

## اثرات توزیعی و درآمدی مالیات بر ارزش افزوده (نرخ ۹ درصد) در بخش تولید

سید علیرضا هاشمی<sup>۱\*</sup>

فرزین خوشکار<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۳/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۰۴/۱۹

### چکیده

اهدافی چون افزایش درآمد مالیاتی، تشویق تولید و سرمایه‌گذاری، کاهش نابرابری و ارتقای رفاه اجتماعی از محورهای اصلی مرتبط با نظام مالیاتی و کارکرد اقتصادی آن است این تحقیق به بررسی اثرات توزیعی و کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۹ درصد بر بخش‌های تولیدی می‌پردازد. این مطالعه از لحاظ استفاده، کاربردی است. برای بررسی میزان تأثیرگذاری مالیات بر ارزش افزوده بر ضریب جینی به‌عنوان شاخص توزیع درآمد استفاده شده است روش تجزیه و تحلیل بر مبنای روش اقتصادسنجی با استفاده از روش پانل دیتا و استفاده از نرم افزار EViews است و برای ارزیابی کارایی وصول مالیات (نسبت بهره‌وری) از روش تحلیل داده-ستانده مربوط به سال ۱۳۹۰ (به‌عنوان آخرین جدول موجود) استفاده شده است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان داد که اجرای مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۹ درصد بر بخش تولیدی بار تنازلی ندارد و تأثیری بر توزیع درآمد نخواهد گذاشت. همچنین میانگین کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به شیوه تولید و مصرف در سال ۹۴ تا ۱۳۹۷ به بعد ترتیب ۳۹/۵ و ۰/۳۲ درصد می‌باشد. این میزان از کارایی وصول و درآمد مالیاتی ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر بخش تولیدی (با توجه به نرخ آن) در سطح تقریباً پایینی قرار دارد.

### کلمات کلیدی

مالیات بر ارزش افزوده، اثرات توزیعی، اثرات درآمدی، بار تنازلی و کارایی وصول مالیاتی

۱. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.

۲. استادیار گروه حسابداری دانشگاه خاتم، تهران، ایران.

## ۱- مقدمه

گسترش سیستم مالیات بر ارزش افزوده، یکی از مهم‌ترین توسعه‌های مالیاتی و بی شک یکی از جدال برانگیزترین مباحث اواخر قرن بیستم است که تا چند دهه پس از آن مورد بحث و بررسی قرار گرفت (چهرقانی و همکاران، ۱۳۹۸). مالیات بر درآمد از سود شرکت‌ها و تولیدکنندگان گرفته می‌شود و هدف آن، برقراری و هدف آن برقراری عدالت و کاهش فاصله طبقاتی از طریق باز توزیع بین دهک‌های پایین و تأمین بخشی از بودجه دولت است؛ اما مالیات بر ارزش افزوده، مالیات غیرمستقیم و چندمرحله‌ای در طول زنجیره ایجاد ارزش کالا و خدمت است که هدف آن شفاف‌سازی مبادلات، ایجاد بانک جامع اطلاعات، تقویت سیستم نظارتی بر واردات، صادرات تولید، توزیع و مصرف جلوگیری از اقتصاد زیرزمینی، کاهش فرار مالیاتی، تشویق صادرات، کاهش بار مالیاتی تولیدکننده، کاهش مصرف‌گرایی و افزایش درآمد مالیاتی است (رستمی و همکاران، ۱۳۹۹).

اساساً در ادبیات مالیه عمومی برای نظام مالیاتی، سه نقش درآمدی، اجتماعی و مدیریت اقتصادی در نظر گرفته شده است. از منظر درآمدی هدف از وضع مالیات، تأمین مالی بودجه دولت است که از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است؛ زیرا مالیات از پایدارترین و باثبات‌ترین منابع درآمدی دولت‌ها هستند که حاصل کارکرد درون‌زای اقتصاد کشور می‌باشد. در بعد اجتماعی، مهم‌ترین هدف از وضع مالیات تصحیح نابرابری‌های درآمدی و کاهش فاصله طبقاتی می‌باشد، درحالی‌که هدف وضع مالیات به‌عنوان یک ابزار سیاست‌گذاری اقتصادی تثبیت نوسانات اقتصادی، هدایت و تخصیص منابع به بخش‌های موردنظر و کمک به تسریع فرایند توسعه بخشی است که به‌طور کلی این آثار را به سه دسته آثار قیمتی (تورم)، آثار توزیعی و آثار درآمدی می‌توان تقسیم نمود.

در زمینه نقش اجتماعی، قاعده تعادل اجتماعی نظام مالیات یکی از مهم‌ترین ملزومات است که قبل از وضع هر نوع مالیاتی بایستی در تمام کشورها مورد توجه قرار گیرد. این قاعده بر این امر تأکید دارد که نظام مالیات به‌خودی‌خود نباید منبعی برای افزایش تنش‌های اجتماعی باشد تحت این فرض که تمامی شهروندان بایستی آن را قبول کنند؛ از این منظر بنابراین بزرگ‌ترین انتقاد بر مالیات بر ارزش افزوده این است که به نسبت درآمد، بار مالیاتی به‌صورت نزولی<sup>۱</sup> توزیع می‌شود (جرکوویچ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸). منظور از تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده این است که خانوارهای با درآمد پائین سهم بیشتری از درآمدها را نسبت به خانوارهای با درآمد بالا مصرف می‌کنند. مالیات بر ارزش افزوده زمانی که با یک نرخ یکسان و پایه وضع می‌شود، بار مالیاتی بیشتری را بر خانوارهای با درآمد پائین به‌صورت سهمی از درآمد خواهد داشت (اسدزاده و همکاران، ۱۳۹۳)

<sup>1</sup> Regressiveness

<sup>2</sup> Jerković

از جنبه‌ای دیگر مفهوم مالیات بر ارزش افزوده در شرایطی معرفی شد که بدهی‌های دولتی در حال رشد بود (اونژی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹)؛ در ایران از لحاظ تاریخی این مالیات سهم کمی از درآمدهای دولت داشته است. در اقتصاد ایران به دلیل وابستگی بالای بودجه دولت به درآمدهای نفتی که با عوامل مختلف مانند تحریم شدن دچار نوسانات است اجرای مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند همگام با سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی (اصلاح نظام درآمدی دولت با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی) بخشی از نوسانات درآمدی دولت را کاسته و دستیابی به اهداف اقتصاد مقاومتی را تسهیل بخشد (کریمی پتانلار و خطیبی، ۱۳۹۹). با این حال، ایجاد توازن بودجه دولت نه تنها نیازمند جلوگیری از افزایش هزینه‌های فعلی دولت است، بلکه نیاز به افزایش درآمدهای مالیاتی دارد (انصاری سامانی و همکاران، ۱۳۹۶). به همین دلیل در ایران نیز تأمین کامل مخارج جاری دولت از محل درآمدهای مالیاتی از اهدافی است که همواره مورد تأکید برنامه ریزان و دولتمردان کشور بوده و در سند چشم‌انداز ۱۴۰۴ و نیز برنامه‌های پنجم و ششم توسعه تأکید فراوانی بر آن شده است. در زمینه افزایش درآمدهای مالیاتی، معرفی مالیات بر ارزش افزوده با توجه به مشخصات آن می‌تواند در افزایش نسبت مالیات‌ها به هزینه‌های جاری دولت کمک نماید. در واقع از آنجا که این نوع مالیات بر مبنای ارزش افزوده کالاها و خدمات محاسبه و اخذ می‌شود، لذا پایه مالیاتی گسترده‌ای دارد و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی کشور را فراهم می‌سازد (جعفری صمیمی و همکاران، ۱۳۸۵).

بنابراین چگونگی توزیع درآمد میان طبقات و گروه‌های اجتماعی یکی از مسائل اساسی اقتصادی- اجتماعی است، در نتیجه لازم است به نحوه توزیع درآمد جامعه توجه بیشتری شود. نامتعادل بودن توزیع درآمد در جامعه از جمله مشکلاتی است که در کوتاه‌مدت اگرچه ممکن است نمودی عینی در مسائل روزمره کشور نداشته باشد، ولی تداوم آن در بلندمدت علاوه بر ایجاد فقر گسترده می‌تواند تنش‌های سیاسی ایجاد کند و منجر به بروز بحران‌ها و به خطر افتادن جدی امنیت سرمایه‌ها و ثروت‌های متراکم شود (امین رشتی و رفعت میلانی، ۱۳۹۰).

همچنین از لحاظ درآمدی بررسی ظرفیت بالقوه مالیاتی نشان می‌دهد که بین ظرفیت بالقوه مالیاتی و وصولی‌های بالفعل مالیات بر ارزش افزوده، شکاف قابل توجهی وجود دارد و حاکی از آن است که با اتخاذ تدابیری در جهت اصلاح نظام مالیاتی و رفع مشکلات موجود می‌توان وصولی‌های مالیاتی را افزایش و اتکای به درآمدهای نفتی را کاهش داد. (قوامی و همکاران، ۱۳۹۶). در سالهای گذشته همان‌طور که اشاره خواهد شد تحقیقات مختلفی در مورد اثرات اجرای مالیات بر ارزش افزوده با نرخ‌های ۳ درصد، ۶ درصد و یا نرخ‌های فرضی بر کل اقتصاد کشور انجام شده است؛ در این تحقیق برای نخستین بار پس از اجرا، اثرات مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۹ درصد و پس از بررسی تمام بخش‌های اقتصادی، بر بخش‌های تولیدی تأکید دارد در این تحقیق به بررسی آثار توزیعی و کارایی وصول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر بخش تولیدی کشور خواهیم پرداخت.

