

بررسی مقایسه‌ای آثار درآمدی و تورمی لایحه مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر کالا و خدمات موضوع قانون تجمیع عوارض

زیور حاتمی زاده، احمد زمانی
(فوق لیسانس اقتصاد، معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی)

مالیات بر ارزش افزوده امکان حذف و یا تعدیل مالیات بر کالا و خدمات موضوع قانون تجمیع عوارض به ویژه «مالیات بر فروش عمومی» موضوع بنده قانون مذکور، و جایگزینی آن با مالیات بر ارزش افزوده عملی خواهد شد، بررسی آثار این جایگزینی (اعم از آثار درآمدی و تورمی) مهم است که در قالب این مطالعه به آن پرداخته می‌شود.

مقایسه آثار درآمدی منابع مالیاتی قانون تجمیع عوارض با لایحه مالیات بر ارزش افزوده

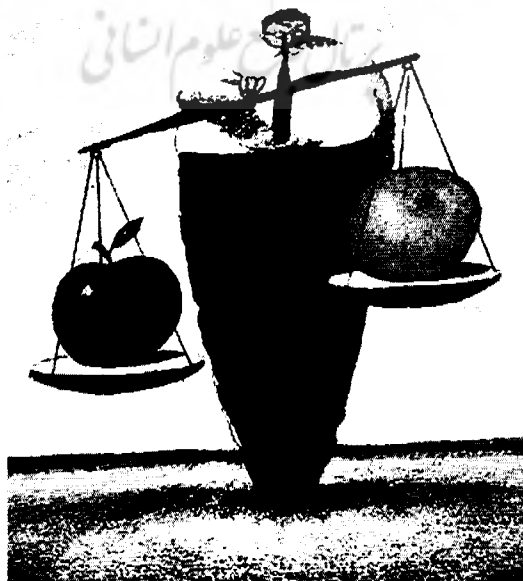
بخش قابل توجهی از رویکردهای اصلاح نظام مالیاتی مورد نظر در اغلب کشورهای در حال توسعه، معطوف به اجرای مالیات بر ارزش افزوده است. در این کشورها، لزوم برخورداری از منابع مالیاتی مطمئن و در عین حال برخورداری نظام اقتصادی از نظام مالیاتی کارآمد، ایجاب می‌کند که اصلاح نظام مالیاتی همراه با اجرای مالیات بر ارزش افزوده باشد. به طور مثال، در مالزی، به رغم بهبود درآمدهای نفتی، برای اجرای اصلاحات اقتصادی، نظام جدید مالیاتی مورد توجه قرار گرفت و همزمان با اصلاح نظام مالیات بردرآمد، مالیات بر ارزش افزوده نیز اجرا شد. در این کشور در سه سال نخست اجرای مالیات بر ارزش افزوده (VAT)،

این مقاله با این نگاه که ساماندهی نظام اخذ عوارض و مالیات‌های غیر مستقیم هم آثار درآمدی مثبتی داشته است و هم زمینه را برای اجرای روش مالیات بر ارزش افزوده فراهم می‌کند، به بررسی تطبیقی آثار درآمدی این دو نوع تغییر مالیات بالفعل و بالقوه می‌پردازد و به این جمع بندی می‌رسد که با کاملتر کردن اصلاحات نظام مالیات و اجرای مالیات بر ارزش افزوده درآمدهای مالیات به حدود ۳۰ درصد تولید ناخالص داخلی افزایش خواهد یافت.

مقدمه

اصلاح ساختار قوانین مالیاتی به عنوان اساسی‌ترین بخش سیاست‌های مالیاتی جایگاه مهمی در مجموعه سیاست‌های مالی دولت دارد. تصویب قانون موسوم به تجمیع عوارض، در واقع اصلاحات اساسی در بخش‌های مختلف کل نظام مالیاتی. شامل مالیات‌های غیرمستقیم، عوارض شهرداری‌ها و نیز ساختار نظام تعرفه‌ای را در بر می‌گیرد.

قطع نظر از ضرورت اصلاحات موضوع قانون تجمیع عوارض، این قانون را می‌توان به عنوان پیش نیاز یا پیش آزمونی بر اجرای مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفت. از آنجاکه با اجرای



به یکی از سه روش تولیدی، درآمدی و مصرفی اجرا می‌شود. در روش تولیدی پایه مالیات برابر با مجموع مخارج (مصرفی و سرمایه‌ای) به استثنای مخارج حقوق و دستمزد در نظر گرفته می‌شود. در این روش پایه مالیات گسترده است و حتی کالاهای سرمایه‌ای نیز معاف از مالیات نیستند. روش دیگر محاسبه پایه مالیاتی، روش درآمدی است. در این نظام نیز کالاهای سرمایه‌ای پس از کسر استهلاک مشمول مالیات قرار می‌گیرند. بنابراین پایه مالیاتی برابر با حاصل جمع مخارج مصرفی و سرمایه گذاری خالص است. در روش مصرفی، با معافیت کالاهای سرمایه‌ای، پایه مالیاتی صرفاً کالاهای مصرفی نهایی محدود می‌شود. اجرای این روش به دلیل محدود بودن پایه‌های مالیاتی نیازمند میزان (نرخ)‌های مالیاتی بالایی است. هر سه روش مذکور با یکی از دو اصل مبدا و یا اصل مقصد قابل اجرا است. با رعایت اصل مبدا، صادرات مشمول مالیات و واردات از پرداخت مالیات معاف است و با رعایت اصل

وصولی از این محل بالغ بر سه درصد تولید ناخالص داخلی بوده است. در کره نیز رفع مشکل بی‌چیدگی نظام مالیاتی، از طریق اجرای این روش مورد توجه قرار گرفت. هم اکنون حدود چهار درصد تولید ناخالص داخلی این کشور، مشمول مالیات بر ارزش افزوده است. در نظام مالیاتی ایران، به رغم اصلاحات عدیده‌ای که در سال‌های اخیر در نظام مالیاتی به عمل آمده است، نیل به اهداف نظام مالیاتی، اقدامات تکمیلی دیگری را نیز می‌طلبد که بخش قابل توجهی از آن به اجرای مالیات بر ارزش افزوده مربوط می‌شود. بدیهی است حصول این نتیجه در صورتی ممکن است که تهمیدات قانونی و اجرایی در نظر گرفته شده برای اجرای این روش از کارایی لازم برخوردار باشد.

