

(مقاله پژوهشی)

سنجش تأثیر معافیت کالاها و خدمات بر ضریب جینی و شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده؛ مقایسه قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۳۸۷ و اصلاحات مصوب آن در سال ۱۳۹۹

پریسا مهاجری^{*۱}

سید محمدهادی سبحانین^۲

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۸/۲۹

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۳/۲۳

چکیده

مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات بر مصرف است که با تقویت انگیزه‌های پس‌انداز، مشوق سرمایه‌گذاری و تولید است. لکن، ماهیت تنازلی‌اش، کاستی این نوع مالیات است و به دلیل تحمیل بار مالیاتی بالاتر به طبقات آسیب‌پذیر، آثار نامطلوبی بر توزیع درآمد به جای می‌گذارد. در مواجهه با مسأله مذکور، دو رویکرد در کشورها اتخاذ شده است؛ نخست، معاف نمودن گروهی از کالاها که سهم بالایی در سبد هزینه خانوارهای کم‌درآمد دارند و طراحی یک نظام مالیاتی با نرخ‌های چندگانه، به نحوی که کالاها و خدمات لوکس مشمول نرخ‌های مالیاتی بالاتر شوند. ایران نیز در زمره کشورهای این نوع است که با تمرکز بر رویکرد نخست، شماری از کالاها و خدمات را در قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱۳۸۷ از پرداخت مالیات معاف و دامنه‌ی این معافیت‌ها را در اصلاحات اخیر مجلس در سال ۱۳۹۹ گسترش داده است. در مقاله حاضر با استفاده از داده‌های هزینه-درآمد خانوار در سال ۱۳۹۷، تأثیر اعمال هر یک از ساختارهای مالیاتی فوق بر شدت تنازلی بودن و ضریب جینی ارزیابی شده است. یافته‌های مقاله نشان می‌دهد که اولاً اعمال ساختار مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، شدت تنازلی بودن بار مالیاتی دهک‌های درآمدی روستایی را کاهش می‌دهد، اما تأثیر چندانی بر دهک‌های درآمدی شهری ندارد؛ ثانیاً موسع نمودن معافیت‌ها در مصوبه سال ۱۳۹۹ نسبت به قانون ۱۳۸۷، نه تنها کمکی به بهبود شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده نمی‌کند، بلکه بار مالیاتی همه دهک‌های درآمدی خانوارهای شهری و روستایی را افزایش می‌دهد؛ ثالثاً معافیت‌ها، تأثیر معنی‌داری بر ضریب جینی ندارد و قادر نیست نابرابری توزیع درآمدی را بهبود بخشد.

کلیدواژه‌ها: مالیات بر ارزش افزوده، معافیت مالیاتی، شدت تنازلی بودن، ضریب جینی، جدول داده-ستانده
محصول در محصول.

طبقه‌بندی JEL: C67، D57، H23، K34.

Email: p.mohajeri@atu.ac.ir

۱. دانشیار گروه اقتصاد نظری، دانشکده اقتصاد، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

Email: hadi_sobhanian@khu.ac.ir

۲. استادیار گروه مدیریت، بانک، بیمه و گمرک، دانشکده مدیریت، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران

۱. مقدمه

مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۹۱۸ م. توسط «فون زیمنس»^۱ (تاجر آلمانی) معرفی شد و فرانسه، نخستین کشوری بود که در سال ۱۹۴۸، این نوع مالیاتها را انتخاب و اجرا کرد. به تدریج و در طول زمان، این نوع از مالیاتها بین کشورهای مختلف جهان گسترش یافت و در سال ۱۳۸۷، ایران نیز با پیاده سازی سیستم مالیات بر ارزش افزوده به این جرگه پیوست. امروزه این مالیاتها، نه تنها به یکی از منابع درآمدی اصلی دولتها تبدیل شده است، بلکه دولتها اهداف دیگری را نیز در استقرار این نظام مالیاتی دنبال می کنند که از مهم ترین آنها می توان به شفاف سازی مبادلات اقتصادی، آشکار سازی اقتصاد زیرزمینی و حذف سایر مالیاتهای فروش که پدیده زیان بار آبخاری بودن^۲ را به همراه داشته اند، اشاره نمود.

در مقایسه با مالیات بر فروش، پیاده سازی صحیح یک نظام مالیات ارزش افزوده می تواند مزیت های نظری و عملی متعددی به همراه داشته باشد که از مهم ترین آنها می توان به هزینه های اجرایی کمتر، خشی بودن، کارایی بالاتر، هزینه های کمتر تمکین مالیاتی (جیمز، ۲۰۱۵)^۳، سهولت حسابرسی، تقسیم شدن بدهی مالیاتی در طول زنجیره، خود کنترلی بودن، پایه مالیاتی گسترده تر و ظرفیت بالاتر درآمدزایی برای تأمین مالی اجرای طرح های توسعه ای دولت (زودرو، ۱۹۹۹)^۴ و بهبود مالیات ستانی از سایر پایه های مالیاتی (گرینبرگ، ۲۰۰۹)^۵ اشاره کرد. اما مهم ترین ضعف هر نوع نظام مالیات بر مصرف از جمله مالیات بر ارزش افزوده، ماهیت «تنازلی» بودن این نوع مالیاتها است؛ بدین معنا که با افزایش درآمد فرد، سهم مالیات پرداختی از درآمد وی کاهش می یابد (بورمن و اسلیمرو، ۲۰۱۳)^۶. به لحاظ نظری، دو راهکار اصلی برای کاهش شدت تنازلی بودن این نوع نظام های مالیاتی پیشنهاد می شود که عبارتند از: نخست، «طراحی نظام مالیاتی با تأکید بر وضع نرخ های چندگانه» به نحوی که کالاها و خدمات لوکس، با نرخ های بالاتر و کالاها و خدمات ضروری با نرخ های کمتر مشمول مالیات شوند و دوم، اعطای معافیت به آن دسته از کالاها و خدماتی که بخش عمده ای از سبد خانوارهای دهک های درآمدی پایین را تشکیل می دهد (میکسل، ۱۹۹۷)^۷.

بررسی تجربیات بیش از ۱۶۰ کشور مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده حاکی از آن است که راهکار نخست، توسط تعداد اندکی از کشورها برگزیده شده است؛ چراکه اتخاذ این رویکرد، سیستم مالیات بر

^۱. Von Siemens

^۲. منظور از آبخاری بودن (Cascading)، اخذ مالیات مضاعف و چندباره است.

^۳. James, 2015

^۴. Zodrow, 1999

^۵. Grinberg, 2010

^۶. Burman and Slemrod (2013)

^۷. Mikesell, 1997

ارزش افزوده را به شدت پیچیده تر نموده و به موازات آن، هزینه های اجرایی و تمکین را افزایش می دهد. اما راهکار دوم توسط طیف وسیعی از کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده اتخاذ شده است و ایران نیز، در زمره این کشورها قرار دارد. به موجب ماده «۱۲» قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، طیف وسیعی از کالاها و خدمات در ایران مشمول معافیت هستند و اصلاحات اخیر که مجلس شورای اسلامی ایران در اردیبهشت ماه ۱۳۹۹ تصویب و به شورای نگهبان ارسال نموده است، ناظر بر گسترده تر شدن دامنه این معافیت ها است. هدف اصلی این مقاله، پاسخ به این مسأله مهم است که گسترش دامنه معافیت ها در مصوبه ۱۳۹۹ مجلس شورای اسلامی در مقایسه با قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، چه تأثیری بر شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده و توزیع درآمد خواهد داشت.

مروری بر پژوهش های داخلی منعکس کننده آن است که مطالعات متعددی در ارتباط با محاسبه اثرات تورمی مالیات بر ارزش افزوده (عمدتاً با استفاده از مدل های تعادل عمومی) و اثرات توزیعی (غالباً از طریق به کارگیری مدل های اقتصادسنجی) توسط پژوهشگران منتشر شده است، اما صرفاً یک مقاله توسط «میلانی» و همکاران (۱۳۹۶) در راستای محاسبه بار مالیاتی دهک های مختلف درآمدی خانوارهای شهری و روستایی و برآورد شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده در طول دوره اجرای آزمایشی قانون مذکور انجام شده است. جنبه نوآوری مقاله حاضر در مقایسه با مطالعه میلانی و همکاران (۱۳۹۶)، دست کم در سه بُعد قابل طرح است؛ «به کارگیری جدول داده-ستانده جدیدتر و با ابعاد بزرگتر»، «استفاده از آخرین داده های تفصیلی درآمد-هزینه خانوار» و «ارائه مقایسه بین آثار و تبعات پیاده سازی آخرین اصلاحات مصوب مجلس در سال ۱۳۹۹ نسبت به قانون سال ۱۳۸۷». در واقع، اولاً در مقاله میلانی و همکاران، «جدول داده-ستانده سال ۱۳۸۰ با ابعاد ۹۹ محصول در ۹۹ محصول» مبنای برآورد مالیات پنهان در درون کالاهای معاف قرار گرفته بود؛ در حالی که در مقاله حاضر، در گام اول، «جدول داده-ستانده سال ۱۳۹۰ با ابعاد ۱۵۵ محصول در ۱۵۵ محصول با فرض تکنولوژی فعالیت» توسط نویسندگان و با استفاده از جداول ساخت و جذب مرکز آمار ایران محاسبه شده و مبنای برآورد مالیات پنهان در درون کالاهای معاف قرار گرفته است. بدیهی است که جدول داده-ستانده قدیمی تر و با ابعاد کوچک تر، تصویر دقیقی از مالیات پنهان ارائه نخواهد کرد؛ ثانیاً برخلاف مقاله مذکور که از چکیده داده های هزینه-درآمد خانوار (که شامل حدود ۲۰ گروه کالا و خدمت است) برای برآورد بار مالیاتی دهک های درآمدی استفاده شده بود، در مقاله حاضر، داده های تفصیلی درآمد-هزینه خانوار (که مشتمل بر بیش از ۱۳۰۰ قلم کالا و خدمات مورد استفاده توسط دهک های درآمدی خانوارهای شهری و روستایی است) به کار گرفته شده است؛ ثالثاً این مقاله به طور ویژه به تبیین مصوبات اخیر مجلس شورای اسلامی در سال ۱۳۹۹ پرداخته و تأثیر پیاده سازی این مصوبات بر شدت تنازلی بودن و ضریب جینی مورد بررسی قرار گرفته است.

با عنایت به توضیحات مذکور، مقاله حاضر در ۵ بخش سازماندهی شده است. بخش نخست از مقاله به مبانی نظری و پیشینه پژوهش اختصاص یافته است. در بخش دوم، راهکارهای کاهش شدت تنازلی بودن با تأکید بر تجربیات کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده به اختصار بحث شده و با تمرکز بر قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و اصلاحات اخیر مجلس در سال ۱۳۹۹، نقاط افتراق و وجوه تمایز این دو مصوبه مورد بررسی قرار گرفته است. بخش سوم از مقاله به روش‌شناسی و پایه‌های آماری اختصاص یافته است که در آن بخش، ضرورت و نحوه محاسبه جدول داده-ستانده محصول در محصول با فرض تکنولوژی فعالیت و برآورد مالیات پنهان در درون کالاهای معاف تبیین شده و چگونگی محاسبه بار مالیاتی هر یک از دهک‌های شهری و روستایی و ضریب جینی تشریح شده است. بخش چهارم از مقاله، تمرکز بر ارائه نتایج و تفسیر آن‌ها دارد و نهایتاً در بخش پنجم، جمع‌بندی از مهم‌ترین یافته‌های مقاله و توصیه‌های سیاستی ارائه شده است.

