‌رنگ‌نمودن محدودیت‌های تجاری موضوع اثرگذاری آن بر تجارت را دارای اهمیت نموده است. نظریات متفاوتی در رابطه با اثرگذاری مالیات ارزش افزوده بر تجارت وجود دارد که اغلب نتایج یکسانی را در بر نمی‌گیرند. مطالعات تجربی اندکی نیز در این رابطه انجام شده است که از نظر شمول محدودند. از این‌رو در این مقاله تأثیر مالیات ارزش افزوده بر تجارت در ۵۲ کشور شامل ۱۰ کشور صادرکننده نفت و ۴۲ کشور غیر صادرکننده نفت طی دوره ۲۰۱۵-۲۰۰۰ مورد مطالعه قرار گرفته است. برای این منظور دو الگوی صادرات و حجم تجارت برای داده‌های کشورهای منتخب برآورد گردیده است. نتایج به دست آمده حاکی از آن است که مالیات بر ارزش افزوده دارای اثر منفی و معنادار بر تجارت و صادرات در هر دو گروه کشورهای مورد مطالعه است؛ اما اثر منفی آن در کشورهای صادرکننده نفت بیشتر از کشورهای غیر صادرکننده بوده است.

واژه‌های کلیدی: مالیات بر ارزش افزوده، تجارت، صادرات، الگوی داده‌های پانل، کشورهای صادرکننده نفت.  
طبقه‌بندی JEL: F10, H20

---

\* استادیار گروه اقتصاد، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران (نویسنده مسئول)؛  
Email: z.azizi@alzahra.ac.ir و شماره تلفن همراه: ۰۹۱۷۱۲۰۹۶۰۳  
\* دانش آموخته کارشناسی ارشد اقتصاد، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران

## مقدمه

در اکثر کشورها اخذ مالیات یکی از مهم‌ترین و باثبات‌ترین منابع کسب درآمد برای دولت‌ها است. در بین انواع مالیات‌های موجود نیز یکی از بهترین روش‌های اخذ مالیات، مالیات بر ارزش‌افزوده است. اوایل دهه ۱۹۷۰ این مالیات چندان معروف نبود؛ اما در سال‌های اخیر تمرکز اصلی برنامه اصلاح نظام مالیاتی، تقریباً در همه کشورهای جهان، به مالیات بر ارزش‌افزوده معطوف شده است. به طوری که این مالیات در بیش از نیم‌قرن گذشته در اکثریت کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه اتخاذ شد و به‌طور متوسط یک‌چهارم درآمد دولت را برای این اقتصادها تأمین کرده است (Desai & Hines, 2002). در واقع مالیات بر ارزش‌افزوده به‌عنوان یکی از مترقی‌ترین نظام‌های مالیاتی جهان هم‌اکنون به رایج‌ترین آن‌ها در جهان مبدل گشته که اجرای آن شفاف-سازی در مبادلات اقتصادی و اجتناب از پدیده اقتصاد زیرزمینی، کاهش فرار مالیاتی، جلوگیری از قاچاق کالا و مفساد اقتصادی، تشویق سرمایه‌گذاری یا بهبود شرایط اقتصادی، فضای کسب‌وکار و تولید و برقراری عدالت اقتصادی هر کشوری را به ارمغان می‌آورد (Gatawa et al. (2016); Kolahi & Noor, 2016)، (موسوی جهرمی و توتونچی ۱۳۹۵). از این‌رو انتظار می‌رود که مالیات بر ارزش‌افزوده بخش‌های مختلف یک اقتصاد را تحت تأثیر قرار دهد.

اما یکی از بخش‌هایی که بسیار مورد توجه است بخش خارجی اقتصاد است. تجارت از جمله مهم‌ترین فاکتورها در بخش خارجی اقتصاد محسوب می‌شود و از ارکان اصلی توسعه به حساب می‌آید. در اقتصاد امروز، کشورها ضرورت تقویت و توجه به تجارت را از اهداف اصلی خود در سیاست‌گذاری‌های تجاری می‌دانند؛ زیرا تجارت علاوه بر موتور محرک بخش تولیدی، سبب انتقال دانش و تعامل اقتصادی و فرهنگی است و در عصر جهانی‌شدن حائز اهمیت است. بدین منظور گام‌های مهمی در راستای رفع موانع تجاری در جهت پیوستن به سازمان تجارت جهانی و آزادسازی تجاری برداشته شده است. یکی از این گام‌ها کاهش مالیات‌های مستقیم تجاری و تعرفه‌های گمرکی بوده که سبب کاهش درآمدهای دولت از این منظر گردیده است؛ بنابراین تلاش شده است که با جایگزین کردن سایر مالیات‌های داخلی، از یک‌سو در جهت افزایش تجارت قدم برداشته شود و از سوی دیگر منابع درآمدی لازم از دست نرود. بسیاری از کشورها به

دلیل خصوصیات مطلوب مالیات بر ارزش افزوده به سمت استفاده از آن حرکت نموده‌اند. موضوعی که در این جا باید به آن پرداخت این است که آیا این حرکت توانسته است به بهبود وضعیت تجارت خارجی کمک نماید و یا این نوع از مالیات نیز به‌طور غیرمستقیم سبب محدودسازی تجارت می‌شود.

آثار و تبعات اجرای مالیات بر ارزش افزوده به‌شدت می‌تواند تحت تأثیر ساختار تجاری و نحوه‌ی اجرای آن در کشورها باشد. اگر مالیات بر ارزش افزوده بر کالا و خدماتی که در داخل یک کشور تولید می‌شود اعمال گردد، نظام مالیاتی مزبور مبتنی بر اصل مبدأ است. در این حالت واردات کالاها و خدمات خارج از دامنه شمولیت مالیات بر ارزش افزوده است. در مقابل، اگر مالیات بر ارزش افزوده بر کالا و خدماتی که در داخل یک کشور مصرف می‌شود وضع گردد، مالیات مبتنی بر اصل مقصد خواهد بود و در این حالت صادرات خارج از دامنه آن قرار خواهد گرفت (Ernst & Young, 2012). به این دلیل که اصابت مالیاتی در هر کدام از روش‌های ذکر شده می‌تواند متفاوت باشد، آثار آن نیز بر قیمت‌های نسبی و در نتیجه توسعه بخش‌های صادراتی و یا غیرصادراتی متفاوت خواهد بود.

نظریات اقتصادی و همچنین آزمون‌های تجربی محدودی نیز که در این رابطه انجام شده، نتیجه واحدی را ارائه ننموده‌اند. به‌عنوان مثال فلدشتاین و کورگمن<sup>۱</sup> (۱۹۹۰) فرضیه خنثی بودن مالیات بر ارزش افزوده را در نظر گرفته است. نتایج برخی از مطالعات تجربی مانند کین و سید (۲۰۰۵) نیز تأییدکننده این فرضیه در کشورهای OECD بوده است. درحالی‌که نتایج برخی دیگر از مطالعات همچون چاندرا و لانگ<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) و شارما<sup>۳</sup> (۲۰۲۰) نشان داده‌اند که مالیات بر ارزش افزوده اثر منفی بر تجارت داشته است؛ بنابراین با استناد به استفاده وسیع از این نوع مالیات در سطح جهانی و اختلاف نظری که پیرامون نحوه‌ی تأثیرگذاری آن بر حجم تجارت خارجی وجود دارد، این مقاله در نظر دارد تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر تجارت را به کمک روش داده‌های تابلویی<sup>۴</sup> در ۵۲ کشور شامل ۱۰ کشور صادرکننده نفت و ۴۲ کشور غیر صادرکننده نفت مورد بررسی قرار دهد. کشورهای صادرکننده نفت به دلیل اتکا بر درآمدهای

1. Fledstein & Krugman  
2. Chandra & Long  
3. Sharma  
4. Panel Data

نفتی، کمتر به برقراری یک نظام مالیاتی کارآمد توجه می‌کنند. از این رو عدالت مالیاتی، اجرای صحیح معافیت‌های مالیاتی و شفافیت اقتصادی کمتری دارند. از طرف دیگر بخش بزرگی از صادرات آن‌ها که نفت و مشتقات آن است کمتر تحت تأثیر این‌گونه سیاست‌ها قرار می‌گیرد. بدین جهت اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند در این کشورها نتایج متفاوتی را به دنبال داشته باشد. تاکنون مطالعه‌ای که این رابطه را در کشورهای صادرکننده نفت بررسی کرده باشد در دست نیست. بررسی این ارتباط در کشورهای مذکور نشان می‌دهد که وابستگی آن‌ها به درآمدهای نفتی به جای مالیات بر ارزش افزوده چه اثری بر این رابطه خواهد داشت. به همین سبب در این پژوهش با جداسازی کشورهای صادرکننده و غیر صادرکننده نفت، آثار این نوع از مالیات را بر تجارت در دو گروه موردنظر مورد مقایسه قرار می‌گیرد.