محاسبه آثار درآمدی مالیات بر ارزش افزوده علاوه بر تاثیرپذیری از معافیت‌ها و میزان (نرخ)‌های مالیاتی به روش‌های اعمال مالیات نیز مرتبط است. در نظام‌های پذیرفته شده بین‌المللی، مالیات بر ارزش افزوده

جدول (۱): پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده و مالیات قابل وصول برای سال ۱۳۸۰

(ارقام به میلیارد ریال)

(سناریو ۱)

۷۴۱۰۶۸	تولید ناخالص داخلی به قیمت بازار (جاری) کسر می‌شود:
۲۱۲۲۹۰	ارزش افزوده بخش‌های معاف
۱۱۱۲۹۰	ارزش افزوده بخش نفت خام
	اضافه می‌شود:
۳۶۷۳۴	فروش واسطه‌ای بخش‌های معاف به بخش‌های مشمول مالیات کسر می‌شود:
۴۷۸۸۳/۸	صادرات (پس از کسر صادرات بخش‌های معاف) اضافه می‌شود:
۱۱۴۹۷۶	واردات (پس از کسر واردات بخش‌های معاف) کسر می‌شود:
۲۸۵۴۶	موجودی انبار (پس از کسر موجودی انبار بخش‌های معاف) کسر می‌شود:
۸۹۹۱۳	حقوق و دستمزد (پس از کسر حقوق و دستمزد بخش‌های معاف) کسر می‌شود:
۴۱۷۵	مالیات جایگزین
۳۹۸۶۸۰/۲	(و پایه مالیاتی بالقوه
۲۷۹۰۷/۶	ط) مالیات بالقوه (به میزان ۷ درصد)
۲۲۳۲۶/۱	مالیات قابل وصول
	درصد رشد مالیات بر ارزش افزوده قابل وصول به مالیات
۴۳۴/۷	جایگزین (مالیات کالا و خدمات)

مقصد، عکس موضوع اتفاق می‌افتد. در لایحه مالیات بر ارزش افزوده، پایه مالیاتی خیلی گسترده در نظر گرفته شده؛ معافیت‌های آن، بیشتر در راستای جلوگیری از افزایش هزینه خانوارهای کم درآمد یا در مورد کالاهایی است که امکان وصول مالیات از آن‌ها دشوار است (مانند محصولات کشاورزی فرآوری نشده). با عنایت به اینکه در این لایحه کلیه کالاهای اعم از مصرفی و سرمایه‌ای، مشمول مالیات قرار گرفته‌اند، باید در محاسبه پایه مالیاتی از روش تولیدی استفاده کرد.^(۱) بر این اساس، پس از کسر ارزش افزوده معافیت‌های مندرج در ماده ۱۲ لایحه، کلیه مصارف خانوارها، دولت و همچنین تشکیل سرمایه نیز مشمول مالیات قرار می‌گیرد. همچنین با توجه به معافیت صادرات کالاهای و خدمات، اصل مقصد رعایت شده، واردات نیز جزء پایه مالیاتی لحاظ می‌شود. چگونگی محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده و تعدیلات لازم در برآورد مالیات بالقوه به تفکیک طی دو سناریو انجام می‌گیرد.^(۲) شرح کامل محاسبه سناریو (۱) در جدول (۱) ارائه و نتایج سناریو (۲) به همراه پیش‌بینی‌های انجام شده برای دوره ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۲ نیز در جدول (۲) درج شده است.

تشریح نحوه محاسبه

مقایسه درآمدی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر کالا و خدمات موضوع قانون تجمیع عوارض در دو سناریو صورت می‌گیرد:

سناریوی اول: در این سناریو مبنای محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده بر اساس احکام مندرج در لایحه مالیات بر ارزش افزوده است که طبق آن کلیه مراحل تولید و فروش (اعم از عمده فروشی و خرده فروشی) بدون در نظر گرفتن معافیت پایه درآمدی، مشمول مالیات قرار گرفته است. در این باره نکات رعایت شده در محاسبه پایه مالیاتی به شرح زیر است:

۱. در برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده (با روش تولیدی)، تولید ناخالص داخلی با تعدیلاتی که در بندهای بعدی توضیح داده خواهد شد، به عنوان نقطه شروع محاسبه در نظر گرفته می‌شود. مطابق ماده ۱۴ لایحه مالیات بر ارزش افزوده، برای محاسبه مالیات، کالاهای و خدمات با قیمت مندرج در صورت حساب و یا قیمت روز مدنظر قرار خواهد گرفت. بنابراین، در برآورد پایه مالیاتی نیز باید تولید ناخالص داخلی به قیمت جاری (بازار) در نظر گرفته شود. در نظام حساب‌های ملی، تولید ناخالص داخلی (جمع ارزش افزوده بخش‌ها و خالص مالیات‌های غیرمستقیم) با هزینه ناخالص داخلی (مجموع مصارف خانوارها و دولت، تشکیل سرمایه، تغییر در موجودی انبار و خالص صادرات) در توازن است. در محاسبه پایه مالیاتی، به دلیل نبود اطلاعات آماری کافی در مورد طرف هزینه از اطلاعات بخش تولید (ارزش افزوده) فعالیت‌های اقتصادی استفاده می‌شود، و بر این اساس تعدیلات لازم به شرح بندهای ذیل صورت می‌گیرد:

۲. در ماده ۱۲ لایحه، معافیت ارزش افزوده برخی بخش‌ها از شمول مالیات ارزش افزوده تعیین شده است. طبق برآوردهای به عمل آمده، جمع ارزش افزوده این بخش‌ها برابر با ۲۸/۶ درصد تولید ناخالص داخلی سال ۱۳۸۰ است. رویکردهایی که در مورد برقراری معافیت‌ها در نظر گرفته شده بیشتر در راستای بهبود نظام توزیع درآمد است. شایان ذکر است

محاسبات نشان می‌دهد که مواد غذایی معاف از مالیات و همچنین خدمات حمل و نقل عمومی، بهداشت و درمان و مسکن در مجموع حدود ۷۰ درصد از مخارج مصرفی خانوارهای دهک اول درآمدی را تشکیل می‌دهند. عقیده بر این است که معافیت این قبیل کالاها و خدمات، می‌تواند نقش مؤثری در تعدیل آثار توزیعی اجرای این سیستم مالیاتی بر گروه‌های کم درآمد (اعم از آثار تورمی و آثار ضد توزیع درآمدی ناشی از تنازلی بودن آن) ایفاء کند. از سوی دیگر تسهیل امور اجرایی مالیات بر ارزش افزوده از طریق محدود کردن معافیت‌ها و همچنین برقراری معافیت برای کالاهای و خدماتی که اعمال مالیات بر ارزش افزوده بر آنها دشوار است، از دیگر اهداف مورد نظر در تهیه لایحه بوده است. معافیت محصولات کشاورزی فرآوری نشده و خدمات بانکی که در لایحه مالیات بر ارزش افزوده پیش‌بینی شده است، می‌تواند امور اجرایی مالیات بر ارزش افزوده را تسهیل کند. شایان ذکر است خانوارهای کم درآمد، به ویژه کشاورزان، مهم‌ترین مصرف‌کنندگان محصولات کشاورزی فرآوری نشده هستند؛ بنابراین، معافیت این نوع کالاها علاوه بر تسهیل امور اجرایی، می‌تواند در راستای بهبود توزیع درآمد نیز باشد.