۱. مبانی نظری و پیشینه تجربی

براساس یک تقسیم‌بندی متعارف، مالیات‌ها را می‌توان به سه دسته مالیات‌های تناسبی، تصاعدی و تنازلی طبقه‌بندی نمود که هر یک از آن‌ها، آثار متفاوتی بر توزیع درآمد خواهند داشت. مالیات تناسبی^۱، به صورت درصد ثابتی از پایه مالیاتی تعریف می‌شود که از مهم‌ترین اقسام آن، می‌توان به مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (مالیات بر درآمد شرکت‌ها) و مالیات بر حقوق کارکنان دولت اشاره نمود. در این نوع مالیات‌ها، با ۲ برابر شدن پایه مالیاتی، مقدار مالیات پرداختی نیز به طور متناسب ۲ برابر خواهد شد؛ از این رو، بدان مالیات تناسبی اطلاق می‌شود و اثر این نوع مالیات‌ها بر توزیع درآمد خنثی است. در سیستم مالیات تصاعدی^۲، نرخ متوسط مالیات با افزایش پایه مالیاتی، افزایش می‌یابد؛ مثلاً مالیات وضع شده بر درآمد اشخاص حقیقی در ایران طبق ماده ۱۳۱ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم^۳، از نوع تصاعدی است. براساس ماده مذکور، به موازات افزایش درآمد مشمول مالیات سالانه، نرخ نهایی مالیات از ۱۵٪ تا ۲۵٪ افزایش می‌یابد. این نوع مالیات‌ها می‌تواند اثر مطلوبی بر توزیع

۱. Proportional Tax

۲. Progressive Tax

۳. طبق ماده ۱۳۱، نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد به شرح زیر است:

- تا میزان پانصد میلیون ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ پانزده درصد (۱۵٪)
- نسبت به مازاد پانصد میلیون ریال تا میزان یک میلیارد ریال درآمد مشمول مالیات به میزان بیست درصد (۲۰٪)
- نسبت به مازاد یک میلیارد ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪).

درآمد داشته باشند؛ زیرا دهک‌های بالای درآمدی، بالنسبه مالیات بیشتری می‌پردازند و بدین ترتیب، شکاف درآمدی میان دهک‌های مختلف درآمدی کاهش می‌یابد.

نوع سوم، مالیات تنازلی^۱ است که یکی از مهم‌ترین اقسام آن، مالیات بر مصرف است. البته نرخ واحد و مثبت مالیات بر ارزش افزوده بر گسترده‌ترین پایه ممکن، اساساً مالیاتی متناسب با مصرف است، اما بار چنین مالیاتی، لزوماً به صورت متناسب توزیع نمی‌شود؛ مثلاً اگر نسبت مالیات پرداختی به درآمد جاری محاسبه شود، این مالیات، تنازلی خواهد بود. چنین مشاهده‌ای ریشه در قاعده روان‌شناسانه مصرف «کینز» دارد که براساس این نظریه، به موازات افزایش درآمد، مصرف افراد به همان نسبت افزایش نمی‌یابد و همین موضوع سبب می‌شود تا مقدار مالیاتی که فرد روی مصرف کالاها و خدمات می‌پردازد متناسب با افزایش درآمد، افزایش نیابد. بدین ترتیب به موازات افزایش درآمد در طبقات و دهک‌های مختلف جامعه، نسبت مالیات پرداختی به درآمد (بار مالیاتی) کاهش می‌یابد و خانوارهای کم‌درآمد نسبت بیشتری از درآمد خود را در مقایسه با خانوارهای پردرآمد، به عنوان مالیات بر ارزش افزوده می‌پردازند. به این اثر مالیات بر ارزش افزوده «خاصیت تنازلی»^۲ گویند.

بار توزیعی مالیات بر ارزش افزوده در تئوری‌های مالیاتی، بستگی به نحوه اندازه‌گیری منابع درآمدی خانوارها دارد. اکثر تحلیل‌های ارائه شده در این حوزه، مرتبط با «درآمد جاری» است. در واقع، نظام مالیات بر ارزش افزوده، تنازلی است اگر بار مالیاتی خانوارها به عنوان «سهم مالیات پرداختی از درآمدهای جاری» آن‌ها اندازه‌گیری شود. همان‌طور که می‌دانیم مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی متناسب با مصرف است و از آنجایی که خانوارهای کم‌درآمد، تمایل به خرج نمودن بخش بیشتری از درآمد خود نسبت به خانوارهای پردرآمد دارند، بار مالیاتی بالاتری را نیز متحمل می‌شوند (گیل و هریس، ۲۰۱۰)^۳.

تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده، یکی از بحث‌برانگیزترین مسائل مربوط به این نوع نظام مالیاتی در تمامی کشورها است و با عنایت به سازوکار تبیین شده، عمدتاً بیم آن می‌رود که این نظام بر توزیع درآمد تأثیر منفی داشته باشد. البته ادعای صندوق بین‌المللی پول (IMF) آن است که سیستم مالیاتی، یک جزء از کل سیستم اقتصادی است که قرار است، به طور هماهنگ با سیاست‌های مرتبط با هزینه‌های عمومی دولت، بر فقر و توزیع درآمد اثرگذار باشد. براساس مطالعات صندوق بین‌المللی پول، حتی یک مالیات تنازلی شاید بهترین راهکار برای تأمین مالی طرح‌های رفاهی دولت در ارتباط با فقرا باشد و نه تنها اثر نامطلوب خود را بر توزیع درآمد خنثی می‌سازد؛ بلکه چه بسا، نابرابری‌های

1. Regressive Tax

2. Regressiveness

3. Gale and Harris, 2010

توزیع درآمدی را نیز تخفیف دهد (کین و لاکوود، ۲۰۰۷؛ آکوستا اورمیچی و موروزومی، ۲۰۱۹؛ ماریسکال و ورنر، ۲۰۱۸).

مطالعات تجربی خارجی متعددی در حوزه برآورد بار مالیاتی دهک‌های درآمدی و محاسبه شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده و اثرات توزیعی آن، تاکنون شده است که از جمله آن‌ها می‌توان به مقاله «جرکوویچ» (۲۰۱۸)^۴ برای «کروواسی، باچ» و همکاران (۲۰۱۶)^۵، «بوترز» و همکاران (۲۰۱۰)^۶ برای «آلمان» و همکاران (۲۰۰۰)^۷ برای نپال و همکاران (۱۹۹۹)^۸ برای «شیلی» و «تامائوکا» (۱۹۹۴)^۹ برای اقتصاد ژاپن، اشاره کرد که محاسبات این مقالات حاکی از بار مالیاتی اندک تحمیل شده به طبقات درآمدی بالا و بعضاً ناتوانی معافیت‌ها در کاهش تنازلی بودن سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده است.

مطالعات داخلی با تأکید بر محاسبه بار مالیاتی، محدود به تعداد اندکی از مطالعات است که توسط میلانی و همکاران (۱۳۹۶)، «شریعت مصطفوی» (۱۳۹۴)، «سیفی‌پور» و «رضایی» (۱۳۹۰)، «امین رشتی» و «رفعت میلانی» (۱۳۹۰)، «وقوعی» (۱۳۸۷) و «طیب‌نیا» و همکاران (۱۳۸۴) انجام گرفته است. جمع‌بندی مطالعات مذکور آن بوده است که سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده شدیداً تنازلی است و توزیع درآمد را بدتر می‌کند. به استثنای مطالعه میلانی و همکاران (۱۳۹۶) که از جدول داده-ستانده برای برآورد معافیت‌های پنهان مستتر شده در کالاهای معاف استفاده کرده‌اند و همچنین مقاله طیب‌نیا و همکاران (۱۳۸۴) که به ضرورت استفاده از جدول داده-ستانده برای بهبود دقت برآورد بار مالیاتی دهک‌ها اشاره نموده است، این موضوع از دید سایر مقالات مغفول مانده است. مقاله حاضر در راستای مرتفع نمودن برخی کاستی‌های مقاله میلانی و همکاران (۱۳۹۶)، حداقل سه نوآوری و تمایز با مقاله نام‌برده دارد.

- نخست آن که مالیات مستتر در کالاهای معاف در مقاله میلانی و همکاران (۱۳۹۶) با استفاده از جدول داده-ستانده محصول در محصول سال ۱۳۸۰ مرکز آمار ایران محاسبه شده بود. تردیدی نیست که ساختار هزینه‌ای تولید کالاها و خدمات طی این دوره حدوداً دو دهه تغییرات جدی داشته است؛ لذا در این مقاله، جدول ۱۵۵ محصول در ۱۵۵ محصول با فرض تکنولوژی فعالیت برای سال ۱۳۹۰ محاسبه شده و مبنای برآورد مالیات مستتر در کالاهای معاف (به‌صورت درصدی از ارزش محصول)

1. Keen & Lockwood, 2007

2. Acosta-Ormaechea & Morozuni, 2018

3. Mariscal & Werner, 2018

4. Jerkovic, 2018

5. Bach et al., 2016

6. Boeters et al., 2010

7. Jenkinse & Yon-Kuo, 2000

8. Engel et al., 1999

9. Tamaoka, 1994

قرار گرفته است. به کارگیری جدول مذکور از سه جنبه نسبت به جدول داده-ستانده سال ۱۳۸۰ دارای مزیت است؛ اولاً ساختار هزینه‌ای ۱۵۵ محصول را مشخص می‌کند، لذا تصویر دقیق‌تری در مقایسه با جدول سال ۱۳۸۰ که ساختار نهاده‌ای ۹۹ محصول را منعکس می‌کرد، ارائه می‌نماید. ثانیاً نسبت به جدول سال ۱۳۸۰، به‌روزتر است. ثالثاً فرض تکنولوژی حاکم بر محاسبه جدول سال ۱۳۸۰ مبنای دقیق علمی و نظری ندارد^۱، درحالی‌که جدول محاسبه شده برای سال ۱۳۹۰ مبتنی بر روش‌های استاندارد معرفی شده در گزارش‌های منتشر شده نهادهای بین‌المللی به‌ویژه SNA(2008) و Eurostat (2008) است.

- دوم، در مقاله حاضر داده‌های تفصیلی هزینه-درآمد خانوارها مشتمل بر بیش از ۱۳۰۰ قلم کالا و خدمت مورد استفاده توسط خانوارهای روستایی و شهری، مبنای محاسبه بار مالیاتی هر یک از دهک‌ها قرار گرفته است؛ درحالی‌که محاسبات مقاله میلانی و همکاران، بر داده‌های تجمیع شده و خلاصه طرح هزینه-درآمد خانوارها مبتنی بوده است. بدیهی است استفاده از داده‌های تفصیلی، نتایج دقیق‌تری از بار مالیاتی تحمیل شده به هر یک از دهک‌های درآمدی شهری و روستایی را به‌دست خواهد داد.

