

تأثیر اعطای معافیت‌های مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده بر نابرابری و توزیع در آمد

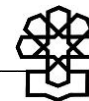
معاونت پژوهش‌های اقتصادی
دفتر: مطالعات مالیه عمومی و توسعه مدیریت

کد موضوعی: ۲۳۰
شماره مسلسل: ۱۷۱۶۷
شهریور ماه ۱۳۹۹

به نام خدا

فهرست مطالب

چکیده	۱
مقدمه	۳
۱. چرا مالیات بر ارزش افزوده، ماهیتاً تنازلی است؟	۴
۲. راهکارهای کاهش شدت تنازلی بودن با تأکید بر تجربه کشورهای منتخب	۶
۳. تمایزات محوری مواد مرتبط با معافیت‌ها و نرخ صفر در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ و اصلاحات مصوب مجلس شورای اسلامی در سال ۱۳۹۹	۸
۴. پایه‌های آماری و نحوه محاسبه بار مالیاتی	۹
۵. شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده و ضریب جینی؛ مقایسه‌ای بین قانون ۱۳۸۷ و اصلاحات اخیر آن در سال ۱۳۹۹	۱۶
جمع‌بندی و پیشنهادهای سیاستی	۱۹
منابع و مآخذ	۲۱



تأثیر اعطای معافیت‌های مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده بر نابرابری و توزیع درآمد

چکیده

نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، نظام مالیاتی مدرنی است که غالباً جایگزین مالیات‌های ناکارآمد و اختلال‌زا شده و می‌تواند نقش مهمی را در اصلاح نظام مالیاتی ایفا کند و منابع مالی مورد نیاز دولت را برای انجام وظایف گسترده‌اش فراهم آورد. یکی از مزایای مالیات بر ارزش‌افزوده در مقایسه با مالیات بر درآمد آن است که این نوع مالیات، با مدیریت رفتار مصرفی و تقویت انگیزه‌های پس‌انداز، مشوق سرمایه‌گذاری و تولید است، اما مهم‌ترین ضعف آن در مقام قیاس با مالیات بر درآمد، ماهیت تنازلی این نوع از مالیات‌هاست که موجب می‌شود دولت در راستای دستیابی به یکی از اهداف مهم که همانا کاهش نابرابری و توزیع عادلانه درآمد است، با مانع جدی مواجه شود. تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده بدین معناست که بار مالیاتی طبقات آسیب‌پذیر جامعه (نسبت مالیاتی که روی کالاها و خدمات مصرفی می‌پردازند به کل درآمدشان) بیشتر از بار مالیاتی طبقات مرفه جامعه است و همین امر به نابرابری‌های درآمد، دامن خواهد زد.

تجربه کشورهای مجری مالیات بر ارزش‌افزوده حکایت از آن دارد که برای تخفیف اثر تنازلی مالیات بر ارزش‌افزوده، به‌طور کلی دو اقدام اساسی قابل شناسایی است؛ نخست، اعطای معافیت به آن دسته از کالاهایی که سهم زیادی در سبد بودجه خانوارهای کم‌درآمد دارند و دوم، طراحی یک نظام مالیاتی با نرخ‌های چندگانه که در آن، کالاهای ضروری با نرخ پایین‌تر و کالاهای لوکس مورد استفاده طبقات بالای درآمدی با نرخ‌های بالاتر مشمول مالیات شوند. راهکار دوم، ضمن پیچیده کردن سیستم مالیاتی، هزینه‌های تمکین و اجرا را بالا می‌برد و به همین دلیل، در ایران راهکار نخست در پیش گرفته شده است. اما دو پرسش مهم آن است که اعطای معافیت‌ها و گسترده کردن دامنه آنها تا چه اندازه می‌تواند شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده را کاهش دهد و ضریب جینی (که یکی از شاخص‌های مهم سنجش عادلانه بودن توزیع درآمد است) را بهبود بخشد؟