۳. در ترکیب ارزش افزوده بخش‌های اقتصادی، نفت خام و گاز طبیعی ۱۵/۱ درصد از تولید ناخالص داخلی سال ۱۳۸۰ را تشکیل می‌دهد. گرچه این بخش در ساختار نظام مالیاتی جزء فعالیت‌های مشمول مالیات محسوب نمی‌شود، فرآورده‌های نفتی به عنوان بخش تغذیه‌کننده از نفت خام، در لایحه مالیات بر ارزش افزوده مشمول مالیات است و ارزش افزوده آن در محاسبه پایه مالیاتی لحاظ شده است.

۴. در نظام مالیات بر ارزش افزوده، فروش کالاهای معاف به بخش‌های مشمول مالیات، به رغم معافیت، جزء پایه مالیاتی محسوب می‌شود و لازم است ارقام آن به تولید ناخالص داخلی اضافه شود. برای محاسبه دقیق این شاخص باید از جدول داده. ستانده به روز شده استفاده می‌شود که به دلیل نبود آن در سال ۱۳۸۰، از ضرایب فروش‌های واسطه‌ای بخشی جدول داده. ستانده سال ۱۳۷۰ استفاده شده است. در این مورد، براساس ضرایب به دست آمده ارزش فروش واسطه‌ای بخش‌های معاف به بخش‌های مشمول مالیات حدود ۴/۷ درصد تولید ناخالص داخلی سال ۱۳۸۰ (مبلغ ۳۶۷۳۴ میلیارد ریال) را تشکیل می‌دهد که در محاسبه مورد نظر به پایه مالیاتی اضافه می‌شوند.

۵. به دلیل رعایت اصل مقصد، صادرات کالاهای و خدمات از پایه مالیاتی کسر می‌شود. اما برای جلوگیری از احتساب مضاعف معافیت مالیاتی، صادرات بخش‌های معاف که ارزش افزوده آن در تعدیلات بند (۱) از پایه مالیاتی کسر شده، دوباره در این بند باید از ارزش صادرات کسر شوند.

۶. چنانچه گفته شد اجرای مالیات با رعایت اصل مقصد، ایجاب می‌کند واردات کالاهای و خدمات جزء پایه مالیاتی لحاظ شود. البته با توجه به اینکه واردات برخی از کالاها و خدمات معاف از پرداخت مالیات است، در محاسبه پایه مالیاتی ارزش واردات این اقلام، کسر می‌شود.

۷. در حساب‌های ملی، تفاوت بین فروش و تولید بیشتر تحت عنوان تغییرات در موجودی انبار معرفی می‌شود. با عنایت به اینکه طبق مواد (۱) و (۲) لایحه، مالیات از فروش کالاها و خدمات وصول خواهد شد، بخشی

از تولیدات به مرحله فروش نرسیده که جزء موجودی انبار محسوب می‌شوند، مشمول مالیات قرار نمی‌گیرند و باید از پایه مالیاتی کسر شوند. البته ارزش موجودی انبار بخش‌های معاف، در بند (۱)، از پایه مالیاتی کسر شده است؛ بنابراین برای جلوگیری از احتساب مضاعف معافیت مالیاتی، لازم است رقم مندرج در این بند با کسر موجودی انبار بخش‌های معاف، در نظر گرفته شود.

۸. در لایحه مالیات بر ارزش افزوده، خدمات کارکنان جزء معافیت‌های مالیاتی در نظر گرفته شده است. (۳) بنابراین رقم آن از پایه مالیاتی باید کسر شود. شایان ذکر است حقوق و دستمزد بخش‌های معاف که در تعدیلات بند (۱) در ارزش افزوده کسر شده در نظر گرفته شده است، در این بند از ارزش حقوق و دستمزد کسر می‌شود.

۹. آن بخش از درآمدهای مالیاتی که منابع مالیاتی لایحه مالیات بر ارزش افزوده جایگزین آن خواهد شد، لازم است از پایه مالیاتی کسر شود. شایان ذکر است براساس ماده (۴) لایحه مالیات بر ارزش افزوده، مالیات‌های غیرمستقیم تولید و واردات کالا و خدمات (به استثناء مالیات خودروهای وارداتی، نقل و انتقال خودروها و شناورها و حقوق گمرکی و سود بازرگانی)، با اجرای این روش لغو خواهند شد. بنابراین در محاسبه پایه مالیاتی این روش، مالیات‌های لغو شده باید از پایه مالیاتی کسر شوند. از طرف دیگر، حتی با فرض لغو نکردن کلیه این مالیات‌ها، براساس حکم بند (ج) تبصره ذیل ماده (۱۴) لایحه مالیات بر ارزش افزوده، در محاسبه پایه مالیاتی، مالیات‌های غیرمستقیم جزء ماخذ مالیات لحاظ نخواهند شد. بنابراین، در برآورد پایه مالیاتی ارزش افزوده، مالیات بر کالا و خدمات که در سال ۱۳۸۰ برابر با ۴۱۷۵ میلیارد ریال بوده است، از تولید ناخالص داخلی کسر می‌شود.

۱۰. پس از تعدیلات به عمل آمده در بندهای مذکور پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده معادل $398680/2$ میلیارد ریال تخمین زده می‌شود (معادل $53/7$ درصد تولید ناخالص داخلی). بدیهی است این میزان پایه به شرط فراهم شدن بسترهای لازم اقتصادی و از سوی دیگر نبود محدودیت‌های اجرایی، می‌تواند در فرایند مالیات ستانی، وصول مالیات‌های بالقوه را امکان‌پذیر کند.

۱۱. با توجه به نظام پیشنهادی میزان واحد مالیات بر ارزش افزوده (هفت درصد بر کلیه منابع مشمول این مالیات، مندرج در ماده ۱۶ لایحه)، میزان مالیات بالقوه از این منبع جدید معادل $27907/6$ میلیارد ریال تخمین زده می‌شود ($3/7$ درصد تولید ناخالص داخلی). بنابراین منابع درآمدی حاصله از اجرای مالیات بر ارزش افزوده به صورت بالقوه حدود $6/7$ برابر مالیات‌های جایگزین شده (مالیات بر کالاها و خدمات) خواهد بود.

۱۲. محاسبات نشان می‌دهد که در بخش مالیات‌های غیرمستقیم ۲۰ درصد از ظرفیت بالقوه مالیاتی به دلیل موانع اجرایی قابل وصول نیست. (۴) بنابراین، میزان نشت مالیاتی به دلیل موانع اجرایی و فرار مالیاتی معادل ۲۰ درصد ظرفیت مالیاتی در نظر گرفته می‌شود. به این ترتیب مالیات قابل وصول معادل $22326/1$ میلیارد ریال، پیش‌بینی می‌شود ($3/1$ درصد تولید ناخالص داخلی).

با در نظر گرفتن نکات مذکور، مالیات قابل وصول براساس سناریو (۱)، نزدیک $5/3$ برابر مالیات بر کالا و خدمات مطابق قانون تجمیع عوارض، تخمین زده می‌شود.