- سوم، مقاله حاضر در تلاش است تأثیر ساختار معافیت‌های مالیاتی مصوب شده در اصلاحات اخیر سال ۱۳۹۹ را بر بار مالیاتی دهک‌های درآمدی و به‌تبع آن شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده برآورد نموده و نتایج را با آثار تداوم اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷ مقایسه کند. ارائه این ارزیابی مقایسه‌ای بین دو مصوبه درخصوص معافیت‌های مالیاتی، این موضوع را شفاف خواهد نمود که آیا اصلاحات سال ۱۳۹۹ در راستای کاهش شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده و تخفیف اثرات سوء این مالیات‌ها بر توزیع درآمد حرکت نموده است یا با اجرایی شدن اصلاحات اخیر در حوزه معافیت‌های مالیاتی، نه‌تنها بهبودی رخ نخواهد داد، بلکه بر چالش‌های پیش‌گفته نیز افزوده خواهد شد.

۲. مروری بر راهکارهای کاهش شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده با تأکید بر تجربه کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش‌افزوده و ایران

در این بخش ضمن ارائه توضیحات مختصری درباره دو راهکار اصلی کاهش شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده، نحوه مقابله نظام مالیاتی ایران با این موضوع بررسی شده و محورهای اصلی تمایز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷ و اصلاحات اخیر تصویب شده در مجلس شورای اسلامی در سال ۱۳۹۹ درباره معافیت‌های مالیاتی تبیین شده است.

^۱. برای اطلاعات بیشتر به مقاله «مهاجری» و همکاران (۱۳۹۴) و «بانوئی» و همکاران (۱۳۹۲) مراجعه نمایید.

۱-۲. راهکارهای کاهش شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده

برای کاهش خاصیت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده، دولت‌ها عموماً با دو انتخاب مواجه هستند؛^۱ اولاً اقلام عمده مصرفی را در سبد کالاها و خدمات مورد استفاده طبقات کم‌درآمد، شناسایی و از شمول مالیات بر ارزش افزوده خارج نمایند (معافیت). ثانیاً نظام مالیاتی با نرخ‌های مالیاتی چندگانه^۲ را طراحی نمایند، بدین معنا که کالاهای لوکس مورد مصرف طبقات پردرآمد را با نرخ‌های بالاتر مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمایند و نرخ مالیات کمتری را برای کالاها و خدمات مورد استفاده توسط دهک‌های پایین اعمال نمایند (تعدد نرخ). با توجه به این که استفاده از راهکار دوم بر پیچیدگی‌های نظام مالیاتی می‌افزاید و هزینه‌های تمکین و اجرای مالیات بر ارزش افزوده را افزایش می‌دهد، ایران از گزینه نخست برای کاهش اثر تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده استفاده کرده است.

الف) استفاده از نرخ‌های مالیاتی افزایش یافته برای کالاهای لوکس و نرخ‌های کاهش یافته برای کالاهای ضروری

بر اساس ملاحظات مربوط به مساوات، بیشترین مالیات باید از کالاهای تشکیل دهنده سبد هزینه‌ای افراد متمول اخذ شود. از این رو برخی از کشورها، از نرخ‌های افزایش یافته برای کالاهای لوکس و از نرخ‌های کاهش یافته برای کالاهای ضروری استفاده می‌کنند و بدین ترتیب، منطق نرخ‌های چندگانه مالیاتی را برای کاهش اثر تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده اتخاذ می‌نمایند. خدمات هتل‌داری، غواصی، خدمات تفریحی و گردشگری در کشورهایی نظیر کوراسائو و پاناما، کالاهای لوکس وارداتی در سورینام، مصارف کالاها و خدمات لوکس از جمله اجاره کشتی و هواپیما توسط شهروندان برای فعالیت‌های تفریحی و ورزشی، خاویار و خودروهایی گران قیمت وارداتی در ونزوئلا و... نمونه‌هایی از وضع مالیات با نرخ‌های بالاتر بر مصارف لوکس محسوب می‌شوند.

همچنین در بسیاری از کشورها، کالاهای ضروری با نرخ‌های کاهش یافته مشمول مالیات بر ارزش افزوده شده‌اند که برای نمونه می‌توان به آب، دارو و تجهیزات پزشکی، ابزار آموزشی و محصولات کشاورزی در ویتنام، مواد غذایی اساسی، مواد بهداشتی، دارو و خدمات سلامتی در اروگوئه، عرضه دارو و دستگاه‌ها و تجهیزات پزشکی در اوکراین، مواد غذایی اساسی، محصولات پزشکی، کتاب، دارو و... در ترکیه، کتاب و روزنامه، مواد غذایی و نوشیدنی‌ها، دارو، و آب لوله‌کشی در سوئیس، حمل و نقل مسافر، مواد غذایی، کتاب و روزنامه و... در سوئد، مواد غذایی اساسی، محصولات

^۱. لازم به ذکر است که تجربیات کشورها از گزارش‌های ارزشمند Ernest and Young (2018) اقتباس شده است.

^۲. Multiple tax rates

دارویی، محصولات و خدمات خاص برای افراد معلول، تجهیزات پزشکی، حمل و نقل مسافر در اسپانیا، محصولات غذایی اساسی و دارو در اسلواکی و... اشاره کرد.

هرچند استفاده از نرخ‌های چندگانه قادر به کاهش اثر تنازلی مالیات بر ارزش افزوده است، اما معایب متعددی دارد که سبب شده است بسیاری از کشورها یا صرفاً روی معافیت‌ها تمرکز نمایند و یا ترکیبی از معافیت‌ها و نرخ‌های چندگانه (فقط روی یکسری از کالاها و خدمات خاص) را مورد استفاده قرار دهند. مهم‌ترین معایب طراحی یک سیستم مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر نرخ‌های چندگانه به قرار زیر است:

- استفاده از نرخ قطعی واحد، دفاتر و صورت حساب‌های مؤدی را ساده‌تر خواهد کرد و نیازی به حساب‌های جداگانه برای خریدها و فروش‌ها برحسب نرخ اعمالی وجود نخواهد داشت که این مورد به نوبه خود موجب تضمین اثربخشی عملکرد نظام خود اظهاری برمبنای تمکین داوطلبانه می‌شود.
- استفاده از نرخ واحد حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده را آسان‌تر می‌کند؛ درحالی‌که در نظام چندنرخ، رسیدگی‌ها پیچیده‌تر شده و بررسی ریز حساب‌های مؤدی به علت تقسیم‌بندی خریدها و فروش‌ها ضرورت می‌یابد.
- اتخاذ رفتار متفاوت در مورد کالاهای متفاوت، نحوه برخورد مناسب با اقلام واقع در مرز میان انواع مختلف کالاها را زیر سؤال می‌برد.
- تعدد نرخ، انگیزه‌هایی را برای بروز اشتباه عمومی در طبقه‌بندی اقلام می‌آفریند (ابریل و همکاران، ۲۰۰۱).
- نرخ‌های چندگانه نسبت قیمت‌ها را به هم می‌ریزد، کارایی در تولید را از بین می‌برد و مانع از انتقال کامل مالیات به مصرف‌کنندگان می‌شود.

ب) راهکار دوم: اعطای معافیت‌ها

کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده بنا به دلایل متعدد، برخی از کالاها و خدمات را از مالیات بر ارزش افزوده مستثنی می‌کنند و یکی از منطقی‌ترین پذیرفته شده برای اعطای معافیت، کاهش اثر تنازلی است. خدمات بیمارستانی و مراقبت‌های پزشکی و خدمات آموزشی در آلبانی؛ خدمات درمانی، مواد غذایی اساسی و دارو در مصر؛ خدمات آموزشی و بهداشتی، حیوانات و غلات و سبزیجات و... در گواتمالا؛ خدمات حمل و نقل و برخی مواد غذایی در هندوراس؛ کالاهای اساسی (از جمله: برنج، ذرت، سویا، نمک پودر، تخم مرغ، شیر و...) در اندونزی؛ نیازها و خدمات اساسی زندگی (از جمله: مواد غذایی فرآوری نشده، محصولات کشاورزی، محصولات دامی و...) در کره جنوبی؛ مواد غذایی اساسی، خدمات پزشکی و تجهیزات در لبنان؛ مواد غذایی اساسی، از جمله: ذرت و برنج، حیوانات و فرآورده‌های لبنی،

تخم مرغ و گوشت در نیکاراگوئه؛ میوه‌ها و سبزیجات و حمل‌ونقل عمومی در پرو؛ محصولات کشاورزی و دریایی فرآوری نشده در فیلیپین؛ برخی از نمونه‌هایی هستند که در کشورهای مذکور از معافیت برخوردارند.

مشکلات نظام چندنرخ‌ی کم‌ویش در سناریوی اعطای معافیت وجود دارد. با این حال، برای تخفیف این آثار سوء نوعاً برای کالاهای معاف اعتبار خرید در نظر گرفته نمی‌شود. این کار باعث کاهش مسائل تمکین و رسیدگی پیش‌گفته می‌شود. معنای این برخورد آن است که مالیات به‌طور کامل از قیمت کالاهای معاف زدوده نمی‌شود و در دل قیمت آن‌ها مالیات وجود دارد. این موضوع مشکلاتی را از نظر محاسبه اثر معافیت بر درجه تنازلی مالیات ایجاد می‌کند که در قسمت روش‌شناسی موردتوجه قرار می‌گیرد.

۲-۲. تمایزات محوری مواد مرتبط با معافیت‌ها در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ و اصلاحات مصوب مجلس شورای اسلامی در سال ۱۳۹۹

قانون مالیات بر ارزش‌افزوده که در سال ۱۳۸۷ به‌صورت آزمایشی به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید، قانونی نوپاست که مفاد آن، طی سال‌های گذشته محک‌خورده و آثار مثبت و منفی آن نمایان شده است. یکی از مهم‌ترین اجزای این قانون، فصل مربوط به معافیت‌ها است که برخی از موارد معافیت مندرج در ماده ۱۲ قانون مذکور با هدف کاهش بار مالیاتی دهک‌های پایین درآمدی و خارج نمودن اقلام اساسی موردنیاز این خانوارها تعبیه شده است. بیشتر معافیت‌ها بر روی کالاهای اساسی اعطا شده است که مهم‌ترین آن‌ها عبارتند از: محصولات کشاورزی فرآوری نشده، دام و طیور زنده، آبزیان، مواد غذایی ضروری، شیرخشک کودکان، کتاب و مطبوعات، کالاهای همراه مسافر، دارو، خدمات درمانی و بهداشتی، خدمات بانکی و حمل‌ونقل مسافری، خدمات آموزشی و پژوهشی، اقلام با مصرف دفاعی، فرش دستبافت و خوراک دام و طیور.

لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده در زمستان ۱۳۹۵ در مجلس اعلام وصول شده است و نهایتاً با اعمال تغییرات قابل‌ملاحظه‌ای به‌ویژه «موسع نمودن فهرست معافیت‌های مالیاتی» در اردیبهشت ۱۳۹۹ به تصویب مجلس رسید. از مهم‌ترین تغییرات تصویب شده در حوزه معافیت‌های مالیاتی می‌توان به معافیت‌های مصوب مرتبط با «مواد اولیه اصلی تولید فرش دستبافت»، «صنایع دستی تولید داخل»، «خوراک دام و طیور»، «ماست»، «تخم ماکیان»، «خمیر کاغذ و کاغذ باطله»، «انواع شمش طلا اعم از تولید داخل و وارداتی»، «کلیه مراحل خدمات تهیه، تولید، پخش و عرضه فیلم، سریال، تئاتر و موسیقی»، «خدمات چاپ و انتشار و نشر و توزیع»، «آب مصارف کشاورزی»، «خدمات بازار سرمایه»، «خدمات انتشار و نقل و انتقال سهام، حق تقدم و...»، «خدمات آرامستان‌ها»، «خدمات

بیمه‌های زندگی، بیمه‌های محصولات کشاورزی، بیمه اجتماعی و درمان تکمیلی»، «خدمات حمل‌ونقل بار»، «خدمات ورزشی»، «خدمات اقامتی هتل‌های سه ستاره و پایین‌تر و مهمان‌پذیرها»، «ارائه خدمات بسته‌بندی، انبارداری، شستشو، خشک‌کردن و... به محصولات کشاورزی» اشاره نمود که در ماده ۹ مصوبه فوق درج شده است.