بر این اساس، بخش دوم این مقاله به ادبیات موضوع و مرور مطالعات تجربی در این زمینه پرداخته است. در بخش سوم الگوی مورد برآورد برای تجارت و صادرات ارائه می‌گردد. بخش چهارم به ارائه نتایج تجربی حاصل از برآورد الگو پرداخته و بخش پایانی به نتیجه‌گیری و ارائه نکات پیشنهادی اشاره داشته است.

## مروری بر ادبیات موضوع

### پیشینه نظری

در بسیاری از کشورها مهم‌ترین منبع تأمین درآمد دولت‌ها، از ناحیه وصول مالیات است. مرور زمان نشان داده است که کشورهای دنیا به این نتیجه رسیده‌اند که مالیات بر ارزش افزوده به دلیل خصوصیات مثبت آن نظیر انعطاف‌پذیری، خودکنترلی و نظیر آن، یک روش مناسب جهت نیل به تحقق برنامه‌های اقتصادی است و استفاده از آن برای اصلاح ساختار مالیاتی پیشنهاد شده است. از دیدگاه اقتصادی، ارزش افزوده مابه‌التفاوت ارزش ستانده (محصول) و ارزش داده (مواد اولیه) است. بر این اساس برآوردی از ارزش ایجادشده در بنگاه‌های اقتصادی در هر مرحله از فرآیند تولید و توزیع است. مالیات بر ارزش افزوده بر روی تفاوت میان هزینه خرید یک دارایی و قیمتی که می‌توان آن را به فروش رساند (مقدار ارزش اضافه‌شده به دارایی) وضع می‌گردد. به عبارت دیگر، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چندمرحله‌ای است که به‌عنوان درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از تولید کالا یا خدمت وضع

می‌شود (صامتی و همکاران، ۱۳۸۹). بنابراین با هر بار دست‌به‌دست شدن محصول تا رسیدن آن به دست مصرف‌کننده، به قیمت محصول اضافه‌شده و در نهایت توسط او پرداخت می‌شود. به‌طور کلی این مالیات به سه نوع مالیات بر ارزش افزوده درآمدی، تولیدی و مصرفی تقسیم می‌شود و با توجه به اهمیتی که در بهبود عملکرد سیستم مالیاتی و افزایش درآمد دولت دارد، سه روش تجمعی، تفریقی و صورت حساب اعتباری را برای محاسبه آن در نظر می‌گیرند.

مالیات ارزش افزوده به دلیل شمول بالای آن بر بخش‌های مختلف اقتصاد تأثیرگذار است. در این میان با توجه به انگیزه برخی از کشورها برای جایگزینی منابع درآمدی حاصل از این نوع مالیات به جای مالیات‌های مستقیم تجاری، اثرگذاری آن بر تجارت خارجی اهمیت زیادی را به خود اختصاص داده است. مالیات ارزش افزوده می‌تواند جهت و اندازه جریان‌های تجاری را تعیین کند و به‌طور بالقوه یک عنصر مهم در الگوهای تجاری بین کشورها باشد (Whalley, 2002). این مالیات بر مبنای دو اصل مبدأ یا مقصد تنظیم‌شده و به این ترتیب می‌تواند اثرات متفاوتی بر جریان‌های تجاری داشته باشد. بر اساس اصل مبدأ، تمام کالاها و خدماتی که در داخل یک کشور تولید می‌شوند مشمول مالیات شده و بر اساس اصل مقصد، مالیات بر تمام کالاها و خدماتی که در داخل یک کشور مصرف می‌گردند وضع می‌شود؛ بنابراین می‌توان این‌گونه استنباط کرد که تنظیم مالیات بر اساس اصل مبدأ، افزایش قیمت کالاهای تولید داخل و کاهش قیمت کالاهای وارداتی را در پی خواهد داشت و به این ترتیب با تضعیف قدرت رقابت کالاهای داخلی در مقابل کالاهای خارجی باعث کاهش صادرات و افزایش واردات می‌گردد. در حالی که در مالیات بر ارزش افزوده بر اساس اصل مقصد، کالاهای وارداتی با احتساب تمام هزینه‌های گمرکی و حمل و غیره مشمول مالیات بر ارزش افزوده شده و در عوض برای کالاهای صادراتی اعتبار مالیاتی در نظر گرفته می‌شود و مقرر داشته مالیات کالاهایی که قبلاً به هنگام فروش آن‌ها مالیات بر ارزش افزوده دریافت شده، هنگام خروج از کشور، مسترد می‌شود. در واقع صادرکنندگان محصولات داخلی با خرید کالا از بازار داخلی و خروج آن از کشور، ارزش کالاهای صادراتی را که قبلاً به‌عنوان مالیات بر ارزش افزوده پرداخته بودند، از دولت باز پس می‌گیرند. به این معنا که کالاهای صادراتی از پرداخت مالیات معاف می‌شوند؛ بنابراین، اتخاذ اصل

مقصد می‌تواند از طریق تغییر قیمت‌های نسبی به نفع کالاهای تولید داخل باعث افزایش انگیزه صادرات و کاهش واردات شود (فارابی، ۱۳۹۰).

با اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مسیر تهیه و توزیع کالاها شفاف شده و منافع دلان و قاچاقچیان به‌طور جدی به خطر خواهد افتاد؛ زیرا قانون مالیات بر ارزش‌افزوده به ضرر کسانی است که از شفافیت بازار گریزان‌اند و منافعشان در بهره‌برداری از شایعات، رانت‌های اطلاعاتی و قاچاق است؛ بنابراین حمایت از تولیدکنندگان داخلی، حذف مشاغل دلالی و واسطه‌گری و کار قاچاق همراه با آن تشویق سرمایه‌گذاری و صادرات را می‌توان از تأثیرات مثبت اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده بر تجارت عنوان کرد. به همین دلیل بسیاری از کشورهایی که به دنبال توسعه صادرات خود به‌منظور دستیابی به رشد اقتصادی بالاتر و یا به دنبال پیوستن به سازمان تجارت جهانی بوده‌اند، مالیات بر ارزش‌افزوده را روش مناسبی برای تأمین درآمدهای دولت در نظر گرفته‌اند؛ اما آنچه در عمل اتفاق افتاد با این نظریات همیشه به این شکل نیست و از بررسی مطالعات مختلف در این زمینه این‌گونه برمی‌آید که در مورد تأثیر مالیات بر ارزش‌افزوده اختلاف‌نظر وجود داشته و برخی این اثر را خنثی و برخی دیگر منفی می‌دانند.