در گزارش حاضر، با استفاده از آمارهای هزینه - درآمد خانوار (به تفکیک شهری و روستایی) و با به‌کارگیری جدول داده - ستانده ۱۵۵ محصول در ۱۵۵ محصول به‌منظور بهبود دقت محاسبات، این مسئله مورد بررسی قرار گرفته است که اعطای معافیت‌ها در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده سال ۱۳۸۷ و اصلاحات اخیر مصوب شده مجلس در سال ۱۳۹۹، چه تأثیری بر شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده و ضریب جینی داشته است. یافته‌های مطالعه حاضر نشان می‌دهد که:

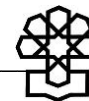
• **اولاً،** اعمال ساختار مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷ (سناریوی دوم)، شدت تنازلی بودن مالیات را هم در محاسبات روستایی و هم در محاسبات شهری در مقایسه با وضعیتی که در آن همه کالاها و خدمات مشمول مالیات بر ارزش‌افزوده باشند (سناریوی اول)، کاهش می‌دهد. ضریب جینی روستایی در سناریوی دوم نسبت به سناریوی اول، اندکی افزایش و ضریب جینی شهری، اندکی کاهش یافته است. لذا اعطای معافیت‌ها در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷، تأثیر معناداری بر ضریب جینی و توزیع درآمد ندارد.

• **ثانیاً،** در مقایسه با سناریوی اول (یعنی مشمولیت تمامی کالاها و خدمات)، در سناریوی سوم (یعنی با اعمال نرخ‌های مالیاتی و فهرست معافیت‌های مصوب ۱۳۹۹ مجلس)، شدت تنازلی بودن در حالت روستایی کاهش و در حالت شهری افزایش می‌یابد. ضریب جینی روستایی و شهری نیز در حالت سوم نسبت به حالت اول به‌ترتیب اندکی افزایش و اندکی کاهش می‌یابد لکن این تغییرات چندان محسوس و معنادار نیست.

• **ثالثاً،** برای مقایسه میزان کارآمدی تغییرات اعمال شده در نرخ‌ها و فهرست معافیت‌های مصوب ۱۳۹۹ مجلس نسبت به وضعیت فعلی که قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷ در حال اجراست، کافی است نتایج به‌دست آمده از حالت سوم را با حالت دوم مقایسه کرد. نتایج حاکی از آن است که شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده طبق مصوبات سال ۱۳۹۹ مجلس (یعنی حالت سوم) در مقایسه با حالت دوم، افزایش می‌یابد اما تفاوت معناداری بین نتایج این دو حالت در ضریب جینی شهری و روستایی مشاهده نمی‌شود.

• **رابعاً،** به‌منظور قضاوت دقیق‌تر کارآمدی موسع کردن معافیت‌ها در مصوبات ۱۳۹۹ مجلس کافی است روی نتایج حالت چهارم (صرفاً اعمال معافیت‌های مصوب مجلس در سال ۱۳۹۹ و عدم لحاظ تغییر نرخ‌های مالیاتی برخی از کالاها) متمرکز شده و یافته‌های آن را با حالت دوم مقایسه کرد. موسع نمودن فهرست معافیت‌ها در مصوبات ۱۳۹۹ مجلس، اندکی شدت تنازلی بودن شهری و روستایی را کاهش می‌دهد اما تأثیر محسوسی بر ضریب جینی شهری و روستایی ندارد.

با عنایت به اینکه شورای نگهبان، مصوبات اخیر مجلس در اردیبهشت ۱۳۹۹ را برای بازنگری برخی محورها و رفع کاستی‌ها به مجلس شورای اسلامی عودت داده است، فرصت مناسبی فراهم است تا ضمن محدودتر کردن دامنه معافیت‌ها که عملاً تأثیر چندانی بر کاهش نابرابری‌های درآمدی ندارد، چارچوب منطقی برای اعطای معافیت‌ها طراحی کرد. مروری بر تئوری‌های طراحی نظام بهینه مالیات بر ارزش‌افزوده و تجربیات بیش از ۱۶۰ کشور مجری نظام مالیات بر ارزش‌افزوده 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 تحمیل



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 برخوردارند. لذا توصیه می‌شود که با مدنظر قرار دادن اصول فوق‌الذکر، بازنگری اساسی در فهرست معافیت‌های مالیاتی صورت گیرد.