۳. پایه‌های آماری و روش‌شناسی تحقیق

در بخش حاضر، ضمن تبیین پایه‌های آماری موردنیاز برای پاسخ به مسأله اصلی تحقیق، بار مالیاتی دهک‌های درآمدی، درجه تنازلی بودن نظام مالیات بر ارزش‌افزوده و ضریب جینی به‌طور مختصر ارائه شده است.^۱

۳-۱. پایه‌های آماری

در این گزارش از سه پایه آماری استفاده می‌شود. نخست، «جداول ساخت و جذب سال ۱۳۹۰» که توسط مرکز آمار ایران در سال ۱۳۹۷ منتشر شده است که مبنای محاسبه یک جدول داده-ستانده به ابعاد ۱۵۵ کالا (یا محصول) در ۱۵۵ کالا (محصول) با فرض ساختار ثابت فروش محصول قرار گرفته است. لازم به ذکر است که داده‌های تفصیلی و ساختار هزینه تولید کالاها و خدمات در این نوع از جداول، استخراج مالیات پنهان در درون کالاها و خدمات معاف را میسر خواهد ساخت.

دوم، «نتایج تفصیلی هزینه و درآمد خانوار در سال ۱۳۹۷» است که هزینه‌های خالص و ناخالص خوراکی و غیرخوراکی خانوارها براساس دهک‌های درآمدی، دهک‌های هزینه‌ای خالص و ناخالص، وسعت خانوار و... براساس کدهای ۶ رقمی COICOP و با تنوع بیش از ۱۳۰۰ قلم کالا و خدمت در این گزارش ارائه شده است. با توجه به اهداف تحقیق، از داده‌های «متوسط هزینه‌های خالص خوراکی و غیرخوراکی خانوارهای شهری و روستایی» استفاده شده است که به‌کارگیری این پایه آماری به موازات با جدول داده-ستانده تفصیلی، تصویر دقیق‌تری از «بار مالیاتی» هر یک از دهک‌های درآمدی ارائه می‌دهد.

سوم، «خلاصه داده‌های طرح هزینه-درآمد خانوارها در سال ۱۳۹۷» که محاسبه «درآمد متوسط هر یک از دهک‌های درآمدی» را امکان‌پذیر می‌سازد. لازم به ذکر است که نرخ مؤثر مالیاتی برای هر

^۱ برای آشنایی با نحوه محاسبه جداول داده-ستانده متقارن محصول در محصول با فروض تکنولوژی مختلف، خوانندگان علاقمند می‌توانند به میلر و بلیر (۲۰۰۹)، Eurostat (2008) و SNA (2008) مراجعه کنند.

یک از دهک‌های درآمدی و ضریب جینی در سناریوهای مختلف، با تلفیق محاسبات انجام شده روی سه پایه آماری مذکور، به دست آمده است.

۲-۳. فرآیند محاسبه بار مالیاتی، شدت تنازلی بودن و ضریب جینی

همان‌طور که می‌دانیم در نظام مالیات بر ارزش افزوده، هر بنگاه (که مؤدی نظام مالیاتی است) موظف است به هنگام فروش محصول، مالیات بر فروش را وصول نماید و پس از کسر مالیات‌های خرید پرداخت شده روی نهاده‌های تولید، مابه‌التفاوت را تحت‌عنوان مالیات بر ارزش افزوده به سازمان مالیاتی ایصال کند. اما هنگامی که برخی کالاها و خدمات به موجب قوانین، مشمول معافیت مالیاتی می‌شوند، بنگاه نباید به هنگام فروش محصول، مالیات بر فروش مطالبه نماید و بدین ترتیب مالیات بر ارزش افزوده‌ای وصول نمی‌شود که به حساب تعیین شده سازمان امور مالیاتی واریز گردد. اما آیا این بدین معناست که خریدار آن محصول معاف، هیچ مالیاتی را پرداخت نکرده است؟ بدیهی است که پاسخ به این پرسش منفی است؛ زیرا بنگاه عرضه‌کننده محصول، تمامی هزینه‌های پرداخت شده برای خرید نهاده‌های تولید را در محاسبه بهای تمام شده کالا یا خدمت لحاظ می‌کند و بخشی از این هزینه‌ها که هم‌اکنون به دلیل معافیت مالیاتی محصول‌اش، قادر به کسر آن (به‌عنوان اعتبار مالیاتی مربوط به مالیات خرید) نیست، در محاسبه بهای تمام شده و تعیین قیمت محصول در نظر گرفته می‌شود؛ لذا خریدار یا مصرف‌کننده آن کالا یا خدمت، عملاً مالیات پنهانی را پرداخت می‌کند که در داخل قیمت محصول مستتر است.

بی‌توجهی و غفلت از واقعیت مذکور سبب می‌شود تا بار مالیاتی دهک‌های درآمدی خانوارهای شهری و روستایی، با تورش کم‌برآوردی روبه‌رو گردد؛ لذا ضروری است برای رفع این نقیصه، مالیات مستتر در درون کالاها و خدمات معاف را به‌نحوی برآورد نمود. انجام این محاسبات، صرفاً زمانی مقدور خواهد بود که ساختار هزینه‌ای یا نهاده‌ای تولید محصولات در اختیار باشد و با توجه به این‌که، یکی از کارکردهای اصلی جداول داده-ستانده محصول در محصول، شفاف‌سازی ساختار هزینه‌ای تولید هر یک از گروه محصولات است؛ لذا می‌تواند به‌عنوان ابزار اصلی برای برآورد مالیات پنهان مورد استفاده قرار گیرد. در این راستا چند گام مشخص لازم است برداشته شود.

گام نخست: محاسبه جدول داده-ستانده متقارن محصول در محصول که در کتاب ارزشمند «میلر» و «بلیر» (۲۰۰۹)، کمیسیون آماری اتحادیه اروپا (۲۰۰۸) و سازمان ملل متحد (۲۰۰۹) به‌طور مبسوط بدان پرداخته‌اند که تبیین جزئیات آن، خارج از حوصله مقاله حاضر است.

گام دوم: محاسبه مالیات کل پرداخت شده مستتر در کالاهای معاف با استفاده از ساختار هزینه‌ای محصولات مستخرج از ناحیه اول جدول داده-ستانده از طریق رابطه (۱).^۱

$$T_j = \sum_{i=1}^{155} t_i Z_{ij}^{Net} \quad (1)$$

که در رابطه (۱) مراد از T_j مالیات کل پرداخت شده روی نهاده‌های کالاهای معاف، t_i نرخ مالیاتی مندرج در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷ و اصلاحات مصوب توسط مجلس شورای اسلامی در سال ۱۳۹۹ می‌باشد. همچنین Z_{ij}^{Net} منعکس‌کننده محصولات خالص (در رفته از مالیات) بخش j از بخش i است که از طریق معادله $Z_{ij}^{Net} = \frac{Z_{ij}}{1+t_i}$ به دست می‌آید. گام سوم: محاسبه نرخ مالیاتی مؤثر کالاهای معاف. همان‌طور که قبلاً اشاره شد کالاهای معاف به هنگام عرضه مشمول مالیات نیستند، اما طبق منطق اجرایی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، مالیات‌های پرداخت شده روی نهاده‌های تولیدی به مؤدی استرداد نمی‌شود؛ از این رو نرخ مالیاتی مؤثر در این قبیل از کالاها را از طریق رابطه (۲) می‌توان محاسبه کرد.

$$t'_j = \frac{T_j}{Z_j} \quad (2)$$

با محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی کالاهای معاف، هم‌اکنون می‌توان بار مالیاتی هر یک از دهک‌های درآمدی را محاسبه نمود. بار مالیاتی، درصدی از درآمد (مخارج) خانوار است که به‌عنوان مالیات نهایی پرداخت می‌شود. بدین‌منظور، هزینه‌های خوراکی و غیرخوراکی صرف‌شده برای خرید کالاها و خدمات در نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده ضرب و میزان مالیات پرداخت شده روی هر کالا یا خدمات محاسبه شده است. سپس، مجموع مالیات پرداخت شده بر روی کالاها و خدمات توسط هر دهک بر درآمد همان دهک تقسیم و بار مالیاتی از طریق رابطه (۳) به دست آمده است.

$$TB_k = \frac{\sum_{i=1}^n t_i E_{ki} + \sum_{j=1}^m t'_j E_{kj}}{Y_k}, \quad k = 1, 2, \dots, 20 \quad (3)$$

که در رابطه مذکور TB_k بار مالیاتی هر یک از ۱۰ دهک شهری و روستایی، t_i نرخ مالیات قانونی برای کالاهای مشمول و t'_j نرخ مؤثر محاسبه شده برای کالاهای معاف، E_{ki} میزان مخارج هر یک از دهک‌های درآمدی روی هر یک از گروه کالاها و خدمات مشمول مالیات، E_{kj} میزان مخارج هر یک از دهک‌های درآمدی روی کالاها و خدمات معاف از مالیات و Y_k درآمد متوسط هر یک از دهک‌های درآمدی را نشان می‌دهد. پس از آن که بار مالیاتی دهک‌های درآمدی خانوارهای شهری و روستایی از طریق رابطه (۳) محاسبه گردید، شدت یا درجه تنازلی بودن نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در قالب سه ساختار معافیت کالاها و خدمات و از حاصل تقسیم بار مالیاتی دهک اول به بار مالیاتی دهک دهم محاسبه شده است.

^۱. برای اطلاعات بیشتر به از ضرورت به‌کارگیری جداول داده-ستانده به‌منظور تدقیق محاسبات و فرایند انجام کار به: طیب‌نیا و همکاران (۱۳۸۴)، European Union (2017)، Hutton (2017) و میلانی و همکاران (۱۳۹۶) مراجعه نمایید.

ساختار اول: تمامی کالاها مشمول مالیات بر ارزش افزوده بوده و کالایی معاف نیست.^۱
 ساختار دوم: برخی کالاها مشمول و برخی دیگر طبق ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۳۸۷، از مالیات بر ارزش افزوده معاف شده‌اند. اما مالیات مستتر در درون قیمت تمام شده بابت نهاده‌های تولید در محاسبات لحاظ شده است.^۲

ساختار سوم: برخی کالاها طبق مواد (۷) و (۲۸) قانون اصلاح شده مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۹۹ مشمول مالیات شده‌اند و برخی دیگر براساس ماده (۹) معافیت دارند، اما مالیات مستتر در درون قیمت تمام شده بابت نهاده‌های تولید در محاسبات لحاظ شده است.

