

## Research Paper

# Analysis of the Price Effects of VAT Reform in the Tourism Industry: An Input-Output Analysis

Javad Barati<sup>\*1</sup> , Maryam Rasoulzadeh<sup>2</sup> 

<sup>1</sup> Assistant Professor of Tourism Economic Department, Institute of Tourism Research at ACECR (Academic Center for Education, Culture, and Research) Khorasan Razavi, Iran. ([j\\_baraty@acecr.ac.ir](mailto:j_baraty@acecr.ac.ir))

<sup>2</sup> Researcher in Tourism Economic Department, Institute of Tourism Research at ACECR (Academic Center for Education, Culture, and Research) Khorasan Razavi, Iran. ([mrasoulzadeh@gmail.com](mailto:mrasoulzadeh@gmail.com))

 10.22080/JTPD.2023.22819.3646

**Received:**

May 13, 2022

**Accepted:**

September 24, 2022

**Available online:**

November 6, 2022

## Abstract

**Context and Purpose:** According to the VAT law in Iran and the activities of the tourism industry that are subject to VAT exemptions, this study examines the sections of "Accommodation, transportation, and travel agencies" separately.

**Design/methodology/approach:** This study uses an input-output model to analyze the price effects of VAT in the Iranian tourism industry. Introducing VAT in the production chain of products is one of the advantages of using this model. The effects analysis has been done in different scenarios.

**Findings:** The results showed that (1) in the accommodation sector: VAT exemption for 4- and 5-star hotels (first scenario) will not have a significant impact on tourism development. Also, by extending tax coverage to all hotels, apartment hotels, and guesthouses (second scenario), a relatively more noticeable effect will occur. (2) In the transport sector: the imposition of taxes on passenger services (rail and air) will have far-reaching distributional effects on the tourism industry, although overall it will have little effect on the general Iranian economy. (3) In travel agency services: the imposition of VAT (9%) on the services of travel agencies and tour operators and the price effects it has on the whole economy is 97% direct and only 3% indirect. (4) The backward and forward linkages related to tourism sub-sectors show the importance of transportation sub-sectors in the inter-sector relationship with other economic bodies.

**Conclusion:** In tax policies, travel agency services should be supported because they are most effective from the price policies of the tourism industry. Also, transportation services are important due to the extent of inter-sectorial relations. Any policies that have price effects on the tourism economy should be done with more consideration. Also, depending on the type of tourist and the policy maker's purpose of tax, side analyses should be done in this regard.

**Originality/value:** The Input-Output analysis in tax explanation in Iran's tourism sector is used for the first time in this study. In addition to innovation in the methodology, there is also innovation in the field and subject of research.

**Keywords:**

Tourism, taxes, exemptions, input-output

\*Corresponding Author: Javad Barati

**Address:** Assistant Professor of Tourism Economic Department, Institute of Tourism Research at ACECR (Academic Center for Education, Culture, and Research) Khorasan Razavi, Iran. **Email:** [j\\_baraty@acecr.ac.ir](mailto:j_baraty@acecr.ac.ir) **Tel:** 09159086894



## Extended Abstract

### 1. Introduction

Tax policies and reform of tax rates in the tourism sector are among the measures that tourist countries have paid special attention to in the last two decades. In the last two decades, countries have generally implemented tax exemption policies with the aim of developing tourism. One of the factors that cause price changes and changes in the cost of providing services to tourists is the duties and taxes paid by economic actors in the tourism sector. Since 1400, wider tax exemptions have been imposed on the tourism industry to boost the sector. But the question is, what effect will the creation or elimination of tax exemptions on tourism facilities and changes in VAT have on the tourism sector?

The answers to these questions can only be examined with a macroeconomic planning methodology that considers tourism operators in a separate package. This approach allows for a separate analysis of each of the activities in the tourism service chain. The present study uses the input-output model to examine the effects of the tax change in different sectors of the country's tourism industry.

### 2. Research Methodology

This study uses an input-output model to analyze the price effects of VAT in the Iranian tourism industry. Introducing VAT in the production chain of products is one of the advantages of using this template. According to the VAT law and activities of the tourism industry that are subject to VAT exemptions, this study examines the accommodation, transportation, and travel agencies separately. Using an input-output table in terms of base prices is one of the requirements of the table that is

considered the basis of calculations. On the other hand, due to the existence of product technology in the preparation of the national table in 1390, the results of the table of activities will be valuable in the analysis of tax effects. The statistical basis of this research is the updated national input-output table of 1397, which is based on the national statistical table of 1390 prepared by the Statistics Center of Iran. Also, the VAT law and the exemptions regulated in this law are another statistical basis of the research.

Typically, there are two general methods for calculating and applying VAT: the credit method and the subtraction method. These two methods generally have the same effects on prices as well as the activity of enterprises. The present study uses a differential method to measure the effects of changes in VAT. The principle of origin and the principle of destination are considered two important principles in this method. Since VAT in Iran is very similar to consumption tax and is practically a tax base of the consumption type, in this study, the principle of destination has been utilized to use the subtraction method. In this methodology, it is necessary to deduct the investment and compensation of public sector services from GDP and to consider the rest as a tax base.

### 3. Research Findings

Due to the need to reduce dependence on oil revenues, taxation is considered one of the most important tools of government financing. This study uses an input-output model to analyze the price effects of VAT in the Iranian tourism industry. Introducing VAT in the product chain is one of the advantages of using this template. According to the VAT law and the activities of the tourism industry that

are subject to VAT exemptions, this study has separately examined the accommodation, transportation, and travel agencies. The results showed that (1) in the accommodation sector: in the first scenario (applying VAT exemption for 4- and 5-star hotels), eliminating VAT for 4- and 5-star hotels will not have a significant impact on tourism development. In the second scenario (extending the tax coverage from 4- and 5-star hotels to all hotels, apartment hotels, and guesthouses), a relatively more noticeable effect will occur. The collection of VAT from accommodation units that provide hotel and accommodation services to tourists has a 4-fold effect compared to the first scenario (tax exemption for 4- and 5-star hotels). (2) In the transport sector: the imposition of taxes on passenger services (rail and air), which are currently tax-exempt, will have far-reaching distributional effects on the tourism industry, although overall it will have little effect on the general Iranian economy. (3) In travel agency services and tour guides: the imposition of VAT (9%) on the services of travel agencies and tour operators and the price effects it has on the whole economy is 97% direct and only 3% indirect. In travel agency services, due to the purity of their performance in the tourism industry, virtually any policy in this sector will have very significant direct and indirect effects and consequences on the economy. For example, the indirect effects of shocks to this sector, which affect other sectors such as transport, are

only in the field of tourism (in fact, these effects are only on passenger transport).

#### **4. Conclusion**

It is suggested that the level of VAT coverage covers a wider range of hotel services and would have direct benefits for the government and indirect benefits for tourists without having a significant impact on demand change and the resulting impact on the accommodation sector. Taxation on agency and tourism services has high direct effects and any taxation on this group of tourism industry activists (due to the very low level of domestic/national tourist demand for this type of service and also the low share of foreign tourists in the total tourism industry), will actually affect the development of travel agency services. Therefore, VAT coverage is not recommended for this group of tourism industry activists.

#### **Funding**

There is no funding support .

#### **Authors' Contribution**

The article has one author and he approved the content of the manuscript and agreed on all aspects of the work.

#### **Conflict of Interest**

The author declared no conflict of interest.

#### **Acknowledgments**

The author appreciates all the scientific consultants in this paper.



علمی پژوهشی

# تحلیل آثار قیمتی اصلاح مالیات بر ارزش افزوده در صنعت گردشگری: تحلیل داده-ستانده

جواد براتی\*<sup>۱</sup> ID، مریم رسولزاده<sup>۲</sup> ID

<sup>۱</sup> استادیار گروه اقتصاد گردشگری، پژوهشکده گردشگری جهاد دانشگاهی، سازمان جهاد دانشگاهی خراسان رضوی، مشهد، ایران  
(j\_baraty@acecr.ac.ir)  
<sup>۲</sup> پژوهشگر گروه اقتصاد گردشگری، پژوهشکده گردشگری جهاد دانشگاهی، سازمان جهاد دانشگاهی خراسان رضوی، مشهد، ایران  
(mrasoulzadeh@gmail.com)

doi 10.22080/JTPD.2023.22819.3646

## چکیده

**زمینه و هدف:** با توجه به قانون مالیات بر ارزش افزوده و فعالیت‌هایی از صنعت گردشگری که مشمول معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده شده‌اند، این مطالعه به تحلیل آثار قیمتی مالیات بر ارزش افزوده در صنعت گردشگری ایران می‌پردازد. برای این منظور، بصورت مجزا به بررسی بخشهای «اقامت»، «حمل و نقل» و «آژانس‌های مسافرتی» پرداخته است.

**روش‌شناسی:** برای تحلیل آثار قیمتی مالیات بر ارزش افزوده در صنعت گردشگری ایران، از الگوی داده-ستانده استفاده شده است. اعمال مالیات و یا حذف مالیات بر ارزش افزوده، به عنوان سناریوهای مختلف مورد بررسی قرار گرفته است.

**یافته‌ها:** نتایج نشان داده است که (۱) در بخش اقامت؛ اعمال معافیت مالیات بر ارزش افزوده هتل‌های ۴ و ۵ ستاره (سناریوی اول)، تاثیر محسوسی بر توسعه گردشگری نخواهد داشت. از طرفی، گسترش شمول مالیاتی به کل واحدهای اقامتی (سناریوی دوم)، اثری به نسبت محسوس‌تر رخ خواهد داد. اخذ مالیات بر ارزش افزوده از واحدهای اقامتی که خدمات هتلی به گردشگران می‌دهند اثری ۴ برابری نسبت به سناریوی اول دارد. (۲) در بخش حمل و نقل؛ اعمال مالیات بر خدمات حمل و نقل مسافر (ریلی و هوایی) که در حال حاضر معاف از مالیات هستند، اثرات توزیعی گسترده‌ای بر صنعت گردشگری خواهد داشت هرچند که در مجموع در کل اقتصاد ایران چندان تأثیری نمی‌گذارد. (۳) در بخش خدمات دفاتر مسافرتی؛ اعمال مالیات بر ارزش افزوده (۹ درصد) بر خدمات آژانس‌های مسافرتی و گردانندگان تور، اثرات قیمتی که بر کل اقتصاد می‌گذارد ۹۷ درصد مستقیم و تنها ۳ درصد غیرمستقیم است و اثرات غیرمستقیم شوک‌های وارده به این بخش که بر بخش‌های دیگر مثل حمل و نقل وارد می‌آید، تنها معطوف به حوزه گردشگری است. (۴) پیوند پسین و پیشین مرتبط با زیربخشهای گردشگری، گویای اهمیت زیربخشهای حمل و نقل در ارتباط بین بخشی با سایر بدنه اقتصادی است.

**نتیجه‌گیری و پیشنهادات:** در سیاستهای قیمتی و مالیاتی، بایستی دفاتر خدمات مسافرتی مورد حمایت قرار گیرد زیرا بیشترین اثرپذیری را از سیاستهای قیمتی صنعت گردشگری دارد. از طرفی، داده-ستانده

تاریخ دریافت:

۲۳ اردیبهشت ۱۴۰۱

تاریخ پذیرش:

۲ مهر ۱۴۰۱

تاریخ انتشار:

۱۵ آبان ۱۴۰۱

کلیدواژه‌ها:

گردشگری، مالیات، معافیت، داده-ستانده

\* نویسنده مسئول: جواد براتی

آدرس: پژوهشکده گردشگری جهاد دانشگاهی، مشهد، ایران

ایمیل: j\_baraty@acecr.ac.ir

تلفن: 09159086894

خدمات حمل و نقلی نیز به دلیل گستردگی روابط بین بخشی، حائز اهمیت هستند. هرگونه سیاستگذاری که اثرات قیمتی بر اقتصاد گردشگری دارد، بایستی با ملاحظه بیشتری صورت گیرد. همچنین، بر حسب نوع گردشگر و هدف سیاستگذار از اعمال مالیات، بایستی تحلیل‌های جانبی نیز در این خصوص صورت گیرد.

**نوآوری و اصالت:** استفاده از مدلسازی داده-ستانده در تبیین اثرات مالیاتی در بخش گردشگری ایران برای اولین بار در این مقاله بکار رفته است. همچنین علاوه بر نوآوری در روش، نوآوری در قلمرو و موضوع تحقیق نیز وجود دارد.