<sup>۱</sup> Onji

## ۲- مبانی نظری پژوهش

### اثرات توزیعی مالیات بر ارزش افزوده

در دانش توسعه اقتصادی از دو مقوله تخصیص و توزیع منابع سخن به میان می‌آید که در صورت تحقق کارایی تخصیص و توزیع منابع می‌توان رفاه جامعه را به حداکثر رساند. از آنجا که مقوله توزیع درآمد بر اساس روش‌های جمع‌شناختی و مبتنی بر ارزش‌های جامعه تعیین می‌گردد، نقش نهاد دولت در آن بااهمیت است (طیب نیا، ۱۳۸۳)؛ بنابراین یک سیستم مالیاتی کارا علاوه بر تأمین مالی موردنیاز دولت باعث کنترل نقدینگی و توزیع عادلانه درآمد و ثروت می‌شود (ابونوری و مسعود، ۱۳۹۳ و گامل<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲). به دلیل وجود اثرات توزیعی (انتقال بار مالیاتی) مالیات بر ارزش افزوده، این مالیات می‌تواند بر نحوه توزیع درآمد اثرگذار باشد، به‌ویژه در شرایطی که مالیات بر ارزش افزوده بر کالاها و خدمات ضروری‌ای وضع شود که عمدتاً کسش قیمتی تقاضای پایینی دارند. در این شرایط پرداخت‌کنندگان عمده مالیات، قشر کم‌درآمد جامعه هستند؛ چراکه سهم کالاهای ضروری در بودجه خانوارهای کم‌درآمد در مقایسه با خانوارهایی با درآمد بالا بیشتر است. (عبدالله میلانی و همکاران، ۱۳۹۶). برخی معتقدند از آنجا که این مالیات عمدتاً با نرخ یکسان بر عموم کالاها و خدمات، صرف‌نظر از کسش‌های قیمتی و درآمدی تقاضای آنها، وضع می‌شود، می‌تواند موجبات انتقال بار مالیاتی به مصرف‌کنندگان کالاها و خدمات را فراهم کند. این موضوع با اصول عدالت مالیاتی سازگار نیست و در صورتی که به نحو مناسبی خنثی نشود، می‌تواند موجبات تعمیق بی‌اعتمادی و شکاف میان عموم مؤدیان مالیاتی (مصرف‌کنندگان) و دولت را فراهم آورد و مؤدیان را به مالیات‌گریزی را تشویق کند. به‌خصوص با فرض اینکه خانوارها با درآمد پایین، سهم بیشتری از درآمدشان را نسبت به خانوارهای با درآمد بالا مصرف می‌کنند، فشار مالیاتی بیشتری بر خانوارهای با درآمد پایین وجود دارد. زمانی که مالیات پرداختی به‌عنوان سهمی از درآمد سالانه برای اندازه‌گیری میزان عدالت استفاده می‌شود، مالیات بر ارزش افزوده بیشتر خاصیت تنازلی دارد.

لهی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) معتقدند مالیات‌های غیرمستقیم اثرات مخربی بر توزیع درآمد دارد، زیرا در ساده‌ترین شکل آن، نرخ واحد برای تمامی معاملات مشمول مالیات در نظر گرفته می‌شود و از آنجایی که میل نهایی افراد کم‌درآمد به مصرف کالاها و خدمات، بیشتر از افراد پردرآمد است، سبب بدتر شدن توزیع درآمد خواهد شد لذا می‌توان نتیجه گرفت که این مالیات می‌تواند بر نحوه توزیع درآمد اثرگذار باشد بالأخص در شرایطی که مالیات فوق بر کالاها و خدمات ضروری که عمدتاً دارای کسش قیمتی تقاضای پایینی هستند وضع شود (امین رشتی و رفعت میلانی، ۱۳۹۰).

رویکردهای نظری موجود در زمینه تأثیر مالیات‌ها بر توزیع درآمد، جملگی بر اهمیت نقش مالیات‌ها بر توزیع درآمد تأکید دارند. در ابتدا، رویکردها بر نحوه چگونگی انتقال بار مالیاتی و پرداخت‌کننده نهایی توجه داشتند که به‌مرور زمان بر نحوه چگونگی سیاست‌های بودجه‌ای دولت در تأمین حداقل شرایط زندگی متمرکز شده‌اند. بر اساس قضیه دوم اقتصاد

<sup>1</sup> Gemmell

<sup>2</sup> Leahy et al

رفاه، دولت از طریق مالیات‌ها در توزیع مجدد ثروت‌های اولیه دخالت می‌ورزد تا پس از آن افراد در بازار رقابتی آزادانه به مبادله پردازند. این وضعیت به صورت پاراتویی نتیجه خواهد داد و رفاه حداکثر می‌شود (دادگر، ۱۳۸۰). کلاسیک‌ها توزیع عادلانه بار مالیاتی را بین طبقات مختلف مطرح می‌کردند به شرطی که مالیات‌ها بتوانند وظایف دولت چون حفظ امنیت عمومی و مواردی چون بهداشت و آموزش را سامان دهند. کنزین‌ها به موارد فوق تقویت نظام رفاه اجتماعی و افزایش وظایف دولت در حوزه‌های مختلف را هم افزودند. واضح است که سیاست‌های توزیع درآمد برای کنزین‌ها اهمیت بیشتری نسبت به کلاسیک‌ها داشته است. نظریه کالاهای استحقاقی توسط پروفیسور ماسگریو<sup>۱</sup> (۱۹۵۹) با تأکید بر نقش دولت در استفاده از ابزار مالیات و یارانه برای توزیع درآمد ارائه شد. بر این اساس، خانوارها باید مجموعه‌ای از کالا و خدمات را بر اساس نیازهای هر کشور حتی بدون کسب درآمد مصرف کنند. رهیافت توزیعی هیکس و همکاران<sup>۲</sup> (۱۹۶۷) هم مبتنی بر مفهوم تازه‌ای از انتقال بار مالیاتی بود. بر این اساس، تعلق به معنای تغییر حاصل از سیاست‌های بودجه‌ای چون مالیات‌ها و مخارج دولتی است. بدین ترتیب، در گذر زمان مفهوم تأثیر نظام مالیاتی بر توزیع درآمد به برخورداری از یک شرایط عینی مجموعه کالاهای عمومی در حال تغییر است (شکوری و ثاقب فرد، ۱۳۸۷).

با توجه به این نگرش‌های متفاوت در مورد آثار توزیعی مالیات بر ارزش افزوده، از مهم‌ترین تحقیقات صورت گرفته در این زمینه می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

#### جدول ۱- مهم‌ترین تحقیقات صورت گرفته در زمینه اثرات توزیعی مالیات و مالیات بر ارزش افزوده

محقق	موضوع	اثرات اجرای مالیات بر ارزش افزوده
آلاتونکی (۲۰۱۹)	تأثیر VAT بر درآمد و نابرابری	VAT نابرابری مبتنی بر درآمد را افزایش داده و بر نابرابری در مصرف اثرگذار نیست
روس و همکاران (۲۰۱۹)	تأثیرات ملی و منطقه‌ای افزایش ارزش مالیات بر ارزش افزوده در افریقای جنوبی	افزایش ۱ درصدی مالیات بر ارزش افزوده از نرخ قبلی ۱۵ درصد، باعث افزایش هزینه‌های زندگی، به ویژه برای افراد فقیر می‌شود
گاردنر (۲۰۱۸)	اثرات توزیعی مالیات بر ارزش افزوده در نروژ	کاهش مالیات بر ارزش افزوده مواد غذایی نابرابری در رفاه مصرف‌کننده را کاهش می‌دهد
جرکویج (۲۰۱۸)	چالش‌ها و اثربخشی نرخ‌های VAT به عنوان ابزار توزیع	کارایی VAT به عنوان ابزار توزیع
زو (۲۰۱۷)	اصلاح مالیات بر ارزش افزوده	تأثیر اصلاح این مالیات برای دستیابی به عدالت و نتایج مثبت اقتصادی و اجتماعی
آلاتونکی و	آثار منفی مالیات بر ارزش افزوده بر	عدم افزایش نابرابری

<sup>1</sup> Musgrave

<sup>2</sup> Hicks

محقق	موضوع	اثرات اجرای مالیات بر ارزش افزوده
پیرتیللا (۲۰۱۵)	نابرابری در کشورهای با درآمد بالا	
استریل کوآ و سیروکی (۲۰۱۵)	تأثیر مالیات بر ارزش افزوده در توزیع درآمد در جمهوری چک	اثر کاهشی بر سبب مصرفی
گاله و همکاران (۲۰۱۵)	اثر تغییرات در نرخ مالیات بر درآمد در آمریکا	تأثیر محدود در نابرابری درآمدی
متکوھی (۲۰۱۵)	تأثیر مالیات ارزش افزوده بر توزیع درآمد مصرف کننده کشورهای منتخب	این نوع مالیات به دلیل تأثیر بر قدرت خرید مصرف کنندگان باعث کاهش نابرابری درآمدی می شود.
کوئن و کامیندا	بررسی نابرابری درآمدی و اثر توزیعی مالیات ها و پرداخت های انتقالی در ۲۰ کشور عضو OECD	در بیشتر کشورها، میزان توزیع مجدد نیز افزایش یافته است.
استریل کووا و کلازار (۲۰۱۰)	تأثیر هماهنگی بر توزیع مالیات بر ارزش افزوده در جمهوری چک	افزایش بار تنازلی
تودر و رسن برگ (۲۰۱۰)	تأثیر اعمال مالیات بر ارزش افزوده بر جایگزینی مالیات بر دستمزد و مالیات بر شرکت ها	افزایش بار تنازلی
بوترز و همکاران	تأثیرات اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده در آلمان	بار توزیعی قابل اغماض
رامیرز (۲۰۰۲)	رفتار مطلوب یک دولت جهت استفاده از سیاست های مالی برای توزیع مجدد درآمد	نرخ مالیات بر نابرابری توزیع درآمد تأثیر می گذارد
بورگ و راتسو (۲۰۰۱)	ساختار مالیات بر توزیع درآمد در نروژ	با وجودی که مالیات بر مصرف حجم زیادی از مالیات را شامل می شود، اما مالیات بر ثروت، اثر توزیعی بیشتری دارد
کی یانگ و همکاران (۲۰۰۰)	توزیع درآمد و مالیات در کشورهای در حال توسعه و کشورهای صنعتی	کشورهای در حال توسعه در کل، قادر نیستند با استفاده از مالیات و سیاست های انتقالی، نابرابری درآمد را کاهش دهند
کریمی و دورباش (۱۳۹۷)	بررسی تأثیر مالیات های مستقیم و غیرمستقیم بر توزیع درآمد	مالیات های مستقیم با ضریب جینی رابطه مثبت دارد
نادری و سلاطین	تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر توزیع	افزایش نابرابری