فلدشتاین و کورگمن<sup>۱</sup> (۱۹۹۰) نشان می‌دهند که تحت شرایط متفاوت در اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده، می‌توان اثرات متفاوتی را برای آن لحاظ نمود. مالیات بر ارزش‌افزوده حداقل به دو دلیل به‌صورت ذاتی بر تجارت بی‌تأثیر نخواهد بود. اول اینکه مالیات بر ارزش‌افزوده یک جایگزین برای سایر مالیات‌ها به‌خصوص مالیات بر درآمد است و از آنجایی که یک مالیات بر درآمد در تجارت بی‌تأثیر نیست، در نتیجه این جایگزینی اثرات مالیات بر درآمد را در پی خواهد داشت. دوم اینکه اگر مالیات بر ارزش‌افزوده به شکل ایده آل آن باشد، یعنی بر تمام کالاها و خدمات با نرخ یکسان وضع شود، اثری در تخصیص منابع بین بخش‌های تجاری و غیرتجاری نخواهد داشت؛ اما مسائل مربوط به توزیع درآمد و یا حمایت‌هایی که لازم است در مواردی از مصرف‌کنندگان صورت پذیرد و همچنین مشکلات اجرایی آن به‌ناچار منتج به اعمال نرخ‌های مالیاتی مختلف در صنایع می‌شود. در عمل معمولاً کشورها گرایش به اعمال نرخ‌های سنگین‌تری بر بخش‌های تجاری نسبت به غیرتجاری داشته و بنابراین تمایل به انتقال

1. Fledestein & Krugman

منابع از بخش کالاهای تجاری به بخش غیرتجاری ایجاد می‌گردد. همین مسئله منجر به کوچک‌تر شدن بخش تجاری در کشورهای استفاده‌کننده از این مالیات می‌شود؛ بنابراین به نظر می‌رسد این دیدگاه که مالیات بر ارزش افزوده الزاماً به افزایش توان رقابت بین‌المللی می‌انجامد در همه شرایط نمی‌تواند صحیح باشد. مسئله دیگری که می‌تواند مانع از آثار مثبت مالیات ارزش افزوده بر تجارت شود، مسئله مدیریت برگشت تخفیفات صادراتی به صادرکنندگان است که به دلیل مسائلی همچون ساختار مدیریتی ضعیف، زمان بر بودن عمل شناسایی و برگشت کلیه مالیات-های پرداخت شده در مراحل تولید، این کار با تأخیر صورت گرفته و منجر به ایجاد یک رابطه منفی بین مالیات بر ارزش افزوده و تجارت می‌شود (Desai & Hines, 2002).

به این ترتیب در این مقاله با استفاده از حداکثر داده‌های در دسترس، تلاش می‌شود اثر مالیات بر ارزش افزوده بر تجارت در منتخب کشورهای جهان مورد ارزیابی و این نظریات به‌طور تجربی مورد آزمون قرار گیرد. از طرف دیگر همان‌طور که گفته شد این اثر می‌تواند بسته به ساختار تجاری، قوانین و نظام مالیاتی در کشورها متفاوت باشد. بدین سبب با تفکیک کشورها به دو گروه صادرکننده و غیر صادرکننده نفت ارتباط موجود مجدداً بررسی شده و مورد مقایسه قرار می‌گیرد.

#### مروری بر مطالعات انجام شده

مطالعات متعددی پیرامون آثار مالیات بر ارزش افزوده بر سایر بخش‌های اقتصادی صورت گرفته است، به‌عنوان مثال مطالعات شوآنگ لین<sup>۱</sup> (۲۰۰۸)، کین و لاک وود<sup>۲</sup> (۲۰۱۰)، یوفیر<sup>۳</sup> (۲۰۱۴)، هاجداچوا و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۵)، علیزاده و مطلبی (۲۰۱۶)، گاتاوا و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۶)، کلاهی و نور<sup>۶</sup> (۲۰۱۶)، فارابی (۱۳۹۰)، غلامی (۱۳۹۳)، خریدار و همکاران (۱۳۹۳)، ضیائی بیگدلی و همکاران (۱۳۹۴) و چهرقانی و زراءنژاد (۱۳۹۸) به بررسی آثار مالیات بر ارزش افزوده بر سایر متغیرهای اقتصادی پرداخته‌اند؛

1. Shuanglin
2. Keen & Lockwood
3. Ufier
4. Hajdúchová et al.
5. Gatawa et al.
6. Kolahi & Noor

اما تعداد اندکی از مطالعات به بررسی ارتباط بین مالیات بر ارزش افزوده و تجارت پرداخته‌اند که اغلب آن‌ها صرفاً به بررسی نظری موضوع پرداخته و آزمون تجربی این نظریات بسیار محدود است. لذا در ادامه به بررسی مطالعات نزدیک با موضوع این مقاله پرداخته می‌شود.

مطالعه فلدشتاین و کروگمن<sup>۱</sup> (۱۹۹۰) را می‌توان از پیشگامان این موضوع دانست. ایشان در مطالعه‌ای، با کمک روابط ریاضی، به بررسی رابطه مالیات بر ارزش افزوده و تجارت بین‌الملل پرداخته‌اند. یافته‌های آنان نشان می‌دهد اگر مالیات بر ارزش افزوده به شکل یک مالیات ایدئال اعمال شود- یعنی بر تمام کالاها و خدمات با یک نرخ یکسان اعمال شود- به دلیل تعدیل نرخ مبادلات با قیمت‌های داخلی هیچ اثری بر صادرات و واردات نخواهد داشت اما اگر این مالیات به شکل جایگزینی برای مالیات بر درآمد در نظر گرفته شود، در کوتاه‌مدت کاهش آن منجر به افزایش تجارت شده ولی در بلندمدت باعث کاهش بخش تجاری می‌شود.

کین و سید<sup>۲</sup> (۲۰۰۶)، در مقاله خود با عنوان "مالیات داخلی و تجارت بین‌المللی"، به کمک روش خود رگرسیون تابلویی برای کشورهای OECD، به بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر شرکت‌ها بر خالص صادرات طی دوره ۳۵ ساله از ۲۰۰۳-۱۹۶۷ پرداخته‌اند. یافته‌های آنان نشان داده است که مالیات بر ارزش افزوده چه در کوتاه‌مدت و چه در بلندمدت تأثیر معناداری بر خالص صادرات ندارد؛ بنابراین نتایج این مطالعه تأییدکننده فرضیه خنثی بودن مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با تجارت است.

نیکلسون<sup>۳</sup> (۲۰۱۰)، در مطالعه‌ای پیامدهای وضع مالیات بر ارزش افزوده را در سایر کشورها بر تجارت دوجانبه ایالت متحده بررسی کرده است. وی با استفاده از داده‌های ۲۹ صنعت در ۱۲ سال و ۱۴۶ کشور در چارچوب الگوی جاذبه نشان می‌دهد که اجرای سیاست مالیات بر ارزش افزوده (به صورت یک متغیر دامی) در کشورهای طرف تجاری با آمریکا، کاهنده صادرات و واردات بوده است.

---

1. Fledestein and Krugman  
2. Keen & Syed  
3. Nicholson



چاندر و لانگ<sup>۱</sup> (۲۰۱۳)، در مقاله خود با عنوان "بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده و عملکرد صادراتی در چین" با استفاده از داده‌های پانل برای بنگاه‌های کشور چین طی دوره ۲۰۰۶-۲۰۰۰ بررسی کردند که یک مالیات بر ارزش افزوده بدون تخفیف کامل صادراتی برای صادرات کشور مضر بوده و قائل شدن تخفیفات مالیاتی برای صادرات تا حد زیادی از اثرات منفی آن کاسته و صادرات را افزایش می‌دهد. همچنین نتیجه گرفتند که اتخاذ مالیات بر ارزش افزوده همراه با بازپرداخت ناقص این مالیات به صادرکنندگان کاهش صادرات را در پی خواهد داشت.

شارما<sup>۲</sup> (۲۰۲۰) در مقاله‌ای فرضیه خنثی بودن اثر مالیات بر ارزش افزوده بر تجارت را مورد ارزیابی قرار داده است. وی از داده‌های صنایع مختلف در ۱۰۰ کشور در دوره ۱۹۶۲-۲۰۱۵ استفاده نموده و برای در نظر گرفتن اثر مالیات بر ارزش افزوده از یک متغیر مجازی مربوط به اجرا و یا عدم اجرای این سیاست استفاده کرده است. همچنین با در نظر گرفتن اثر تعاملی این متغیر با اندازه کشش‌پذیری صنعت نسبت به عوامل تولید واسطه‌ای، نشان می‌دهد که اثر منفی مالیات ارزش افزوده بر صادرات صنایعی که بیشتر به کالاهای واسطه‌ای وابسته‌اند، بزرگ‌تر است.