## ۱ مقدمه

همچنین حمایت‌های ویژه‌ای برای فعالان عرصه گردشگری صورت می‌گیرد اما حذف برخی از این معافیت‌ها در برنامه کاری دولت است. البته این معافیت‌ها تمامی کسب و کارهای حوزه گردشگری را دربر نمی‌گیرد و متولیان صنعت گردشگری به دنبال تعمیم این معافیت‌های مالیاتی بر تمامی کسب و کارهای صنعت گردشگری هستند. در حال حاضر و بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده و مصوبه مجلس شورای اسلامی، معافیت مالیات بر ارزش افزوده برای بخش حمل و نقل برون شهری، ریلی و هوایی (چه حمل بار و چه مسافر) در حال اجراست درحالیکه عوارض شهرداری و عوارض فرودگاهی و عوارض نظارت بر ایمنی مسافر اخذ می‌گردد. بر اساس قانون «اخذ عوارض فرود و توقف هواپیماها و سایر خدمات فرودگاهی»، در ایران نیز مشابه با سایر کشورها به وزارت راه اجازه داده شده است تا چنین عوارضی را دریافت کند و البته عوارض مربوط به گواهینامه‌های فنی و هواپیماها و کارکنان پرواز نیز اخذ گردد. همچنین قانونی در مجلس مبنی بر اخذ عوارض خروج از کشور به تصویب رسیده است که از گردشگران در سفرهای خارجی اخذ می‌گردد. آژانس‌های مسافرتی نیز از مالیات بر ارزش افزوده معاف شده‌اند (برای تورهای ورودی به کشور) درحالیکه کارمزد فروش بلیط توسط آژانس‌های مسافرتی از مسافرین اخذ می‌گردد و البته ارزش

سیاست‌های مالیاتی و اصلاح نرخ‌های مالیاتی در بخش گردشگری از جمله اقداماتی است که کشورهای گردشگرپذیر طی دو دهه اخیر توجه ویژه‌ای بدان کرده‌اند. در گذشته، سیاست اعمال مالیات با هدف ایجاد درآمد برای دولت‌ها و مدیریت صنعت گردشگری مقصد، اعمال می‌شد اما طی دو دهه اخیر عموماً کشورها با هدف توسعه گردشگری، اقدام به اعمال سیاست معافیت مالیاتی کرده‌اند. کشورهای مختلف<sup>۱</sup> مباحث مالیاتی و قیمتی در صنعت گردشگری را با جدیت دنبال می‌کنند. معرفی مالیات‌های جدید، انتخاب جامعه هدف مالیاتی و شیوه اعمال مالیات هرکدام مباحث مختص خود را دارد اما معافیت‌های مالیاتی به عنوان ابزاری برای رونق بخش گردشگری در کشورهای مختلف شناخته می‌شود. به عنوان مثال بسیاری از کشورهای اروپایی معافیت بین ۴۰ تا ۵۰ درصدی را برای مالیات بر ارزش افزوده هتل‌ها در نظر می‌گیرند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴).

یکی از این عوامل که موجب تغییرات قیمتی و تغییر در هزینه ارائه خدمات به گردشگر می‌شود، عوارض و مالیاتی است که فعالان اقتصادی بخش گردشگری می‌پردازند. چند سالی است که معافیت مالیاتی بر تاسیسات گردشگری اعمال می‌شود و

یونان، مجارستان، ایسلند، ایرلند، اسرائیل، ژاپن، لیتوانی، مکزیک، هلند، نیوزلند، لهستان، پرتغال، اسلوانی، جمهوری اسلواکی، آفریقای جنوبی، اسپانیا، سوئد، سوئیس و ترکیه.

<sup>۲</sup> OECD

<sup>۱</sup> ۳۰ کشور از میان کشورهای ذیل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) و شرکای آن‌ها (بجز ۷ کشور از میان کشورهای OECD) شامل استرالیا، اتریش، شیلی، کروتیا، جمهوری چک، دانمارک، مصر، استونی، فنلاند، فرانسه، آلمان،



معافیت‌های مالیاتی فعلی چه تغییرات قیمتی را به همراه خواهد آورد؟

پاسخ به این سوالات، تنها با متدولوژی کلان برنامه‌ریزی اقتصادی که فعالان گردشگری را در یک بسته یا پکیج مجزا در نظر بگیرد، قابل بررسی است. این رویکرد، امکان تحلیل مجزا برای هر یک از فعالیت‌های موجود در زنجیره خدمات گردشگری را فراهم می‌سازد. از اینرو، مطالعات مختلف عموماً از الگوی داده-ستانده و یا الگوهای مبتنی بر آن (از جمله الگوی SAM یا CGE یا سایر مدل‌های تعادل عمومی) به عنوان مبنای مدلسازی و متدولوژی برنامه‌ریزی اقتصادی استفاده می‌کنند. تحقیق حاضر با استفاده از الگوی داده-ستانده، اثرات تغییر مالیاتی در بخش‌های مختلف صنعت گردشگری کشور را مورد بررسی قرار می‌دهد.

## ۲ ادبیات پژوهش

اولین ایده برای اخذ مالیات گردشگری به دهه ۸۰ میلادی باز می‌گردد (که به شکل‌های مختلف نیز صورت می‌گیرد: از کسب و کارها گرفته تا اخذ مالیات بطور مستقیم از گردشگران). مطالعه هاگز<sup>۳</sup> (۱۹۸۱) از جمله اولین و مهمترین مطالعات مرتبط با مالیات گردشگری است. سپس، مطالعات مختلفی از قبیل مورفی<sup>۴</sup> (۱۹۸۵) [امکان تامین مالی برای زیان‌های احتمالی که گردشگران به ساکنین مقاصد وارد می‌سازند]، لپمن<sup>۵</sup> (۱۹۹۶) [ذکر مالیات گردشگری به عنوان یک «هدف نرم»<sup>۶</sup> برای مالیات‌ستای و افزایش درآمدهای مالیاتی دولت]، فورثیت و دیوور<sup>۷</sup> (۲۰۰۲)

افزوده این کارمزد نیز اخذ می‌گردد. معافیت مالیاتی برای تورهای ورودی به کشور یا تورهای داخلی، متفاوت است بطوریکه این معافیت بین ۵۰ تا ۱۰۰ درصد می‌باشد. رستوران‌ها و مراکز فروش و عرضه کالا به گردشگران هیچ معافیت مالیاتی ندارند و بایستی مالیات بر ارزش افزوده را بطور کامل پرداخت کنند.<sup>۱</sup> همچنین، هتل‌ها (بجز هتل‌های ۴ و ۵ ستاره) از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند. با صرف نظر از مباحث مرتبط با نوع و میزان اخذ مالیات رستوران‌ها از گردشگران، این نکته قابل ذکر است که بخش‌های مختلف ارائه‌دهنده خدمات به گردشگران عموماً مالیات یا عوارض را به نوعی از گردشگران دریافت می‌کنند که عمدتاً به عنوان مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد و در موارد معدودی نیز سایر انواع مالیات‌ها یا عوارض را می‌توان بدان افزود. این درحالی است که تاکنون به انحای مختلف، مالیات از فعالان اقتصادی گردشگری اخذ می‌شده است اما از سال ۱۴۰۰ مقرر شده است که معافیت‌های مالیاتی گسترده‌تری بر صنعت گردشگری اعمال گردد (که شامل پوشش کامل در اجرای مالیات بر ارزش افزوده است) تا موجب رونق این بخش شود (مجلس شورای اسلامی، ۱۳۹۹).<sup>۲</sup> اما این سوال مطرح است که ایجاد یا حذف معافیت مالیاتی تاسیسات گردشگری و تغییر در مالیات بر ارزش افزوده، چه آثاری در بخش گردشگری خواهد داشت؟ ایجاد پوشش گسترده‌تر معافیت مالیاتی در کسب و کارهای مرتبط با گردشگری، چه آثار قیمتی در این بخش و سایر بخش‌ها خواهد داشت؟ حذف

ساله کشور، بر مشوق‌های مالیاتی، اعطای تسهیلات مالی و حمایت از زیرساخت‌های گردشگری با واگذاری تسهیلات ارزان قیمت تاکید کرده است.

<sup>3</sup> Hughes

<sup>4</sup> Murphy

<sup>5</sup> Lipman

<sup>6</sup> soft target

<sup>7</sup> Forsyth & Dwyer

<sup>۱</sup> رستوران‌ها و واحدهای تامین غذا و ارائه خدمات تغذیه به گردشگران، تنها اگر دارای میز و صندلی باشند مجاز به اخذ مالیات بر ارزش افزوده از گردشگر/مشتری هستند و کترینگ‌ها و واحدهای غذایی بیرون‌بر نایبستی مالیات بر ارزش افزوده بگیرند. البته برای گردشگران، عموماً خدمات تامین غذا در محل رستوران یا صنفی که دارای میز و صندلی است صورت می‌گیرد و سهم کترینگ‌ها و فست‌فودها ناچیز است.

<sup>۲</sup> اسناد بالادستی بخش گردشگری، شامل «سیاست‌های کلان بخش میراث فرهنگی و گردشگری» در سند چشم‌انداز ۲۰

مالیات اثرات قوی و البته منفی بر صنعت گردشگری دارد. بخش اقامت و هتلینگ، سرمایه‌گذاری بالایی را می‌طلبد و سهم بودجه‌ای زیادی را به خود اختصاص داده است. نرخ ۲۳ درصد مالیات بر ارزش افزوده برای این بخش در نظر گرفته شده است که موجب نرخ بسیار بالای خدمات اقامت برای گردشگران می‌شود و قدرت رقابت کشور کرواسی را نسبت به سایر رقبای منطقه‌ای کاهش داده است. یک راه حل پیشنهادی برای این حوزه، آن بوده است که بودجه و وجوه جمع‌آوری شده از گردشگری، به صنعت گردشگری بازپرداخت شود و برای حمایت از فعالان همین عرصه مصرف شود. بر اساس این مطالعه، کشورهای دانمارک، لیتوانی، اسلونی، لهستان، انگلستان، ایرلند، سوئد و ایتالیا به ترتیب بین ۱۰ تا ۲۵ درصد نرخ مالیات بر ارزش افزوده از هتل‌ها و رستوران‌های خود می‌گیرند.

ایهالانایاک<sup>۵</sup> (۲۰۱۲) در مطالعه‌ای به بررسی اثرات اقتصادی تغییر مالیات گردشگری در استرالیا پرداخته است و برای این منظور از مدل جدول داده-ستانده و تعادل عمومی محاسبه‌پذیر استفاده کرده است. نتایج تحقیق بیانگر آن است که در نتیجه‌ی لغو مالیات (معافیت کامل مالیاتی) در بخش گردشگری، این بخش گسترش خواهد یافت درحالی‌که سایر بخش‌ها از این رشد متاثر نمی‌شوند. البته افزایش در مالیات بر کالا و خدمات، به افزایش قیمت کالاها و در نتیجه تورم در کلان اقتصاد می‌انجامد که منجر به کاهش در تولید ناخالص ملی می‌شود.

ماهادوان<sup>۶</sup> و همکاران (۲۰۱۶) با هدف بررسی نرخ مالیات‌ستانی مناسب و اعمال سیاست‌های مالیاتی بر صنعت گردشگری در کشورهای در حال توسعه، از مدل جدول داده-ستانده برای دستیابی به این هدف استفاده کرده‌اند. در این مطالعه، نقش فقر، نابرابری درآمد و اقتصاد کلان بطور خاص مورد تحلیل

[پیچیدگی و دشواری در شیوه اخذ مالیات از گردشگران بین‌المللی و لذا اخذ مالیات از کسب و کارهای خدمات‌رسان به این نوع گردشگران]، پالمر و ریرا<sup>۱</sup> (۲۰۰۳) و آگویلو و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۵) [مالیات زیست‌محیطی که از واحدهای اقامتی اخذ گردد تحت عنوان ecotax] صورت گرفت که یا به معرفی مالیات‌های جدید پرداخته‌اند و یا تحلیل اثرات مالیاتی را مدنظر داشته‌اند.