اثرات اجرای مالیات بر ارزش افزوده	موضوع	محقق
	درآمد در گروه کشورهای منتخب درآمد متوسط،	(۱۳۹۷)
چون مصرف واقعی خانوارهای با درآمد پایین را نسبت به خانوارهای با درآمد بالا، بیشتر کاهش می دهد (خاصیت تنازلی) باعث ایجاد نابرابری بیشتر می شود	بررسی اثر مالیات ارزش افزوده بر توزیع درآمد در استان های ایران	انصاری سامانی و همکاران (۱۳۹۶)
با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی مستقیم و کاهش سهم درآمدهای مالیاتی غیرمستقیم از تولید ناخالص داخلی، شاخص توسعه انسانی کاهش یافته و نابرابری در توزیع درآمد تشدید می شود	بررسی و تحلیل نقش و اثرات درآمدهای مالیاتی بر توزیع درآمد و توسعه انسانی	خان زادی و همکاران (۱۳۹۴)
نسبت مالیات های غیرمستقیم به کل تولید ناخالص داخلی در کشورهای عمان، کویت و یمن اثر منفی بر ضریب جینی داشته است و به عبارتی باعث بهبود توزیع درآمد شده است؛ اما اثر این متغیر در کشورهای ایران و مصر مثبت بوده است	بررسی تأثیر مالیات های مستقیم و غیرمستقیم بر توزیع درآمد در کشورهای منتخب	قربانی و فاطمی (۱۳۹۴)
با افزایش درآمدهای مالیاتی ضریب جینی افزایش می یابد و در نتیجه نابرابری درآمد بیشتر می شود	تأثیر درآمدهای مالیاتی بر رشد اقتصادی و توزیع درآمد در ایران و کشورهای منتخب	ابونوری و مسعود
در کشورهای کم درآمد نابرابری درآمد بیشتر می شود. اما در کشورهای پردرآمد، نابرابری درآمد کمتر می شود	بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر توزیع درآمد در کشورهای منتخب	امین رشتی و همکاران (۱۳۹۰)
با افزایش مالیات های مستقیم و سطح حداقل دستمزد، کاهش مالیات های غیرمستقیم و نرخ بیکاری، توزیع درآمد بهبود می یابد	عوامل مؤثر بر توزیع درآمد در اقتصاد ایران با تأکید بر مالیات ها	سیفی پور و رضایی (۱۳۹۰)
نرخ رشد مالیات با ضریب جینی و رشد اقتصادی رابطه منفی دارد،	اثر سیاست های مالیاتی بر نابرابری و رشد اقتصاد	آذربایجانی و مراد پور (۱۳۹۰)
سیاست های مالی در کشور (افزایش مالیات و یارانه) باعث بهبود توزیع درآمد و کاهش رشد اقتصادی شده است	درآمد تأثیر سیاست های مالی بر توزیع و رشد اقتصادی	فلاحتی و همکاران (۱۳۸۸)
مالیات ها عامل اثرگذار در توزیع درآمد و کاهش	تأثیر نظام مالیاتی بر توزیع درآمد	شکوری و ثاقب

محقق	موضوع	اثرات اجرای مالیات بر ارزش افزوده
فرد (۱۳۸۷)		نابرابری نیستند
داوودی و براتی	اثرات سیاست‌های اقتصادی بر توزیع درآمد	سیاست افزایش درآمدهای دولت درآمدهای نفتی و مالیاتی دولت منجر به کاهش نابرابری می‌شود
اسدزاده بالی (۱۳۸۶)	اثربخشی مالیات بر نابرابری و توزیع درآمد در ایران	با کاهش نرخ مالیات مستقیم به مالیات غیرمستقیم، ضریب جینی بهبود می‌یابد
طیب نیا (۱۳۸۴)	بررسی اثرات احتمالی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران بر نابرابری	وضع این مالیات در گزینه‌های مختلف دارای اثر تنازلی است. لیکن با توجه به مقدار اهمیت این تأثیر می‌توان گفت متغیر نابرابری در ایران تأثیرپذیری معنی‌داری از اجرای این مالیات در آینده نخواهد داشت.
موسوی جهرمی (۱۳۸۱)	اثرات توزیعی مالیات‌های غیرمستقیم با تکیه بر محاسبه هزینه نهایی رفاه ناشی از اعمال مالیات غیرمستقیم	اعمال مالیات بر روی گروه‌های کالایی خوراکی‌ها، مسکن، حمل‌ونقل و بهداشت - که مصرف عمومی دارند - نسبت به سایر گروه‌های کالایی، هزینه نهایی رفاهی بالاتر را سبب می‌شود
وقوعی (۱۳۷۸)	تغییرات توزیع درآمد در اثر اعمال مالیات بر ارزش افزوده	کم بودن خاصیت تنازلی

بر اساس مبانی موجود، فرضیه اول به شرح زیر ارائه می‌شود:

**۱- اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده (با نرخ ۹ درصد) بر بخش‌های تولیدی بر توزیع درآمد تأثیر دارد.**

### کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده

در حالی که می‌توان با تغییر شیوه درآمدزایی، رشد اقتصادی کشور را واقعی و پایدار کرد. یکی از این درآمدهای پایدار که در بیشتر جوامع و دولت‌ها در تأمین هزینه‌های بودجه عمومی بسیار موثر است مالیات است که به درآمد پاک معروف می‌باشد (اقایی و مداح، ۱۳۹۹). مالیات بر ارزش افزوده از لحاظ درآمدزایی برای دولت جز اقلام مالیاتی اولویت‌دار محسوب می‌شود زیرا در بعضی از کشورها حدود نیمی از درآمدهای مالیاتی دولت از این طریق تأمین می‌شود. دولت با اخذ مالیات می‌تواند به وجوه و منابع مالی به‌منظور پیشبرد اهداف خود در حوزه‌های مختلف از جمله سلامت حفظ استقلال و تمامیت کشور تأمین آب برق مخابرات و نیز وسایل ارتباط جمعی برای عموم، استقرار امنیت اجتماعی تأمین مایحتاج عمومی افراد جامعه در یک سطح قابل قبول تأمین زیرساخت‌های اقتصادی و صنایع مادر دست یابد (کریمی و خطیبی،



(۱۳۹۹)

یکی از شاخص‌های اندازه‌گیری اثرات درآمدی مالیات بر ارزش افزوده، کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده<sup>۱</sup> است که به آن نسبت بهره‌وری<sup>۲</sup> نیز گفته می‌شود و به شیوه تولید و مصرف محاسبه می‌شود. از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چندمرحله‌ای است که به‌عنوان درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از تولید کالا یا خدمات وضع می‌شود (جعفری صمیمی و همکاران، ۱۳۹۷)؛ و از آنجا که این مالیات بر مبنای ارزش افزوده کالاها و خدمات محاسبه می‌شود؛ لذا پایه مالیاتی گسترده‌ای دارد و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت‌های مالیاتی کشور را مهیا می‌سازد؛ بنابراین مالیات بر ارزش افزوده دارای توان بالایی در آمدزایی برای دولت است به گونه‌ای که گاهی کارشناسان از آن به‌عنوان ماشین پول یاد می‌کنند. این مالیات، دولت را با درآمدی با ثبات و انعطاف‌پذیر مواجه کرده و اتکا به درآمدهای نفتی را کاهش می‌دهد. (طهماسبی بلداجی و همکاران، ۱۳۸۳). همچنین نتایج برخی مطالعات نشان داده است تحت سیستم مالیات بر درآمدهای جدید (بر ارزش افزوده)، نرخ مالیات بالاتر - که وقتی افراد بیشتر کار می‌کنند و درآمد بیشتری دارند اعمال می‌شود - ممکن است بر انگیزه‌های حاشیه‌ای فردی برای کار تأثیر منفی بگذارد؛ بنابراین، نسبت به مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده ممکن است تأثیرات مثبتی بر رشد اقتصادی بگذارد، زیرا انباشت سرمایه و عرضه نیروی کار را مخدوش نمی‌کند (ایسواهیودی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸).

اما در ایران از لحاظ درآمدی بررسی ظرفیت بالقوه مالیاتی نشان می‌دهد که بین ظرفیت بالقوه مالیاتی و وصولی‌های بالفعل، شکاف قابل توجهی وجود دارد و حاکی از آن است که با اتخاذ تدابیری در جهت اصلاح نظام مالیاتی و رفع مشکلات موجود می‌توان وصولی‌های مالیاتی را افزایش و اتکای به درآمدهای نفتی را کاهش داد. (قوامی و همکاران، ۱۳۹۶). در اقتصاد ایران، بر اساس آمارهای بانک مرکزی، میزان درآمدهای مالیاتی تحقق یافته در سالهای ۹۴، ۹۵ و ۹۶ به ترتیب ۷۹۱/۹، ۱۰۱۴/۷ و ۱۱۵۸/۴ هزار میلیارد ریال بوده است (شایان ذکر است میزان درآمدهای مالیاتی مصوب در بودجه سال های ۹۴، ۹۵ و ۹۶ به ترتیب ۸۸۳/۸، ۱۰۳۸/۳ و ۱۱۶۴/۶ هزار میلیارد ریال بوده است. ضمن اینکه در آمار فوق، درآمدهای دولت بدون احتساب درآمدهای حاصل از فروش نفت و گاز است.) که به ترتیب ۷۰/۵، ۶۹/۵ و ۶۹/۱ درصد از درآمدهای دولت را تشکیل می‌دهد. در شش ماهه نخست سال ۹۷، ۷۹/۳ درصد از درآمدهای دولت از محل درآمدهای مالیاتی بوده است؛ بنابراین نقش مالیات به عنوان منبع عمده درآمد دولت، بسیار مهم و قابل توجه است. (چهرقانی و همکاران، ۱۳۹۸).

طی سالهای گذشته و خصوصاً پس از افزایش سالیانه نرخ مالیات بر ارزش افزوده و سپس تثبیت نرخ آن در نه درصد ۹٪ سهم مالیات‌های غیرمستقیم (به‌ویژه مالیات بر کالاها و خدمات) نسبت به کل درآمدهای مالیاتی دولت افزایش داشته است.