لازم به ذکر است که با توجه به تغییر ساختار معافیت‌ها و همچنین نرخ‌های مالیاتی، به‌ویژه در خصوص حامل‌های انرژی (گاز طبیعی، بنزین، گازوئیل، نفت سفید و امثالهم) و دخانیات، مالیات مستتر در کالاها و خدمات معاف به‌طور جداگانه بر حسب ساختار قانون سال ۱۳۸۷ و مصوبات جدید آن در سال ۱۳۹۹ محاسبه شده است. ضریب جینی^۳ که یکی از شاخص‌های اصلی برآورد میزان نابرابری است نیز در هر یک از سه ساختار فوق با استفاده از رابطه (۸) محاسبه شده است.

$$G = \frac{1}{2n^2\bar{Y}} \sum_{i=1}^n |Y_i - \bar{Y}| \quad (۴)$$

^۱. در این سناریو، کافی است که تمام کالاهای مصرف شده توسط دهک‌های مختلف درآمدی، در نرخ مالیات بر ارزش افزوده ضرب شود و بدین ترتیب مقدار مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده توسط هر دهک به دست می‌آید که از تقسیم آن بر درآمد هر یک از این دهک‌ها می‌توان به نسبت مالیات پرداختی آن‌ها دست یافت.

^۲. این حالت، قرابت بیشتری با واقعیت دارد؛ زیرا در درون کالاهای معاف، مالیات مستتری وجود دارد که استرداد نشده است. در واقع برای تولید کالاهای معاف، نهاده‌هایی مورد استفاده قرار گرفته‌اند که برخی از آن‌ها مشمول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده بوده‌اند. از آنجایی که اعطای معافیت به کالاها سبب می‌شود که به هنگام فروش آن‌ها، مالیاتی از آن‌ها دریافت نشود اما اعتبار مالیاتی مربوط به مالیات پرداخت شده روی نهاده‌ها مسترد نمی‌شود؛ لذا تولیدکنندگان کالا، مالیات نهاده‌ها را به‌عنوان یکی از هزینه‌های تولید لحاظ نموده و قیمت تمام شده کالا افزایش می‌یابد. در این سناریو، با استفاده از جدول داده-ستانده، میزان مالیات مستتر در درون هر واحد ریالی کالاهای معاف محاسبه می‌شود. سپس با استفاده از هزینه‌های انجام شده توسط خانوارها روی کالاهای معاف، میزان مالیات مستتر پرداخت شده توسط هر یک از دهک‌ها به دست می‌آید. همچنین، کالاهایی که مشمول مالیات بر ارزش افزوده هستند، با نرخ‌های عادی در محاسبات ملحوظ می‌شوند. بدیهی است که مجموع دو رقم فوق، نشان‌دهنده میزان مالیات پرداختی توسط هر یک از دهک‌ها خواهد بود که مبنای سایر محاسبات گزارش قرار می‌گیرد.

^۳. نابرابری در توزیع درآمد که یکی از دغدغه‌های اصلی سیاست‌گذاران است با استفاده از معیارهای متفاوتی اندازه‌گیری می‌شود که یکی از آن‌ها، شاخص ضریب جینی است. ضریب جینی، شاخص آماري است که بین محدوده صفر و یک قرار می‌گیرد و صفر بودن آن، دال بر برابری کامل در توزیع درآمد است، درحالی که یک بودن این ضریب، منعکس‌کننده نابرابری کامل در توزیع درآمد است.

که در این رابطه n تعداد طبقات (که در اینجا ۱۰ دهک درآمدی برای خانوارهای شهری و ۱۰ دهک درآمدی برای خانوارهای روستایی است)، \bar{Y} میانگین درآمد یا مخارج متوسط کل جامعه، Y_i و Y_j نیز درآمد یا مخارج متوسط دهک‌های درآمدی i و j را نشان می‌دهد.

۴. تحلیل نتایج و مقایسه بین شدت تنازلی بودن و ضریب جینی با اعمال قانون

مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و اصلاحات اخیر آن در سال ۱۳۹۹

در جداول (۱) و (۲) نسبت نرخ متوسط مالیاتی (بار مالیاتی) یا همان نسبت مالیات پرداختی به درآمد هر یک از دهک‌ها برای سال ۱۳۹۷ به تفکیک هزینه‌های شهری و روستایی با سه حالت مختلف محاسبه شده است.^۱ ستون (۱) جداول (۱) و (۲) منعکس‌کننده مشمول شدن تمامی کالاها و خدمات با نرخ ۹٪ به استثنای برخی از فرآورده‌های نفتی و دخانیات است و نرخ مالیاتی این دو مورد براساس نرخ‌های مصوب موضوع ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۳۸۷ در نظر گرفته شده است. با عنایت به این که نرخ مالیاتی فرآورده‌های نفتی و دخانیات، بالاتر از نرخ عمومی مالیات بر ارزش افزوده است؛ لذا این احتمال وجود دارد که برای برخی از دهک‌های درآمدی، بار مالیاتی بیش از ۹٪ باشد. ستون (۲) در دو جدول (۱) و (۲) منعکس‌کننده بار مالیاتی است که هر یک از دهک‌های درآمدی با فرض اعمال ساختار مالیاتی (اعم از معافیت‌ها و نرخ‌های مالیاتی) قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۳۸۷ متحمل می‌شوند. ستون (۳) در دو جدول (۱) و (۲) نیز بیانگر بار مالیاتی هر یک از دهک‌های درآمدی با فرض اعمال اصلاحات مصوب مجلس در سال ۱۳۹۹ است.

ذکر سه نکته به درک بهتر ارقام مندرج در جداول (۱) و (۲) کمک خواهد کرد. نکته اول آن است که مالیات پنهان در درون کالاهای معاف براساس روشی که قبلاً تشریح شد، در محاسبه حالت‌های دوم و سوم در نظر گرفته شده است. نکته دوم، تغییر نرخ‌های مالیاتی به‌ویژه در خصوص حامل‌های انرژی (گاز طبیعی، گازوئیل، نفت سفید) و دخانیات است که در مصوبه سال ۱۳۹۹ مجلس، افزایش نسبتاً قابل ملاحظه در این نرخ‌ها مشاهده می‌شود. نکته سوم، موسع شدن فهرست معافیت‌ها است که به دلیل تشدید احتمال بروز پدیده آبخاری، می‌تواند به مالیات‌ستانی مضاعف دامن بزند و نه تنها موجب کاهش بار مالیاتی نگردد، بلکه بعضاً بار مالیاتی را نیز افزایش دهد.

جدول ۱. بار مالیاتی برای مجموع هزینه‌های خوراکی و غیرخوراکی خانوار شهری سال ۱۳۹۷

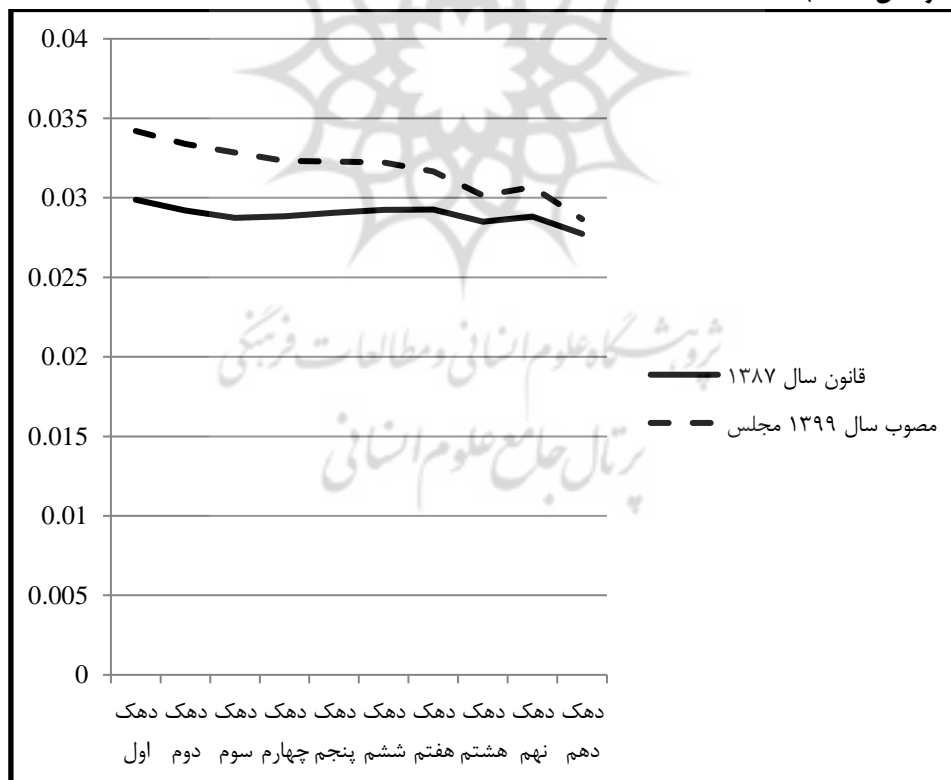
دهک‌های درآمدی	حالت اول: مشمولیت تمامی کالاها و خدمات	حالت دوم: معافیت برخی اقلام براساس قانون مصوب ۱۳۸۷	حالت سوم: معافیت برخی اقلام طبق اصلاحات قانونی مصوب ۱۳۹۹

^۱ لازم به یادآوری است که آخرین داده‌های تفصیلی مرتبط با هزینه-درآمد خانوارها مربوط به سال ۱۳۹۷ است و به همین دلیل، محاسبات برای سال مذکور انجام شده است.

(۳)	(۲)	(۱)	
۰/۰۳۴۲۰۲	۰/۰۲۹۸۷۷	۰/۰۹۲۴۰۵	دهک اول
۰/۰۳۳۳۸۶	۰/۰۲۹۲۰۶	۰/۰۸۱۹۰۱	دهک دوم
۰/۰۳۳۸۴۳	۰/۰۲۸۷۴۵	۰/۰۷۶۷۶۶	دهک سوم
۰/۰۳۳۳۲۴	۰/۰۲۸۸۴۵	۰/۰۷۵۱۱۰	دهک چهارم
۰/۰۳۳۲۸۴	۰/۰۲۹۰۶۷	۰/۰۷۴۶۱۱	دهک پنجم
۰/۰۳۳۲۱۴	۰/۰۲۹۲۴۲	۰/۰۷۵۳۴۳	دهک ششم
۰/۰۳۱۶۶۶	۰/۰۲۹۲۶۹	۰/۰۷۵۹۶۰	دهک هفتم
۰/۰۳۰۱۴۹	۰/۰۲۸۵۰۴	۰/۰۷۸۲۱۷	دهک هشتم
۰/۰۳۰۶۶۵	۰/۰۲۸۸۲۰	۰/۰۸۲۴۹۶	دهک نهم
۰/۰۲۸۶۵۸	۰/۰۲۷۷۳۵	۰/۰۸۵۷۵۰	دهک دهم

مأخذ: محاسبات تحقیق براساس رابطه (۳)

نمودار (۱). بار مالیاتی دهک‌های درآمدی شهری با اعمال ساختار مالیاتی قانون سال ۱۳۸۷ و مصوب ۱۳۹۹ مجلس (نگارندگان، ۱۳۹۹).



همان‌طور که در جدول (۱) مشاهده می‌شود بار مالیاتی در حالت دوم (یعنی اعمال ساختار مالیاتی قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۳۸۷) و حالت سوم (یعنی اعمال ساختار مالیاتی براساس مصوبات سال ۱۳۹۹ مجلس) تمامی دهک‌های درآمدی شهری کاهش یافته است. برای نمونه بار مالیاتی دهک درآمدی اول، در حالت اول که تمامی کالاها و خدمات با نرخ‌های استاندارد مشمول مالیات باشند حدود ۰/۰۹۲۴۰۵ درصد است، در حالی که در حالت‌های دوم و سوم، بار مالیاتی دهک مذکور به ترتیب به ۰/۰۲۹۸۷۷ و ۰/۰۳۴۲۰۲ درصد کاهش می‌یابد.