تاکنون مطالعه‌ای مرتبط با اثرات قیمتی ناشی از اصلاح مالیاتی در صنعت گردشگری ایران صورت نگرفته است. اما مطالعات خارجی که بر اثرات اصلاح مالیاتی بر صنعت گردشگری تمرکز داشته‌اند و همچنین از الگوی داده-ستانده استفاده کرده و تحلیلی جامع را ارائه داده‌اند، قابل توجه هستند. از آن جمله می‌توان به مطالعه جنسن و وان‌هیل<sup>۳</sup> (۲۰۰۲) اشاره کرد. آن‌ها با تمرکز بر نرخ مالیات بر ارزش افزوده در صنعت گردشگری کشور دانمارک، عنوان کرده است که این کشور نسبت به سایر کشورهای اروپایی بالاترین نرخ مالیات بر ارزش افزوده را برای بخش گردشگری دارد. بر اساس نتایج این تحقیق، ادغام تمامی مالیات‌ها در قالب مالیات بر ارزش افزوده، یک راه حل اقتصادی و کارآمد برای توسعه بخش گردشگری و همچنین تامین مالی دولت‌ها پیشنهاد شده است. بطوریکه ادغام انواع مالیات‌های گردشگری و اخذ آن در قالب فقط مالیات بر ارزش افزوده نه تنها به کاهش درآمدها دولت نمی‌انجامد بلکه عاملی در جهت توسعه گردشگری ملی و محلی نیز خواهد بود (فشار قیمتی موجود در بخش گردشگری به سایر بخش‌ها منتقل شده و قدرت رقابت‌پذیری صنعت گردشگری افزایش می‌یابد).

در پژوهش دیگری، دوبروسکی و هودزیک<sup>۴</sup> (۲۰۱۰) با تحلیل اثر مالیات بر ارزش افزوده بر صنعت گردشگری جمهوری کرواسی، بیان کرده‌اند که اعمال

<sup>4</sup> Dombrovski & Hodžić

<sup>5</sup> Ihalanayak

<sup>6</sup> Mahadevan

<sup>1</sup> Palmer & Riera

<sup>2</sup> Aguiló, Riera, & Rosselló

<sup>3</sup> Jensen & Wanhill

مالیاتی و قیمتی استفاده کرده‌اند عبارتند از: سونسون و مور<sup>۲</sup> (۱۹۸۷)؛ راجمیسون و یانگر<sup>۳</sup> (۲۰۰۰)؛ زمان<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۱۰) و سیل و ایچیهاشی<sup>۵</sup> (۲۰۱۲)، فریدزاد و همکاران (۱۳۹۰)، ارشدی و همکاران (۱۳۹۰)، مهاجری (۱۳۹۷)، مهاجری (۱۳۹۹)، کزازی و همکاران (۱۳۹۹).

برای کشور ایران نیز مطالعات مختلفی بر تحلیل داده-ستانده و شناسایی اثرات تغییر مالیات بر ارزش افزوده متمرکز بوده‌اند که از این بین می‌توان به مطالعه فشاری و همکاران (۱۳۹۰)؛ مهاجری (۱۳۹۷) و کزازی و همکاران (۱۳۹۹) اشاره کرد. اما هیچیک از این مطالعات داخلی، بخش گردشگری و صنعت گردشگری را بطورخاص مدنظر قرار نداده‌اند و تحلیل اثرات بخشی برای فعالیت‌های مرتبط با صنعت گردشگری، موضوع بحث آن مطالعات نبوده است. این درحالی است که فعالیت‌های مرتبط با صنعت گردشگری، به نظر می‌رسد که بر تغییرات قیمتی و مالیاتی بسیار حساس باشند. البته همانطور که بالاتر در پیشینه خارجی عنوان شد، مطالعات بین‌المللی از تکنیک داده-ستانده برای تحلیل اثرات بخش گردشگری استفاده کرده‌اند.

با توجه به مرور پیشینه پژوهش (داخلی و خارجی)، مطالعات مرتبط با مالیات‌ها در صنعت گردشگری را به دو گروه می‌توان تقسیم نمود. نخست، مطالعاتی که با هدف برنامه‌ریزی کلان اقتصادی از الگوهای تعادل عمومی (مانند الگوی داده-ستانده) استفاده کرده‌اند. دوم، مطالعاتی که بصورت حوزه‌ای و متمرکز بر یک بخش خاصی از اقتصاد هستند (مثلاً بخش هتل یا رستوران یا زیربخش‌های صنعتی). با توجه به عدم انجام مطالعه جامع در خصوص آثار حذف یا اعمال مالیات بر ارزش افزوده در صنعت گردشگری کشور ایران، قطعاً نتایج این تحقیق می‌تواند بر برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری صحیح در کشور کمک کند.

قرار گرفته است و مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر فروش هتل و رستوران در کشور اندونزی بطورخاص بررسی شده است. بر اساس نتایج تحقیق، مالیات بر زیربخش‌های مختلف گردشگری (از قبیل هتل و رستوران)، در کاهش فقر و نابرابری درآمدی بی‌تاثیر است و اعمال سیاست درآمد مالیاتی از طریق مالیات بر ارزش افزوده بر صنعت گردشگری، به عنوان یک سیاست انتقال وجه به مناطق/بخش‌های مختلف کشور، بیشتر بر ساکنین روستایی مؤثر بوده است. این مطالعه، پیشنهاد می‌کند از ترکیبی از سیاست‌های مناسب برای انتقال درآمد مالیاتی بین وجه نقدی و هزینه‌های آموزش و بهداشت با هدف کاهش فقر و نابرابری درآمدی، استفاده شود با این ملاحظه که انقباض تولید در سایر صنایع تا حد امکان رخ نخواهد داد.

کریستیانسدوتیر<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) در مطالعه‌ای به بررسی مالیات بر صنعت گردشگری در کشورهای اروپایی پرداختند و به این سوال پاسخ داده‌اند که آیا مالیات بیشتر بر ارزش افزوده، تقاضای گردشگری در کشورهای اروپایی را تحت تاثیر قرار می‌دهد؟ یافته‌های تحقیق بیانگر آن است که افزایش مالیات بر ارزش افزوده، تاثیری بر ورود گردشگران به اروپا ندارد. این تحقیق بر خلاف نظر مطالعات قبلی مرتبط با اروپا، به این نتیجه رسیده است که کشورهای با گردشگری «نزدیک به بلوغ» نسبت به کشورهای که «هنوز در مسیر رشد» گردشگری هستند نسبت به مالیات حساسیت بیشتری دارند.

البته مطالعات مختلفی درخصوص مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های غیرمستقیم و تحلیل اثرات بخشی (نه فقط در بخش گردشگری بلکه برای کل اقتصاد) انجام گرفته است که از تکنیک داده-ستانده برای تحلیل اثرات و پیش‌بینی‌ها و برنامه‌ریزی استفاده کرده‌اند. برخی از این مطالعات که از تکنیک داده-ستانده برای تحلیل اثرات تغییرات

<sup>4</sup> Zaman

<sup>5</sup> Seil & Ichihashi

<sup>1</sup> Kristjánisdóttir

<sup>2</sup> Swenson & Moore

<sup>3</sup> Rajemison & Younger



تغییر مثبت است یا منفی و چگونه می‌توان آنرا کنترل کرد؟ تاثیر منفی مالیات‌ها بر کارایی و رفاه اقتصادی بواسطه افزایش قیمت‌ها و انتقال منحنی عرضه، محتمل است درحالی‌که افزایش تقاضا می‌تواند به افزایش میزان تولید نیز بیانجامد که در مجموع تاثیر مثبت بر رفاه اقتصادی دارد (شرکت چندملیتی پرایس-واتر-هاوس-کوپرز<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷).

بخش مهمی از توسعه مبانی نظری مرتبط با مبحث مالیات گردشگری توسط سه مطالعه [برد<sup>۳</sup> (۱۹۹۲)، فورسیت و دیوور<sup>۴</sup> (۲۰۰۲) و کلارک و نگ<sup>۵</sup> (۱۹۹۳)] صورت گرفته است. دو مطالعه نخست، مدل پایه‌ایی را در نظر نگرفته‌اند اما پایه‌های مفهومی قدرتمندی از مالیات گردشگری را تدوین کرده‌اند بطوریکه فورسیت و دیوور (۲۰۰۲) چگونگی تاثیر قدرت بازاری بر حداکثر کردن دریافتی در قالب مالیات و عوارض از صنعت گردشگری را تبیین کرده‌اند و برد (۱۹۹۲) قیده‌ای اقتصادی مربوط به طراحی مالیات بهینه گردشگری و استفاده از آن به عنوان ابزار مالی در صنعت گردشگری را در مطالعه خود آورده است. اما متفاوت از این دو مطالعه، کلارک و نگ (۱۹۹۳) از یک مدل مبنایی برای تبیین ارتباط بین مالیات گردشگری و رفاه استفاده کرده‌اند. با توسعه این مدل‌ها، کوپلند (۱۹۹۱) در تحلیل افزایش یا کاهش (معافیت) مالیات گردشگری داخلی و منافع حاصل از آن اعلام کرده است که افزایش مالیات‌ها در مقایسه با اعمال معافیت‌های مالیاتی، در مجموع منافع اقتصادی بیشتری دارد، درحالی‌که چن و دوروکس<sup>۶</sup> (۱۹۹۹) وجود منافع بیشتر را فقط در هنگامی تایید کرده‌اند که تعرفه وارداتی و یارانه‌های صادراتی برقرار شده باشد. لذا، اختلاف نظر شیوه اثرات در مدل‌های تک بخشی (که فقط متمرکز بر صنعت گردشگری بوده است) کاملاً مشهود است.

با توجه به شرایط کلان ساختاری کشور و لزوم کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی، اخذ مالیات به عنوان یکی از مهمترین ابزارهای تامین مالی دولت در نظر گرفته می‌شود. در صنعت گردشگری (که شامل فعالیت‌های خدماتی همچون اقامت، رستوران، آژانس مسافرتی، تورگردانی، حمل و نقل، خدمات رفاهی و گردشگری (موزه‌ها و جاذبه‌ها) و قسمت‌هایی از خدمات بهداشتی و درمانی و عمده‌فروشی و خرده‌فروشی می‌شود) مالیات بر درآمد سهم بالایی بر عرضه کالا و خدمات ندارد. معافیت مالیاتی ۵۰ درصدی مالیات بر درآمد برای مراکز اقامتی، تفاوت در نرخ‌های اعمالی مالیات بر درآمد برای واحدهای مختلف خدمات‌رسان به گردشگران، خوداظهاری و پایین عنوان کردن درآمد برای برخی از خدمات‌رسانان به گردشگران و معافیت‌های مالیاتی بر درآمد که گاهاً به فعالان حوزه گردشگری تعلق می‌گیرد باعث شده است که این نوع مالیات‌ها سهم چندانی در تغییر قیمت خدمات گردشگری نداشته باشند. اما مالیات بر ارزش افزوده که توسط عرضه‌کنندگان کالا و خدمات از گردشگر (خدمت گیرنده) دریافت می‌شود و بحساب دولت واریز می‌گردد، می‌تواند سهم قابل توجهی در تغییر قیمت ارائه خدمات گردشگری داشته باشد. درواقع، مالیات بر ارزش افزوده جزو مهمترین مالیات‌هایی است که نه تنها رشد قیمتی کالاها و خدمات را در پی دارد و اثرات مختلفی نیز بر عرضه و تقاضا می‌گذارد، بلکه سهم قابل توجهی در تامین مالی دولت (ملی و منطقه‌ای) دارد (فریدزاد و همکاران، ۱۳۹۰). از آنجاییکه حذف این نوع مالیات‌ها نیز در برنامه‌های آتی است، بررسی تاثیر این تغییر نرخ مالیاتی بر تغییرات تقاضای گردشگران و عرضه خدمات گردشگری می‌تواند مهم باشد. اما از نگاه نظری، تغییر در قیمت‌های نسبی چگونه می‌تواند به تغییر تقاضای کل یا تقاضای بخش موردنظر در اقتصاد بیانجامد؟ این

<sup>3</sup> Bird

<sup>4</sup> Forsyth & Dwyer

<sup>5</sup> Clarke & Ng

<sup>6</sup> Chen & Devereux

<sup>۱</sup> منظور، برنامه‌های تعیین شده در قانون بودجه کشور (سال ۱۴۰۰) است.

<sup>2</sup> PricewaterhouseCoopers (PWC)



از گردشگران خارجی ورودی به یا خروجی از کشور) رخ داده است تا صنعت گردشگری مدیریت شود. اگرچه، با وجود فشارهای مالی مختلفی که بر دولت حاکم است، برای توسعه گردشگری اقداماتی از جمله ارائه مشوق‌های مالیاتی مطرح شده است.