1 Collection Efficiency of the Value Added Tax

2 Productivity Ratio

3 Iswahyudi

به‌عنوان مثال سهم مالیات بر کالاها و خدمات از کل درآمدهای مالیاتی دولت در سال ۱۳۸۸ حدود ۱۰ درصد بوده است که این رقم در قانون بودجه سال ۱۳۹۸ به ۳۴ درصد افزایش پیدا کرده است. همچنین در لایحه پیشنهادی بودجه برای سال ۱۳۹۹ مالیات بر کالا و خدمات ۴۷ درصد از کل درآمدهای مالیاتی را تشکیل می‌دهد و از مجموع مالیات‌های مستقیم، میزان آن بیشتر است که عمده آن از محل مالیات بر ارزش افزوده تأمین می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده بنابه دلایلی نظیر عدم اصابت به فعالان اقتصادی و تولیدکنندگان (اخذ مالیات از مصرف‌کننده نهایی)، گسترش شفافیت در معاملات و مبادلات اقتصادی، کمتر بودن هزینه‌های اجرایی (وصول) نسبت به مالیات‌های مستقیم، سهم قابل توجه از کل درآمدهای مالیاتی و... از اهمیت بسزایی برخوردار است و لذا باید در پیش‌بینی منابع حاصل از آن توجه فراوانی مبذول داشت از آنجا که معمولاً دولت‌ها بودجه را بر مبنای پیش‌بینی درآمدها و مخارج، به‌صورت سالانه و یا دو سال یکبار، تنظیم می‌کنند، مسئله معیار عملکرد درآمدهای مالیاتی (کارایی مالیاتی)، به معنای میزان همگرایی بین درآمدهای تحقق‌یافته سالانه و مقدار پیش‌بینی شده آن‌ها در بودجه، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۹۴). یکی از شاخص‌های اندازه‌گیری عملکرد مالیات بر ارزش افزوده، کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده است که به آن نسبت بهره‌وری نیز گفته می‌شود و به شیوه تولید و مصرف محاسبه می‌شود (ایزد خواستی و عرب مازار، ۱۳۹۶). در مجموع مهم‌ترین تحقیقات صورت گرفته در سطح داخلی و خارجی درباره اثرات درآمدی مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان به شرح زیر ارائه کرد:

## جدول ۲- مهم‌ترین تحقیقات داخلی و خارجی درباره اثرات درآمدی مالیات بر ارزش افزوده

محقق	موضوع	اثرات اجرای مالیات بر ارزش افزوده
عثمان (۲۰۱۹)	اثرات درآمدی مالیات بر ارزش افزوده	رابطه مثبتی میان اجرای مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۲۹ درصد و افزایش درآمدها در نیجریه
اویدا (۲۰۱۷)	برآورد درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده و کارایی وصول مالیاتی در کشورهای اتحادیه اروپا و ژاپن	کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده با شکاف تولید همبستگی دارد
سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (۲۰۱۷)	کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مورد مطالعه	متوسط کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مورد مطالعه برابر ۵۶ درصد بوده است
بنکوفسکیس و همکاران (۲۰۱۶)	تأثیرات مالیات بر ارزش افزوده در کشور لتونی	تأثیرات مالیات بر ارزش افزوده در کشور لتونی،
سوبوتوویکوا و همکاران (۲۰۱۴)	بررسی عملکرد مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای	عملکرد و کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده در این کشورها به نرخ‌های مالیاتی، معافیت‌ها، آستانه مالیاتی،

محقق	موضوع	اثرات اجرای مالیات بر ارزش افزوده
	OECD	قوانین مالیاتی و ظرفیت‌ها و توانایی سازمان مالیات ستانی بستگی دارد.
جیانگ و جیانگ (۲۰۱۴)	اثر مالیات بر ارزش افزوده را بر روی بهره وری در چین	مالیات بر ارزش افزوده اثر معنی دار و مثبتی بر روی بهره وری دارد
امانوئل (۲۰۱۳)	تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر رشد اقتصادی و درآمدی در نیجریه	تأثیر مثبت بر درآمد مالیاتی
کین و لاکود (۲۰۱۲)	مالیات بر ارزش افزوده: نتایج و پیامدها	اجرای مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند درآمد دولت را افزایش داده و هزینه‌های مالی آن را کاهش دهد
کین و لاکود (۲۰۰۵)	مالیات بر ارزش افزوده: نتایج و پیامدها	اجرای مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند درآمد دولت را افزایش داده و هزینه‌های مالی آن را کاهش دهد
آیزمن (۲۰۰۵)	کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده در مطالعه کشورهای منتخب	یک افزایش انحراف استاندارد در سرانه سود ناخالص ملی، کارایی مالیات را به میزان ۱/۸ درصد افزایش می‌دهد
فریرا (۲۰۰۵)	اثر اعمال مالیات بر سود بر رفاه و نابرابری در برزیل	اعمال هر نوع مالیات به افزایش درآمدهای مالیاتی دولت منجر می‌شود
عبدالباسط و همکاران (۲۰۰۵)	اثر کاهش تعرفه و معرفی نظام متفاوت مالیاتی در قالب مدل CGE برای اقتصاد عربستان	با وضع مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۱۰ و ۱۵ درصد سهم درآمد مالیاتی از درآمد جاری دولت به ترتیب ۳۸/۴ و ۴۹/۱ درصد افزایش می‌یابد
سرا (۱۹۸۴)	تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر توزیع درآمد و تخصیص منابع	VAT درآمدهای مالیاتی را کاهش می‌دهد
کریمی و خطیبی (۱۳۹۹)	اثر مالیات بر ارزش افزوده بر ثبات اقتصاد بخش عمومی در ایران	مالیات بر ارزش افزوده از طریق ایجاد کاهش در نوسانات درآمدهای مالیاتی و نوسانات کسری بودجه دولت در ایران در تأمین و ایجاد ثبات در اقتصاد بخش عمومی کشور مؤثر و مفید است
غفاریان کلاهی (۱۳۹۷)	اثر مالیات بر ارزش افزوده بر پس انداز در کشورهای در حال توسعه	رابطه منفی و معنی دار بین مالیات بر ارزش افزوده و پس انداز وجود دارد.

محقق	موضوع	اثرات اجرای مالیات بر ارزش افزوده
پوررضا و همکاران (۱۳۹۶)	تاثیر مالیات بر ارزش افزوده بر مخارج و منابع دولت	مالیات بر ارزش افزوده بر کارایی و اثربخشی منابع و مخارج دولتی اثرگذار است
ایزدخواستی و عرب مازار (۱۳۹۶)	تحلیل عملکرد، کارایی وصول و چالش‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در ایران	کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش مصرف، با لحاظ کردن معافیت‌ها و تعدیلات لازم در قانون مالیات بر ارزش افزوده ۵۵ درصد محاسبه شده است
موسوی جهرمی و غلامی (۱۳۹۴)	پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی حاصل از مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از شبکه عصبی	درآمد مالیات بر ارزش افزوده ناشی از مصرف سیگار، به‌طور متوسط از رشد سالانه ۲۰ درصد برخوردار خواهد شد
صفایی و مقصودلو (۱۳۹۳)	ارزیابی کارایی نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای منتخب	درجه باز بودن اقتصاد، ثبات سیاسی و تورم در کشورهای درحال توسعه بر هر دو متغیر توصیف‌کننده کارایی نظام مالیات بر ارزش افزوده مثبت و معنادار است
روزبه و همکاران (۱۳۹۳)	عنوان بررسی اثرات اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر تورم در اقتصاد ایران	افزایش درآمدهای مالیاتی
موسوی جهرمی و همکاران (۱۳۹۲)	گرفشی به کارایی درآمد مالیاتی مبتنی بر مصرف در بستر نوسانات اقتصادی (در کشورهای منتخب)	رابطه مثبت و معناداری بین شکاف تولید و کارایی درآمد مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد
سعیدی و نهتایی (۱۳۹۰)	بررسی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر درآمد شرکت‌ها تولیدی	با نرخ ۱٫۵ و ۳ درصد باعث کاهش درآمد مالیاتی و با نرخ ۷ و ۱۰ درصد باعث افزایش درآمد مالیاتی می‌شود
غیاثوند و موقری (۱۳۸۹)	برآورد درآمد مالیاتی ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده	اجرای کامل این قانون با نرخ ۱٫۵ درصد تأثیر قابل ملاحظه‌ای در کاهش کسری تراز عملیاتی بودجه ندارد و برای کاهش شکاف میان هزینه‌های جاری و درآمدهای عمومی دولت باید این نرخ افزایش یابد.
جعفری صمیمی و همکاران (۱۳۸۵)	اثر درآمدی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با مالیات شرکت‌ها در مازندران	اعمال مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۷ درصد بر شرکت‌ها و واحدهای بزرگ مالیاتی موجب کاهش درآمد مالیاتی دولت خواهد شد
خوش‌طینت و یعقوبی (۱۳۸۵)	ضرورت استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده	اعمال نرخ ۷ درصد پیشنهادی دولت در لایحه مالیات نه تنها باعث افزایش خالص درآمدهای مالیاتی نمی‌شود بلکه درآمد مالیاتی را کاهش می‌دهد

بنابراین فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود:

### اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر بخش‌های تولیدی بر کارایی وصول درآمدهای مالیاتی تأثیرگذار است.