سناریوی دوم: در اغلب کشورهای که مالیات بر ارزش افزوده اجرا شده، علاوه بر معافیت‌های کالایی، معافیت‌های پایه درآمدی نیز در نظر گرفته می‌شود. در این مورد تعیین یک سطح آستانه برای خارج کردن برخی مؤدیان دارای عملکرد پایین از شمول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده، جهت تسهیل امور اجرایی مالیات بر ارزش افزوده، کاملاً ضروری است. در ماده (۲۲) لایحه مالیات بر ارزش افزوده، برای مؤدیان موضوع این مالیات مقرر شده که استثنائاتی با توجه به حجم و نوع فعالیت در نظر گرفته شود؛ بنابراین، در انطباق با حکم این ماده، برخی از صاحبان درآمدهای پایین (خرده فروشان) می‌توانند از شمول مالیات بر ارزش افزوده معاف شوند. براین اساس در این سناریو در محاسبه پایه بالقوه این مالیات، ارزش افزوده خرده فروشی (معادل 80686 میلیارد ریال) به عنوان معافیت پایه درآمدی مشاغل جزء، از پایه مالیاتی کسر می‌شود. پس از کسر ارزش افزوده خرده فروشی به عنوان صاحبان درآمدهای جزء، از تولید ناخالص داخلی، پایه بالقوه مالیاتی برابر با $317994/2$ میلیارد ریال و مالیات قابل وصول نیز $17807/6$ میلیارد ریال تخمین زده می‌شود.

در جدول (۲) مقایسه آثار درآمدی دو سناریو نشان داده شده است. شایان ذکر است با فرض اینکه متوسط رشد اسمی اقتصاد در سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۲ برابر با ۲۵ درصد باشد، در این صورت مالیات بر ارزش افزوده محاسبه شده براساس فرضیه‌های سناریوی دوم، برای سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۲ به ترتیب برابر 22259 و 27824 میلیارد ریال خواهد بود (جدول شماره ۳). این در حالی است که مالیات بر کالا و خدمات موضوع قانون تجمیع عوارض برای سال ۱۳۸۲ معادل 7007 میلیارد ریال پیش‌بینی شده بود. شایان ذکر است مالیات‌های موضوع قانون تجمیع عوارض براساس مواد ۲، ۳ و ۴، تحت عناوین حقوق ورودی (مالیات بر واردات) و مالیات بر کالا و خدمات طبقه بندی می‌شوند. مجموع این مالیات‌ها، مالیات‌های غیرمستقیم را تشکیل می‌دهند که در بودجه سال ۱۳۸۲، برابر با 39470 میلیارد ریال پیش‌بینی شده بود. ترکیب درآمدهای مالیاتی مصوب در سال ۱۳۸۲، حاکی از آن است که حدود $52/7$ درصد از کل درآمدهای مالیاتی را مالیات‌های غیرمستقیم تشکیل می‌دهد که $43/4$ درصد آن مربوط به حقوق ورودی و $9/3$ درصد آن مالیات بر کالا و خدمات است. همچنین رشد درآمد مالیات‌های غیرمستقیم نسبت به عملکرد سال گذشته برابر با $75/1$ درصد پیش‌بینی شده است. در این مورد شایان ذکر است به رغم لغو معافیت‌های مالیاتی غیرمستقیم تصریح شده در قانون تجمیع عوارض و همچنین رفع برخی ناکارایی‌های فعلی نظام مالیاتی، تحقق بخش قابل توجهی از رشد در نظر گرفته شده برای مالیات بر واردات، غیرممکن شد. در این خصوص عملکرد درآمدهای مالیاتی نشان می‌دهد به رغم رشد 22 درصدی ارزش کالاهای وارداتی در سال ۱۳۸۲ در مقایسه با سال قبل از آن، میزان تحقق مالیات بر واردات، حدود 31 درصد کمتر از رقم پیش‌بینی شده در بودجه است. (۵) با وجود این، تحقق مالیات‌های موضوع

جدول (۲): پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده و مالیات قابل وصول در سال ۱۳۸۰ به

تفکیک سناریو

شرح	مقدار (میلیارد ریال) GDP (درصد)	سهم از
سناریو (۱): پایه بالقوه مالیاتی با در نظر گرفتن احکام لایحه مالیات بر ارزش افزوده مالیات قابل وصول (پس از کسر نشت مالیاتی)	۳۹۸۶۸۰/۲ ۲۲۳۲۶/۱	۵۳/۸ ۳/۰۱
سناریو (۲): پایه بالقوه مالیاتی با در نظر گرفتن معافیت بخش خرده فروشی مالیات قابل وصول (پس از کسر نشت مالیاتی)	۳۱۷۹۹۴/۲ ۱۷۸۰۷/۶	۴۲/۹ ۲/۴

جدول (۳): مالیات بر ارزش افزوده قابل وصول در سالهای ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲*

(ارقام به میلیارد ریال)

سال	پایه بالقوه مالیاتی (پس از کسر ارزش افزوده خرده فروشی)	مالیات قابل وصول (پس از کسر ۲۰ درصد نشت مالیاتی)	سهم از GDP
۱۳۸۱	۳۹۴۹۲/۷	۲۲۲۵۹	٪۳/۳
۱۳۸۲	۴۹۶۸۶۶	۲۷۸۲۴	٪۳/۱

* با فرض اینکه متوسط رشد اسمی اقتصادی طی سالهای ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ برابر با ۲۵ درصد باشد.

مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند در سیاست‌ها و تصمیمات مالی بودجه‌های سالیانه نقش تعیین کننده‌ای داشته باشد. با وجود این، با در نظر گرفتن ساختار فعلی مالیات بر واردات که طبق ماده (۲) قانون تجمیع عوارض، حداقل میزان حقوق ورودی کالاها معادل ۴ درصد در نظر گرفته شده است، در صورت اجرای مالیات بر ارزش افزوده، این میزان به ۱۱ درصد افزایش پیدا می‌کند. از طرف دیگر با توجه به اینکه ارزش واردات مبنای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده، بالحاظ کردن حقوق ورودی (حقوق پایه + سود بازرگانی) خواهد بود، (۷) افزایش مضاعف هزینه تولید بنگاه‌های اقتصادی (با توجه به این که بخش قابل توجهی از واردات مواد اولیه و کالاها سرمایه‌ای هستند) دور از انتظار نخواهد بود. بنابراین، به رغم پیش‌بینی افزایش درآمدهای مالیاتی از محل اجرای این روش، برای جلوگیری از آثار منفی آن بر ساختار تولید ضروری است که همزمان با اجرای آن، میزان سود بازرگانی با توجه به میزان مالیات بر ارزش افزوده مورد تجدید نظر قرار گیرد. شایان ذکر است در اغلب کشورهای که مالیات بر ارزش افزوده از نوع مقصد به اجرا گذاشته شده است، تعدیلات اساسی در نرخ تعرفه‌های واردات کالاها، انجام داده‌اند. بدیهی است این تعدیلات می‌تواند افزایش نهایی در درآمدهای مالیاتی ناشی از اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده (که در بخش ۳.۲ برآورد شده است) را تا حدودی کاهش دهد.