تغییرات در نرخ مالیات‌ها، نوعی سیاست مالی است که در شرایط بحران یا برای توسعه یک بخش اقتصادی، از سوی سیاستگذاران اعمال می‌شود. کاهش نرخ مالیاتی یا معافیت‌های مالیاتی (از جمله کاهش مالیات بر ارزش افزوده) مستقیماً منجر به کاهش قیمت برای مصرف‌کننده نهایی می‌شود و تقاضای مصرف را در جهت مثبت تحت تاثیر قرار می‌دهد. بطوریکه افت تقاضا با این تغییر قیمت، تاحدی جبران خواهد شد. لذا، به عرضه‌کنندگان و تامین کنندگان کالا و خدمات گردشگری انگیزه بیشتری می‌دهد تا خدمات بیشتری عرضه کنند. به دلیل وابستگی متقابل بخش‌های سیستم اقتصادی، هر تغییری در یک بخش بر سایر بخش‌های اقتصادی تاثیر (مستقیم و غیرمستقیم) می‌گذارد که در چارچوب تعادل عمومی (از جمله مدل داده-ستانده) قابل تحلیل است.

نکته مهمی که در تخفیف (یا افزایش) مالیات‌ها حائز اهمیت است، امکان تفکیک بازارهاست. به عنوان مثال، بازار (یا مشتریان) مربوط به اقامتگاه‌های با کیفیت متفاوت از بازار (یا مشتریان) سایر اقامتگاه‌هاست. لذا اعمال سیاست قیمت‌گذاری یا تعرفه‌گذاری (اخذ یا معافیت مالیاتی)، برای این نوع بازارها بایستی متفاوت باشد. در واقع، تفکیک بازارها شرط اول برای مهیا نمودن شرایط رقابتی در بازار است و علاوه بر آن، تفکیک بازارها باعث جلوگیری از بروز یارانه‌های متقاطع در بازار که عاملی برای تخریب رقابت است نیز خواهد شد (معمارنژاد و هادی‌فر، ۱۳۹۱). لذا نرخ‌گذاری و اعمال معافیت‌های

یکی از مدل‌های پایه‌ای که در مباحث مالیات گردشگری مطرح است، مدل رمزی<sup>۱</sup> است که توسط دیاموند و میرلس (۱۹۷۱) مطرح شد. بر اساس این مدل، مالیات بهینه با حداکثرسازی تابع مطلوبیت اجتماعی با سطح معینی از درآمد مالیاتی بدست خواهد آمد. در این مدل، مصرف‌کننده داخلی منفرد و گردشگر منفرد هر کدام با سطح درآمد معین و متفاوتی در نظر گرفته می‌شوند. این مدل، تحت عنوان اثر کارایی<sup>۲</sup> در ادبیات نظری مطرح شده است. مبحث دیگری که در ادبیات نظری حوزه مالیات بر گردشگری طرح شده است، اثر بازتوزیع<sup>۳</sup> است. این اثر غالباً بر مالیات‌های غیرمستقیم از جمله مالیات بر فروش (مالیات بر ارزش افزوده) تمرکز دارد در مکانیزم درآمد مجدد متمرکز است. آنچه در اثر بازتوزیع مطرح است، تابع رفاه اجتماعی نه تنها با فرض وجود یک گردشگر و یک مصرف‌کننده بلکه با فرض وجود چندین گروه خانوار در نظر گرفته می‌شود (گوروچورن<sup>۴</sup>، ۲۰۰۴).

مطابق با چارچوب نظری، کاهش تقاضای نهایی از طرف تقاضای صادرات (که در واقع هزینه‌های گردشگری خارجی در این بخش جای می‌گیرد) همراه با بدتر شدن انتظارات سرمایه‌گذاری همراه با تسهیلات اعتباری در اوج بحران‌های مالی، رخ می‌دهد (دیاموند و میرلس<sup>۵</sup>، ۱۹۷۱). رشد منفی اقتصادی که طی سال‌های اخیر در اقتصاد ایران حاکم بوده است و ضعف مالی دولت (کاهش قابل توجه اعتبارات عمرانی و عدم تحقق آن تا پایان سال مالی)، عاملی در جهت کاهش در رشد عرضه خدمات در صنعت گردشگری می‌شود. در مقابل، برای تامین مالی بیشتر و بهتر (بائثات‌تر)، دولت‌ها اقدام به افزایش نرخ‌های مالیاتی یا ایجاد درآمدهای مالیاتی جدید می‌کنند که در صنعت گردشگری اقداماتی از جمله تغییر در شمول مالیاتی واحدهای خدمات-رسان به گردشگران (تاسیسات گردشگری) و ایجاد درآمد مالیاتی جدید (اخذ و افزایش عوارض دریافتی

<sup>4</sup> Gooroochurn

<sup>5</sup> Diamond & Mirrles

<sup>1</sup> Ramsey

<sup>2</sup> Efficiency effect

<sup>3</sup> Redistributive effect

های تنظیم شده در این قانون، به عنوان یکی دیگر از پایه‌های آماری تحقیق می‌باشد.

استفاده از الگوی داده-ستانده علاوه بر مزیت-های متعددی که به لحاظ برنامه‌ریزی جامع دارد، اما دارای محدودیت‌هایی است. این محدودیت‌ها را می‌توان در دو سطح عنوان کرد. نخست، محدودیت-های کلان در چارچوب و شیوه تهیه جداول داده-ستانده است که ایستا بودن، فاصله زمانی جدول آماری و سال پایه با زمان کاربرد این جدول در مطالعات علمی، حساسیت نتایج به انتخاب فروض تکنولوژی در ساخت جداول متقارن، حساسیت نتایج به شیوه ساخت جدول واردات در تهیه جداول متقارن و خطای ناشی از ساخت جداول غیرآماری در منطقه‌ای سازی این جداول را می‌توان نام برد. دوم، محدودیت‌های ناشی از روش به‌هنگام سازی و منطبقه‌ای سازی است که مواردی از جمله شیوه انتخاب تقاضای نهایی، نوع ضرایب فنی، عدم توجه به اندازه منطقه مورد بررسی و درنظرگیری هر دو سوی عرضه و تقاضا در منطقه‌ای سازی جداول را می‌توان نام برد. با توجه به این محدودیت‌ها، در تحلیل نتایج و ارائه توصیه‌های سیاستی، بایستی احتیاط لازم را بکار برد. با این وجود، مزایای مختلفی که استفاده از الگوی داده-ستانده دارد، باعث کاربرد گسترده آن برای برنامه‌ریزی و سیاستگذاری شده است.

بطورمعمول، دو روش کلی برای محاسبه و اعمال مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد: روش اعتباری و روش تفریقی. این دو روش در حالت کلی اثرات یکسانی روی قیمت‌ها و همچنین فعالیت بنگاه‌های اقتصادی می‌گذارند. تحقیق حاضر، از روش تفریقی برای سنجش اثرات تغییر در مالیات بر ارزش افزوده استفاده می‌کند. اصل مبدا و اصل مقصد، به عنوان دو اصل مهم در این روش مدنظر هستند. از آنجاییکه مالیات بر ارزش افزوده در ایران تشابه بسیاری با مالیات بر مصرف دارد و عملاً پایه مالیاتی از نوع مصرف است، در این تحقیق از اصل مقصد

مالیاتی، بایستی بر حسب نوع بازارها یا مشتریان قابل تفکیک باشد.

در ایران نیز طبق قانون مالیاتی جدید، معافیت مالیاتی برای هتل‌های ۴ و ۵ ستاره نمی‌باشد و معافیت مالیات بر درآمد نیز برای این گروه از واحدهای اقامتی متفاوت از سایر واحدهای اقامتی است. درواقع، هر سیاستی که تغییر قیمت ارائه خدمات در گردشگری را منجر شود، به جابجایی تقاضا و انتقال تقاضا بین واحدهای مختلف ارائه-دهنده خدمات خواهد شد. این تغییرات، با استفاده از الگوی عمومی داده-ستانده قابل محاسبه است.

### ۳ روش‌شناسی پژوهش

این مطالعه به منظور تحلیل آثار قیمتی مالیات بر ارزش افزوده در صنعت گردشگری ایران، از الگوی داده-ستانده استفاده می‌کند. وارد ساختن مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره تولید محصولات، یکی از مزیت‌های استفاده از این الگو می‌باشد. با توجه به قانون مالیات بر ارزش افزوده و فعالیت‌هایی از صنعت گردشگری که مشمول معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده شده‌اند، این تحقیق بصورت مجزا به بررسی بخش اقامت، حمل و نقل و آژانس‌های مسافرتی (که شامل خدمات گردانندگان تور نیز می‌باشد) می‌پردازد. بر اساس مطالعه فریدزاد و همکاران (۱۳۹۰)، بکارگیری جدول داده-ستانده بر حسب قیمت‌های پایه، یکی از ملزومات جدولی است که به عنوان مبنای محاسبات درنظر گرفته می‌شود. از سوی دیگر، به دلیل وجود تکنولوژی محصول در تهیه جدول ملی سال ۱۳۹۰، نتایج جدول فعالیت در فعالیت نیز در تحلیل آثار مالیاتی ارزشمند خواهد بود. پایه‌های آماری این تحقیق، جدول داده-ستانده به روزرسانی شده ملی ۱۳۹۷ می‌باشد که بر اساس جدول آماری ملی ۱۳۹۰ تهیه شده توسط مرکز آمار ایران ساخته شده است. همچنین، قانون مالیات بر ارزش افزوده و معافیت-



است تا بتوان تغییرات قیمت ناشی از هر شوک مالی (مانند مالیات) را بدست آورد. در رابطه ۴،  $P_i$  و  $P_j$  به ترتیب شاخص قیمت محصولات  $i$  و  $j$  به قیمت‌های پایه هستند و  $a_{ij}$  ضریب فنی تولید است. با گسترده نوشتن رابطه ۴، شکل کلی روابط برای اقتصاد  $n$  بخشی به شکل ذیل خواهد بود:

$$\begin{aligned} P_1 &= a_{11}P_1 + a_{21}P_2 + \dots + a_{n1}P_n + V_1 \\ P_2 &= a_{12}P_1 + a_{22}P_2 + \dots + a_{n2}P_n + V_2 \\ P_3 &= a_{13}P_1 + a_{23}P_2 + \dots + a_{n3}P_n + V_3 \\ &\vdots \\ P_n &= a_{1n}P_1 + a_{2n}P_2 + \dots + a_{nn}P_n + V_n \end{aligned} \quad (5)$$

با نگارش روابط فوق به شکل ماتریسی و نشان دادن آن در قالب نمادهای ماتریسی، رابطه ۷ بدست می‌آید:

$$\begin{bmatrix} P_1 \\ P_2 \\ P_3 \\ \vdots \\ P_n \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} a_{11} & a_{21} & \dots & a_{n1} \\ a_{12} & a_{22} & \dots & a_{n2} \\ a_{13} & a_{23} & \dots & a_{n3} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ a_{1n} & a_{2n} & \dots & a_{nn} \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} P_1 \\ P_2 \\ P_3 \\ \vdots \\ P_n \end{bmatrix} + \begin{bmatrix} V_1 \\ V_2 \\ V_3 \\ \vdots \\ V_n \end{bmatrix} \quad (6)$$

$$P = [I - A]^{-1}V \quad (7)$$

در این رابطه،  $P$  قیمت نسبی در سال پایه است که برای تمامی کالاها و خدمات برابر ۱ می‌باشد. با درنظر گرفتن اصل مقصد و پایه مالیاتی از نوع مصرفی، بایستی سرمایه‌گذاری و صادرات معاف از

ارزش افزوده تنها بر کالاها و خدماتی وضع می‌گردد که در داخل مصرف شوند.

برای استفاده از روش تفریق استفاده شده است. ۱. در این متدولوژی، لازم است سرمایه‌گذاری و جبران خدمات بخش دولت از تولید ناخالص داخلی کسر شوند و مابقی آنچه باقی می‌ماند، به عنوان پایه مالیاتی درنظر گرفته شود.