مقدمه

مالیات بر ارزش‌افزوده در سال ۱۹۱۸ میلادی 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 پیاده‌سازی سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده 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 می‌کنند که از مهم‌ترین آنها می‌توان به شفاف‌سازی مبادلات اقتصادی، آشکارسازی اقتصاد زیرزمینی و حذف سایر مالیات‌های فروش اشاره کرد که پدیده زیان‌بار آبشاری بودن^۲ را به همراه دارند. اما مالیات بر ارزش‌افزوده همانند سایر مالیات‌های غیرمستقیم، ماهیتاً تنازلی است و آثار نامناسبی بر توزیع درآمد دارد. دو راهکار برای تخفیف شدت تنازلی بودن این مالیات‌ها می‌توان اتخاذ کرد: ۱. استفاده از نرخ‌های چندگانه و ۲. اعطای معافیت به کالاهایی که سهم بالایی در سبد مصرفی طبقات کم‌درآمد جامعه دارند. راهکار نخست، را تعداد اندکی از کشورها برگزیده‌اند، چراکه اتخاذ این رویکرد، سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده را پیچیده‌تر کرده و به موازات آن، هزینه‌های اجرایی و تمکین را افزایش می‌دهد. اما راهکار دوم را طیف وسیعی از کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش‌افزوده اتخاذ کرده‌اند و ایران نیز، در زمره این کشورها قرار دارد.

با عنایت به اینکه در لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده شاهد گسترده شدن دامنه معافیت‌ها بوده‌ایم (هرچند تمام موارد جدیداً الحاق شده، ضرورتاً هدف کاهش شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده را دنبال نمی‌کنند)، پرسش جدی آن است که اعطای معافیت‌ها تا چه اندازه می‌تواند در کاهش شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده، نقش مؤثر داشته باشد و چه تأثیری بر توزیع درآمد و ضریب جینی دارد. هدف اصلی گزارش حاضر آن است که با استفاده از آمارهای هزینه-درآمد خوراکی و غیرخوراکی خانوارهای شهری و روستایی، به پرسش‌های مذکور پاسخ دقیق و روشنی دهد.

1. Von Siemens

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

در این راستا، در بخش اول گزارش، ضمن تبیین مفاهیم «تصادی»، «تنازلی» و «تناسبی» بودن در نظام مالیاتی، نشان داده خواهد شد که سیستم مالیات بر ارزش افزوده ماهیتاً تنازلی است. در بخش دوم از گزارش، دو راهکار برای تخفیف کاهش شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده تشریح و مزایا و معایب هریک از این راهکارها برشمرده خواهد شد. در بخش سوم گزارش، مقایسه‌ای بین معافیت‌های قانون مصوب ۱۳۸۷ و اصلاحات اخیر آن که مجلس شورای اسلامی در اردیبهشت ۱۳۹۹ به تصویب رسانده، صورت خواهد گرفت. در بخش چهارم پایه‌های آماری و نحوه محاسبات گزارش شده است. در بخش پنجم، ضمن انعکاس نتایج محاسبات انجام شده، شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده براساس معافیت‌های اعطایی در قانون سال ۱۳۸۷ با مصوبه جدید مجلس شورای اسلامی در سال ۱۳۹۹ مقایسه خواهد شد و همچنین ضریب جینی محاسبه می‌شود. در پایان نیز یافته‌های اصلی گزارش جمع‌بندی و پیشنهاد‌های سیاستی ارائه خواهد شد.