#### ۳- روش تحقیق

در این پژوهش ابتدا به منظور مرور ادبیات مربوط به تورم، مالیات بر ارزش افزوده و رابطه آنها از اطلاعات مرسوم به شیوه کتابخانه‌ای از کتب، نشریات، مقالات، اینترنت و... استفاده شده است. این مطالعه از لحاظ استفاده، کاربردی است. در انجام این تحقیق روش از تحلیل آماری و اقتصادسنجی و ابزار داده - ستانده سال ۱۳۹۰ (۹۹\*۹۹) با استفاده از نرم‌افزارهای از نرم‌افزارهای EViews, STATA, asps استفاده شده است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

برای بررسی میزان تأثیرگذاری مالیات بر ارزش افزوده بر ضریب جینی به عنوان شاخص توزیع درآمد استفاده شده است که به صورت زیر محاسبه شده است:

$$GINI = \beta_0 + \beta_1 (VAT) + \beta_2 (PGDP) + \beta_3 (EX) + \beta_4 (CPI) + \beta_5 (OPEN) + \varepsilon$$

در این معادله، GINI، ضریب جینی به عنوان شاخص توزیع درآمد، VAT، نسبت مالیات بر ارزش افزوده، PGDP، تولید ناخالص داخلی سرانه، Ex، مخارج جاری دولت، CPI، نمایانگر شاخص قیمت مصرف کننده (نرخ تورم)، OPEN (درجه باز بودن اقتصاد، نسبت مجموع صادرات و واردات) و  $\varepsilon$ ، نماینده جملات اخلال مدل رگرسیون می باشد پیش از برآورد مدل تحقیق، لازم است مانایی تمام متغیرهای مورد استفاده در تخمین، مورد آزمون قرار گیرد. در این مطالعه برای آزمون مانایی متغیرها از آماره "لین و چو" بهره گرفته شده است. در این آزمون با رد  $H_0$  عدم مانایی یا ریشه واحد رد می‌شود و مانایی پذیرفته می‌شود. در جدول ۳ نتایج آزمون فوق ارائه شده است.

#### جدول ۳- بررسی مانایی و نامانایی متغیرها

متغیر	آماره محاسبه شده	سطح معنی داری	مقایسه با ۵ درصد	نتیجه
GINI	-۷,۳۴	۰,۰۰۰	کوچک تر	متغیر ماناست
VAT	-۱۷,۴۳	۰,۰۰۰	کوچک تر	متغیر ماناست
PGDP	-۷,۱۲	۰,۰۰۰	کوچک تر	متغیر ماناست
CPI	-۳,۳۲	۰,۰۰۰	کوچک تر	متغیر ماناست
OPEN	-۴,۴۳	۰,۰۰۰	کوچک تر	متغیر ماناست

## انتخاب مدل

## جدول ۴- نتایج انتخاب الگو برای برآورد مدل

نتیجه آزمون	P-Value	مقدار آماره آزمون	آزمون F لیمر
رد فرض صفر استفاده از مدل پانل	۰/۰۰۰۰	۲/۶۷	

با توجه به نتایج حاصل از آزمون F لیمر، جدول ۴ از آنجایی که مقدار P-Value این آزمون کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد (۰/۰۰۰۰)، همسانی عرض از مبدأها رد شده و لازم است در برآورد مدل از روش داده‌های پانل استفاده شود. همچنین با توجه به نتایج حاصل از آزمون هاسمن از آنجایی که مقدار P-Value این آزمون نیز کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین در برآورد می‌بایست روش اثرات ثابت بکار برده شود.

## جدول ۵- نتایج برآورد اثر مالیات بر ارزش افزوده بر بخش تولیدی بر توزیع درآمد

متغیر	مقدار ضرایب	مقدار t	مقدار احتمال
VAT	۰/۱۰۴	۱/۶۱	۰/۱۰۹
PGDP	۰/۰۱۷	۲/۱۲	۰/۰۴۸
CPI	۰/۰۱۱	۲/۳۱	۰/۰۱۰
OPEN	-۰/۰۰۴۷	-۰/۴۱۱	۰/۴۱۲
C (مقدار ثابت)	۶/۵۳	۴۵/۳۵	۰/۰۰۰
مقدار F		۲/۶۱	مقدار احتمال F
ضریب تعیین (R <sup>2</sup> )		۰/۲۸	دوربین واتسون
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۱۷	

بر اساس نتایج ارائه شده در جدول ۵ سطح معنی داری (P-Value) آماره t مربوط به VAT بزرگتر از ۰/۰۵ بوده (۰/۱۰۹) یعنی بی معنی است و ضریب آن (۰/۱۰۴) منفی می‌باشد و مقدار آماره t برای آن برابر با ۱/۶۱ می‌باشد این مقدار آماره t در ناحیه رد فرض صفر قرار می‌گیرد؛ بنابراین می‌توان گفت VAT در مدل پژوهش بی معنی است در نتیجه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر بخش‌های تولیدی بر توزیع درآمد تأثیر ندارد و فرضیه اول رد می‌شود

### فرضیه ۲: اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر بخش‌های تولیدی بر کارایی وصول درآمدهای مالیاتی تأثیرگذار است

یکی از شاخص‌های اندازه‌گیری اثرات درآمدی مالیات بر ارزش افزوده، کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده است که به آن نسبت بهره‌وری نیز گفته می‌شود و به شیوه تولید و مصرف محاسبه می‌شود. به دست آوردن نسبت کارایی کامل به شیوه تولیدی از طریق اعمال یک نرخ یکنواخت، گمراه‌کننده است. روش واقعی‌تر که عملکرد مالیات بر ارزش افزوده را

به صورت واقعی تر نشان می دهد، استفاده از مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف است که در آن کالاهای غیر مصرفی مانند سرمایه گذاری از پایه مالیات حذف می شود. برای این منظور، شاخص دیگری با عنوان کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش مصرف استفاده می شود، که از تقسیم سهم درآمد مالیات بر ارزش افزوده در مصرف بر نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده در زمان، به صورت رابطه زیر محاسبه می شود (اریبل و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۱)

$$PVAT_c = \frac{VAT_t}{SR_t \times FC_t}$$

که در آن  $FC_t$  مخارج مصرف نهایی مشمول مالیات بر ارزش افزوده به عنوان پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده در زمان  $t$  است. با توجه به اینکه تولید ناخالص داخلی از کل مصرف (مصرف بخش خصوصی و هزینه های دولت) بزرگ تر است. شاخص کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش مصرف همواره از شاخص کارایی وصول مالیاتی به روش تولید، بیشتر است. چنانچه این نسبت برابر ۱۰۰ حاصل شود، می توان بیان کرد که یک نرخ مالیات یکنواخت بر کل مصرف وضع شده است. شاخص غیر از ۱۰۰ به معنی انحراف از اجرای یک نرخ واحد بر روی کل مصرف خصوصی است. اعمال نرخ صفر بر روی برخی کالاها (از قبیل کالاهای صادراتی)، کارایی وصول مالیات را به کمتر از ۱۰۰ درصد کاهش می دهد. از طرف دیگر، لحاظ کردن کالاهای سرمایه ای در پایه مالیاتی و یا شکست زنجیره ای مالیات بر ارزش افزوده که ممکن است باعث مالیات مضاعف بر کالاهای واسطه ای و نهایی شود، کارایی وصول مالیات را به بیش از ۱۰۰ درصد افزایش می دهد (ایزد خواستی و عرب مازار، ۱۳۹۶)

در ایران مالیات بر ارزش افزوده بر اساس اصل هدف (اصابت به مصرف داخلی) بنا شده است. نقطه شروع محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده در روش مصرفی، تولید ناخالص داخلی است، اما لازم است که تعدیلاتی در آن صورت گیرد. با توجه به اینکه در مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی، سرمایه گذاری مشمول نرخ صفر است، از پایه مالیاتی کسر می شود. همچنین، صادرات کالاها و خدمات در خارج از کشور و واردات کالاها و خدمات در داخل کشور مصرف می شود؛ بنابراین، صادرات از پایه مالیاتی کسر و واردات به پایه مالیاتی افزوده می شود و پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی مبتنی بر اصل هدف برابر است با:

$$B_{VAT-C} = GDP_t - I_t - (X_t - M_t) = C_t + G_t$$

همچنین، برخی مشاغل و کالاها و خدمات در نظام مالیات بر ارزش افزوده مشمول معافیت یا مشمول نرخ صفر می شوند؛ بنابراین، لازم است در محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده به روش تولیدی و مصرفی تعدیلاتی بر اساس نوع معافیت (معافیت یا نرخ صفر) و آستانه مالیاتی صورت گیرد.

در برآورد پایه بالقوه مالیات بر خرده فروشی، بر کالاها و خدماتی که مستقیماً توسط مصرف کنندگان نهایی خریداری می شوند، مالیات وضع می شود. این مالیات ها معادل مالیات بر ارزش افزوده است؛ زیرا قیمت نهایی هر کالا مجموع

<sup>1</sup> Erbill et al

ارزش افزوده‌هایی است که در طول زنجیره تولید و توزیع، برای تولید آن کالا لازم است؛ بنابراین، اندازه‌گیری ارزش کالاها و خدمات خریداری شده توسط مصرف کنندگان، به‌طور خودکار اصل هدف در مالیات بر ارزش افزوده را برآورده می‌کند. البته تعدیلاتی نیز برای کالاها و خدمات معاف و مشمول نرخ صفر باید انجام شود. این روش تا حد زیادی متکی بر جدول داده - ستانده است که ماهیتاً ایستا است. از این رو، امکان تحلیل واکنش‌های رفتاری نسبت به تغییرات سیاستی وجود ندارد. در این روش برای تخمین پایه بالقوه مالیاتی، می‌توان از آمارهای مصرف داخلی که در ماتریس تقاضای نهایی جدول داده - ستانده وجود دارد، شروع کرد. بر این اساس، اگر ابتدا معافیت مالیاتی وجود نداشته باشد، پایه مالیاتی به‌صورت زیر حاصل می‌شود:

$$B_{VAT} = GDP_t - I_t + M_t - X_t = C_t + G_t$$

به‌طور کلی، ماتریس مصرف نهایی (مصرف خصوصی و هزینه‌های دولت) شامل ماتریس مبادلات تعداد زیادی از کالاها با طبقات نهایی است. مصرف شخصی به اشخاص و نهادهایی اشاره دارد که کالاها و خدمات را برای مصرف شخصی استفاده می‌کنند. هزینه‌های دولت نیز شامل هزینه‌های جاری و عمرانی است که در تمام سطوح دولتی محقق می‌شود. بر این اساس، مجموع مصرف شخصی و هزینه‌های دولت، تمام هزینه‌های ناخالص روی کالاها و خدمات مختلف و نهادهای اولیه موجود در هر طبقه را نشان می‌دهد، که باید تعدیلاتی بر روی هر عامل صورت گیرد تا پایه مالیات بر ارزش افزوده حاصل شود؛ بنابراین، باید کل ارزش کالاها و خدماتی که مشمول معافیت و مشمول نرخ صفر می‌شوند و به‌وسیله بخش خصوصی یا دولت خریداری شده‌اند، از پایه بالقوه مالیاتی خارج شوند. همچنین، کالاها و خدماتی که مشمول معافیت مالیاتی شده‌اند، مالیات پرداختی بر نهادهایی که در تولید کالاها و خدمات معاف استفاده می‌شود، وصول نمی‌شود. به‌علاوه، باید تعدیلات اضافی برای این معافیت‌ها انجام شود؛ زیرا مالیات‌بندی مضاعف در طول زنجیره تولید- توزیع وجود خواهد داشت. پس از تعدیلات مربوط به کالاها و مصرفی معاف از مالیات و فروش کالاها و خدمات واسطه‌ای مشمول مالیات استفاده شده در بخش‌های معاف، پایه مالیات بر ارزش افزوده برابر است با (مکنزی<sup>۱</sup>، ۱۹۹۱):