با استفاده از رویکرد هزینه‌ای در ساخت و الگوسازی داده-ستانده، شکل کلی روابط قیمتی به شکل ذیل خواهد بود:

$$X_j = \sum_i X_{ij} + V_j \quad (1)$$

که در آن،  $X_{ij}$  عناصر ناحیه اول جدول،  $X_j$  و  $V_j$  به ترتیب مصرف واسطه و ارزش افزوده بخش  $j$ ام اقتصاد هستند.  $X$  بیانگر ستانده کل اقتصاد مورد مطالعه می‌باشد که از حاصل جمع مصرف واسطه و ارزش افزوده بدست می‌آید. برای محاسبه قیمت و ورود شاخص قیمت‌های نسبی در این رابطه، بطور ساده می‌توان اقتصاد را شامل دو بخش  $i$  (بخش عرضه کننده) و  $j$  (بخش متقاضی) درنظر گرفت. برای این منظور لازم است ماهیت مصرف واسطه را از حالت ارزش به صورت واحد فیزیکی ضربدر قیمت نوشت.

$$P_j X_j = \sum_i P_i X_{ij} + V_j \quad (2)$$

با تقسیم طرفین رابطه بر ستانده بخش  $j$ ، قیمت‌های نسبی قابل حصول خواهد بود:

$$\frac{P_j X_j}{X_j} = \frac{\sum_i P_i X_{ij}}{X_j} + \frac{V_j}{X_j} \quad (3)$$

$$P_j = \sum_i a_{ij} + P_i + V_j \quad (4)$$

در محاسبات فوق، از این فرض استفاده شده است که تمامی مبادلات در قالب مقدار فیزیکی

<sup>۱</sup> در اصل مبدأ، جدای از اینکه محصول صادر شده باشد یا خیر، مالیات بر ارزش افزوده بر تمامی محصولات که در داخل تولید می‌شوند وضع می‌گردد درحالیکه در اصل مقصد، مالیات بر

در حال حاضر، مالیات بر ارزش افزوده تنها برای هتل‌های ۴ و ۵ ستاره اخذ می‌گردد. چانه‌زنی‌های مختلفی از سوی جامعه هتل و هتل آپارتمان‌داران و همچنین وزارت اقتصاد وجود دارد که بر اساس آن، دو سناریوی حدی را برای بررسی اثرات اصلاح مالیاتی می‌توان در نظر گرفت: (۱) معافیت مالیاتی برای هتل‌های ۴ و ۵ ستاره، و (۲) حذف معافیت مالیاتی برای هتل‌های ۱، ۲ و ۳ ستاره. در اینجا، نتایج اثرات بر اساس این دو حالت حدی، بررسی می‌شود.

#### ۴ یافته‌ها و بحث

به منظور تحلیل آثار قیمتی مالیات بر ارزش افزوده در صنعت گردشگری ایران، از الگوی داده-ستانده استفاده گردید. همانگونه که بیان شد یکی از مزیت‌های استفاده از این الگو، وارد ساختن مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره تولید محصولات، می‌باشد. بصورت مجزا به بررسی بخش اقامت، حمل و نقل و آژانس‌های مسافرتی، با توجه به قانون مالیات بر ارزش افزوده و فعالیت‌هایی از صنعت گردشگری که مشمول معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده شده‌اند، پرداخته شد.

در بررسی اثرات اصلاح مالیاتی در بخش اقامت، دو سناریو در نظر گرفته شده است. نخست، اعمال معافیت مالیاتی برای هتل‌های ۴ و ۵ ستاره و دوم، توسعه شمول مالیات بر ارزش افزوده برای هتل‌های ۱، ۲ و ۳ ستاره و همچنین هتل آپارتمان‌ها و مهمانپذیرها (کلیه خدمات هتلینگ بجز خدمات اقامت ارزان قیمت از قبیل زائرسراها، کمپ‌های عمومی، خانه مسافر و غیره).

در سناریوی اول (اعمال معافیت مالیات بر ارزش افزوده برای هتل‌های ۴ و ۵ ستاره)، از کل مقدار کاهشی که در هزینه تمام شده خدمات رخ می‌دهد، حدود ۸۳ درصد بصورت مستقیم و بواسطه کاهش در هزینه تمام شده خدمات هتلداری است و فقط ۱۷ درصد مربوط به تاثیر کاهشی بر قیمت سایر بخش‌های اقتصادی است (اثر غیرمستقیم). حتی کاهش مستقیم هزینه برای هتل‌های ۴ و ۵ ستاره

مالیات شده و بصورت مقادیر کسر شده از پایه مالیاتی، در نظر گرفته شوند. با بکارگیری روش تفریقی و کسر کردن این آیتم‌ها، رابطه ۷ پس از اعمال مالیات  $\tau$  به شکل ذیل خواهد بود:

$$P_j = \sum_{i=1}^n a_{ij}P_i + V_j + \tau_j \left\{ P_j(1 - e_j) - \left[ \sum_{i=1}^n a_{ij} + \sum_{i=1}^n k_{ij} \right] P_i \right\} \quad (8)$$

$(i, j = 1, 2, \dots, n)$

رابطه فوق، بصورت درایه‌ای نوشته شده است بطوریکه  $e_j$ ها درایه‌های قطر اصلی ماتریس E هستند که از نسبت صادرات به ستانده بدست آمده است (ضرایب صادرات). همچنین،  $k_j$  درایه‌های ماتریس ضرایب سرمایه‌گذاری هستند که از نسبت تشکیل سرمایه به ستانده بدست می‌آید (ماتریس قطری K). در رابطه فوق، در واقع  $k_{ij}$  به دلیل قطری بودن ماتریس، به ماتریس  $k_j$  تبدیل می‌شود و درایه‌های غیرقطری صفر هستند. اگر ماتریس تشکیل سرمایه برای استان موجود بود، می‌شد بجای استفاده از ماتریس قطری از ماتریس تشکیل سرمایه استفاده کرد. درایه‌های  $\tau_j$  نیز نرخ مالیات بر ارزش افزوده را نشان می‌دهند بطوریکه ماتریس قطری  $\tau$  را می‌سازند. با نگارش رابطه فوق در قالب ماتریسی، خواهیم داشت:

$$P = [I - \hat{A} - [\tau](I - E - \hat{A} - \hat{K})_{(i)}]^{-1}V \quad (9)$$

اندیس (i) بدین معنی است که تغییر مالیات برای ردیف/بخش  $i$ ام اعمال شده است. این شاخص قیمت، در واقع شاخص قیمت بعد از تغییرات مالیاتی را نشان می‌دهد. در واقع، برای بررسی اثرات اصلاح مالیاتی (افزایش، معافیت یا هرگونه تغییر نرخ) از مقایسه روابط ۷ و ۹ استفاده می‌شود.



دارد. اگرچه در این حال نیز اثرات مستقیم برابر با ۸۳ درصد از کل اثرات است اما تغییر قیمت ناشی از اعمال مالیات ۹ درصدی بر ارزش افزوده این گروه از اقامت‌ها، در مجموع شاخص قیمت برای کل بخش «تامین جا» را ۱٫۳۸ درصد افزایش می‌دهد.

پس از بخش تامین جا، اثرات غیرمستقیم به ترتیب برای بخش‌های «امور عمومی»، «حمل و نقل هوایی»، «خدمات آب و فاضلاب و مدیریت پسماند»، «حمل و نقل ریلی» و «سایر خدمات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر»<sup>۴</sup> بالاتر از سایر بخش‌هاست. سایر فعالیت‌ها به مراتب اثرپذیری بسیار کمتری از این اصلاح مالیاتی خواهند پذیرفت. فعالیت‌های فوق‌الذکر به ترتیب رشد ۰٫۰۲۶، ۰٫۰۲۱، ۰٫۰۱۶۵، ۰٫۰۱۴۹ و ۰٫۰۱۰۲ درصدی در ارزش نهایی خود خواهند داشت. در نتیجه، افزایش پوشش مالیات بر ارزش افزوده برای کلیه خدمات هتلداری، بیشترین تاثیر را بر قیمت واحدهای اقامتی دارد که رشد ۹ درصدی مستقیم قیمت خدمات است و پس از آن هزینه خدمات عمومی و حمل و نقل جای می‌گیرند (همانطور که در فوق مورد اشاره قرار گرفت). از آنجاییکه محصول گردشگری شامل فعالیت‌های مختلفی (زنجیره کامل خدمات گردشگری) است و اقامت تنها یکی از این خدمات/فعالیت‌ها است، لذا حداکثر هزینه تمام شده برای سفر گردشگری رشدی حدود ۱۲ درصد خواهد داشت. بطوریکه ۹ درصد هزینه خدمات اقامت و ۲ درصد هزینه خدمات حمل و نقل است و ۱ درصد نیز سایر انواع خدمات دریافتی در زنجیره خدمات گردشگری خواهد بود. برای گردشگرانی که از سایر انواع اقامت یا حمل و نقل استفاده می‌کنند، این تغییر قیمت بسیار ناچیز است.

<sup>۳</sup> بجز زائرسراها، کمپ‌ها، اردوگاه‌ها و سایر خدمات اقامتی ارزان قیمت  
<sup>۴</sup> که شامل خدمات امنیت خصوصی (نگهبان، فعالیت حفاظتی، سیستم‌های امنیتی مانند آژیر آتش سوزی و دزدگیر، فعالیتهای بازرسانی و مراقبت و بازرجویی) و خدمات پشتیبانی از واحدهای اقامتی از جمله نظافت و مدیریت فضای سبز واحدهای اقامتی و آبیاری و فعالیتهای دفتری مربوط به آنها می‌باشد.

اگرچه ۹ درصد است (با حذف نرخ ۹ درصد مالیات بر ارزش افزوده) اما از آنجاییکه ظرفیت اقامتی این هتل‌ها حدود ۵ درصد کل ظرفیت کد آیسیک «تامین جا» می‌باشد و حتی با در نظر گرفتن ارزش خدمات «تامین جا» (زیراکه ارزش خدمات ارائه شده در هتل‌های ۴ و ۵ ستاره بسیار بالاتر از سایر انواع خدمات عمومی تامین جا مثل اردوگاه‌ها و مهمانپذیرها و ... است)، عملاً سهم کاهش قیمت برای کل بخش «تامین جا» به مراتب کمتر از ۵ درصد از کل کاهش ۹ درصدی مستقیم در بخش هتلداری است (حدوداً ۰٫۴۵ درصد از کل قیمت بخش «تامین جا» خواهد بود). بطوریکه در مجموع آثار مستقیم و غیرمستقیم تغییر در قیمت‌های عمومی کل اقتصاد به حدود ۰٫۴ درصد می‌رسد. با این توضیح، حذف مالیات بر ارزش افزوده برای هتل‌ها ۴ و ۵ ستاره عملاً تاثیر بسیار ناچیزی بر کل اقتصاد دارد و تنها اثر حائز اهمیت آن بر خود بخش هتلداری (و حتی نه برای کد آیسیک «تامین جا») می‌باشد. از آنجاییکه اقامت در هتل‌های ۴ و ۵ ستاره توسط گروهی خاص از گردشگران صورت می‌پذیرد که حساسیت بالایی به تغییرات قیمتی ندارند<sup>۲</sup> (سلیمانپور و همکاران، ۱۳۹۳؛ آق ارکاکلی و همکاران، ۱۳۹۸)، به نظر می‌رسد که حذف مالیات بر ارزش افزوده برای هتل‌های ۴ و ۵ ستاره تاثیر محسوسی بر توسعه گردشگری نخواهد داشت.

در مقابل و در سناریوی دوم (گسترش شمول مالیاتی از هتل‌های ۴ و ۵ ستاره به کل هتل‌ها و هتل آپارتمان‌ها و مهمانپذیرها)، اثری به نسبت محسوس‌تر رخ خواهد داد. اخذ مالیات بر ارزش افزوده از واحدهای اقامتی که خدمات هتلی و اقامتی به گردشگران می‌دهند<sup>۳</sup> اثری ۴ برابری نسبت به سناریوی اول (معافیت مالیاتی هتل‌های ۴ و ۵ ستاره)

<sup>۱</sup> کد آیسیک «تامین جا» شامل خدمات اقامت در هتل، هتل آپارتمان، مهمانپذیر، زائرسرا، کمپ، اردوگاه‌های گردشگری و سایر انواع خدمات اقامت عمومی است که مبنای تحلیل‌های داده-ستانده می‌باشد.

<sup>۲</sup> حدود یک سوم ظرفیت واحدهای اقامتی توسط گردشگران خارجی اشغال می‌شود و با توجه به قدرت رقابت‌پذیری قیمتی خدمات اقامت در گردشگری خارجی ایران، امکان تغییر رفتار تقاضا برای این گروه بسیار ناچیز است.