۱. چرا مالیات بر ارزش افزوده، ماهیتاً تنازلی است؟

براساس یک تقسیم‌بندی متعارف، مالیات‌ها را می‌توان به سه دسته مالیات‌های تناسبی، تصاعدی و تنازلی طبقه‌بندی کرد که هریک 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 و مالیات بر حقوق کارکنان دولت اشاره کرد. مثلاً اگر درآمد فرد A، سه میلیون تومان و درآمد فرد B شش میلیون تومان باشد، با فرض آنکه نرخ مالیات بر حقوق و دستمزد ۱۰ درصد باشد، فرد A، سیصد هزار تومان و فرد B، ششصد هزار تومان مالیات خواهد پرداخت. چنانچه مقدار مالیات پرداختی توسط هر یک از این دو فرد بر درآمدشان تقسیم شود، عدد ۱۰ درصد حاصل خواهد شد. این بدین معناست که با ۲ برابر شدن درآمد، مقدار مالیات پرداختی نیز ۲ برابر شده و به‌طور متناسب افزایش خواهد یافت. از این‌رو بدان مالیات تناسبی اطلاق می‌شود و این نوع مالیات‌ها، اثر توزیعی خنثی دارند.

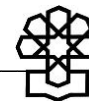
در سیستم مالیات تصاعدی^۲، نرخ متوسط مالیات با افزایش پایه مالیاتی، افزایش می‌یابد. مثلاً مالیات وضع شده بر درآمد اشخاص حقیقی در ایران طبق ماده (۱۳۱) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم^۳، از نوع تصاعدی است. براساس ماده مذکور، به موازات افزایش درآمد مشمول مالیات سالیانه، نرخ نهایی مالیات از ۱۵ درصد تا ۲۵ درصد افزایش می‌یابد. مثلاً در غیاب معافیت‌های ماده (۸۴) قانون

1. Proportional Tax

2. Progressive Tax

۲. طبق ماده (۱۳۱)، نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای است 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٪)



مالیات‌های مستقیم، شخص حقیقی A، B و C که درآمد مشمول مالیات سالیانه آنها به ترتیب ۵۰، ۱۰۰ و ۱۵۰ میلیون تومان است باید ۷/۵، ۱۷/۵ و ۳۰ میلیون تومان مالیات بپردازند. اگر قرار بود این مالیات، از نوع تناسبی باشد باید شخص B، دو برابر شخص A مالیات می‌پرداخت درحالی‌که هم‌اکنون باید ۲/۳۳ برابر مالیات بپردازد و همچنین شخص C باید سه برابر شخص A مالیات می‌پرداخت اما هم‌اکنون ۴ برابر مالیات می‌پردازد. همان‌طور که مشخص است این نوع مالیات‌ها اثر مطلوبی بر توزیع درآمد دارند زیرا دهک‌های بالای درآمدی، نسبت بالاتری مالیات می‌پردازند و بدین ترتیب، شکاف درآمدی میان آنها 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 ارزش‌افزوده بر گسترده‌ترین پایه ممکن، اساساً مالیاتی «متناسب با مصرف» است اما بار چنین مالیاتی، الزاماً به صورت متناسب توزیع نمی‌شود. مثلاً اگر نسبت مالیات پرداختی به درآمد جاری محاسبه شود، این مالیات، تنازلی خواهد بود. درواقع، 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. فرض کنید که دو فرد A و B را داریم که درآمد هریک از آنان به ترتیب ۳ و ۶ میلیون تومان و مصرف‌شان نیز ۲/۵ و ۴ میلیون تومان باشد. چنانچه نرخ مالیات بر مصرف ۱۰ درصد باشد و همه کالاها و خدمات عرضه شده در اقتصاد، مشمول مالیات شوند، مقدار مالیات پرداختی توسط افراد مذکور به ترتیب ۲۵۰ و ۴۰۰ هزار تومان خواهد بود. هرچند نسبت مالیات پرداختی به مقدار مصرف برای هر دو فرد یکسان است اما با تقسیم مالیات پرداختی به درآمد آنان مشاهده می‌شود که بار مالیاتی هریک از آنها، به ترتیب ۰/۰۸۳ و ۰/۰۶۷ است. مقایسه این اعداد بدین معناست که فرد B به‌رغم آنکه دو برابر فرد A درآمد کسب می‌کند اما ۱/۶ برابر فرد A مالیات می‌پردازد، لذا این نوع مالیات، آثار نامطلوب توزیعی دارد.