$$B_{VAT} = C - C_E + IC_{T,E}$$

که در آن  $C_E$  ارزش کالاها و خدمات نهایی مصرفی معاف از مالیات است.  $IC_{T,E}$  بیانگر مجموع ارزش فروش کالاها و خدمات واسطه‌ای مشمول مالیات است که در بخش‌های معاف از مالیات استفاده شده است. پایه مالیاتی به‌دست آمده با استفاده از روش بیان شده، حداکثر توان اقتصاد برای پرداخت مالیات را نشان می‌دهد و اصطلاحاً به آن پایه مالیاتی قانونی گفته می‌شود. در نهایت کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش مصرف، با لحاظ کردن معافیت‌ها و مالیات‌بندی مضاعف در قانون مالیات بر ارزش افزوده و پایه مالیاتی محاسبه شده، محاسبه می‌شود.

<sup>1</sup> Mackenzie



## جدول ۶- کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده بر بخش تولیدی (ارقام به میلیارد ریال)

سال	تولید ناخالص داخلی	درآمد مالیات بر ارزش افزوده	مصرف نهایی	کارایی وصول مالیات بر پایه تولید ناخالص داخلی	کارایی وصول مالیات بر پایه تولید مصرف نهایی
۹۴	۲۵۶۷۵۲۶	۲۷۲۰۳	۲۱۵۴۵۹۲	۰/۴۲	۰/۳۵
۹۵	۲۷۰۶۲۳۰	۲۹۵۴۱	۲۳۷۲۳۸۵	۰/۴۰	۰/۳۴
۹۶	۳۴۶۱۸۴۸	۳۱۵۲۴	۲۷۲۶۴۷۵	۰/۳۹	۰/۳۱
۹۷	۳۹۱۵۰۸۸	۳۶۲۵۴	۳۱۳۹۷۰۸	۰/۳۷	۰/۲۸

بر اساس نتایج جدول ۶ میانگین کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به شیوه تولید و مصرف در سال ۹۴ تا ۱۳۹۷ به بعد ترتیب ۳۹/۵ و ۰/۳۲ درصد محاسبه شده است.

## ۵- بحث و نتیجه گیری

این تحقیق به بررسی آثار توزیعی و کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۹ درصد بر بخش های تولیدی پرداخت. در سالهای قبل تحقیقاتی با نرخ های فرضی ۱۰٪، ۱۲٪ و حتی ۱۵٪ در مورد اثرات تورمی، توزیعی و درآمدی مالیات بر ارزش افزوده انجام شده است. با توجه به اینکه این قانون پس از یک دوره آزمایشی از سال ۱۳۹۴ به اجرا گذاشته شده است، بررسی اثرات واقعی آن پس از مطالعات قبلی و با نرخ های فرضی متفاوت، می تواند حاوی اطلاعات ارزشمندی در مورد تحقق اهداف آن باشد.

برای بررسی میزان تأثیرگذاری مالیات بر ارزش افزوده بر ضریب جینی به عنوان شاخص توزیع درآمد استفاده شد. به طور کلی مطابق با مبانی نظری انتظار بر این بود که در کشورهای کم درآمد (از جمله ایران)، رابطه مثبت و معنی دار بین مالیات بر ارزش افزوده و توزیع درآمد وجود داشته باشد. به عبارتی هر چه سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل مالیات افزایش می یافت، ضریب جینی نیز افزایش می یابد و توزیع درآمد بدتر می شود؛ اما یافته های ما خلاف این موضوع را نشان داد؛ به این معنی که نتیجه این فرضیه نشان داد که اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر بخش های تولیدی تأثیری بر توزیع درآمد ندارد و دارای بار تنازلی نیست؛ که در نتیجه آن فرضیه پژوهش رد شده است. همچنین نتایج این فرضیه نشان داد که از میان متغیرهای مؤثر بر ایجاد باز تنازلی مالیات بر ارزش افزوده، تنها تولید ناخالص داخلی سرانه بر این رابطه مؤثر است و سایر متغیرها مانند درجه باز بودن اقتصاد، مخارج دولت، نرخ تورم و... بی تأثیر هستند. در مجموع نتیجه این فرضیه نشان داد اگرچه میزان مالیات بر ارزش افزوده در ایران در مقایسه با سایر کشورها بسیار پایین می باشد و حتی با وجود اعمال نرخ ۹ درصد از سال ۱۳۹۴ به بعد، باز هم می توان گفت که این میزان اعمال شده بر بخش های تولیدی نیز خاصیت تنازلی

نداشته است و تقریباً خنثی بوده است. از این لحاظ می‌توان گفت که عوامل مؤثر بر نابرابری در آمدی و عدالت و به‌طور کلی عوامل مؤثر بر توزیع منصفانه درآمد و برقراری عدالت در جامعه تحت تأثیر میزان مالیات بر ارزش افزوده (حداقل با نرخ فعلی) قرار نمی‌گیرد و عوامل دیگری وجود دارند که در این زمینه تأثیر بیشتری دارند

تحقیقات بسیاری مختلفی در مورد آثار توزیعی انواع مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم در کشورهای مختلف انجام شده است؛ که نتایج بسیار متناقضی به همراه داشته است. به‌طور کلی نتیجه این فرضیه مطابق با نتایج آلاوتونکی و پیرتیلا (۲۰۱۵)، گاله و همکاران (۲۰۱۵)، بوتزر و همکاران (۲۰۱۰) می‌باشد. در سطح داخلی نیز می‌توان گفت که این نتیجه مطابق با یافته‌های طیب نیا (۱۳۸۴) و ثاقب فرد (۱۳۸۵) می‌باشد که با نرخ‌های پایین تر، نشان دادند اگرچه وضع این مالیات در گزینه‌های مختلف دارای اثر تنازلی است، اما با توجه به مقدار اهمیت این تأثیر می‌توان گفت متغیر نابرابری در ایران تأثیرپذیری معنی‌داری از اجرای این مالیات در آینده نخواهد داشت. سیفی پور (۱۳۹۰) نیز پیش‌بینی کرده است که تأثیر منفی مالیات‌های غیرمستقیم در نهایت ناچیز است؛ اما این نتیجه در تضاد با یافته‌های روس و همکاران (۲۰۱۹)، گارد (۲۰۱۸)، متکوهی (۲۰۱۵)، نادری و سلاطین (۱۳۹۷)، انصاری و سامانی (۱۳۹۶) می‌باشد، اگرچه این تحقیقات عمدتاً در سطح کشورهای منتخب به بررسی اثرات توزیعی مالیات بر ارزش افزوده پرداخته‌اند.

بر اساس این نتیجه افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند در دوره زمانی کنونی اقتصاد ایران با توجه به نرخ بالای نابرابری و همچنین کاهش درآمدهای نفتی و نیاز بیشتر به اتخاذ مالیات‌ها توسط دولت سیاست مناسبی باشد و به این جهت سیاست‌گذاران اقتصادی می‌توانند در سالهای آینده و با در نظر گرفتن شرایط و وضعیت اقتصادی کشور، حتی نرخ‌های بالاتر از ۹ درصد را مورد توجه قرار دهند. به‌عنوان مثال در این زمینه پیشنهاد می‌شود تا حد امکان سعی شود افزایش مالیات بر ارزش افزوده در دوره ثبات نسبی قیمت‌ها باشد تا آثار تورمی اجرای آن کاهش یابد. همچنین علی‌رغم عدم ایجاد بار تنازلی با نرخ ۹ درصد، به‌منظور حفظ این اثر خنثی و پیشگیری از افزایش بار تنازلی در سالهای بعد و با نرخ‌های بالاتر پیشنهاد می‌شود ایجاد نظام مالیاتی مناسب و کارآمدی برای بهبود توزیع درآمد مورد توجه قرار گیرد به گونه‌ای که تمام اقشار جامعه متناسب با توان مالی خود زیربوش مالیات قرار گیرند و این اطمینان به آنها داده شود که چارچوب قوانین مالیاتی برای همه در نظر گرفته شده و اجرا می‌شود و هیچ تبعیضی بین افراد جامعه وجود ندارد. به‌علاوه پیشنهاد می‌شود ایجاد سیاست‌های ضد تورمی و ایجاد اشتغال برای گروه‌های درآمدی مختلف نیز مورد توجه قرار گیرد. چراکه در این حالت در این صورت مقامیان خود را مطیع قانون می‌دانند و امکان تقلب و فرار مالیاتی نیز کاهش می‌یابد.