جدول ۱ تاثیر اعمال یا حذف معافیت های مالیاتی در دو سناریوی موردنظر

سناریوها (درصد رشد قیمت)				بخش های اقتصادی
افزایش شمول مالیات بر ارزش افزوده برای سایر خدمات هتلینگ		حذف مالیات بر ارزش افزوده هتلهای ۴ و ۵ ستاره		
صنعت گردشگری	بخش های اقتصادی	صنعت گردشگری	بخش های اقتصادی	
۱,۳۸۳	۱,۳۸۳	۰,۳۴۵	۰,۳۴۵	تأمین جا
-	۰,۰۲۶۰	-	۰,۰۰۶۶	امور عمومی
۰,۰۲۱	۰,۰۲۱۰	۰,۰۵۲	۰,۰۰۵۲	حمل و نقل هوایی
-	۰,۰۱۶۵	-	۰,۰۰۴۱	آبرسانی، مدیریت پسماند، فاضلاب و فعالیتهای تصفیه
-	۰,۰۱۴۹	-	۰,۰۰۳۷	ساخت مواد شیمیایی و فرآورده های شیمیایی
۰,۰۱۰۲	۰,۰۱۰۲	۰,۰۲۶	۰,۰۰۲۶	حمل و نقل با راه آهن
*۰,۰۰۹۵	۰,۱۷۷۳	*۰,۰۲۵	۰,۰۴۶۶	سایر بخش ها (مجموع ۷۱ فعالیت اقتصادی)
۱,۴۲۳۷	۱,۶۴۸۹	۰,۴۴۸	۰,۴۱۳۸	جمع

مأخذ: یافته های تحقیق

\* سایر فعالیت ها در صنعت گردشگری، شامل فعالیت های آژانس و راهنمای تور، حمل و نقل جاده ای، خدمات هنر و سرگرمی، عمده فروشی و خرده فروشی و خدمات سلامت و درمان می شود.

سطح پوشش مالیات بر ارزش افزوده، گستره بیشتری از خدمات هتلینگ را دربر گیرد و بدون آنکه تاثیر محسوسی بر تغییر تقاضا و ضربه ناشی از آن به بخش اقامت بگذارد، منافع مستقیم برای دولت و منافع غیرمستقیم برای گردشگران در پی خواهد داشت. البته این پیشنهاد، صرفاً بر اساس تحلیل اقتصادی است اما ارزیابی اثرات از ابعاد مختلف و بر حسب نوع گردشگر نیز بایستی صورت گیرد تا بتوان پیشنهادات جامعتری داد. به عنوان مثال، جذب گردشگر بین الملل علاوه بر اثرات درآمدزایی، فرصت های تامین مالی و امکان توسعه روابط و همچنین رشد فرهنگی را نیز به همراه خواهد داشت که این موارد در تحلیل های مرتبط با جداول داده-ستانده، قابل مشاهده نیست.

از آنجاییکه گردشگرانی که مشمول این رشد هزینه می شوند حدود ۰,۳ درصد از کل گردشگران ورودی هستند (بر اساس ظرفیت های اقامت بخش هتلداری و میزان نفر شب اقامت گردشگران ملی در کشور)، در واقع این رشد حدود ۱۲ درصدی نیز در مجموع نبایستی تغییر محسوسی بر تقاضای گردشگری بگذارد. در حالی که، منافع همچون امکان افزایش درآمدهای عمومی دولت و امکان ارائه خدمات با کیفیت تر به گردشگران را به همراه خواهد داشت. این ملاحظه را نیز بایستی در نظر گرفت که زیربخش های مختلف گردشگری که در اینجا بررسی می شود (حتی بخش تامین جا که ارتباط بسیار کاملتری با صنعت گردشگری دارد)، ارتباط صددردی با بخش گردشگری ندارند لذا نمی توان اثرات در این زیربخش را بطور کامل مرتبط با صنعت گردشگری در نظر گرفت. با این وجود و بر اساس نتایج بدست آمده در اینجا، پیشنهاد می شود که



جابجایی نیروی کار (واحدهای صنعتی، خدماتی و بازرگانی) و فعالیتهای کارپایی است که این گروه از جابجاییها مشمول تعریف گردشگر نمی‌شوند. همچنین، سهم غالب فعالیتهای «بانک» و «سایر ساختمانها» نیز در صنعت گردشگری جای نمی‌گیرد. با این توصیف، اما از آنجاییکه امکان تفکیک نوع مسافر ریلی بر حسب هدف از سفر نیست و نمی‌توان گردشگر را از غیرگردشگر تفکیک نمود، بایستی اثرگذاری بر کل بدنه اقتصاد مورد تحلیل قرار گیرد.

اعمال مالیات بر ارزش افزوده ۹ درصد برای بخش حمل و نقل مسافر ریلی (و نه حمل و نقل بار)، در کل بخش حمل و نقل ریلی (مجموع بار و مسافر) حدود ۱،۲۷ درصد به قیمت‌ها خواهد افزود. پس از آن، بیشترین تأثیری که بر قیمت‌های سایر بخش‌ها خواهد داشت به ترتیب مربوط به «فعالیت استخدام»، «خدمات آژانس مسافرتی و گردانندگان تور»، «ساخت و تعمیر وسایل نقلیه موتوری»، «بانک»، «سایر ساختمانها» و «هنر، سرگرمی و تفریح» است. «فعالیت استخدام» با توجه به

جدول ۲ تأثیر اعمال مالیات بر ارزش افزوده در بخش حمل و نقل ریلی

درصد رشد قیمت بر اثر اعمال مالیات بر ارزش افزوده بر حمل و نقل ریلی		بخش‌های اقتصادی
صنعت گردشگری	بخش‌های اقتصادی	
۱،۲۷	۱،۲۷	حمل و نقل با راه‌آهن
۰	۰،۱۹۲	فعالیت‌های استخدام
۰،۱۳۳	۰،۱۳۳	خدمات آژانس مسافرتی، گردانندگان تور، رزرو کردن و فعالیتهای مربوط
۰	۰،۱۱۶	ساخت وسایل نقلیه‌ی موتوری، تریلو نیم تریلر
۰	۰،۱۰۹	بانک
*۰،۰۷۹	۰،۰۷۹	سایر ساختمانها
۰،۰۷۲	۰،۰۷۲	هنر، سرگرمی و تفریح
۰	۰،۰۴۴	آموزش عالی خصوصی
۰،۱۳۷۷	۰،۳۵۴	سایر بخش‌ها (مجموع ۶۹ فعالیت اقتصادی)
۱،۶۹۱۷	۲،۳۶۹	جمع

مأخذ: یافته‌های تحقیق

\* بر اساس کدهای آیسپیک که مبنای تحلیل داده-ستانده است، هزینه‌های زیرساختی از جمله ساخت جاده، ساخت خطوط ریلی و هوایی، ساخت و مرمت جاذبه‌های تاریخی و حتی ساخت مراکز تجاری و صنعتی در ذیل بخش «سایر ساختمانها» جای می‌گیرند. خدمات تامین جا، خدمات حمل و نقلی و سایر خدمات گردشگری فقط بخش خدماتی آنها در زیربخش‌های مربوطه جای می‌گیرد.

دستخوش تغییر خواهد ساخت و رشد ۹ درصدی قیمت این نوع خدمات (با اعمال مالیات بر ارزش افزوده)، و همچنین رقابت قیمتی که بین این نوع حمل و نقل با سایر انواع حمل و نقل دارد، امکان تغییر شیوه سفر گردشگران و تغییر قابل ملاحظه تقاضا برای حمل و نقل ریلی توسط گردشگران را به همراه دارد.

با توجه به آنکه حمل و نقل ریلی فقط ۰،۲ درصد از کل ستانده کشور را دربر می‌گیرد و گروه‌های خاص با اهداف خاص از این نوع حمل و نقل استفاده می‌کنند، به نظر می‌رسد افزایش قیمت ناشی از اعمال مالیات بر ارزش افزوده بر حمل و نقل ریلی مسافر، در مجموع تأثیر بسیار ناچیزی بر کل بدنه اقتصاد داشته باشد. البته صنعت گردشگری را به مراتب



بررسی آن نیازمند مطالعه دقیقتر می‌باشد و خارج از چارچوب تحلیلی این مطالعه است.

در مجموع، به نظر می‌رسد اعمال مالیات بر خدمات حمل و نقل مسافر (ریلی و هوایی) که در حال حاضر معاف از مالیات هستند، اثرات توزیعی گسترده‌ای بر صنعت گردشگری خواهد داشت هرچند که در مجموع در کل اقتصاد ایران چندان تاثیری نمی‌گذارد. در مقابل، توسعه گستره شمول مالیات بر ارزش افزوده برای کل بخش اقامت هتلینگ، به نظر می‌رسد اثرات توزیعی کمتری بر صنعت گردشگری داشته باشد و تاثیرات به مراتب کمتری بر بدنه اقتصاد بگذارد. البته خدمات آژانس و تورگردانی اثرات مستقیم بالایی دارد و هرگونه اعمال مالیات بر این گروه از فعالان صنعت گردشگری (با توجه به سطح بسیار پایین تقاضای گردشگران داخلی/ملی برای استفاده از این نوع خدمات و همچنین سهم پایین گردشگر خارجی از کل صنعت گردشگری کشور)، عملاً به توسعه خدمات آژانس‌های مسافرتی ضربه خواهد زد. لذا پوشش مالیات بر ارزش افزوده برای این گروه از فعالان صنعت گردشگری به هیچ عنوان توصیه نمی‌گردد. باز هم بایستی به این نکته اشاره کرد که تحلیل اثرات در این تحقیق، معطوف به تحلیل اثرات بر زیربخش‌های اقتصادی است و این زیربخش‌ها ارتباط کامل و صددرصدی با صنعت گردشگری ندارد. لذا تعمیم نتایج بصورت کامل به صنعت گردشگری نبایستی صورت گیرد و نتایج فوق‌الذکر بایستی با ملاحظه بیشتری مدنظر سیاستگذار قرار گیرد.

حمل و نقل جاده‌ای اگرچه معاف از مالیات بر ارزش افزوده است اما بواسطه آنکه سهم گردشگرانی که از حمل و نقل جاده‌ای استفاده می‌کنند بسیار زیاد است ولی وسیله سفر آنها نه بصورت اتوبوس و مینی‌بوس بلکه با خودرو شخصی است، عملاً معافیت مالیاتی یا حذف این معافیت در بخش حمل و نقل جاده‌ای قابل تفسیر برای تحلیل‌های گردشگری نیست. از طرفی، در اینجا اثرات

اعمال مالیات بر ارزش افزوده در حمل و نقل هوایی، اگرچه اثر مستقیم بالایی بر خود این بخش دارد اما اثرات غیرمستقیم نسبتاً قابل ملاحظه‌ای نیز بر کل بدنه اقتصاد خواهد داشت. اما این اثرات، در صنعت گردشگری سهم اندکی دارند. حوزه حمل و نقل، به عنوان یک بخش مهم و دارای پیوند گسترده با بخش‌های تولیدی در اقتصاد محسوب می‌گردد و بخش‌های خدماتی، ارتباط به نسبت کمتری با این حوزه دارند (البته، حمل بار و حمل مسافر، هر دو در این بخش وجود دارد درحالی‌که تنها قسمتی از حمل مسافر است که به عنوان خدمات حمل و نقل در گردشگری لحاظ می‌شود).

پایین بودن ارتباط بین حمل و نقل هوایی با خدمات «آژانس‌های مسافرتی و گردانندگان تور»، خدمات «سلامت» و خدمات «هنر، تفریح و سرگرمی» که می‌بایست ارتباط تنگاتنگی باشد، به دلیل سهم پایین فعالیت‌های آژانس‌های مسافرتی از کل بخش حمل و نقل هوایی است. درواقع، عمده مسافرت‌های هوایی که صورت می‌گیرد و خدمات حمل و نقل هوایی که به گردشگران داده می‌شود، برای گردشگرانی است که از خدمات آژانس‌های مسافرتی استفاده نکرده‌اند.