در مالیات بر ارزش‌افزوده که نوعی مالیات بر مصرف است، به موازات افزایش درآمد در طبقات و دهک‌های مختلف جامعه، نسبت مالیات پرداختی به درآمد (بار مالیاتی) کاهش می‌یابد، بدین معنا که خانوارهای کم‌درآمد نسبت بیشتری از درآمد (هزینه) خود را در مقایسه با خانوارهای پردرآمد، برای مالیات بر ارزش‌افزوده می‌پردازند. به این اثر مالیات بر ارزش‌افزوده «خاصیت تنازلی»^۲ گویند. بدیهی است چنین مالیاتی سبب می‌شود که توزیع درآمد به ضرر دهک‌های کم‌درآمد جامعه تغییر کند. به‌طور مثال خانوار کم‌درآمد بیشتر درآمد خود را صرف خرید خوراک، پوشاک و هزینه‌های مسکن می‌کنند درنتیجه سهم زیادی از درآمدشان صرف هزینه‌های مصرفی می‌شود بنابراین مالیات بر ارزش‌افزوده بیشتری نسبت به درآمدشان پرداخت می‌کنند، درحالی‌که افراد پردرآمد سهم بیشتری از درآمدشان را

1. Regressive Tax

2. Regressiveness

پس‌انداز می‌کنند، به همین دلیل نسبت کمتری از درآمدشان صرف هزینه‌های مصرفی می‌شود در نتیجه مالیات بر ارزش‌افزوده کمتری نسبت به درآمدشان پرداخت می‌کنند که این نشان‌دهنده تنازلی بودن این مالیات و همچنین بار مالیاتی بیشتر برای افراد کم‌درآمد است.

۲. راهکارهای کاهش شدت تنازلی بودن با تأکید بر تجربه کشورهای منتخب

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

۲-۱. استفاده از نرخ‌های مالیاتی افزایش یافته برای کالاهای لوکس و نرخ‌های کاهش یافته برای

کالاهای ضروری

براساس ملاحظات مربوط به مساوات، بیشترین مالیات باید از کالاهای تشکیل‌دهنده سبد هزینه‌ای افراد متمول اخذ شود. از این‌رو 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 ارزش‌افزوده اتخاذ می‌کنند. 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 خودروهای گران‌قیمت 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 ارزش‌افزوده شده‌اند که برای نمونه می‌توان به آب، دارو و تجهیزات پزشکی، ابزار آموزشی و محصولات

1. Multiple Tax Rates

۲. برای اطلاعات بیشتر مراجعه نمایید به ابریل و همکاران (۲۰۰۱)، اکیت (۱۹۹۱)، موسوی جهرمی و توتونچی ملکی (۱۳۹۴)، طیب‌نیا و همکاران (۱۳۸۴)، Boeters et.al. (2010).



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، آب لوله‌کشی در سوئیس، حمل‌ونقل مسافر، مواد غذایی، کتاب و روزنامه و ... در سوئد، مواد غذایی اساسی، محصولات دارویی، محصولات و خدمات خاص برای افراد معلول، تجهیزات پزشکی، حمل‌ونقل مسافر در اسپانیا، محصولات غذایی اساسی و دارو در اسلواکی و ... اشاره کرد.^۱

هرچند استفاده از نرخ‌های چندگانه به کاهش اثر تنازلی مالیات بر ارزش‌افزوده قادر است اما معایب متعددی دارد که سبب شده بسیاری از کشورها یا صرفاً روی معافیت‌ها تمرکز کنند 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 ارزش‌افزوده مبتنی بر نرخ‌های چندگانه به قرار زیر است:

- استفاده از نرخ قطعی واحد، دفاتر و صورت‌حساب‌های مؤدی را ساده‌تر خواهد کرد و نیازی به حساب‌های جداگانه برای خریدها و فروش‌ها برحسب نرخ اعمالی وجود نخواهد داشت که این مورد به‌نوبه خود موجب تضمین اثربخشی عملکرد نظام خود اظهاری برمبنای تمکین داوطلبانه می‌شود.
- استفاده از نرخ واحد حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده را آسان‌تر می‌کند. درحالی‌که در نظام چندنرخ، رسیدگی‌ها پیچیده‌تر شده و بررسی ریز حساب‌های مؤدی به‌علت 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 دیگران، 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.