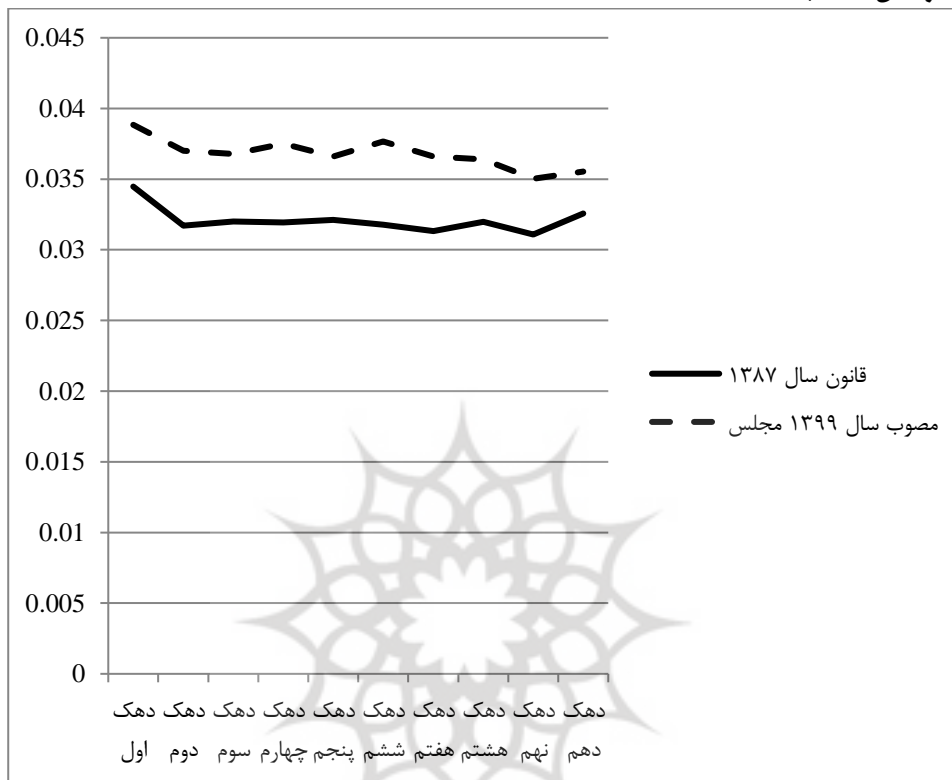
اما همان‌طور که در نمودار (۱) مشاهده می‌شود پیاده‌سازی مصوبات سال ۱۳۹۹ مجلس، در مقایسه با قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۳۸۷ نه تنها بار مالیاتی دهک‌های درآمدی پایین را افزایش می‌دهد، بلکه بر شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده نیز می‌افزاید. لازم به ذکر است که شیب منحنی‌های رسم شده در نمودار (۱)، انعکاسی از شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده است و هرچه این نمودارها پرشیب‌تر باشد حکایت از بالاتر بودن شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده دارد. این مشاهده حکایت از آن دارد که موسع نمودن فهرست معافیت‌ها در مصوبات سال ۱۳۹۹ مجلس شورای اسلامی، نه تنها کمک چندانی به حمایت از اقشار آسیب‌پذیر جامعه و کاهش بار مالیاتی آن‌ها نمی‌کند، بلکه در مقایسه با قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۳۸۷، شرایط را به مراتب برای دهک‌های درآمدی پایین شهری دشوارتر می‌سازد.

جدول ۲. بار مالیاتی برای مجموع هزینه‌های خوراکی و غیرخوراکی خانوار روستایی سال ۱۳۹۷

دهک‌های درآمدی	حالت اول: مشمولیت تمامی کالاها و خدمات (۱)	حالت دوم: معافیت برخی اقلام براساس قانون مصوب ۱۳۸۷ (۲)	حالت سوم: معافیت برخی اقلام طبق اصلاحات قانونی مصوب ۱۳۹۹ (۳)
دهک اول	۰/۰۸۳۶۰۳	۰/۰۳۴۴۷۳	۰/۰۳۸۸۴۳
دهک دوم	۰/۰۷۷۷۵۰	۰/۰۳۱۷۰۱	۰/۰۳۷۰۱۳
دهک سوم	۰/۰۷۳۰۲۶	۰/۰۳۱۹۹۳	۰/۰۳۶۷۷۵
دهک چهارم	۰/۰۷۰۸۵۲	۰/۰۳۱۹۴۴	۰/۰۳۷۴۹۶
دهک پنجم	۰/۰۶۹۶۴۴	۰/۰۳۲۱۲۰	۰/۰۳۶۵۹۰
دهک ششم	۰/۰۶۸۸۱۱	۰/۰۳۱۷۷۸	۰/۰۳۷۶۵۳
دهک هفتم	۰/۰۶۷۸۵۴	۰/۰۳۱۳۳۳	۰/۰۳۶۶۱۱
دهک هشتم	۰/۰۶۷۳۸۷	۰/۰۳۱۹۷۲	۰/۰۳۶۴۰۷
دهک نهم	۰/۰۶۷۳۵۷	۰/۰۳۱۰۸۳	۰/۰۳۵۰۲۷
دهک دهم	۰/۰۷۱۲۰۴	۰/۰۳۲۵۶۶	۰/۰۳۵۵۳۲

مأخذ: محاسبات تحقیق براساس رابطه (۳)

نمودار ۲. بار مالیاتی دهک‌های درآمدی روستایی با اعمال ساختار مالیاتی قانون سال ۱۳۸۷ و مصوب ۱۳۹۹ مجلس (نگارندگان، ۱۳۹۹).



یافته‌های مشابهی درخصوص بار مالیاتی دهک‌های روستایی مشاهده می‌شود. براساس محاسبات مندرج در جدول (۲) بار مالیاتی در حالت دوم (یعنی اعمال ساختار قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۳۸۷) و حالت سوم (یعنی اعمال ساختار مالیاتی براساس مصوبات سال ۱۳۹۹ مجلس) مربوط به تمامی دهک‌های درآمدی روستایی کاهش یافته است. برای نمونه، بار مالیاتی دهک درآمدی اول، در حالت اول که تمامی کالاها و خدمات با نرخ‌های استاندارد مشمول مالیات باشند حدود 0.083603 درصد است؛ درحالی‌که در حالت‌های دوم و سوم، بار مالیاتی به‌ترتیب به 0.034473 و 0.038843 درصد کاهش می‌یابد.

اما مجدداً همان‌طور که در نمودار (۲) مشاهده می‌شود پیاده‌سازی مصوبات سال ۱۳۹۹ مجلس، در مقایسه با قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۳۸۷، بار مالیاتی دهک‌های درآمدی پایین افزایش می‌یابد و تا حدی بر شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده نیز افزوده می‌شود.

براساس محاسبات صورت گرفته که نتایج آن در جداول (۱) و (۲) منعکس شده است، چند یافته کلیدی قابل تشریح است.

یافته اول: صرف نظر از معافیت‌ها و ساختار نرخ‌های مالیاتی، نظام مالیات بر ارزش افزوده، ماهیتاً تنازلی است؛ بدین معنا که بار مالیاتی دهک‌های درآمدی پایین جامعه، بیشتر از بار مالیاتی دهک‌های درآمدی بالای جامعه است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود به‌رغم معافیت‌های در نظر گرفته شده در قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۳۸۷ و حتی موسع‌تر شدن آن در مصوبه اخیر مجلس در سال ۱۳۹۹، ماهیت تنازلی بودن این مالیات تغییری نمی‌کند.

یافته دوم: در مقایسه با حالت اول که تمامی کالاها و خدمات (به استثنای فرآورده‌های نفتی و دخانیات) با نرخ‌های عادی مشمول مالیات هستند، بار مالیاتی تحمیل شده به تمامی دهک‌های درآمدی در حالت دوم و سوم کاهش می‌یابد. یعنی اعطای معافیت‌های مالیاتی موجب کاهش بار مالیاتی می‌شود که البته یافته دور از انتظاری نیست.

یافته سوم: موسع‌تر شدن معافیت‌ها در مصوبه اخیر مجلس در سال ۱۳۹۹ نسبت به قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب در سال ۱۳۸۷، نه تنها به کاهش بار مالیاتی دهک‌های پایین درآمدی کمکی نمی‌کند، بلکه موجب افزایش قابل ملاحظه‌ای در بار مالیاتی دهک‌های پایین خانوارهای شهری و روستایی می‌شود. همان‌طور که قبلاً اشاره شد، این مشاهده ریشه در دو موضوع «بروز پدیده آبشاری» و «افزایش نرخ حامل‌های انرژی و دخانیات» در مصوبه جدید مجلس دارد.

در جداول (۱) و (۲)، نرخ متوسط مالیاتی هر یک از دهک‌های درآمدی شهری و روستایی در سال ۱۳۹۷ محاسبه شده است. با تقسیم نرخ متوسط مالیاتی دهک اول به دهک دهم، شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده در سه حالت به دست می‌آید که نتایج آن در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول ۳. شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده (نسبت نرخ متوسط مالیاتی دهک اول به دهک دهم)

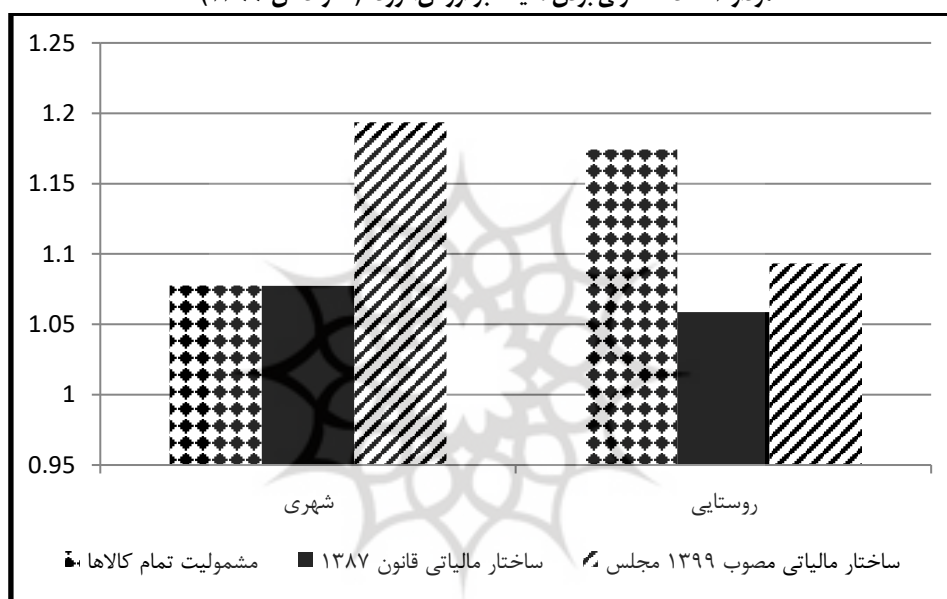
حالت اول: مشمولیت تمامی کالاها و خدمات	حالت دوم: معافیت برخی اقلام	حالت سوم: معافیت برخی اقلام براساس اصلاحات قانونی مصوب ۱۳۹۹	
۱/۱۷۴۱	۱/۰۵۸۶	۱/۰۹۳۲	روستایی
۱/۰۷۷۶	۱/۰۷۷۲	۱/۱۹۳۵	شهری

مأخذ: محاسبات تحقیق براساس جداول (۱) و (۲).