اعمال مالیات بر ارزش افزوده بر نرخ خدمات حمل و نقل هوایی، به دلیل وابستگی بسیاری که این نوع خدمات حمل با بخش صنعت و کشاورزی دارد، عملاً بر قیمت آن محصولات اثرات بالایی دارد. البته، اگر این مالیات تنها بر مسافر هوایی اعمال گردد، اثرات آن به مراتب بسیار کمتر خواهد بود. بیشترین اثر غیرمستقیم ناشی از اعمال مالیات بر حمل و نقل مسافر هوایی، بر خدمات حمل و نقل ریلی است. در مجموع، به دلیل رقابت قیمتی در بخش حمل و نقل، تنوع خدمات حمل و نقلی که برای گردشگران وجود دارد و حساسیت بالای قیمتی برای این نوع خدمات، هرگونه سیاست مالیاتی برای بخش حمل و نقل باعث تغییر در ترکیب تقاضا برای این نوع خدمات خواهد شد. لذا اثرات توزیعی متفاوتی را در کل اقتصاد در پی خواهد داشت که



قطعیاً بر مخارج حمل و نقل گردشگران نیز خواهد افزود. لذا، تحلیل اثرات مورد بررسی در اینجا، تنها قسمتی از اثرات مالیاتی و قیمتی است که مستقیماً صنعت گردشگری را هدف گرفته است و سایر اثرات در اینجا بررسی نشده است.

مالیاتی ناشی از تغییر در قیمت سوخت یا تغییر در قیمت سایر خدمات و تولیدات که ارتباط ثانویه با صنعت گردشگری دارند، صورت نگرفته است. تحلیل اثرات مالیاتی و قیمتی که قیمت سوخت یا هزینه خرید تجهیزات حمل و نقل را افزایش دهد،

جدول ۳ تاثیر اعمال مالیات بر ارزش افزوده در بخش حمل و نقل هوایی

درصد رشد قیمت بر اثر اعمال مالیات بر ارزش افزوده بر حمل و نقل هوایی		بخش‌های اقتصادی
صنعت گردشگری	بخش‌های اقتصادی	
۰,۱۹۷۸۹	۰,۱۹۷۸۹	حمل و نقل هوایی
۰,۰۰۵۹۶	۰,۰۰۵۹۶	حمل و نقل با راه آهن
۰	۰,۰۰۴۷۳	مرغداری
۰	۰,۰۰۳۵	دامداری، زنبورداری، پرورش کرم ابریشم و شکار
۰	۰,۰۰۳۳۵	ساختمان‌های مسکونی
۰	۰,۰۰۳۴۵	تولید سایر فراورده‌های معدنی غیرفلزی
۰	۰,۰۰۳۲۴	تولید فلزات پایه
*۰,۰۰۳۱۹	۰,۰۰۳۱۹	سایر ساختمان‌ها
۰	۰,۰۰۳	ساخت، تعمیر و نصب محصولات فلزی ساخته شده، به جز ماشین‌آلات و تجهیزات
۰	۰,۰۰۳۰۳	ساخت محصولات غذایی و فراورده‌های توتون و تنباکو
۰	۰,۰۰۲۸۲	ساخت و تعمیر سایر تجهیزات حمل و نقل
۰	۰,۰۰۲۷۷	تولید محصولات رایانه‌ای، تجهیزات برقی، تعمیر و نصب آنها
۰	۰,۰۰۲۹	ساخت انواع آشامیدنی‌ها
۰	۰,۰۰۲۳	ساخت مبلمان
۰	۰,۰۰۲۵۱	ساخت محصولات از لاستیک و پلاستیک
۰	۰,۰۰۲۴۹	ساخت کاغذ و محصولات کاغذی
۰	۰,۰۰۲۳۱	ساخت چوب و فراورده‌های چوب و چوب‌پنبه، به جز مبلمان
۰	۰,۰۰۲۲	ماهیگیری
۰,۰۰۳۹۴	۰,۰۴۷۶۹	سایر بخش‌ها (مجموع ۵۹ فعالیت اقتصادی)
۰,۲۱۰۹۸	۰,۲۹۹۳۵	جمع

مأخذ: یافته‌های تحقیق

\* بر اساس کدهای آیسیک که مبنای تحلیل داده-ستانده است، هزینه‌های زیرساختی از جمله ساخت جاده، ساخت خطوط ریلی و هوایی، ساخت و مرمت جاذبه‌های تاریخی و حتی ساخت مراکز تجاری و صنعتی در ذیل بخش «سایر ساختمان‌ها» جای می‌گیرند. خدمات تامین جا، خدمات حمل و نقلی و سایر خدمات گردشگری فقط بخش خدماتی آن‌ها در زیربخش‌های مربوطه جای می‌گیرد و بخش ساخت و بهره‌برداری در ذیل «سایر ساختمان‌ها» است.

ها، دو فعالیت اثرات به مراتب بالاتری دارند: حمل و نقل هوایی و حمل و نقل ریلی. بطوریکه ۷۲ درصد از همان ۳ درصد اثر غیرمستقیم، به این دو فعالیت باز می‌گردد. در واقع این افزایش، قیمت خدمات حمل و نقل هوایی را ۱٫۵ درصد افزایش می‌دهد و قیمت خدمات حمل و نقل ریلی را ۰٫۶ درصد افزایش خواهد داد.

اعمال مالیات بر ارزش افزوده (۹ درصد) بر خدمات آژانس‌های مسافرتی و گردانندگان تور، اثرات قیمتی که بر کل اقتصاد می‌گذارد ۹۷ درصد مستقیم و تنها ۳ درصد غیرمستقیم است. بطوریکه اگرچه رشد ۹ درصدی قیمت بصورت مستقیم را برای این نوع خدمات در پی دارد اما قیمت سایر خدمات را بسیار ناچیز تحت تاثیر قرار می‌دهد. از بین سایر فعالیت-

جدول ۴ تاثیر اعمال مالیات بر ارزش افزوده بر خدمات آژانس‌های مسافرتی و گردانندگان تور

درصد رشد قیمت بر اثر اعمال مالیات بر ارزش افزوده خدمات آژانس-های مسافرتی و گردانندگان تور		
صنعت گردشگری	صنعت گردشگری	بخش‌های اقتصادی
۱,۰۱۸۶۷	۱,۰۱۸۶۷	خدمات آژانس مسافرتی، گردانندگان تور، رزرو کردن و فعالیت‌های مربوط
۰,۰۱۴۸۲	۰,۰۱۴۸۲	حمل و نقل هوایی
۰,۰۰۶۱۳	۰,۰۰۶۱۳	حمل و نقل با راه‌آهن
۰,۰۰۰۲۷	۰,۰۰۰۲۷	ساختمان‌های مسکونی
۰,۰۰۰۲۶	۰,۰۰۰۲۶	سایر ساختمان‌ها
۰,۰۰۰۱۲	۰,۰۰۰۱۲	خدمت مذهبی و سیاسی
۰,۰۰۰۲۳	۰,۰۰۷۴۲	سایر بخش‌ها (مجموع ۷۴ فعالیت اقتصادی)
۱,۰۴۰۴۹	۱,۰۴۷۶۹	جمع

ماخذ: یافته‌های تحقیق

گردشگران بر حسب نوع گردشگر بایستی تفاوت قائل شد. گردشگر خارجی و گردشگر داخلی، هم در یارانه پرداختی و هم در مالیات اکتسابی که پرداخت و دریافت آن بایستی معطوف به شهروندان و ساکنین داخلی باشد، لازم است مدنظر سیاست‌گذار قرار گیرد. همچنین بر حسب هدف سیاست‌گذار از رونق در یک بخش خاص از گردشگری، می‌توان فعالیت‌هایی که به نوع خاصی از گردشگران خدمات می‌دهند را نیز متمایز از سایر فعالیت‌ها در نظر گرفت. لذا، نتایج بدست آمده در این مطالعه بر حسب هدف سیاست‌گذار و بر حسب نوع گردشگر، می‌تواند متفاوت باشد.

در مقایسه با بررسی اثرات سایر فعالیت‌هایی که در بخش‌های قبل صورت گرفت، خدمات آژانس مسافرتی بخاطر خلوص عملکردی که در صنعت گردشگری دارد، عملاً هر سیاست‌گذاری در این بخش اثرات و پیامدهای مستقیم و غیرمستقیم بسیار قابل ملاحظه‌ای در اقتصاد گردشگری خواهد داشت. به عنوان مثال، اثرات غیرمستقیم شوک‌های وارده به این بخش که بر بخش‌های دیگر مثل حمل و نقل وارد می‌آید، تنها معطوف به حوزه گردشگری است (در واقع این اثرات، تنها معطوف بر حمل و نقل مسافر و آن هم گردشگران خواهد بود). در سیاست-های مالیاتی صنعت گردشگری این نکته نیز بایستی در نظر گرفته شود که بین خدمات ارائه شده به

جدول ۵ رتبه زیربخش‌های اقتصادی مرتبط با گردشگری از نظر پیوندهای پسین و پیشین



رتبه در پیوند پسین (از بین ۷۷ بخش اقتصادی)	رتبه در پیوند پیشین (از بین ۷۷ بخش اقتصادی)	بخش‌های منتخب اقتصادی مرتبط با گردشگری
۶	۴۰	حمل و نقل زمینی
۲۵	۱۴	حمل و نقل هوایی
۳۶	۲۱	حمل و نقل با راه‌آهن
۳۹	۵۹	تامین جا
۴۱	۳۶	فعالیت‌های خدماتی مربوط به غذا و آشامیدنی‌ها
۴۹	۵۳	هنر، سرگرمی و تفریح
۵۰	۳۵	خدمت مذهبی و سیاسی
۶۶	۷۰	خدمات آژانس مسافرتی، گردانندگان تور، رزرو کردن و فعالیت‌های مربوط

ماخذ: یافته‌های تحقیق

۲۱ از بین ۷۷ زیربخش اقتصادی است. اما در پیوند پسین، وضعیت به نسبت بهتری وجود دارد بطوریکه حمل و نقل زمینی در رتبه ۶ از بین ۷۷ زیربخش اقتصادی جای می‌گیرد. بخش تامین جا (اقامت کوتاه‌مدت به شکل هتل و سایر اقامت‌هایی که به گردشگران ارائه می‌شود) رتبه ۳۹ در پیوند پسین و رتبه ۵۹ را در پیوند پیشین دارد. فعالیت تامین غذا (رستوران و خدمات تغذیه) رتبه ۴۱ را در پیوند پسین و رتبه ۳۶ را در پیوند پیشین دارد.

در مجموع، به نظر می‌رسد صنعت گردشگری و زیربخش‌های مرتبط با آن، اگرچه پیوند بالایی در بین فعالیت‌های اقتصادی ندارند اما جزو فعالیت‌های با پیوند بسیار ضعیف نیز قرار نمی‌گیرند بطوریکه به استثناء خدمات دفاتر مسافرتی (که جزو ده فعالیت با پایینترین پیوندهای پسین و پیشین است)، سایر فعالیت‌ها جزو بیست فعالیت انتهایی از ۷۷ فعالیت مورد بررسی قرار نمی‌گیرند. از اینرو، صنعت گردشگری در مجموع دارای پیوندهای پسین و پیشین میانی است و اهمیت آن در روابط بین بخشی نیز قابل ملاحظه است.