صامتی و همکاران (۱۳۸۹)، در مطالعه‌ای تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر خالص صادرات در ایران و دیگر کشورهای آسیایی طی دوره ۲۰۰۸-۱۹۸۵ را با استفاده از یک الگوی نظری-تجربی به روش گشتاورهای تعمیم‌یافته مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان می‌داد که مالیات ارزش افزوده در کوتاه‌مدت دارای اثر منفی و معنی‌دار بر خالص صادرات کشورهای آسیایی و در بلندمدت خنثی است.

حیدری و ارسلان بد (۱۳۹۴)، در مطالعه‌ای با استفاده از یک الگو جاذبه و تجربی به بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر حجم تجارت دوجانبه ایران پرداخته و بر اساس آزمون هاسمن از روش اثرات تصادفی برای برآورد الگو استفاده شده است. در پایان یافته‌های حاصل از برآورد و تخمین الگو، وجود یک رابطه منفی بین این دو متغیر را در ایران تأیید کرده است.

بررسی مطالعات موجود در این حوزه نشان می‌دهد که تعداد انگشت‌شماری به بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر تجارت پرداخته‌اند و آزمون این اثر به صورت تجربی کمتر

1. Chandra & Long  
2. Sharma

مورد توجه قرار گرفته است. در ایران نیز تنها دو مطالعه صامتی و همکاران (۱۳۸۹) و حیدری و ارسلان بد (۱۳۹۴) در زمینه آثار مالیات بر ارزش افزوده بر تجارت، توسط محققین یافت شده است<sup>۱</sup> که در اولی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر خالص صادرات در کشورهای آسیایی بررسی شده و مقایسه‌ای بین مالیات ارزش افزوده و مالیات بر شرکت‌ها صورت گرفته است و در مطالعه دوم اثر آن بر تجارت دوجانبه ایران در چهارچوب الگوی جاذبه مورد بررسی قرار گرفته است. از این رو مطالعه تجربی بسیار کمی در این حوزه به خصوص در ایران انجام شده است.

در این مقاله ضمن بررسی جامع ارتباط مورد نظر با استفاده از حداکثر داده‌های موجود، با تفکیک کشورها به صادرکننده نفت و غیرصادرکننده نفت تفاوت این اثر در این دو گروه از کشورها مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. چون کشورهای صادرکننده نفت به دلیل وابستگی به درآمدهای نفتی و همچنین سهم بیشتر نفت از صادرات آن‌ها می‌تواند اثرپذیری متفاوتی را از اجرای سیاست مالیات بر ارزش افزوده داشته باشند. به همین جهت تفکیک کشورهای صادرکننده نفت و بررسی این اثر در کشورهای مذکور به صورت مجزا می‌تواند نتایج دقیق‌تری از ارتباط مورد نظر را ارائه نماید.

### معرفی الگو و شرح متغیرها

با توجه به مطالبی که در بخش‌های قبل مطرح شد، هدف از این تحقیق بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر تجارت است. بدین منظور از دو الگوی مجزا برای ارزیابی تأثیر این متغیر بر تجارت و همچنین بر صادرات استفاده می‌شود. در الگوی اول حجم تجارت (مجموع صادرات و واردات به صورت درصدی از GDP) تابعی از مالیات بر ارزش افزوده و سایر متغیرهای توضیحی و در الگوی دوم صادرات (به صورت درصدی از GDP) تابعی از آن‌ها در نظر گرفته می‌شود. بدین ترتیب دو معادله به صورت زیر مورد برآورد قرار می‌گیرد:

$$T_{it} = \alpha + \beta VAT_{it} + \theta Z_{it} + u_{it} \quad (1)$$

$$X_{it} = \alpha' + \beta' VAT_{it} + \theta' Z_{it} + u_{it} \quad (2)$$

۱. مطالعات دیگری در زمینه آثار سایر انواع مالیات بر تجارت و یا اجزای آن وجود دارد که در حوزه این موضوع نمی‌گنجد.

در این معادلات  $T$  مجموع صادرات و واردات نسبت به  $GDP$  به قیمت ثابت،  $X$  صادرات به تولید ناخالص داخلی به قیمت ثابت،  $VAT$  مالیات بر ارزش افزوده به صورت درصدی از ارزش افزوده است. دیسای و هاینز (۲۰۰۵) اشاره می‌کنند که به دلیل عدم دسترسی به نرخ مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های متمادی برای کشورهای مختلف، اغلب مطالعات از یک متغیر دامی مبنی بر اجرا یا عدم اجرای سیاست مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان جایگزین استفاده کرده‌اند؛ اما کین و سید (۲۰۰۶) بیان می‌کنند که در نظر گرفتن متغیر دامی برای این سیاست نمی‌تواند اثرات آن را به‌درستی در الگو ارزیابی کند، چراکه میزان استفاده از این نوع مالیات می‌تواند در کشورها متفاوت باشد؛ بنابراین در نظر گرفتن نرخ مالیات بر ارزش افزوده از نظر آن‌ها برآورد صحیح‌تری از اثرات اجرای این سیاست را ارائه می‌کند.

$Z$  بردار سایر متغیرهای توضیحی شامل نرخ ارز حقیقی مؤثر ( $R$ )، هزینه‌های مصرفی دولت به قیمت ثابت ( $GC$ ) و تشکیل سرمایه به قیمت ثابت ( $GF$ ) (هر دو به صورت درصدی از  $GDP$ ) در نظر گرفته شده‌اند. با بررسی مطالعات نظری و تجربی موجود در زمینه تجارت، درمی‌یابیم که علاوه بر مالیات بر ارزش افزوده، این متغیرها نیز می‌توانند توضیح‌دهنده تجارت باشند<sup>۱</sup>.

یکی از این متغیرها، مخارج دولت است. می‌توان گفت که مخارج دولت از دو کانال مستقیم و غیرمستقیم بر تراز تجاری اثر می‌گذارد. کانال مستقیم؛ به این صورت که با افزایش مخارج دولتی واردات افزایش می‌یابد. کانال غیرمستقیم، بدین دلیل که با افزایش مخارج دولتی به‌عنوان سیاست مالی انبساطی در صورت وجود اثر حمایتی بر تقاضای بخش خصوصی همراه با تقاضای بخش عمومی افزایش یافته و موجبات افزایش تقاضای کل را فراهم می‌کند و از این طریق واردات از دو مکانیسم، افزایش یافته و موجب کسری در تراز تجاری می‌شود. از سوی دیگر افزایش مخارج دولتی و سهم دولت در اقتصاد کارایی اقتصادی را کاهش می‌دهد و در نتیجه بر صادرات اثر منفی دارد.

۱. اصل "قَلت متغیرهای توضیحی" حکم می‌کند که یک الگو تا حد امکان ساده در نظر گرفته شود. بر این اساس عمده‌ترین متغیرهای توضیحی به منظور جلوگیری از خطای تورش در الگو وارد شده اند، هرچند عوامل متعدد و گسترده‌ای وجود دارد که می‌تواند بر تجارت مؤثر باشد.

متغیر توضیحی بعدی، تشکیل سرمایه ثابت است. افزایش سرمایه ثابت باعث افزایش ظرفیت‌های تولیدی به‌ویژه تولید کالاهای صادراتی می‌گردد و در زمینه برقراری پیوند و ارتباط با اقتصاد بین‌المللی از طریق توسعه بازارهای صادراتی به کشور میزبان کمک می‌کند. به‌عبارت‌دیگر برای صادرات بیشتر نیاز به تولید بالا داریم و برای رسیدن به توان بالای تولیدی به سرمایه‌گذاری و تشکیل سرمایه نیازمندیم (اکبری و کریمی، ۱۳۷۹).