نتایج فرضیه دوم نشان داد که میانگین کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به شیوه تولید و مصرف در سال ۹۴ تا ۱۳۹۷ به بعد ترتیب ۳۹/۵ و ۰/۳۲ درصد محاسبه شده است. این میزان از کارایی وصول و درآمد مالیاتی ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر بخش تولیدی (با توجه به نرخ آن) در سطح تقریباً پائینی قرار دارد تحقیقات سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (۲۰۱۶) نشان داد که متوسط کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مورد مطالعه برابر ۵۶ درصد بوده است. کمترین کارایی مربوط به مکزیک ۰/۳۲ درصد و بیشترین کارایی مربوط به لوکزامبورگ با ۱/۲۳ درصد بوده

است. در مقایسه با سایر کشورها در بالاترین سطح کارایی وصول در نیوزیلند در حدود ۹۷ درصد و در کشورهایی مانند ژاپن و در استونی و سوئیس این میزان در حدود ۷۰ درصد برآورد شده است. در ایران نیز ایزد خواستی و عرب مازار (۱۳۹۶) نسبت کارایی مالیاتی بر پایه مصرف با لحاظ کردن معافیت‌ها و مالیات‌بندی مضاعف در قانون مالیات بر ارزش افزوده را برای کل بخش‌های اقتصادی در حدود ۵۵ درصد برآورد کرده‌اند. از دیگر تحقیقات مشابه در این زمینه می‌توان بنکوفسکیس و همکاران (۲۰۱۶)، کین لاکود (۲۰۱۲) و امانوئل (۲۰۱۳) اشاره کرد که نشان دادند اجرای مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند درآمد دولت را افزایش داده و هزینه‌های مالی آن را کاهش دهد اما در سطح کشور با نرخ‌های پایین‌تر سالهای قبل تحقیقات انجام شده بود به‌عنوان مثال خوش‌طینت و یعقوبی (۱۳۸۵) نشان دادند که اعمال نرخ ۷ درصد پیشنهادی دولت در لایحه مالیات نه تنها باعث افزایش خالص درآمدهای مالیاتی نمی‌شود بلکه درآمد مالیاتی را کاهش می‌دهد جعفری صمیمی و همکاران (۱۳۸۵) نیز به این نتیجه رسیدند اعمال مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۷ درصد بر شرکت‌ها و واحدهای بزرگ مالیاتی موجب کاهش درآمد مالیاتی دولت خواهد شد؛ اما سعیدی (۱۳۹۰) به این نتیجه رسید که اعمال این مالیات با نرخ ۱٫۵ و ۳ درصد باعث کاهش درآمد مالیاتی و با نرخ ۷ و ۱۰ درصد باعث افزایش درآمد مالیاتی می‌شود

در لایحه پیشنهادی بودجه برای سال ۱۳۹۹ مالیات بر کالا و خدمات ۴۷ درصد از کل درآمدهای مالیاتی را تشکیل می‌دهد و از مجموع مالیات‌های مستقیم، میزان آن بیشتر است که عمده آن از محل مالیات بر ارزش افزوده تأمین می‌شود و لذا باید در پیش‌بینی منابع حاصل از آن توجه فراوانی مبذول داشت. این نتیجه در مجموع نشان داد که با محاسبه نرخ مالیات بر ارزش افزوده‌ای که بتواند کسری عملیاتی را پوشش دهد و مقایسه آن با نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای جهان می‌توان نتیجه گرفت که نرخ فعلی درآمد حاصل از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی‌تواند شکاف میان هزینه‌های جاری و درآمدهای عمومی دولت را کاهش دهد و در نتیجه این نرخ مالیات بر ارزش افزوده نمی‌تواند نقش زیادی در تحقق اهداف برنامه‌های توسعه و کاهش اتکا به درآمدهای نفتی داشته باشد. این نتیجه می‌تواند علاوه بر نرخ نسبتاً پایین این مالیات ناشی از ناتوانی دستگاه‌های اجرایی در مدیریت صحیح این نوع مالیات و چالش‌های موجود در این زمینه باشد در این رابطه پیشنهاد می‌شود با افزایش نظارت، اقداماتی مانند کشف نرخ بهینه، آستانه معافیت، رفع ابهامات قانونی و فراهم آوردن زیرساخت‌های سخت‌افزاری و نرم‌افزاری لازم، شرایط اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده و تمهیدات افزایش میزان بهره‌وری این مالیات را فراهم نمود.

## منابع و مآخذ

- آقای، الله محمد و مداح، مجید (۱۳۹۹) تعیین نرخ بهینه مالیات در ایران با تأکید بر مالیات بر ارزش افزوده، پژوهشنامه مالیات/شماره چهل و هفت، ۷۵-۱۰۷
- ابونوری، عباسعلی و زیوری مسعود، سمیه (۱۳۹۳) تأثیر درآمدهای مالیاتی بر رشد اقتصادی و توزیع درآمد ایران و کشورهای منتخب (OECD)، پژوهشنامه مالیات، ش ۲۴، ۶۳-۸۵

۳. اسدزاده، احمد؛ تسلیمی بابلی، امین؛ جلیلی، بتول (۱۳۹۳) بررسی اثرات تورمی و توزیعی مالیات بر ارزش افزوده بر بخش های مختلف اقتصاد ایران، پژوهشنامه مالیات، ش ۲۴، ۱۳۵-۱۵۵
۴. اسداله زاده بالی، میر رستم. (۱۳۸۶) ثربخشی مالیات بر نابرابری توزیع درآمد در ایران، مجموعه مقالات اولین همایش سیاست های مالی و مالیاتی ایران. سازمان امور مالیاتی کشور، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، تهران
۵. امین رشتی، ناریس، رفعت میلانی، مژگان (۱۳۹۰) بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر توزیع درآمد در کشورهای منتخب، پژوهشنامه مالیات، شماره یازدهم، (مسلسل ۵۹)، ۶۳-۸۳
۶. انصاری سامانی، حبیب؛ سادات داودی، راضیه (۱۳۹۶) بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر تورم در استان های ایران (۱۳۹۲-۱۳۸۷)، پژوهش های اقتصاد و توسعه منطقه ای، سال بیست و چهارم، شماره ۱۳، ۸۶-۱۱۱
۷. ایزدخواستی، حجت؛ عرب مازار، عباس (۱۳۹۶) تحلیل عملکرد، کارایی وصول و چالش های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در ایران، پژوهشنامه مالیات، ش ۳۶ (مسلسل ۸۴)، ۴۳-۸۰
۸. پوررضا، عسکر و دیگران (۱۳۹۶) تاثیر مالیات بر ارزش افزوده بر مخارج و منابع بودجه دولت، تحقیقات جدید در علوم انسانی، دوره ۳، ش ۲۰، ۲۰۱-۲۱۲
۹. جعفری صمیمی، احمد، لاریمی، جعفر؛ عزیزی، خسرو؛ حسینی، محسن (۱۳۸۵) بررسی اثر درآمدی ناشی از جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات شرکت ها، پژوهشنامه اقتصادی، شماره ۲۲، ۲۵۷-۲۷۹
۱۰. جعفری صمیمی، احمد؛ کریمی پتانلار، سعید؛ اعظمی، کوروش (۱۳۹۷) اثر مالیات بر ارزش افزوده بر بهره وری و تعیین نرخ بهینه آن در اقتصاد ایران: ترکیب رهیافت مرز تصادفی و الگوی رشد درونزا، اقتصاد مقداری، دوره ۱۵، ش ۳، ۱۲۹-۱۵۵
۱۱. چهرقانی، احمد؛ زراء نژاد، منصور و خداپناه، مسعود (۱۳۹۸) یک تحلیل تعادل عمومی از اثرات تورمی، تولیدی و مصرفی مالیات بر ارزش افزوده در ایران، فصلنامه ی اقتصاد مقداری، دوره ۱۶، ش ۴، ۱-۴۱
۱۲. خوش طینت، محسن و یعقوبی، راحله (۱۳۸۵) ضرورت استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران، مطالعات حسابداری، ش ۱۵، ۲۱-۴۱
۱۳. رستمی، محمدزمان؛ احمدی، محمدعلی و رستمی، محمد هادی (۱۳۹۹) بررسی چالش های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده و ناهماهنگی آن با مبانی مالیات اسلامی، جستارهای اقتصادی، سال ۱۷، ش ۳۳، ۲۹۹-۳۲۲
۱۴. روزبه، فیروز، خزدوزی، بیژن؛ سلطان پناه، هیرش؛ حسنی، کاوه؛ طاهر خوئیانی، کیوان (۱۳۹۳) بررسی اثرات اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر تورم در اقتصاد ایران در سال ۱۳۸۹، پژوهش های اقتصادی سال چهاردهم، شماره سوم، ۹۳-۱۱۹
۱۵. سعیدی، پرویز و نهتایی، حسین علی (۱۳۹۰) بررسی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر درآمد شرکت ها تولیدی، فصلنامه جستارهای اقتصادی، ۸ (۱۵) ۱۳۹-۱۶۳

۱۶. سیفی پور، رؤیا؛ رضایی، محمدقاسم (۱۳۹۰) بررسی عوامل مؤثر بر توزیع درآمد با تأکید بر مالیات‌ها پژوهشنامه مالیات، شماره دهم (مسلسل ۵۸)، ۱۲۱-۱۴۲
۱۷. شکوری، علی و ثاقب فرد، محمد (۱۳۸۷) بررسی تأثیر نظام مالیاتی بر توزیع درآمد در ایران (مطالعه موردی برنامه اول تا سوم توسعه)، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، ش ۳، ۱۰۵-۱۳۹
۱۸. صفایی، فیروز و مقصود لو، مهرداد (۱۳۹۳) ارزیابی نظام مالیات بر ارزش افزوده در شورهای منتخب، همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران
۱۹. طهماسبی بلداجی، فربرز؛ افضل، امیر؛ بوستانی، رضا (۱۳۸۳) نگرشی به مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده
۲۰. طیب نیا، علی؛ رفیعی، علیرضا؛ یزدان پناه، محسن (۱۳۸۴) بررسی اثرات احتمالی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران بر نابرابری، تحقیقات اقتصادی، شماره ۶۸، ۳۰۵-۳۳۶
۲۱. طیب نیا، علی (۱۳۸۳) بررسی اثرات احتمالی اجرای VAT در ایران بر توزیع درآمد، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده‌ی سازمان امور مالیاتی کشور، تهران
۲۲. عبدالله میلانی، مهوش؛ نصیری اقدم، علی؛ مهاجری، پرینا، آریان نژاد، مریم (۱۳۹۶) تأثیر معافیت‌ها بر تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده در ایران، پژوهشنامه مالیات، شماره سی و سوم، ۳۳-۶۷
۲۳. غفاریان کلاهی، سید حسین (۱۳۹۷) اثر مالیات بر ارزش افزوده بر پس انداز در کشورهای در حال توسعه، دوازدهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران
۲۴. غیاثوند، ابوالفضل؛ موقری سادات محله، ریحانه (۱۳۸۹) برآورد مالیاتی ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران، پژوهشنامه اقتصادی، ۱۴۱-۱۵۹
۲۵. فلاحتی، علی، مجتبی الماسی، فاطمه آقایی (۱۳۸۸) تأثیر سیاست‌های مالی بر توزیع درآمد و رشد اقتصادی در ایران، مجله جستارهای اقتصادی
۲۶. قربانی، محمد دانیال و فاطمی، مهدی (۱۳۹۴) بررسی تأثیر مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم بر توزیع درآمد در کشورهای منتخب، فصلنامه کار و جامعه، ش ۱۸۶، ۶۵-۷۳
۲۷. قوامی، هادی، شعبانی، محمدعلی؛ رحیمی، راضیه (۱۳۹۶) بررسی تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر عملکرد بنگاه‌های اقتصادی (مطالعه موردی صنایع تولیدی و خدماتی استان‌های خراسان)
۲۸. کریمی پتانلار، سعید و خطیبی، یاسر (۱۳۹۹) اثر مالیات بر ارزش افزوده بر ثبات اقتصاد بخش عمومی در ایران (با رویکرد ارتقای اخلاق و فرهنگ مالیاتی)، اخلاق در علوم و فناوری، سال ۱۵، ش ۲، ۷-۷۵
۲۹. موسوی جهرمی، یگانه، غلامی، الهام (۱۳۹۴) پیش‌بینی مالیات بر ارزش افزوده ناشی از مصرف دخانیات در ایران با