بند ماده ۳ قانون تجمیع عوارض که در بودجه سال ۱۳۸۲ معادل ۲۰۰۷ میلیارد ریال پیش‌بینی شده بود، برابر با ۱۰۶۶۴/۴ میلیارد ریال، یعنی ۱۵۲/۲ درصد رقم مصوب بودجه، بوده است. (۶) با وجود این، به رغم تحقق مالیاتی بیش از رقم مصوب مالیات بر کالا و خدمات موضوع قانون تجمیع عوارض، میزان درآمد اضافی ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده به مراتب بیش از درآمد وصول شده مالیات بر کالا و خدمات خواهد بود. اگرچه کلیه مالیات‌های کالا و خدمات موضوع قانون تجمیع عوارض با اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده لغو نمی‌شوند، اما با فرض اجرای ماده (۴۱) لایحه به شکل کنونی و به عبارتی با فرض جایگزینی کامل مالیات ارزش افزوده به جای کلیه انواع مالیات کالا و خدمات موضوع قانون تجمیع عوارض، مالیات قابل وصول از محل ارزش افزوده، ۲۷۸۲۴ میلیارد ریال می‌شود؛ یعنی ۱۷۱۶۰ میلیارد ریال درآمد اضافی نسبت به وصولی فعلی مالیات کالا و خدمات.

در اغلب کشورهایی که تجربه اجرای مالیات بر ارزش افزوده را دارند، سهم این مالیات‌ها در کل درآمدهای مالیاتی بیش از بیست درصد بوده است. به دلیل انعطاف‌پذیر بودن نرخ‌ها، معافیت‌ها و سایر فاکتورهای مرتبط با این روش، و همچنین با توجه به ثبات نسبی مصرف کالاها و خدمات (به عنوان پایه‌های مشمول مالیات)، درآمدهای مالیاتی موضوع

برآورد آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده (و مقایسه آن با آثار تورمی مترتب بر قانون تجمیع عوارض)

مالیات‌های پیش بینی شده در قانون تجمیع عوارض (به استثناء حقوق ورودی) ماهیتا مالیات بر فروش یک مرحله‌ای تلقی می‌شوند و بیشتر فروش کارخانه‌ای را در بر می‌گیرند. در این نظام به دلیل عدم پیش بینی پرداخت اعتبار مالیاتی، در هر مرحله از فروش (اعم از فروش کارخانه‌ای و سپس عمده فروشی و خرده فروشی) احتساب مضاعف مالیاتی و به تبع آن افزایش کند قیمت کالاها اجتناب‌ناپذیر است. شایان توجه است به منظور اجتناب از وصول



مالیات و عوارض مضاعف در قانون تجمیع عوارض، سایر کالاهای تولیدی (به استثنای محصولات بخش کشاورزی) مشمول مالیات موضوع بنده ماده ۳ قانون مذکور (مالیات بر فروش یا مصرف) شده‌اند به شرط آنکه «امکان استفاده از آنها به عنوان محصول نهایی وجود داشته باشد»؛ اگرچه این شرط، وصول مالیات مضاعف را تا حد زیادی محدود می‌کند، اما یقیناً به طور کلی آن را منتفی نمی‌کند. برای تخمین آثار تورمی این نوع مالیات‌ها، در مرحله نخست باید درجه احتساب مضاعف مالیاتی محاسبه و از طریق آن، افزایش سطح عمومی قیمت‌ها تخمین زده شود. البته، در مالیات بر ارزش افزوده نیز به دلیل موانع اجرایی و همچنین این که این نوع مالیات‌ها به طور مستقیم مخارج خانوارها را تحت تأثیر قرار می‌دهد، آثار تورمی آن اجتناب‌ناپذیر است. طبق لایحه مالیات بر ارزش افزوده، کلیه مراحل تولید و فروش کالا همچنین مواد اولیه، واسطه‌ای، سرمایه‌ای و مصرفی در فرآیند مالیات ستانی قرار می‌گیرد. بنابراین به رغم این که لایحه پیشنهادی برای فعالان اقتصادی الزام به استفاده از روش صورت حساب و درج فروش و مالیات‌ها در اسناد مربوطه، پیش بینی شده، اما به دلیل تحمیل بار مالی آن بر مصرف کنندگان نهایی، افزایش سطح عمومی قیمت‌ها قابل انتظار است.

در محاسبه آثار تورمی مالیات بر کالاها و خدمات و همچنین مالیات بر ارزش افزوده، از جداول داده - ستانده و داده‌های بودجه خانوار می‌توان استفاده کرد. با توجه به این که لازمه استفاده از جدول داده - ستانده به روز کردن آن از طریق روش‌های RAS است که در این مقاله امکان آن وجود ندارد، برای برآورد آثار تورمی از مخارج بودجه خانوار و شاخص قیمت کالاها و خدمات (CPI)، به عنوان معیار اندازه‌گیری تورم، استفاده می‌شود. چنانچه توضیح داده شد، برای برآورد تأثیر مالیات‌ها بر شاخص مذکور، ضروری است نخست درجه احتساب مضاعف مالیات‌های پیش بینی شده در قانون تجمیع عوارض و همچنین در لایحه مالیات بر ارزش افزوده مورد محاسبه قرار گیرد. در این بخش از مطالعه سعی شده است

ضمن محاسبه درجه احتساب مضاعف مالیاتی، آثار تورمی مالیات‌ها از طریق تغییرات بودجه خانوار و اثر آن بر شاخص قیمت کالاها و خدمات بررسی شود.

احتساب مضاعف مالیاتی زمانی اتفاق می‌افتد که میزان موثر مالیاتی بیش از میزان اسمی مالیات باشد و محصول نهایی، در هر یک از مراحل تولید و فروش مشمول مالیات قرار گیرد. به طور مثال، وضع مالیاتی به میزان X درصد بر چرم و T درصد بر کفش، قیمت نهایی کفش را با احتساب مضاعف مالیاتی مواجه می‌کند. بدیهی است در صورت فروش از طریق عمده فروشی و سپس خرده فروشی، بار مالیاتی به چندین برابر افزایش پیدا می‌کند و مصرف کننده نهایی بیش از