نرخ ارز متغیر دیگری است که بیش از سایر متغیرها با بخش خارجی اقتصاد ارتباط مستقیم و تنگاتنگ دارد و در تعیین قیمت نسبی صادرات و واردات مؤثر می‌باشد. کاهش ارزش پول داخلی، موجب ارزان‌تر شدن کالاهای داخلی برای خریداران خارجی می‌شود و قدرت رقابتی کالاها در بازارهای جهانی افزایش خواهد یافت، از سوی دیگر کالاهای وارداتی برای مصرف‌کنندگان داخلی نسبت به کالاهای داخلی گران‌تر خواهد شد. در این شرایط، میزان واردات کاهش و صادرات افزایش می‌یابد. در نتیجه تراز تجاری کشور بهبود خواهد یافت. حال اگر به دلیل کاهش ارزش پول داخلی، قیمت‌ها نیز افزایش یابد، قدرت رقابتی کالاهای صادراتی کشور تغییر نمی‌یابد. در این صورت مصرف‌کنندگان، تولیدات داخلی را با کالاهای وارداتی جایگزین می‌نمایند و درآمد و تراز تجاری تغییرات محسوسی نخواهد داشت (اکبری و کریمی، ۱۳۷۹) به‌همین دلیل استفاده از نرخ ارز حقیقی مؤثر می‌تواند مناسب‌تر از مقادیر اسمی آن باشد، چراکه برآیند این تغییرات را در یک متغیر ارائه نموده و شاخص بهتری برای ارزیابی قدرت رقابت‌پذیری بین‌المللی است.

داده‌های مورد نیاز برای برآورد الگوی مورد استفاده در این پژوهش مربوط به ۵۲ کشور شامل ۱۰ کشور صادرکننده نفت و ۴۲ کشور غیر صادرکننده نفت برای دوره زمانی ۲۰۱۵-۲۰۰۰ است که به دلیل محدودیت در دسترسی به داده‌ها، به‌خصوص داده‌های مربوط به مالیات بر ارزش افزوده، به این شکل انتخاب شده‌اند. آمارهای مورد نیاز از نماگرهای بانک جهانی (WDI)<sup>۱</sup> استخراج شده است.

## نتایج تجربی

### خواص آماری داده‌ها

پیش از آن که به بررسی ارتباط بین متغیرها پرداخته شود، درجه مانایی متغیرها شناسایی شده است. بدین منظور از آزمون لوین، لین و چو<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) استفاده می‌شود. نتایج این آزمون نشان می‌دهد که کلیه متغیرها در سطح مانا نبوده اما با یکبار تفاضل‌گیری مانا می‌شوند. به عبارت دیگر، متغیرهای ذکر شده انباشته از مرتبه اول I(1) هستند. یافته‌های این آزمون در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱: نتایج آزمون مانایی متغیرها

نتیجه	مقدار آماره تفاضل مرتبه اول	مقدار آماره سطح متغیر	متغیر
I(1)	-۱۰/۴۸۴***	-۱/۵۵۴	T
I(1)	-۶/۸۰۴***	-۰/۷۳۰	X
I(1)	-۹/۰۰۵***	-۱/۲۳۲	VAT
I(1)	-۱۴/۴۳۶***	-۱/۹۳۷	GC
I(1)	-۱۰/۷۴۱***	-۱/۲۶۴	GF
I(1)	-۸/۵۵۳***	-۰/۹۷۵	R
*** معناداری در سطح ۹۹ درصد			

مأخذ: یافته‌های پژوهش

تخمین الگوی رگرسیون با استفاده از متغیرهای نامانا ممکن است منجر به رگرسیون کاذب شود و استناد به نتایج چنین الگویی می‌تواند گمراه‌کننده باشد اما با وجود نامانا بودن متغیرها، ممکن است یک ترکیب خطی از این متغیرها مانا و بدون روند باشد. با استفاده از تجزیه و تحلیل هم‌جمعی این روابط بلندمدت کشف می‌شوند. لذا برای تحلیل هم‌جمعی بین متغیرهای الگو می‌توان از آزمون هم‌جمعی پدرونی<sup>۲</sup> استفاده کرد. در این آزمون مانا بودن جملات خطا (پسماند) با استفاده از آزمون ADF و PP

1. Levin, Lin and Chu  
2. Pedroni

با فرضیه صفر مبتنی بر وجود ریشه واحد در باقی‌مانده‌ها، مورد بررسی قرار می‌گیرد. نتایج این آزمون در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲: نتایج آزمون هم‌جمعی پدرونی

آماره آزمون برای الگوی (۲)	آماره آزمون برای الگوی (۱)		
-۱۲/۲۵ (۰/۰۰۰)	-۸/۳۲ (۰/۰۰۰)	PP	درون-گروهی
-۵/۸۱ (۰/۰۰۰)	-۵/۲۱ (۰/۰۰۰)	ADF	
-۱۸/۳۸ (۰/۰۰۰)	-۱۴/۳۴ (۰/۰۰۰)	PP	برون-گروهی
-۳/۶۴ (۰/۰۰۰)	-۳/۵۲ (۰/۰۰۰)	ADF	

اعداد داخل پرانتز مقادیر p-value را نشان می‌دهند.

مأخذ: یافته‌های پژوهش

نتایج آزمون هم‌جمعی پدرونی بیانگر این است فرضیه صفر آزمون مبنی بر عدم هم‌جمعی متغیرها رد شده و متغیرها در بلندمدت هم‌جمع‌اند. پس از اطمینان از وجود رابطه بلندمدت الگوی مورد نظر می‌تواند تخمین زده شود.

#### آزمون F و هاسمن

الگوی پانل می‌تواند به صورت داده‌های تلفیقی<sup>۱</sup>، با اثرات ثابت و یا با اثرات تصادفی، مورد تخمین قرار گیرد. بنابراین در تخمین الگوی داده‌های پانل، ابتدا باید یکی از حالات فوق را انتخاب نماییم. بدین منظور ابتدا با استفاده از آزمون F ارائه‌شده توسط براش و پاگان<sup>۲</sup> (۱۹۸۰)، اضافه کردن اثرات ثابت را به الگوی داده‌های تلفیقی، مورد آزمون قرار می‌دهیم. فرضیه صفر در این آزمون، عدم وجود اثرات ثابت یا تصادفی است. سپس در صورت رد فرضیه صفر در این آزمون برای آن که بتوان بین الگوهای

1. Pooled Data  
2. Breusch and Pagan

اثرات ثابت<sup>۱</sup> و اثرات تصادفی<sup>۲</sup>، انتخاب نمود، از آزمون هاسمن<sup>۳</sup> استفاده می‌شود (Baltagi, 2005). فرضیه صفر این آزمون تصادفی بودن عرض از مبدأها در الگوی برآورد شده است (شیرین بخش ماسوله و صلوی تبار، ۱۳۹۵). نتایج این دو آزمون در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول ۳: نتایج آزمون F و هاسمن

نوع آزمون	الگوی (۱)	الگوی (۲)
F	۲۷۳/۷۲ (۰/۰۰۰)	۲۸۲/۰۸ (۰/۰۰۰)
هاسمن	۱۲/۱۳ (۰/۰۱۶)	۱۰/۲۰ (۰/۰۳۷)

اعداد داخل پرانتز مقادیر p-value را نشان می‌دهند.  
مأخذ: یافته‌های پژوهش

بر اساس جدول فوق، نتایج آزمون F بیانگر رد فرضیه صفر و وجود ناهمگنی مقاطع است و در واقع بیانگر مناسب بودن روش داده‌های تابلویی برای برآورد الگوها است. نتایج آزمون هاسمن نیز که فرضیه صفر این آزمون مبتنی بر تصادفی بودن عرض از مبدأها در برآورد است، نشان‌دهنده رد فرضیه صفر و در نتیجه تأیید وجود اثرات ثابت برای برآورد الگو است.