- استفاده از روش شبکه عصبی. فصلنامه تحقیقات مدل سازی اقتصادی، ۲۰، ۵۵-۷۲
۳۰. موسوی جهرمی، یگانه؛ رضایی، محمدقاسم و سبز رو، محبوبه (۱۳۹۲) نگرشی به کارایی درآمد مالیاتی مبتنی بر مصرف در بستر نوسانات اقتصادی: تحلیل بین کشوری، پژوهشنامه مالیات، ش ۲۰ (۶۸) ۵۱-۷۱
۳۱. موسوی جهرمی، یگانه (۱۳۸۱) هزینه نهایی رفاه اجتماعی ناشی از مالیات های غیرمستقیم مالیات بر مصرف در ایران در سال ۱۳۷۳ پژوهش نامه بازرگانی مؤسسه مطالعات و پژوهش های بازرگانی، سال ششم ش ۳۲،
۳۲. نادری، سعید؛ سلاطین، پروانه (۱۳۹۷) تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر توزیع درآمد در گروه کشورهای منتخب درآمد متوسط، فصلنامه سیاست های راهبردی و کلان، دوره ۶، شماره ۴، ۵۶۸-۵۹۴
۳۳. وقوعی، هاترا (۱۳۷۸) تغییرات توزیع درآمد در اثر اعمال مالیات بر ارزش افزوده، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی

34. Aizenman, J. & Jinjarak, Y. (2005). The collection efficiency of the value added tax: theory and international evidence, Santa Cruz Department of Economics, Working Paper Series, UC Santa Cruz
35. Alavuotunki, Kaisa (2019), "The Effects of the Value-Added Tax on Revenue and Inequality", The Journal of Development Studies, Vol.55, Issue4, pp. 490- 508
36. Alavuotunki, K. & Pirttila, J. (2015). The consequences of the value-added tax on inequality; working paper, 111. New York: United Nations
37. Benkovskis, K. E. Goluzins & O. Tkacevs. (2016). CGE Model with Fiscal Sector for Latvia. Latvijas Banka Working Paper. Retrieved 2018, Jun, 5, from [https://www.bank.lv/images/stories/pielikumi/publikacijas/petijumi/wp\\_2016\\_01.pdf](https://www.bank.lv/images/stories/pielikumi/publikacijas/petijumi/wp_2016_01.pdf)
38. Boeters, S. Böhringer, C. Büttner, T. & Kraus, M. (2010). Economic Effects of VAT Reforms in Germany. Applied Economics, 42(17), 2165-2182
39. Borge, E-L & J. Rattso. (2001). Income Distribution and Tax Structure: Microeconomic Test of The Meltzer – Richard Hypothesis, CES Working Paper, Number 543.
40. Emmanuel, U.C (2013) the effect of value added tax on the economics growth Nigeria. Journal of economics and sustainable development, Vol 4, No 6. 190-202
41. Ferrira, Pedro Cavalcanti, (2005) "Welfare and Growth Effects of Alternative Fiscal Rules for Infrastructure Investment in Brazil", Ensaios Economicos da EPGE 604. EPGE- FGV Output Novembro 2005
42. Gale, W. G. & Samwick, A. A. (2014). "Effects of Income Tax Changes on Economic Growth", Economic studies. Washington, D.C.: The Brookings Institution
43. Gaarder, Ingvil, (2018), "Incidence and Distributional Effects of Value Added Taxes," Working Paper, available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2784559>.
44. Iswahyudi, Heru (2018) Where has the money gone? The case of Value Added Tax revenue performance in Indonesia, Munich Personal RePEc Archive, at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/89876/> MPRA Paper No. 89876, posted 15 Nov 2018 11:44 UTC
45. Jerković, Emina (2018) HE CHALLENGES AND EFFECTIVENESS OF VALUE ADDED TAX RATES AS A DISTRIBUTIONAL TOOL, EU AND COMPARATIVE LAW ISSUES AND CHALLENGES SERIES – ISSUE

- <http://www.rsp.hr/ojs2/index.php/rsp/article/view/337/341> Accessed 15 February 2018
46. Jiang, Y.-F. & Y.-F. Jiang. (2014). The Effect of VAT on Total Factor Productivity in China-based on the One-step Estimation Method. In 2014 International Conference on Management Science and Management Innovation (MSMI 2014). Atlantis Press.
  47. Keen, Michael. & Lockwood, Ben. (2012). "The value added tax: Its causes and consequences", *Journal of Development Economics*, Vol. 92, No. 2, Pp 138-151.
  48. Ke young, H. Davoodi, & S. Gupta. (2000). *Income Distribution and Tax and Government Spending Policies in Developing Countries*. IMF Working Paper, 100/G2 Washington.
  49. Koen Caminada, KeesGoudswaard and Chen Wang(2012)" Disentangling Income Inequality andthe Redistributive Effect of Taxesand Transfers in 20 LIS Countries Over Time" Working Paper SeriesNo. 581
  50. Leahy, Eimear. Tol, Richard S.J. Lyons, Sean (2013) the Distributional Effects of Value Added Tax in Ireland, *The Economic and Social Review*, Vol. 42, No. 2, Summer, 2011, pp. 213–235
  51. Martinez-Vazquez, J. Moreno-Dodson, B. & Vulovic, V. (2012). *The impact of tax and expenditure policies on income distribution: Evidence from a large panel of countries*. Georgia: Georgia State University
  52. Mwega, F.M. (1985), "A General Equilibrium Analysis of Tax Incidence in Kenya", Ph.D.Diss. University of Illinios, Urbana Narayan, P. (2003). *The Macroeconomic Impact of the IMF Recommended Impact of the Fiji Economy: Evidence from CGE Model*. *Review of Urban & Regional Development Studies*, 15: 226-237
  53. OECD, (2017). *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, OECD Publishing, Paris.
  54. Onji, K. (2009). The response of firms to eligibility thresholds: Evidence from the Japanese value-added tax. *Journal of Public Economics*, 93(5), 766-775
  55. Ramirez, J. R. (2002). *Redistribution and Fiscal Policy*, Federal Reserve Bank of Atlanta, Working Paper
  56. Roos, Elizabeth Lousia J. Mark Horridge Jan H. van Heerden Philip D. Adams Heinrich R. Bohlmann Kgatedi Kenneth Kobe Bokang Vumbukani-Lepolesa (2019) National and Regional Impacts of an Increase in Value-Added Tax: A CGE Analysis for South Africa, *SAJE*, V 88, ISSUE 1, <https://doi.org/10.1111/saje.12240>
  57. Sobotovicova, S. Blechova, B. & Janouskova, J. (2014).Value Added Taxes in OECD Countries, *International Journal of Economics and Statistics*, 2, pp. 270- 276
  58. Toder, Eand Rosenberg, J (2010). "Effects of Imposing a Value Added Tax To Replace Payroll Taxes or Corporate Tax", Institute Fellow, Urban Institute, Research Associate, Urban-Brookings Tax Policy Center
  59. Ueda,J. (2017).The Evolution of Potential VAT Revenues and C-Efficiency in Advanced Economies, *International Monetary Fund*, WP/17/158
  60. Usman, Alhasan (2019) SESSING THE IMPACT OF VALUE ADDED TAX (VAT) GAPS ON VAT REVENUE, DOI: 10.13140/RG.2.2.31289.52321
  61. Zu, Yige (2017), "Reforming VAT Concessions: A Tax Expenditure Analysis", *British Tax Review*, Issue 4, pp. 418-437.

## Distributional effects and Income effects of value added tax at a rate of 9% on manufacturing sectors

Seyed Alireza Hashemi <sup>\*1</sup>

Farzin Khoshkar <sup>2</sup>

Date of Receipt: 2022/05/22 Date of Issue: 2022/07/10

### Abstract

Objectives such as increasing tax revenue, encouraging production and investment, reducing inequality and promoting social welfare are the main axes related to the tax system and its economic functioning. This study investigates the distributive effects and efficiency of value added tax collection at a rate of 9% on manufacturing sectors. This study is applied in terms of use. The effect of value added tax on Gini coefficient has been used as an indicator of income distribution. The analysis method is based on econometric method using data panel method and using EVIEWS software. And to evaluate the efficiency of tax collection (productivity ratio), the data-output analysis method related to 1390 (as the last available table) has been used. The results of data analysis showed that the implementation of value added tax at a rate of 9% on the manufacturing sector does not reduce the burden and will not affect the distribution of income. Also, the average efficiency of VAT collection by production and consumption in the years 94 to 1397 onwards is 39.5 and 0.32 percent, respectively. This level of tax collection efficiency and revenue from the implementation of value added tax on the manufacturing sector (given its rate) is at an almost low level.

### Keywords

VAT, distributive effects, discount burden, Income effects, efficiency of value added tax collection

1. Master's student in accounting, Nasser Khosrow Institute of Higher Education, Saveh, Iran.
2. Assistant Professor of Accounting Department, Khatam University, Tehran, Iran.