میزان اسمی مالیات، متحمل بار اضافی مالیات و افزایش قیمت مربوط به آن می‌شود. در این شرایط قیمت کالاهای مشمول مالیات نه به اندازه میزان اسمی (قانونی) بلکه به میزان موثر مالیاتی افزایش می‌یابد. در مالیات بر ارزش افزوده نیز به رغم این که هر مرحله از تولید و فروش، مالیات مربوط به خود را پرداخت می‌کند، اما به دلیل گستردگی پایه مالیاتی، احتساب مضاعف مالیاتی قابل پیش بینی است. البته درجه و شدت مالیات مضاعف به توانایی انتقال بار مالیاتی و چگونگی کشش‌های عرضه و تقاضا نیز بستگی دارد. انتقال کامل مالیاتی زمانی است که کشش عرضه بی‌نهایت و کشش تقاضا صفر باشد. در این شرایط، کل بار مالیاتی مراحل تولید را متحمل خواهد شد. از سوی دیگر در پروسه تولید، بالا بودن نسبت عوامل تولید مشمول مالیات به غیر مشمول، محصول قابل فروش را در پروسه تولید و فروش با بار مضاعف مالیاتی مواجه می‌سازد. بنابراین هر چه عوامل اولیه تولید معاف از مالیات باشد، احتساب مضاعف مالیاتی و به تبع آن آثار تورمی کمتر خواهد شد. موضوع دیگری که می‌تواند مالیات مضاعف و آثار تورمی آن را تشدید کند، انحصار در فروش محصولات است. فروشندگان انحصارگر می‌توانند قیمت کالاها را بیش از مالیات پرداختی بابت نهاده‌های خریداری شده افزایش دهد. همچنین هر چه فرآیند تولید و فروش طولانی باشد، دفعات پرداخت مالیات و به تبع آن احتساب مضاعف مالیاتی بیشتر خواهد بود. با وجود این، در نظام مالیات بر ارزش افزوده متکی بر نظام کامل اعتبار مالیاتی و لزوم استفاده مودیان از صورت حساب و فاکتورهای خرید و فروش، احتساب مضاعف مالیاتی کمتر بروز می‌کند. بدیهی است در صورت نبود نظام مناسب حسابداری و عدم استفاده از صورت حساب فروش، مالیات بر ارزش افزوده به طور بالقوه می‌تواند بار مالی فراوانی در پی داشته باشد. بنابراین، بخش قابل توجهی از موفقیت در مهار آثار تورمی این نوع مالیات‌ها، به چگونگی اجرای آن بستگی دارد. با این حال، در مطالعه حاضر برای برآورد آثار تورمی این روش، بدون در نظر گرفتن تأثیر تغییر سیاست‌های اقتصادی و انتظارات مصرف کنندگان و

تولیدکنندگان و همچنین فاکتورهای اجرایی مرتبط با موضوع، و با فرض ثابت بودن کلیه عوامل تاثیرگذار در بروز آثار تورمی، صرفاً تاثیر مستقیم مالیات بر ارزش افزوده بر افزایش شاخص قیمت مصرف کننده مدنظر قرار می‌گیرد. در این باره می‌توان از الگوی زیر استفاده کرد. (۸)

$$PC = A(1 + \beta t)(1 + t) \quad (1)$$

در رابطه بالا، PC قیمت مصرف کننده بعد از مالیات، t میزان مالیات و A ضریب ثابت یک است. β معیاری است که درجه انتقال مالیات را براساس رفتار تولید کننده و مصرف کننده نهایی نشان می‌دهد. اگر $\beta = 0$ باشد انتقال مالیاتی صورت نمی‌گیرد و بنابراین مالیات مضاعفی نیز برقرار نیست؛ β همواره بزرگتر و یا برابر صفر است.

برای محاسبه PC ضروری است، β (مالیات مضاعف) تخمین زده شود. در این رابطه فرض کنید E و E' به ترتیب بیانگر مخارج مصرف نهایی مشمول مالیات و مخارج مصرفی نهایی معاف از مالیات باشد. چنانچه مالیات بر کالاهای سرمایه‌ای و واسطه‌ای از طریق مالیات مضاعف به مصرف کنندگان نهایی منتقل شود، در این صورت از رابطه زیر می‌توان بار مالیات مضاعف را برآورد کرد.

$$R = [(1 + \beta t)(1 + t) - 1]E + \beta t E' \quad (2)$$

در رابطه (۲)؛

$$R = \text{درآمد مالیاتی}$$

$E = [(1 + \beta t)(1 + t) - 1]E$ = مالیات مضاعف آن بخش از مصارفی است که مشمول مالیات است.

$\beta t E' =$ مالیات مضاعف آن بخش از مصارفی است که مشمول مالیات نیست.

$$E = \frac{f}{[(1 + \beta t)(1 + t)]} \quad \text{و} \quad E' = \frac{f}{(1 + \beta t)} \quad (3)$$

در رابطه بالا؛

f برابر با مخارج مصرفی مشمول مالیات

f برابر با مخارج مصرفی غیرمشمول مالیات

با جایگذاری نسبت‌های (۳) در رابطه (۲) و حل آن برای β (درجه مالیات مضاعف) خواهیم داشت:

$$\beta = \frac{R - f[t(1+t)]}{t(f + f' - R)} \quad (4)$$

معادله (۴)، چگونگی تخمین بار مالیات مضاعف را نشان می‌دهد. با جایگزینی رقم به دست آمده برای β در معادله (۱)، آثار تورمی مالیات‌های پیش بینی شده در قانون تجمیع عوارض (مالیات بر کالاها و خدمات) و لایحه مالیات بر ارزش افزوده قابل پیش بینی است.

نتایج برآورد الگو

معافیت‌های مالیاتی طیف مشخصی از هزینه‌های بودجه خانوار را به خود اختصاص می‌دهند. بررسی اقلام مصارف نهایی خانوارها به تفکیک

کدهای پنج رقمی، حاکی از آن است که ارزش کالاهای مصرفی مشمول مالیات (f) براساس لایحه مالیات بر ارزش افزوده حدود ۶۶ درصد از کل سبد مصرفی خانوارها را تشکیل می‌دهد؛ این نسبت در قانون تجمیع عوارض با در نظر گرفتن پایه مالیاتی آن، ۳۰ درصد برآورد می‌شود (فرض بر این است که در سال ۸۲ نیز سهم خانوارها از کالاهای مصرفی مشمول مالیات برابر با نسبت‌های فوق باشد). از طرف دیگر، با عنایت به لزوم سهولت اجرای مالیات بر ارزش افزوده و با توجه به تجارب اغلب کشورها، علاوه بر معافیت کالایی، معافیت پایه درآمدی نیز باید در نظام مالیات بر ارزش افزوده مدنظر قرار گیرد. این مهم به عنوان یکی از فروض پذیرفته شده در محاسبه آثار درآمدی و تورمی در نظر گرفته شده است. در خصوص میزان مالیات به عنوان یکی از فاکتورهای اساسی محاسبه آثار تورمی، شایان ذکر است این میزان در مالیات بر ارزش افزوده برابر با ۷ درصد است و در قانون تجمیع عوارض نیز به دلیل تعدد میزان (نرخ‌های مالیاتی، میزان واحد قابل لحاظ در فرمول‌های مربوطه، به صورت میانگینی از میزان‌های مواد ۳ و ۴ قانون تجمیع در نظر گرفته می‌شود (میانگین موردنظر حدوداً برابر با ۲/۸ درصد است). با توجه به نکات مذکور و با فرض ثبات هرگونه شرایط تاثیرگذار در محاسبه آثار تورمی، نتایج به دست آمده از محاسبه رابطه (۴)، نشان می‌دهد که درجه مالیات مضاعف، در مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر کالا و خدمات موضوع (قانون تجمیع عوارض) به ترتیب برابر ۲/۹۸ و ۳۰ درصد است. براین اساس، βt مالیات‌های موضوع قانون تجمیع عوارض برابر با ۰/۹ درصد است که با در نظر گرفتن $f = ۰/۳$ (سهم کالاهای مشمول مالیات از کل مصارف نهایی خانوارها) و $f' = ۰/۷$ (سهم کالاهای معاف از مالیات از کل مصارف نهایی خانوارها) افزایش در CPI به میزان ۱/۱۷ درصد برآورد می‌شود.