#### نتایج برآورد الگوها

#### نتایج برآورد برای کل نمونه

اکنون با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون F و هاسمن، به ارائه نتایج حاصل از برآورد دو الگوی موردنظر با استفاده از روش پانل با اثرات ثابت در گروه کشورهای منتخب می‌پردازیم.

1. Fixed Effects Model
2. Random Effects Model
3. Huasman Test

جدول ۴: نتایج تخمین الگوها

متغیر توضیحی	الگوی (۱)	الگوی (۲)
عرض از مبدأ	۱/۱۰۳*** (۴۷/۸۴)	۰/۷۷۷*** (۳۳/۰۹)
مالیات بر ارزش افزوده	-۰/۰۰۶*** (-۴/۴۵)	-۰/۰۰۲*** (-۳/۲۲)
مخارج دولت	-۱/۴۳۳*** (-۱۳/۰۱)	-۱/۱۸۰*** (-۱۰/۷۹)
تشکیل سرمایه ثابت	۰/۳۹۱*** (۴/۴۹)	-۰/۴۹۱*** (-۱۰/۹۶)
نرخ ارز حقیقی	۰/۰۰۱*** (۵/۰۱)	۰/۰۰۰۶*** (۵/۸۲)
F F Prob R <sup>2</sup>	۳۸۴/۳۱ ۰/۰۰۰ ۰/۹۶	۳۷۲/۸۵ ۰/۰۰۰ ۰/۹۶
*** معنی داری ضریب در سطح ۹۹ درصد، ** معنی داری ضریب در سطح ۹۵ درصد و * معنی داری ضریب در سطح ۹۰ درصد است. اعداد داخل پرانتز آماره t را نشان می‌دهد.		

مأخذ: یافته‌های پژوهش

نتایج برآورد الگوها نشان‌دهنده این است که در هر دو الگو ضرایب متغیرهای مستقل، از لحاظ آماری معنادار بوده و آماره F معناداری کل رگرسیون را تأیید می‌کند. از سوی دیگر R<sup>2</sup> بیان می‌کند که ۹۶ درصد تغییرات در متغیر وابسته از طریق متغیرهای مستقل الگو قابل توضیح است.

همان‌طور که مشاهده می‌شود منفی بودن ضریب مالیات بر ارزش افزوده در برآورد دو الگوی مورد نظر نشان از کاهش میزان تجارت و صادرات به ازای افزایش در مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مورد بررسی است. دیسای و هاینز (۲۰۰۲) نیز در مطالعه خود به این نتیجه دست‌یافته‌اند و بیان می‌کنند که چون کشورها در عمل دریافته‌اند که قادرند بیشتر مالیات را بر بخش تجاری خود وضع کنند، در نتیجه در کشورهایی که از مالیات بر ارزش افزوده استفاده می‌کنند این مسئله منجر به انتقال تولید از بخش‌های تجاری به بخش‌های غیرتجاری شده و باعث می‌شود که این کشورها بخش



تجاری و از جمله صادرات کوچک تری داشته باشند. به عنوان مثال بسیاری از بخش های خدماتی و یا ساختمان سازی از مالیات بر ارزش افزوده معاف می شوند. در نتیجه قیمت کالاهای تجاری نسبت به غیر تجاری افزایش یافته و منجر به جایگزینی آن ها به جای کالاهای تجاری شده و در نهایت تولید کالاهای تجاری و صادراتی کاهش می یابد. همچنین فلدشتاین و گروگمن (۱۹۹۰) نیز بر این دلیل صحنه گذارده و بیان می کنند که در اجرای سیاست مالیات بر ارزش افزوده چون در عمل تعدد نرخ های مالیاتی وجود و کشورها تمایل به اعمال مالیات سنگین تری بر بخش های تجاری دارند و این امر منجر به رشد بیشتر تولیدات غیر تجاری و کاهش تولیدات تجاری در اقتصاد می شود.

همچنین منفی بودن ضریب نسبت مخارج دولت در هر دو الگو نشان از آن است که با یک واحد افزایش در نسبت مخارج دولت، تجارت و صادرات کاهش می یابد. علت این اثر منفی را می توان این گونه بیان کرد که افزایش مخارج دولت در اقتصاد سبب افزایش تقاضا و واردات شده که این مسئله منجر به کسری تراز تجاری خواهد شد. از طرف دیگر بزرگ شدن سهم دولت باعث کاهش کارآیی در اقتصاد شده و این مسئله کاهش رقابت پذیری تولید و صادرات را به دنبال خواهد داشت.

مثبت بودن ضریب تشکیل سرمایه ثابت در الگوی اول به معنی ارتباط مستقیم این متغیر با تجارت و منفی بودن آن در الگوی دوم به معنای اثر منفی آن بر صادرات است. تفاوت الگوی اول و دوم در وجود واردات می باشد. نتایج به دست آمده گویای این مطلب است که تشکیل سرمایه ثابت توانسته تجارت را افزایش دهد در حالی که نتوانسته منجر به بهبود صادرات شود. از این رو به نظر می رسد منجر به افزایش واردات شده است.

مثبت بودن ضریب نرخ ارز در هر دو الگو یعنی با یک واحد افزایش در نرخ ارز تجارت و صادرات افزایش پیدا خواهند کرد. کاهش ارزش پول ملی، موجب ارزان تر شدن کالاهای داخلی برای خریداران خارجی می شود و قدرت رقابتی کالاها در بازارهای جهانی افزایش خواهد یافت. از سوی دیگر کالاهای وارداتی برای مصرف کنندگان داخلی نسبت به کالاهای داخلی گران تر خواهد شد. در این شرایط، میزان واردات کاهش و تولید کالاهای داخلی افزایش می یابد. در نتیجه میزان تجارت و صادرات افزایش می یابد.

### نتایج برآورد در کشورهای صادرکننده و غیر صادرکننده نفت

در تصریح الگوهای رگرسیونی فرض اولیه بر این است که ضرایب و نتایج برای تمامی مشاهدات یکسان است؛ اما این امکان وجود دارد که ضرایب حاصله برای زیر گروهی از کشورها نسبت به ضرایب حاصله از کل کشورها متفاوت باشد. برای بررسی وجود تفاوت در نتایج برآورد شده برای دو گروه کشورهای صادرکننده و غیر صادرکننده نفت، از آزمون چاو<sup>۱</sup> جهت بررسی تفاوت در ضرایب استفاده می‌شود. فرضیه صفر در این آزمون برابری ضرایب الگوها در هر دو گروه کشورها است. در صورت رد فرضیه صفر مبنی بر برابری ضرایب می‌توان نتیجه گرفت که این جداسازی معنادار بوده و به تغییر در ضرایب در دو گروه مورد نظر از نظر آماری معنادار بوده است. آماره  $F$  مربوط به آزمون برابری ضرایب به صورت زیر تعریف می‌شود (بالتاگی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵).

$$F = \frac{\frac{RSS_r - RSS_u}{r}}{\frac{RSS_u}{NT - 2(k+1)}}$$

r: تعداد محدودیت‌ها (ضرایب موردنظر)

k: تعداد کل ضرایب

NT: تعداد کل مشاهدات (T: تعداد دوره‌ها و N: تعداد کشورها)

$RSS_r$ : مجموع مربعات خطا در تخمین کل

$RSS_u$ : مجموع مربعات خطا در تخمین دو زیر گروه به‌طور مجزا

جدول ۵: آزمون تفاوت ضرایب در دو گروه

مقدار بحرانی در سطح ۹۵ درصد	آماره آزمون	آزمون
۰/۰۰۴	۴/۲۵۴	F(1,820)

مأخذ: یافته‌های پژوهش

با توجه به اینکه آماره  $F$  به‌دست‌آمده از این آزمون بزرگ‌تر از  $F$  جدول برای درجه آزادی مورد نظر بوده و خارج از ناحیه بحرانی قرار می‌گیرد، فرضیه برابری ضرایب در

1. Chow Test
2. Baltagi

دو زیر گروه پذیرفته نمی‌شود و می‌توان نمونه را به دو گروه مورد نظر تفکیک نمود؛ بنابراین نمونه موجود به دو زیرگروه کشورهای صادرکننده نفت شامل ۱۰ کشور و غیر صادرکننده نفت شامل ۴۲ کشور تفکیک شده و برای هر کدام دو الگوی تجارت و صادرات به‌طور مجزا برآورد می‌گردد. در جدول (۶) نتایج تخمین برای کشورهای صادرکننده نفت و جدول (۷) برای کشورهای غیر صادرکننده نفت ارائه شده است.