برای نمونه در حالت اول که تمامی کالاها مشمول مالیات بر ارزش افزوده هستند، متوسط مالیات پرداختی دهک اول روستایی، ۱/۱۷۴۱ برابر متوسط مالیات پرداختی دهک دهم است. در حالت دوم که برخی کالاها طبق قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۳۸۷ مشمول و برخی دیگر معاف هستند نسبت مذکور برای خانوارهای روستایی به ۱/۰۵۸۶ کاهش یافته است. هرچند در حالت سوم که

ساختار مالیاتی مصوب ۱۳۹۹ اعمال شده است، شدت تنازلی بودن نسبت به حالت اول، کمتر است اما در مقایسه با قانون سال ۱۳۸۷، شرایط وخیم‌تر شده است. درخصوص خانوارهای شهری نیز دقیقاً همین مشاهده تکرار می‌شود با این تفاوت که اعمال معافیت‌های قانون سال ۱۳۸۷ به بهبود شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده کمک چندانی نمی‌کند، اما مصوبه سال ۱۳۹۹ در جهت عکس عمل نموده و شرایط را برای دهک‌های درآمدی پایین شهری دشوارتر می‌سازد.

نمودار ۳. شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده (نگارندگان، ۱۳۹۹).



حال سؤال این است که ضریب جینی^۱ در سه حالت فوق چه قدر بوده و آیا معافیت‌های مندرج در قانون سال ۱۳۸۷ و گسترش آن در مصوبه سال ۱۳۹۹، تأثیری در میزان نابرابری در جامعه داشته است یا خیر که نتایج در جدول (۴) ارائه شده است.

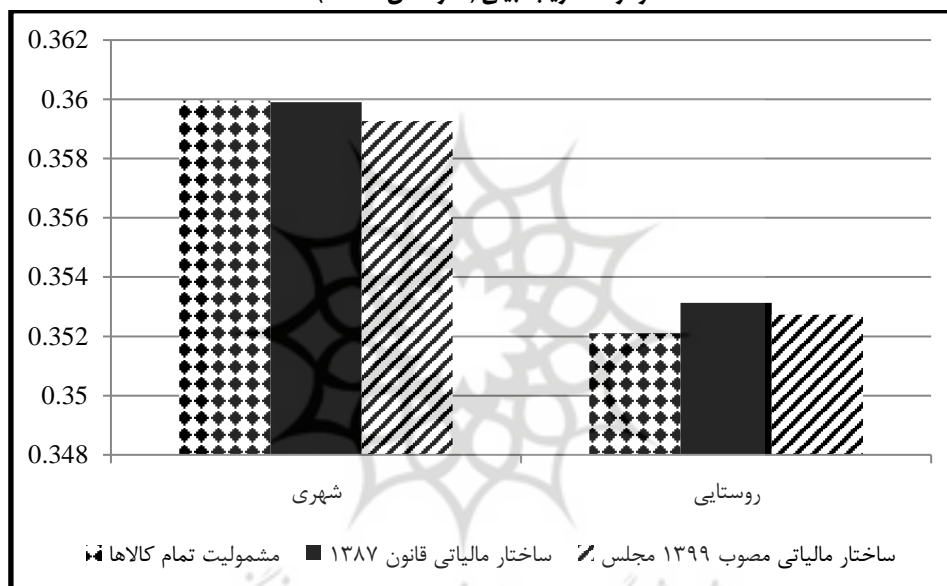
^۱. نابرابری در توزیع درآمد که یکی از دغدغه‌های اصلی سیاست‌گذاران است با استفاده از معیارهای متفاوتی اندازه‌گیری می‌شود که یکی از آن‌ها، شاخص ضریب جینی است. ضریب جینی، شاخص آماری است که بین محدوده صفر و یک قرار می‌گیرد و صفر بودن آن، دال بر برابری کامل در توزیع درآمد است؛ درحالی که یک بودن این ضریب، منعکس‌کننده نابرابری کامل در توزیع درآمدهاست.

جدول ۴. ضریب جینی بر حسب مخارج

حالت اول: مشمولیت تمامی کالاها و خدمات	حالت دوم: معافیت برخی اقلام براساس قانون مصوب ۱۳۸۷	حالت سوم: معافیت برخی اقلام براساس اصلاحات قانونی مصوب ۱۳۹۹
روستایی	۰/۳۵۳۱۳۲	۰/۳۵۲۷۲۶
شهری	۰/۳۵۹۹۶۲	۰/۳۵۹۲۶۲

مأخذ: محاسبات تحقیق با استفاده از رابطه (۴)

نمودار ۴. ضریب جینی (نگارندگان، ۱۳۹۹).



نکته کلیدی که در محاسبات مندرج در جدول (۴) مشاهده می‌شود آن است که اعطای معافیت (چه در قانون مصوب سال ۱۳۸۷ و چه در تغییرات اعمال شده در مصوبه ۱۳۹۹ مجلس) قادر به کاهش ضریب جینی نیست و تأثیری روی نابرابری درآمدی ندارد. این بدین معناست که اگرچه با اعطای برخی معافیت‌ها (که در ایران بسیار گسترده‌تر از سایر کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده است) می‌توان اندکی از شدت تنازلی بودن مالیات ارزش افزوده کاست (که البته به بهای چشم‌پوشی از درآمدهای مالیاتی است) اما نمی‌توان نابرابری توزیع درآمد را تحت تأثیر قرار داد.

۵. جمع‌بندی یافته‌های اساسی و ارائه پیشنهاد‌های سیاستی

یکی از مهم‌ترین اجزای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده که در سال ۱۳۸۷ به‌صورت آزمایشی به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید، فصل مربوط به معافیت‌ها است که برخی از موارد آن با هدف کاهش بار مالیاتی دهک‌های پایین درآمدی و خارج نمودن اقلام اساسی موردنیاز این خانوارها تعبیه شده است. در این مطالعه با تمرکز بر موضوع فوق، تأثیر اعطای این معافیت‌ها بر بار مالیاتی هر یک از دهک‌های شهری و روستایی و شدت تنازلی بودن مورد بررسی قرار گرفت. همچنین برای نخستین بار و با توجه به منطق معافیت (یعنی عدم اخذ مالیات از ستانده و عدم استرداد مالیات خرید نهاده‌ها)، مالیات مستتر در درون هزینه‌های صورت گرفته روی کالاها معاف با استفاده از جدول داده-ستانده ۱۵۵ محصول در ۱۵۵ محصول برآورد و در محاسبات لحاظ شده است. نتایج مطالعه حاکی از آن است که:

➤ اولاً در مقایسه با حالتی که تمامی کالاها و خدمات مشمول مالیات هستند، با اعمال ساختار مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷، شدت تنازلی بودن مالیات در محاسبات روستایی کاهش یافته و در محاسبات شهری، کاهش محسوسی ندارد. شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده در صورت مشمولیت تمامی کالاها و خدمات در خانوارهای شهری و روستایی به ترتیب ۱/۰۷۷۶ و ۱/۱۷۴۱ است و در حالتی که ساختار مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷ اعمال می‌شود نسبت‌های مذکور به ترتیب به ۱/۰۷۷۲ و ۱/۰۵۸۶ کاهش می‌یابد.

➤ ثانیاً اعمال ساختار مالیات تصویب شده توسط مجلس در سال ۱۳۹۹ در مقایسه با قانون مصوب سال ۱۳۸۷، نه تنها نقشی در بهبود شدت تنازلی بودن ایفا نمی‌کند؛ بلکه بار مالیاتی دهک‌های درآمدی شهری و روستایی را افزایش می‌دهد.

➤ ثالثاً اعطای معافیت‌ها هم در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده سال ۱۳۸۷ و هم در مصوبات اخیر مجلس شورای اسلامی در سال ۱۳۹۹، تأثیر معنی‌داری بر کاهش ضریب جینی نداشته و قادر نیست نابرابری توزیع درآمد را بهبود بخشد.

همان‌طور که در پیشینه تحقیق توضیح داده شد، میلانی و همکاران (۱۳۹۶) با استفاده از داده‌های تجمیع‌شده هزینه-درآمد خانوار (کدهای دو رقمی) برای دوره ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۲ و جدول داده-ستانده متقارن به ابعاد ۹۱ محصول در ۹۱ محصول مرکز آمار ایران، به این نتیجه دست‌یافتند که اعطای معافیت‌ها براساس قانون مصوب ۱۳۸۷ مجلس شورای اسلامی، شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده را هم در دهک‌های درآمدی روستایی و هم شهری کاهش می‌دهد، اما روی ضریب جینی، تأثیر معنی‌داری ندارد. براساس یافته‌های مقاله حاضر، کاهش تنازلی بودن مالیات بر

ارزش افزوده در دهک‌های درآمدی روستایی تأیید می‌شود، اما در دهک‌های درآمدی شهری، تغییر محسوسی در شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده ملاحظه نمی‌شود.

دلالت سیاستی یافته‌های این مطالعه آن است که استفاده از ابزار معافیت برای کاهش ضریب جینی و عادلانه‌تر نمودن توزیع درآمد چندان راهگشا نیست. با عنایت به این که از یک سو تعداد اقلام کالاها و خدمات معاف در قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران، بیش از بسیاری کشورها است و از سوی دیگر، با توجه به پیامدهای نامطلوبی که معافیت‌ها برای نظام مالیات بر ارزش افزوده ایجاد می‌کنند، توصیه می‌شود که حتی‌المقدور، دامنه معافیت‌ها کاهش یابد. موسع شدن فهرست کالاها و خدمات معاف موجب شکسته شدن حلقه مالیاتی می‌شود که اثری جز کاهش کارایی نظام مالیات بر ارزش افزوده، کاهش درآمدهای دولت از محل مالیات غیرمستقیم (و به تبع آن ناتوانی در اجرای طرح‌های سرمایه‌گذاری و ارائه خدمات عمومی)، از دست رفتن اطلاعات مؤدیان و چرخه کامل کالاها و خدمات، افزایش احتمال بروز پدیده «مالیات آبشاری»، کاهش اطلاعات در دسترس برای وصول مالیات بر درآمد و جلوگیری از اجتناب و فرار مالیاتی نخواهد داشت.

با عنایت به این که شورای نگهبان، مصوبات اخیر مجلس در اردیبهشت ۱۳۹۹ را برای بازنگری برخی محورها و رفع برخی کاستی‌ها به مجلس شورای اسلامی عودت داده است، فرصت مناسبی فراهم است تا ضمن محدودتر نمودن دامنه معافیت‌ها که عملاً تأثیر چندانی بر کاهش نابرابری‌های درآمدی ندارد، چارچوب منطقی برای اعطای معافیت‌ها طراحی نمود. مروری بر تئوری‌های طراحی نظام بهینه مالیات بر ارزش افزوده و تجربیات کشورهای موفق مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده حاکی از آن است که اعطای معافیت‌ها درخصوص کالاها و خدماتی با آثار خارجی مثبت قابل ملاحظه (مانند: خدمات آموزشی و خدمات حوزه سلامت)، کالاها و خدماتی که هزینه‌های تمکین و اجرایی بالایی به نظام مالیاتی کشور و مؤدیان وارد می‌کند (نظیر: محصولات کشاورزی) و برخی کالاها و خدماتی که سهم بالایی در سبد هزینه دهک‌های درآمدی پایین (مانند نان) دارد، از توجیه نظری و عملی برخوردار هستند؛ لذا توصیه می‌شود که با مدنظر قراردادن اصول فوق‌الذکر، بازنگری اساسی در فهرست معافیت‌های مالیاتی صورت گیرد.