همچنین در محاسبات اثر تورمی مربوط به مالیات بر ارزش افزوده نیز $f = ۰/۳$ ، $f' = ۰/۷$ و $\beta t = ۰/۳۴$ برآورد شده که در این صورت با جایگذاری این ارقام در معادلات مربوطه، افزایش در شاخص قیمت خرده فروشی کالاها و خدمات شاخص قیمت به میزان ۴/۷۶ درصد محاسبه می‌شود. بنابراین، در صورت جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده بر مالیات کالا و خدمات موضوع قانون تجمیع عوارض، تغییرات این شاخص برابر با (۳/۵۹-۴/۷۶) درصد خواهد بود (جدول ۴).

بدیهی است چنانچه به بهانه اجرای مالیات بر ارزش افزوده، افزایش قیمت‌ها از طرف بنگاه‌ها کاملاً انعطاف‌پذیر باشد، در این صورت آثار مستقیم و غیرمستقیم آن بر سطح عمومی قیمت‌ها از رقم برآورد شده فراتر خواهد رفت. در نتیجه، ضروری است همزمان با اجرای این روش، سیاست‌های مشخصی در راستای کنترل قیمت‌ها به عمل آید. برقراری ساز و کارهای جدید نظارت بر قیمت‌ها، تعدیل حقوق و دستمزدها، تجدیدنظر در نظام تأمین اجتماعی و یارانه، معافیت از مالیات کالاهایی که در مخارج مصرفی دهک‌های پایین درآمدی وزن بالایی دارند، جلوگیری از برقراری جو نااطمینانی و انتظارات تورمی از طریق برنامه‌های تبلیغاتی و آموزش، اطلاع رسانی صحیح و... از جمله برنامه‌هایی هستند که می‌توانند در راستای کاهش آثار تورمی این مالیات موثر واقع شوند. در طراحی این سیاست‌ها می‌توان از تجارب کشورهای موفق در این زمینه،

جدول (۴): آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر کالا و خدمات موضوع

قانون تجمیع عوارض در سال ۱۳۸۲

شرح	مالیات بر ارزش افزوده	قانون تجمیع عوارض
نرخ مالیاتی	۰/۰۷	* ۰/۰۳
مخارج مصرفی مشمول مالیات (f)	۰/۶۶	۰/۰۳
مخارج مصرفی معاف از مالیات (f)	۰/۳۴	۰/۰۷
درآمد مالیاتی قابل وصول (میلیارد ریال)	۱۷۸۰۷/۶	۷۰۰۷
اثر مالیات در افزایش شاخص قیمت خرده فروشی کالاها و خدمات مصرفی (به درصد)	۴/۷۶	۱/۱۷

* برابر با میزان متوسط مالیاتی است.

استفاده کرد. شایان ذکر است در نظام مالیاتی ایران، با توجه به اصلاحاتی که اخیراً در قانون مالیات‌های مستقیم به عمل آمده، حمایت از نیروی کار و همچنین اقبال کم درآمد از طریق افزایش معافیت مالیات بر درآمد حقوق مدنظر قرار گرفته است. اما اجرای کارآمد مالیات بر ارزش افزوده، اتخاذ تصمیمات فراتر از آن را می‌طلبد. میزان تورم دو رقمی هم اکنون یکی از موانع اساسی اجرای این روش است، بنابراین قبل از هر گونه اقدامی، باید سطح عمومی قیمت‌ها در یک میزان منطقی کنترل شود. در غیر این صورت همراه با افزایش میزان تورم، چنانچه مالیات بر ارزش افزوده نیز به اجرا گذاشته شود، فرایند افزایش قیمت‌ها تشدید و آثار مثبت این مالیات تحت الشعاع افزایش شدید قیمت‌ها، قرار خواهد گرفت.

از دیگر اقداماتی که باید قبل از اجرای این روش مدنظر قرار گیرد، ساماندهی نظام تامین رفاه اجتماعی است. یکی از ایراداتی که بر مالیات بر ارزش افزوده گرفته می‌شود این است که اقشار کم درآمد و متوسط نسبت به گروه‌های بالای درآمدی، سهم بیشتری از درآمد خود را بابت پرداخت مالیات بر ارزش افزوده اختصاص می‌دهند. البته برخی بررسی‌ها نیز نشان دهنده این ادعاست. به طور مثال، در کشور کره ۵/۶ درصد از درآمد گروه‌های دهک پایین درآمدی و ۳/۹ درصد از درآمد دهک‌های بالای درآمدی صرف پرداخت مالیات بر ارزش افزوده شده است. همچنین در بررسی دیگری نیز که درباره نظام مالیاتی کشور آمریکا انجام شده این نسبت‌ها به ترتیب برابر با ۱۴/۲ و ۳ درصد است. با وجود این، یکی از راه‌های کاهش آثار تنازلی این مالیات، ظاهراً معافیت کالاهایی است که در سبد مصرفی خانوارهای کم درآمد، سهم بیشتری دارند؛ این امر تا

حدودی در لایحه مالیات بر ارزش افزوده نیز مدنظر قرار گرفته است. البته این به معنای عدم انتفاع درآمدهای بالا از معافیت‌های موردنظر نیست. به طوری که معافیت خدمات داوریی، آموزشی، نان، شیر و... که در این لایحه، پیش بینی شده می‌تواند شامل هر دو گروه درآمدی باشد. در نتیجه، به صرف پیش بینی معافیت‌ها، نمی‌توان آثار تنازلی این مالیات را خنثی کرد. به نظر می‌رسد تنها راه چاره، تجدیدنظر در نظام تامین اجتماعی (اعم از هزینه‌های انتقالی، بازنشستگی، بیمه، یارانه و...) است که به طور غیرمستقیم می‌تواند آثار تنازلی این روش را در نظام اقتصادی خنثی کند. همچنین با وضع مالیات‌های جداگانه علاوه بر مالیات بر ارزش افزوده بر برخی از کالاها و خدمات تجملی، و سپس انتقال منابع حاصل از آن، به صورت هدفمند به اقشار آسیب‌پذیر، تا حدودی می‌توان آثار تنازلی آن را محدود کرد. علاوه بر این با برقراری میزان صفر برای برخی از کالاهای مورد مصرف دهک‌های پایین درآمدی و طراحی پرداخت کمک به آنها از این طریق، می‌توان شرایط تصاعدی بودن این مالیات را فراهم کرد. البته اجرایی کردن چنین ساز و کارهایی، هزینه‌های وصول مالیات بر ارزش افزوده را افزایش می‌دهد. پرداخت دستمزدهای جانبی به گروه‌های پایین درآمدی از دیگر برنامه‌هایی است که در برخی از کشورها برای کاهش این آثار به کار گرفته شده است. در اغلب کشورهایی که مالیات بر ارزش افزوده در آن‌ها اجرا شده این مالیات جایگزین مالیات یک مرحله‌ای مصرف و فروش شده است، و به موازات این تغییر، تعدیلات و اصلاحات دیگری نیز در ساختار نظام مالیات‌های مستقیم نیز انجام شده است. در برخی از کشورها، قبل از اجرای این مالیات، زمینه‌های کاهش میزان تورم مدنظر قرار گرفته است. در برخی دیگر مانند کشور دانمارک قبل از اجرای آن،

۲- بند ۱۰ ماده ۱۲ لایحه.