جدول ۶: نتایج تخمین الگوها: گروه کشورهای صادرکننده نفت

متغیر توضیحی	الگوی (۱)	الگوی (۲)
عرض از مبدأ	۱/۷۶۰*** (۳۴/۸۳)	۰/۸۹۹*** (۲۵/۹۵)
مالیات بر ارزش افزوده	-۰/۰۳۷*** (-۱۵/۱۱)	-۰/۰۰۵** (-۲/۳۴)
مخارج دولت	-۱/۲۸۱*** (-۱۰/۹۹)	-۰/۹۴۳*** (-۸/۸۰)
تشکیل سرمایه ثابت	-۱/۰۷۷۹*** (-۱۴/۲۴)	-۱/۱۵۴*** (-۸/۵۳)
نرخ ارز حقیقی	۰/۰۰۰۱* (۱/۸۷)	۰/۰۰۰۳** (۲/۳۸)
F F Prob R <sup>2</sup>	۴۰۹۲/۰۲ ۰/۰۰۰ ۰/۹۹	۷۳۵/۶۹ ۰/۰۰۰ ۰/۹۸

\*\*\* معنی‌داری ضریب در سطح ۹۹ درصد، \*\* معنی‌داری ضریب در سطح ۹۵ درصد و \* معنی‌داری ضریب در سطح ۹۰ درصد است. اعداد داخل پرانتز آماره t را نشان می‌دهد.

مأخذ: یافته‌های پژوهش

جدول ۷: نتایج تخمین الگوها: گروه کشورهای غیر صادرکننده نفت

متغیر توضیحی	الگوی (۱)	الگوی (۲)
عرض از مبدأ	۱/۰۱۹۴*** (۲۱/۶۳)	۰/۸۳۹*** (۲۹/۹۶)
مالیات بر ارزش افزوده	-۰/۰۰۷*** (-۴/۰۷)	-۰/۰۰۳*** (-۳/۲۶)

مخارج دولت	-۲/۱۰۱*** (-۹/۲۰)	-۰/۵۳۵*** (-۱۰/۲۵)
تشکیل سرمایه ثابت	۰/۲۸۴** (۲/۸۳)	-۱/۵۳۳*** (-۱۴/۱۵)
نرخ ارز حقیقی	۰/۰۰۲*** (۷/۱۲)	۰/۰۰۰۸*** (۶/۰۳)
F F Prob R <sup>2</sup>	۲۴۶/۵۱ ۰/۰۰۰ ۰/۹۴	۲۴۶/۵۹ ۰/۰۰۰ ۰/۹۴
*** معنی داری ضریب در سطح ۹۹ درصد، ** معنی داری ضریب در سطح ۹۵ درصد و * معنی داری ضریب در سطح ۹۰ درصد است. اعداد داخل پرانتز آماره t را نشان می‌دهد.		

مأخذ: یافته‌های پژوهش

با توجه به جداول فوق در هر دو گروه، ضرایب در سطوح قابل قبول معنادار بوده و الگوها نیز از نظر آماری معنادارند. ضرایب هر دو الگو به جز ضریب تشکیل سرمایه ثابت در کشورهای صادرکننده نفت مشابه با تخمین الگو با استفاده از کل داده‌هاست. ضریب منفی مالیات بر ارزش افزوده در هر دو گروه از کشورها و همچنین در هر دو الگوی تجارت و صادرات نشان می‌دهد که مشابه با آنچه برای کل نمونه گفته شد افزایش در مالیات بر ارزش افزوده منجر به کاهش میزان تجارت و صادرات می‌شود. با مقایسه ضرایب مربوط به مالیات بر ارزش افزوده در دو گروه کشورها ملاحظه می‌گردد که اگرچه اثر مالیات بر ارزش افزوده بر تجارت و صادرات در هر دو گروه از کشورهای مورد مطالعه منفی بوده، اما قدر مطلق این تأثیر منفی در کشورهای صادرکننده نفت بزرگ‌تر است. این مسئله می‌تواند به دلیل ساختار متمرکز تجاری حاکم در این کشورها و همچنین نظام مالیاتی آن‌ها باشد. کشورهای صادرکننده نفت به دلیل اتکا بر درآمدهای نفتی، کمتر به برقراری یک نظام مالیاتی کارآمد توجه می‌کنند. در این کشورها به دلیل ضعف سازمان‌دهی و سیستم‌های اجرایی مالیاتی، بسیاری از زنجیره‌های تولید به‌درستی شناسایی نشده‌اند و این امر عدالت مالیاتی، اجرای صحیح معافیت‌های مالیاتی و شفافیت اقتصادی را خدشه‌دار می‌کند و بسیاری از واحدهای تولیدی کارآمد را از چرخه تولید خارج می‌سازد. از این‌رو وضع مالیات بر

ارزش افزوده می‌تواند اثرات منفی بزرگ‌تری را بر بخش تجاری و صادرات این کشورها تحمیل نماید.

### نتیجه‌گیری

در ادبیات موجود نظریات متفاوتی در رابطه با اثرگذاری مالیات بر ارزش افزوده بر تجارت و صادرات وجود دارد. گروهی از این نظریات این سیاست را به نفع صادرات و برخی نیز اثر آن را منفی و تعدادی بی‌اثر ارزیابی نموده‌اند. در این مقاله با استفاده از داده‌های ۵۲ کشور شامل ۱۰ کشور صادرکننده نفت و ۴۲ کشور غیر صادرکننده نفت این ارتباط به صورت تجربی مورد آزمون قرار گرفت و اثرگذاری آن در دو گروه کشورهای مورد نظر مقایسه شد. با توجه به تجزیه و تحلیل نتایج به دست آمده از الگوهای به کاررفته اثر منفی ارزش افزوده بر دو متغیر تجارت و صادرات در هر دو گروه کشورهای صادرکننده و غیر صادرکننده نفت مورد تأیید قرار گرفته است.

طبق نظریات مطرح شده از آنجاکه کشورها در عمل بیشتر مالیات را بر بخش تجاری خود وضع می‌کنند، این مسئله منجر به انتقال تولید از بخش‌های تجاری به بخش‌های غیر تجاری شده و باعث تضعیف بخش‌های تجاری و صادراتی در آن‌ها می‌شود. از سوی دیگر ضعف در نظام‌های مالیاتی سبب می‌شود که شناسایی و برگشت مالیات‌های پرداخت شده در طول مراحل تولید، زمان‌بر باشد و یا به درستی انجام نشود این مسئله نیز باعث می‌شود مالیات بر ارزش افزوده در عمل نتواند موجب تشویق صادرات و افزایش حجم تجارت شود.

مقایسه ضرایب به دست آمده در دو گروه از کشورها نشان می‌دهد این اثر منفی در کشورهای صادرکننده نفت بزرگ‌تر از سایر کشورها بوده است. تمرکز تجاری در این کشورها در کنار نظام مالیاتی ناکارآمد می‌تواند دلیلی بر تأثیرگذاری نامطلوب بیشتر بر تجارت و صادرات در این کشورها باشد.