منابع

- ابریل، لیام؛ کین، میسائل؛ بودین، جین-پائول؛ و سامرز، ویکتوریا، (۲۰۰۱). *مالیات بر ارزش افزوده نوین*. ترجمه مریم حدادی و بهداد میرزایی، ۱۳۸۵، چاپ اول، سازمان امور مالیاتی کشور.
- امین رشتی، ناریسی؛ و رفعت میلانی، مژگان، (۱۳۹۰). «بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر توزیع درآمد در کشورهای منتخب»، *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۱۱، صص: ۶۳-۸۳.
- بانوئی، علی اصغر؛ مهاجری، پریسا؛ شاکری، عباس؛ و عسگری، منوچهر، (۱۳۹۲). «برداشت‌های متفاوت از فرض تکنولوژی در محاسبه جدول داده-ستانده و اثر آن بر راهبرد سرمایه‌گذاری در صنعت نفت و گاز». *مجلس و راهبرد*، دوره ۲۰، شماره ۷۶، صص: ۹۹-۱۳۷.
- سازمان امور مالیاتی کشور، (۱۳۹۰). *قانون مالیات بر ارزش افزوده به انضمام فهرست موضوعی مواد قانون*. چاپ چهارم، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور - معاونت مالیات بر ارزش افزوده.
- سینی‌پور، رویا؛ و رضایی، محمدقاسم، (۱۳۹۰). «بررسی عوامل مؤثر بر توزیع درآمد در اقتصاد ایران با تأکید بر معافیت‌ها». *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۱۰، صص: ۱۲۱-۱۴۲.
- شریعت مصطفوی، سید محمود، (۱۳۹۴). «بار مالیاتی بر خانوار در دهک‌های هزینه‌ای در ایران». پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران: دانشگاه علامه طباطبائی.
- طیبنیا، علی؛ علیرضا رفیعی؛ و یزدان‌پناه، محسن، (۱۳۸۴). «بررسی اثرات احتمالی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران بر نابرابری». *مجله تحقیقات اقتصادی*، شماره ۶۸، صص: ۳۰۵-۳۳۶.
- مرکز آمار ایران، *نتایج تفصیلی هزینه و درآمد خانوار در سال ۱۳۹۷*.
- مرکز آمار ایران، *خلاصه داده‌های طرح هزینه-درآمد خانوارها در سال ۱۳۹۷*.
- مرکز آمار ایران، *جداول ساخت و جذب سال ۱۳۹۰*.
- میلانی، مهنوش؛ نصیری‌اقدام، علی؛ مهاجری، پریسا؛ و آریان‌نژاد، مریم، (۱۳۹۶). «ارزیابی تأثیر معافیت‌ها بر تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده در ایران». *پژوهشنامه مالیاتی*، شماره ۳۳، صص: ۳۳-۶۸.
- وقوعی، هاترا، (۱۳۸۷). «تغییرات توزیع درآمد در اثر اعمال مالیات بر ارزش افزوده». پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی.
- Abdolah Milani, M.; Nasiri Aghdam, A.; Mohajeri, P., & Aryannezhad, M. (2017). "The Evaluation the Exemption's Effects on the Value Added Tax Regressiveness in Iran". *Journal of Tax Research*, No. 25 (33), Pp: 33-68 (In Persian).
- Acosta-Ormaechea, S. & Morozumi, A., (2019). "Value Added Tax and Growth: Design Matters". *IMF Working Paper*, WP/19/96.
- Aminrashti, N., & Rafatmilani, M., (2011). "The Effect of the Value Added Taxation (VAT) on Income Distribution in Selected Countries". *Journal of Tax Research*, No. 19 (11), Pp: 63-84 (In Persian).
- Bach, S.; Beznoska, M. & Steiner, V., (2016), "Who Bears the Tax Burden in Germany? Tax Structure Slightly Progressive", *DIW Economic Bulletin*, Issue 51 & 52, Pp: 600-608.

- Banouei, A. A.; Mohajeri, P.; Shakeri, A. & Asgari, M., (2014). "Different Interpretation of Technology Assumption in Iran's Symmetric Input-Output Tables and Its Impact on Oil and Gas Investment Perspective". *Majlis & Rahbord*, No. 20 (76), Pp: 99-137 (In Persian).
- Boeters, S.; Bohringer, C.; Buttner, T. & Kraus, M., (2010) "Economic Effects of VAT Reforms in Germany". *Applied Economics*, No. 42, Pp: 2165-2182.
- Burman, L. & Slemrod, J., (2013). *Taxes in America: What Everyone Needs to Know*. Oxford University Press.
- Ebrill, L.; Keen, M.; Bodin, J. P. & Summers, V., (2001). *The Modern VAT, International Monetary Fund*. Translated by: Hadadi, M., & Mirzaei, B., First Edition, Iranian National Tax Administration Press.
- Engel, E.; Galetovic, A. & Raddatz, C. E., (1999), "Tax and Income Distribution in Chile: Some Unpleasant Redistributive Arithmetic". *Journal of Development Economics*, No. 59, Pp: 155-192.
- Ernest and Young, (2018). "Worldwide VAT, GST and Sale Tax Guide", Available at: ey.com/GlobalTaxGuides.
- European Union, (2017). "The Concept of Tax Gaps; Report on VAT Gap Estimations", Fiscalis Tax Gap Project Group.
- Eurostat, (2008). "Eurostat Manual of Supply, Use and Input-Output Tables". Luxembourg.
- Gale, W. G. & Harris, B. H., (2010). "A Value-Added Tax for the United States: Part of Solution". *Brooking Institution and Tax Policy Center*, Available Online at: <https://www.taxpolicycenter.org/sites/default/files/alfresco/publication-pdfs/1001418-A-Value-Added-Tax-for-the-United-States-Part-of-the-Solution.PDF>.
- Grinberg, I., (2010). "Where Credit Is Due: Advantages of the Credit-Invoice Method for a Partial Replacement VAT". *Tax L. Rev.*, No. 63, Pp: 309-957.
- Hutton, E., (2017). "The Revenue Administration- Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation". *International Monetary Fund*, Fiscal Affairs Department.
- Iranian National Tax Administration, (2011). *VAT Law*, 4th Edition, Tehran, Iran, Deputy of VAT, Iranian National Tax Administration (In Persian).
- James, K., (2015). *The Rise of the Value-Added Tax*. Cambridge University Press.
- Jenkins, G. & Yon-Kuo, Ch., (2000). "A VAT Revenue Simulation Model for Tax Reform in Developing Countries". *World Development*, No. 21, Pp: 1-22.
- Jerkovic, E., (2018), "The Challenges and Effectiveness of Value Added Tax Rates as a Distributional Tool". *EU and Comparative Law Issue and Challenges Series*, Issue 2, Pp: 672-686.
- Keen, M. & Lockwood, B., (2007). "The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences", *IMF Working Paper*, WP/07/183.
- Mariscal, R. & Werner, A., (2018), "The Price and Welfare Effects of the Value-Added Tax: Evidence from Mexico". WP/18/240.
- Mikesell, J. L., (1997). "The American Retail Sales Tax: Considerations on their Structure, Operations, and Potential as a Foundation for a Federal Sales Tax". *National Tax Journal*, No. 50(1), Pp: 149-165.

- Miller, R. E. & Blair, P. D., (2009). *Input-Output Analysis: Foundations and Extensions*. Second Edition, Cambridge University Press.
- Seifeepour, R. & Rezaee, M., (2011). "An Analysis of the Effective Factors on Income Distribution in Iran with the Emphasis on Taxes". *Journal of Tax Research*. No. 19 (10), Pp: 121-142 (In Persian).
- Shariat Mostafavi, S. M., (2015). "Tax Burden on Iranian Households Deciles". Master Thesis, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran (In Persian).
- Statistical Center of Iran. (2018). "Detailed Results of the Household Income and Expenditure Survey- 2018 (In Persian).
- Statistical Center of Iran. (2018). "Summary Results of the Urban and Rural Household Income and Expenditure Survey- 2018 (In Persian).
- Statistical Center of Iran. Use and Make Tables of Iran in 2011 (In Persian).
- Tamaoka, M., (1994), "The Regressivity of a Value Added Tax Credit Method and Subtraction Method- A Japanese Case". *Fiscal Studies*, No. 15(2), Pp: 55-73.
- Tayebnia, A.; Rafiee, A. R. & Yazdanpanah, M., (2005). "Impact of A VAT Implementation on Inequality in Iran: (Equity Impact of a VAT Implementation in Iran: A Survey)". *Tahghighat-e-Eghtesadi*, No. 68, Pp: 305-336 (In Persian).
- United Nations, (2009), *A System of National Accounts 2008*. New York.
- Voghoei, H., (2008). "Changes in Income Distribution Due to Implementation of VAT". Master Thesis, Faculty of Economics and Political Science, Shahid Beheshti University (In Persian).
- Zodrow, G. R., (1999). "The Sales Tax, the VAT, and Taxes in Between—or, Is the Only Good NRST a " VAT in Drag"?. *National Tax Journal*, No. 52(3), Pp: 429-442.

Measuring the Effect of Goods Exemptions on the Gini Coefficients and the Degree of Regressiveness of Value Added Tax; A Comparison between the Value Added Tax Law of 2008 and its Amendments in 2020

Mohajeri, P.^{1*}, Sobhanian, S. M. H.²

Abstract

Value-added tax is a type of consumption tax that encourages investment and production by strengthening savings incentives. However, its regressiveness nature is a weakness of this type of tax, and because of the higher tax burden imposed on low-income deciles, it has adverse effects on income distribution. In the face of this problem, two approaches have been adopted in the countries implementing the VAT system; the first is to exempt the group of goods that have a high share of low-income households' spending baskets, and the second is to design a multi-rate tax system so that luxury goods and services are subject to higher tax rates. Iran is also one of the countries that, by focusing on the first approach, exempted a number of goods and services from the VAT law approved in 2008 and expanded the scope of these exemptions in the recent amendments approved by the parliament in 2020. In the present article, using household income-expenditure data in 1397, the effect of applying each of the above tax structures on the degree of regressiveness and Gini coefficient has been evaluated. The findings of the article indicate that first of all, the implementation of the value added tax structure approved in 2008 reduces the intensity of the tax burden of rural income deciles, but does not have much effect on urban income deciles. Secondly, the extension of exemptions in the amendment approved by the parliament in 2020 compared to the previous law in 1387, not only does not help improve the severity of the regressiveness of VAT, but also increases the tax burden on all income deciles of urban and rural households. Third, exemptions do not have a significant effect on the Gini coefficient and cannot improve income inequality. Given that expanding the scope of exemptions has virtually no role in reducing income inequalities, it is recommended that while limiting the scope of exemptions, a logical framework for exemptions be designed.

Keyword: Value Added Tax, Tax Exemption, Degree of Regressiveness, Gini Coefficient, Product by Product Input-Output Table.

JEL Classification: C67, D57, H23, K34.

1. Associate Professor, Faculty of Economics, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran

Email: p.mohajeri@atu.ac.ir

2. Assistant Professor, Faculty of Management, Kharazmi University, Tehran, Iran

Email: hadi_sobhanian@khu.ac.ir