۴- ر.ک. به: طرح مطالعاتی بررسی جایگاه مالیات‌های غیرمستقیم و چگونگی راه‌های افزایش آن در جهت دستیابی به اهداف برنامه دوم توسعه، وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت امور اقتصادی، سال ۱۳۷۵، صفحه ۱۳۱.

۵- گمرک، «گزارش برآورد درآمد مالیات بر واردات»، ۱۳۸۲.

۶- بخش اعظم تحقق مالیات کالا و خدمات در سال ۸۲ مربوط به پیش فروش تلفن همراه بوده است که بسیار بیشتر از تعداد مورد نظر شرکت مخابرات به فروش رسید. از این رو رقم مذکور نمی‌تواند مبنای مقایسه و یا برآورد درآمد مالیات بر کالا و خدمات در سال‌های بعد قرار گیرد.

۷- به استناد ماده ۱۵ لایحه مالیات بر ارزش افزوده، ماخذ محاسبه مالیات واردات کالا عبارت است از ارزش سیف کالا به علاوه حقوق و عوارض گمرکی و سود بازرگانی و سایر عوارض مندرج در اوراق گمرکی.

۸- برای اطلاع بیشتر ر.ک. به:

- آیت‌الله تجلی، برآورد آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده در ایران، رساله کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد «دانشگاه شهید بهشتی»، ۱۳۸۰.

Zee, Howell H. (1995), Tax Cascading: Concept and Measurement, in tax policy: Handbook, IMF, 1995, pp. 75-79.

۹- حاتمی‌زاده، زیور، طرح مطالعاتی تخمین اثرات درآمدی و تورمی مالیات بر ارزش افزوده در ایران، معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۸۱.

منابع:

۱. وزارت امور اقتصادی و دارایی، «لایحه مالیات بر ارزش افزوده»، ۱۳۸۲.
۲. وزارت امور اقتصادی و دارایی، قانون تجمیع عوارض، ۱۳۸۲.
۳. وزارت امور اقتصادی و دارایی، «بررسی جایگاه مالیات‌های غیرمستقیم و چگونگی راه‌های افزایش آن در جهت دستیابی به اهداف برنامه دوم توسعه»، معاونت امور اقتصادی، ۱۳۷۵، صفحه ۱۳۱.
۴. گمرک، «گزارش برآورد درآمد مالیات بر واردات»، ۱۳۸۲.
۵. تجلی، آیت‌الله، برآورد آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده در ایران، دانشکده اقتصاد دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۸۰.
۶. مرکز آمار ایران، آمار بودجه خانوار به تفکیک کدهای ۵ رقمی، ۱۳۸۱.
۷. بانک مرکزی، حساب‌های ملی، ۱۳۸۰.
۸. مرکز آمار ایران، جدول داده. ستانده، ۱۳۸۰.
9. Zee, Howell H. (1995), Value Added Tax, Handbook, IMF, pp.96-99.
10. Zee, Howell H. (1995), Tax Cascading: Concept and Measurement, in tax policy: Handbook, IMF, 1995, pp. 75-79.

نتیجه‌گیری

در سال‌های اخیر اصلاحات عدیده‌ای در ساختار مالیاتی کشور شده که هر یک از آن‌ها در روند افزایش درآمدهای مالیاتی بی‌تاثیر نبوده است. در این باره ساماندهی نظام اخذ عوارض و مالیات‌های غیرمستقیم براساس قانون موسوم به تجمیع عوارض، رویکرد جدیدی است که اجرای آن از سال ۱۳۸۲ مورد توجه دولت قرار گرفته است. در این قانون ضمن اصلاح ساختار نظام اخذ عوارض شهرداری‌ها و تعریف مبنای جدید وصول مالیات بر کالا و خدمات، گسترش پایه‌های مالیاتی نیز مدنظر قرار گرفت. علاوه بر این به موجب این قانون بخش قابل توجهی از معافیت‌های مالیاتی کالاها و وارداتی لغو و همچنین یک میزان حداقل حقوق ورودی تعیین و مقرر شد هرگونه افزایش در این میزان از طریق تعیین سود بازرگانی اعمال شود.

قانون مذکور را می‌توان فتح بابی برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفت. براساس لایحه پیشنهادی دولت، با اجرای مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر کالا و خدمات لغو خواهد شد؛ بنابراین این جایگزینی آثار اقتصادی خواهد داشت. در این باره، بررسی انجام شده در این مطالعه، حاکی از آن است که به دلیل گستردگی پایه مالیات بر ارزش افزوده، وصولی از این محل ۵/۳ برابر مالیات بر کالا و خدمات فعلی و حدود ۳/۰۱ درصد تولید ناخالص داخلی خواهد بود. البته چنانچه معافیت بخش خرده فروشی از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده برقرار شود، این نسبت به ۲/۴ درصد کاهش پیدا می‌کند. همچنین آثار تورمی این جایگزینی بر شاخص قیمت خرده فروشی کالاها و خدمات برابر با ۳/۵۹ درصد خواهد بود. بدیهی است کاهش تبعات تورمی، نیازمند برقراری الزامات اقتصادی جدیدی است که دولت همزمان با اجرای مالیات بر ارزش افزوده، باید مدنظر قرار دهد.

پی‌نوشت‌ها:

۱- مطابق تبصره ماده (۲) لایحه مالیات بر ارزش افزوده «کالاهای موضوع این قانون که توسط مؤدی خریداری، تحصیل و یا تولید می‌شود در صورتی که برای استفاده شغلی به عنوان دارایی در دفاتر ثبت گردد و یا برای مصارف شخصی برداشت شود، عرضه کالا به خود محسوب و مشمول مالیات خواهد شد»، حکم این تبصره به مفهوم مالیات بر ارزش افزوده بر کالاهای سرمایه‌ای است. اگر چه این موضوع (لزوم پرداخت مالیات بر ارزش افزوده بر کالاهای سرمایه‌ای) در لایحه بطور شفاف و دقیق تصریح نشده است.

2. Zee, Howell. H (1995) Value Added Tax, Handbook.