این در حالی است که اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای صادرکننده نفت می‌تواند اهمیت بیشتری داشته باشد، چراکه اجرای مناسب این سیاست می‌تواند تا حدودی وابستگی دولت‌ها را به درآمدهای نفتی در این کشورها کاهش داده و سهم درآمدهای مالیاتی را در بودجه دولت افزایش دهد. برای دستیابی به آثار مثبت مالیات بر ارزش افزوده بر تجارت لازم است شرایطی در اجرای این سیاست در نظر گرفته

شود. تخصیص مناسب معافیت‌های مالیاتی در حوزه تجارت، اجرای صحیح قوانین مالیاتی و تقویت زیرساخت‌های قانونی و اجرایی به‌منظور اجرای صحیح آن از پیش‌نیازهای لازم برای دستیابی به اثرات مطلوب این سیاست است. مشکلات فراوانی به دلیل ابهام‌ها و ضعف‌های قانون و نحوه نامناسب اجرای آن به فعالان اقتصادی و به‌ویژه تولیدکنندگان وارد می‌شود که تضعیف شدید فضای کسب‌وکار را به دنبال دارد.

از سوی دیگر مدیریت برگشت مالیات‌های دریافت شده از کالای صادراتی دارای نرخ مالیات صفر، در نحوه عملکرد مالیات ارزش‌افزوده در بخش تجارت خارجی بسیار مؤثر است. به‌منظور برگشت به‌موقع این معافیت‌های مالیاتی به صادرکنندگان، تقویت نظام‌های مالیاتی و شفافیت اقتصادی به‌خصوص در زنجیره‌های تولید می‌تواند مؤثر باشد. در واقع ساختارها، سازوکارها، قوانین و سیاست‌گذاری‌های مناسب مالیاتی در اجرای درست مالیات بر ارزش‌افزوده، می‌تواند به تحقق هدف توسعه تجارت در کشورها کمک نماید. چراکه مطابق با تئوری‌های موجود در صورت اجرای کارآی آن انتظار می‌رود که بتواند به بهبود صادرات و گسترش تجارت بیانجامد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## منابع

- اکبری، محمدرضا و کریمی هسنیجه، حسین (۱۳۷۹). تأثیر رشد صادرات بر رشد اقتصادی و تشکیل سرمایه. مجله برنامه‌بودجه، ۵(۵۲ و ۵۳)، ۸۴-۶۳.
- چهرقانی، احمد و منصور زراء نژاد، (۱۳۹۸). بررسی تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر رشد اقتصادی ایران با استفاده از الگوی تعادل عمومی قابل محاسبه (CGE). فصلنامه پژوهش‌های رشد و توسعه اقتصادی، ۹ (۳۶).
- حیدری، معصومه و ارسلان‌بد، محمدرضا (۱۳۹۴). رابطه مالیات بر ارزش افزوده و حجم تجارت ایران. سومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، اقتصاد و حسابداری، تبریز، سازمان مدیریت صنعتی نمایندگی آذربایجان شرقی.
- خردیار، سینا؛ محمدی آبدانکشی، سمیه؛ خدادوست لختکی، طاهره و کلانتری، حسین (۱۳۹۳). بررسی اجمالی مالیات بر ارزش افزوده و نقش آن در اقتصاد کشور. دومین همایش ملی رویکردی بر حسابداری، مدیریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد فومن و شفت.
- شیرین بخش ماسوله، شمس الله و صلوی تبار، شیرین. (۱۳۹۵). پژوهش‌های اقتصادسنجی. تهران: انتشارات نور علم.
- صامتی، مجید؛ طیبی، سید کمیل و حاجی کرمی، مرضیه (۱۳۸۹). بررسی تأثیر مالیات بر ارزش-افزوده بر صادرات و مقایسه آن با مالیات بر شرکت‌ها در ایران و دیگر کشورهای آسیایی. فصلنامه اقتصاد مقداری (بررسی‌های اقتصادی سابق)، ۷(۱)، ۱۵۷-۱۳۵.
- ضیائی بیگدلی، محمدتقی؛ سلحشورنیا، هوشنگ و بیرامی، لاله (۱۳۹۴). طرح تحول نظام مالیات بر ارزش افزوده و نقش آن در بهبود عملکرد نظام مالیاتی کشور. مجله اقتصادی، ۱۵(۳ و ۴)، ۱۱۱-۱۳۴.
- غلامی، الهام (۱۳۹۳). بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران و کشورهای منتخب. فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال دوم، ۲(۵)، ۲۲-۵.
- فارابی، هیرو (۱۳۹۰). مالیات بر ارزش افزوده و اثرات آن: تجربه کشورها و شیوه اجرا در ایران. مجله اقتصادی، ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی، ۱۱(۳ و ۴)، ۹۰-۶۳.
- فرح‌بخش، ندا (۱۳۹۲). رابطه نرخ ارز با بخش تجارت خارجی ایران. اولین همایش الکترونیکی ملی چشم‌انداز ایران با رویکرد حمایت از تولید ملی. خوراسگان. دانشگاه آزاد اسلامی واحد خوراسگان.
- موسوی جهرمی، یگانه و توتونچی‌ملکی، سعید. (۱۳۹۵). ارزیابی معافیت کالا و خدمات در قانون مالیات بر ارزش افزوده. پژوهشنامه مالیات، ۲۴(۲۹).
- Alizadeh, M., & Motallabi, M. (2016). Studying the effect of value added tax on the size of current government and construction government. *Procedia Economics and Finance*, 36, 336-344.
- Baltagi, B. H. (2005). *Econometric Analysis of Panel Data*. England: John Wiley & Sons.

- Chandra, P., & Long, C. (2013). VAT rebates and export performance in China: Firm-level evidence. *Journal of Public Economics*, 102, 13-22.
- Desai, M. A. & J. R. Hines, (2002). Value Added Tax and International Trade: The Evidence. Financial Support from the International Tax Policy Forum is Gratefully Acknowledged.
- Ernst & Young. (2012). The Worldwide VAT, GST and sales tax Guide, Ernst & Young's Tax Services.
- Feldstein, M. S., & Krugman, P. R. (1990). International trade effects of value-added taxation. In *Taxation in the global economy* (pp. 263-282). University of Chicago Press. Available at: <http://www.nber.org/chapters/c7211>.
- Gatawa, N. M., Aliero, H. M., & Aishatu, A. M. (2016). Evaluating the impact of value added tax on the economic growth of Nigeria. *Journal of Accounting and Taxation*, 8(6), 59-65.
- Hajdúchová, I., Sedliačiková, M., & Vízslai, I. (2015). Value-added Tax Impact on the State Budget Expenditures and Incomes. *Procedia Economics and Finance*, 34, 676-681.
- Keen, M. M., & Syed, M. M. H. (2006). Domestic taxes and international trade: some evidence (No. 6-47). International Monetary Fund.
- Keen, M., & Lockwood, B. (2010). The value added tax: Its causes and consequences. *Journal of Development Economics*, 92(2), 138-151.
- Kolahi, S. H. G., & Noor, Z. B. M. (2016). The effect of value add tax on economic growth and its sources in developing countries. *International Journal of Economics and Finance*, 8(1), 217-228.
- Levin, A., Lin, C. F., & Chu, C. S. J. (2002). Unit root tests in panel data: asymptotic and finite-sample properties. *Journal of econometrics*, 108(1), 1-24.
- Nicholson, M. W. (2010). Value-Added Taxes and US Trade Competitiveness. FREIT Working.
- Oliveira, J. E. (2001). Economic Effects of Origin and Destination Principle for Value-Added Taxes. George Washington University.
- Pedroni, P. (2004). Panel cointegration: asymptotic and finite sample properties of pooled time series test with an application to the PPP hypothesis. *Econometric theory*, 20(3), 597-625.
- Sharma, R. R. (2020). Does the VAT tax exports? *Economic Inquiry*, 58(1), 225-240.
- Shuanglin, L. (2008). China's value-added tax reform, capital accumulation, and welfare implications. *China economic review*, 19(2), 197-214.
- Ufier, A. (2014). Quasi Experimental Analysis on the Effects of Adoption of a Value Added Tax. *Economic Inquiry*, 52(4), 1364-1379.



Whalley, J. (2002). Taxes and trade. World Bank, Washington, DC  
[www.worldbank.org/].

World Bank Group. (2014). World development indicators 2014. World  
Bank Publications.