بخش گردشگری به عنوان یک بخش مجزا در جداول داده-ستانده قابل بررسی نیست با این وجود، امکان بررسی زیربخش‌های مختلف گردشگری در اقتصاد وجود دارد. بررسی پیوندهای پسین و پیشین جدول داده-ستانده، گویای روابط پسین نسبتاً بالا برای زیربخش‌های گردشگری و البته پیوندهای پیشین ضعیف این زیربخش‌ها در بدنه کلان اقتصادی است. جدول فوق، وضعیت زیربخش‌های گردشگری در پیوندهای پسین و پیشین با الگوی راسموسن<sup>۱</sup> را نشان می‌دهد:

در جدول فوق، زیربخش‌هایی که ارتباط کامل و مستقیمی با بخش گردشگری ندارند، ذکر نشده است. در بین بخش‌های با بیشترین سطح ارتباط با گردشگری، زیربخش‌های حمل و نقل دارای پیوند پسین و پیشین بالاتری نسبت به سایر زیربخش‌های مرتبط با گردشگری هستند. اما در پیوندهای پیشین، حتی انواع حمل و نقل نیز پیوندهای بالایی ندارند بطوریکه حمل و نقل هوایی که بهترین وضعیت را در پیوند پیشین از بین زیربخش‌های مختلف گردشگری دارد، رتبه ۱۴ را از بین ۷۷ زیربخش اقتصادی به خود اختصاص داده است و پس از آن، حمل و نقل ریلی قرار می‌گیرد که در رتبه

<sup>1</sup> Rasmussen

خواهد داد. اخذ مالیات بر ارزش افزوده از واحدهای اقامتی که خدمات هتلی و اقامتی به گردشگران می‌دهند اثری ۴ برابری نسبت به سناریوی اول (معافیت مالیاتی هتل‌های ۴ و ۵ ستاره) دارد. (۲) بخش حمل و نقل؛ اعمال مالیات بر خدمات حمل و نقل مسافر (ریلی و هوایی) که در حال حاضر معاف از مالیات هستند، اثرات توزیعی گسترده‌ای بر صنعت گردشگری خواهد داشت هرچند که در مجموع در کل اقتصاد ایران چندان تاثیری نمی‌گذارد (۳) در بخش خدمات دفاتر مسافرتی و راهنمایان تور؛ اعمال مالیات بر ارزش افزوده (۹ درصد) بر خدمات آژانس‌های مسافرتی و گردانندگان تور، اثرات قیمتی که بر کل اقتصاد می‌گذارد، ۹۷ درصد مستقیم و تنها ۳ درصد غیرمستقیم است. خدمات آژانس مسافرتی بخاطر خلوص عملکردی که در صنعت گردشگری دارد، عملاً هر سیاستگذاری در این بخش، اثرات و پیامدهای مستقیم و غیرمستقیم بسیار قابل ملاحظه‌ای در اقتصاد خواهد داشت. به عنوان مثال، اثرات غیرمستقیم شوک‌های وارده به این بخش که بر بخش‌های دیگر مثل حمل و نقل وارد می‌آید، تنها معطوف به حوزه گردشگری است (در واقع این اثرات، تنها معطوف بر حمل و نقل مسافر و آن هم گردشگران خواهد بود). (۴) بررسی پیوندهای اقتصادی (پسین و پیشین) گویای پیوند نه چندان قوی و البته نه چندان ضعیف زیربخش‌های گردشگری با سایر بدنه اقتصاد است. البته زیربخش‌های حمل و نقل، پیوندهای اقتصادی بالاتری با سایر زیربخش‌های اقتصادی دارد لذا هرگونه سیاستگذاری مالیاتی و تغییراتی قیمتی در این بخش، بایستی با حساسیت و ملاحظه بیشتری مدنظر قرار گیرد.

پیشنهاد می‌شود که سطح پوشش مالیات بر ارزش افزوده، گستره بیشتری از خدمات هتلینگ را دربر گیرد و بدون آنکه تاثیر محسوسی بر تغییر تقاضا و ضربه ناشی از آن به بخش اقامت بگذارد،

با تلفیق نتایج مربوط به پیوندهای پسین و پیشین و نتایج بدست آمده از تاثیرات مالیاتی و قیمتی که در زیربخش‌های مختلف گردشگری صورت گرفت، به نظر می‌رسد مهمترین و بیشترین اثرات مالیاتی که سایر بخش‌های اقتصادی را نیز از خود متاثر خواهد ساخت، خدمات حمل و نقل باشد. درواقع، این خدمات نه تنها سهم بالایی از کل مخارج گردشگر را به خود اختصاص می‌دهد، بلکه پیوند بالاتری نیز با سایر زیربخش‌های اقتصادی دارد و در نتیجه اثرات قیمتی که این بخش را متاثر سازد، هم بر بخش گردشگری و هم بر سایر بخش‌های اقتصادی می‌تواند اثرات به مراتب بیشتری بگذارد.

## ۵ نتیجه‌گیری

با توجه به لزوم کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی، اخذ مالیات به عنوان یکی از مهمترین ابزارهای تامین مالی دولت در نظر گرفته می‌شود. این مطالعه به منظور تحلیل آثار قیمتی مالیات بر ارزش افزوده در صنعت گردشگری ایران، از الگوی داده-ستانده استفاده می‌کند. وارد ساختن مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره تولید محصولات، یکی از مزیت‌های استفاده از این الگو می‌باشد. با توجه به قانون مالیات بر ارزش افزوده و فعالیت‌هایی از صنعت گردشگری که مشمول معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده شده‌اند، این تحقیق بصورت مجزا به بررسی بخش اقامت، حمل و نقل و آژانس‌های مسافرتی پرداخته است. نتایج نشان داد که (۱) در بخش اقامت، در سناریوی اول (اعمال معافیت مالیات بر ارزش افزوده برای هتل‌های ۴ و ۵ ستاره)، حذف مالیات بر ارزش افزوده برای هتل‌های ۴ و ۵ ستاره، تاثیر محسوسی بر توسعه گردشگری نخواهد داشت. در سناریوی دوم (گسترش شمول مالیاتی از هتل‌های ۴ و ۵ ستاره به کل هتل‌ها و هتل آپارتمان‌ها و مهمانپذیرها)، اثری به نسبت محسوس‌تر رخ

<sup>۱</sup> بجز زائرسراها، کمپ‌ها، اردوگاه‌ها و سایر خدمات اقامتی ارزان قیمت



### حامی مالی

بنا به اظهار نویسنده مسئول، این مقاله حامی مالی نداشته است.

### سهم نویسندگان در پژوهش

نویسندگان، محتوای مقاله را تأیید و مسؤولیت تمام جنبه‌های کار را بر عهده دارند.

### تضاد منافع

نویسندگان اعلام می‌دارند که هیچ تضاد منافی در رابطه با نویسندگی و یا انتشار این مقاله ندارند.

### تقدیر و تشکر

نویسندگان از همه‌ی افراد، به دلیل مشاوره و راهنمایی علمی و مشارکت‌شان در این مقاله تشکر و قدردانی می‌نمایند.

منافع مستقیم برای دولت و منافع غیرمستقیم برای گردشگران در پی خواد داشت. این گستردگی، بایستی با ملاحظات معطوف به نوع گردشگر و هدف سیاستگذار از آن اقدام، اعمال شود و نبایستی یک سیاستگذاری گسترده و بدون لحاظ نوع جامعه ذینفع صورت گیرد.

اعمال مالیات بر خدمات آژانس و تورگردانی اثرات مستقیم بالایی دارد و هرگونه اعمال مالیات بر این گروه از فعالان صنعت گردشگری (با توجه به سطح بسیار پایین تقاضای گردشگران داخلی/ملی برای استفاده از این نوع خدمات و همچنین سهم پایین گردشگر خارجی از کل صنعت گردشگری کشور)، عملاً به توسعه خدمات آژانس‌های مسافرتی ضربه خواهد زد. لذا پوشش مالیات بر ارزش افزوده برای این گروه از فعالان صنعت گردشگری به هیچ عنوان توصیه نمی‌گردد.



## منابع

- Agharkakli, A., Yahyazadefar, M., Gandomfeshan, D. & Esmaeili khanbebeyn, N. (2020). Study of Factors Affecting Demand for Domestic Tourism in Golestan Province. *Journal of Tourism Planning and Development*, 8(3), 177-196. [In Persian].
- Aguiló, Eugeni, Antoni Riera, and Jaume Rosselló. (2005). The Short-Term Price Effect of a Tourist Tax through a Dynamic Demand Model: The Case of the Balearic Islands. *Tourism Management* 26: 359-65.
- Bird, R. (1992). Taxing tourism in Developing Countries. *World Development*, 20(8), 1145-1158.
- Chen, L & Devereux, L. (1999). Tourism and Welfare in Sub-Saharan Africa: A Theoretical Analysis. *Journal of African Economies*, 1(8), 209-227.
- Clarke, Harry R. & Ng, Yew-Kwang, (1993). Tourism, Economic Welfare and Efficient Pricing. *Annals of Tourism Research*, 20(4), 613-632.
- Diamond, P. A. & Mirrles, J. (1971). Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency, and II: Tax Rules. *American Economic Review*, 61, 8-27.
- Dombrovski, Renata & Hodžić, Sabina (2010). Impact of Value Added Tax on Tourism. *International Business & Economics Research Journal*, 9(10), 131-138.
- Faridzad, A., Parvin, S. & Banou, A.A. (2011). Price Effects of Value Added Tax Based on Input - Output Approach (The Case of Iran). *Iranian Journal of Economic Research*, 16(2), 105-127. [In Persian].
- Feshari, M., Taghipour, A.A., Yalibeigi, M. & Ghamari, N. (2011). The Impact of Tax Ratio on the Tourism Receipts in MENA Countries (Dynamic Panel Data Approach). *Quarterly Journal of Economic Modelling*, 5(4), 71-86. [In Persian].
- Forsyth, P., & Dwyer, L. (2002). Market Power and the Taxation of Domestic and International Tourism. *Tourism Economics*, 8, 377-399.
- Gooroochurn, Nishaal. (2004). Tourism Taxation: A Theoretical and Empirical Investigation. *Paper presented at an Ecomod International Conference in Brussels*.
- Hughes, H. L. (1981). A Tourism Tax: The case for and against. *International Journal of Tourism Management*, 2, 196-206.
- Ihalanayak, Ranjith (2012). Economic Effects of Tourism Tax Changes in Australia: Empirical Evidence from a Computable General Equilibrium Model. *Tourism Economics*, 18 (1), 181-202.
- Jensen, Thomas C. & Wanhill, Stephen (2002). Tourism's taxing times: value added tax in Europe and Denmark. *Tourism Management*, 23(1), 67-79.
- Kazazi, A., Taghavifard, M.T., Jahangard, E. & Mehrkam, M. (2020). Assessing The Quantitative Effects of Changes in Tax Policies on the Country's Industries (input-output



- Approach), *Journal of Financial Economics*, 4(2), 55-82. [In Persian].
- Kristjánsdóttir, Helga (2020). Tax on tourism in Europe: Does higher value-added tax (VAT) impact tourism demand in Europe?. *Current Issues in Tourism*, 24(6), 738-741.
- Lipman, G. (1996). The Taxation of Tourism. *Travel and Tourism Analyst*, 5, 88-102.
- Mahadevan, Renuka; Amir, Hidayat & Nugroho, Anda (2016). How Pro-Poor and Income Equitable Are Tourism Taxation Policies in a Developing Country? Evidence from a Computable General Equilibrium Model. *Journal of Travel Research* 56(3), 334-346.
- Memarnejad A. & Hadifar D. (2012). Welfare Loss of Monopoly in Iran's Telecommunication (Fixed Phone). *Iranian Journal of Applied Economics*, 3(3), 23-47. [In Persian].
- Mohajeri, P. (2018). Evaluating the capacity of value-added tax in the regions using the multi-regional input-output model. *Journal of Iranian Economic Development Analyses*, 6(2), 9-30.
- Murphy, Peter E. (1985). *Tourism: A Community Approach*. London: Routledge.
- OECD (2014), *OECD Tourism Trends and Policies 2014*, OECD Publishing
- Palmer, Teresa, and Antoni Riera. (2003). Tourism and Environmental Taxes. With Special Reference to the 'Balearic Ecotax'. *Tourism Management* 24: 665-74.
- PWC (PricewaterhouseCoopers) (2017). *The Impact of Taxes on the Competitiveness of European Tourism*, Brussels, European Commission.
- Rajemison, Harivelo & Younger, Stephen D. (2000). Indirect Tax Incidence in Madagascar: Estimations Using the Input-Output Table. CFNPP Working Paper No. 106 (Ithaca, New York: Cornell University, Cornell Food and Nutrition Policy Program).
- Seil, Alkadyrova & Ichihashi, Masaru (2012). Sectoral Impact of Indirect Tax Reduction on the Kyrgyz Economy Based on Input-Output Analysis. *IDEC Discussion Paper 2012*, Hiroshima University, 1-21.
- Soleimanpour, P., Shidai Moghadam, A. & Ghorchi Beigi, K. (2014). Presenting a Dynamic Pricing Model for Hotel Revenue Management System: A Case Study of Maral Kalardasht Hotel. *The first international conference on management*, 23 september 2014, Tehran, Iran. [In Persian].
- Swenson, Charles W. & Moore, Michael L. (1987). Use of Input-Output Analysis in Tax Research. *Advances in Taxation*, 1, 49-83.
- Zaman, Gheorghe; Surugiu, Marius-Razvan & Camelia, Surugiu (2010). Propagation effects of taxes in Romania: An input-output analysis. *Romanian Journal of Economics* 30 (1), 76-94.