۲-۲. اعطای معافیت

کشورهای مجری مالیات بر ارزش‌افزوده بنا به دلایل متعدد، برخی از کالاها و خدمات را از مالیات بر ارزش‌افزوده مستثنی می‌کنند و یکی از منطق‌های پذیرفته شده برای اعطای معافیت، کاهش اثر تنازلی است. خدمات بیمارستانی، مراقبت‌های پزشکی و خدمات آموزشی در آلبانی؛ خدمات درمانی، مواد غذایی اساسی و دارو در مصر؛ خدمات آموزشی و بهداشتی، حبوبات، غلات و سبزیجات و ... در گواتمالا؛ خدمات حمل‌ونقل و برخی مواد غذایی در هندوراس؛ کالاهای اساسی (از جمله برنج، ذرت، سویا، نمک‌یددار،

۱. برای اطلاع بیشتر از فهرست معافیت‌ها و کالاهای مشمول مالیات با نرخ‌های چندگانه به (Ernst and Young 2018) مراجعه نمایید.

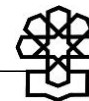
تخم‌مرغ، شیر و ...) در اندونزی؛ نیازها و خدمات اساسی زندگی (ازجمله مواد غذایی فراوری نشده، محصولات کشاورزی، محصولات دامی و ...) در کره جنوبی؛ مواد غذایی اساسی، خدمات پزشکی و تجهیزات در لبنان؛ مواد غذایی اساسی ازجمله ذرت و برنج، حبوبات و فراورده‌های لبنی، تخم‌مرغ و گوشت در نیکاراگوئه؛ میوه‌ها و سبزیجات و حمل‌ونقل عمومی در پرو؛ محصولات کشاورزی و دریایی فراوری نشده در فیلیپین؛ برخی از نمونه‌هایی هستند که در کشورهای مذکور از معافیت برخوردارند. مشکلات نظام چنددرختی کم‌وبیش در سناریوی اعطای معافیت وجود دارد. باین‌حال، برای تخفیف این آثار سوء نوعاً برای کالاهای معاف اعتبار خرید در نظر گرفته نمی‌شود. این کار باعث کاهش مسائل تمکین و رسیدگی پیش گفته 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 تجربی مورد توجه قرار می‌گیرد.

۳. تمایزات محوری مواد مرتبط با معافیت‌ها و نرخ صفر 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 نوپا بود که مفاد آن، طی سال‌های گذشته محک خورده و آثار مثبت و منفی آن، در طول سال‌های اجرای آن نمایان شده است. یکی از مهم‌ترین اجزای این قانون، فصل مربوط به معافیت‌ها و نرخ صفر است که برخی از موارد معافیت با هدف کاهش بار مالیاتی دهک‌های پایین درآمدی و خارج کردن اقلام اساسی مورد نیاز این خانوارها تعبیه شده بود. بیشتر معافیت‌ها روی کالاهای اساسی اعطا شده بود که مهم‌ترین آنها عبارتند از: محصولات کشاورزی فراوری 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 دستباف و خوراک دام و طیور. همچنین صادرات کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر می‌شود.^۱

لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده در زمستان ۱۳۹۵ در مجلس اعلام وصول شده است و نهایتاً با اعمال تغییرات قابل ملاحظه‌ای 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 دستباف»، «صنایع دستی تولید داخل»، «خوراک دام و طیور»، «ماست»، «تخم ماکیان»، «خمیر کاغذ و کاغذ باطله»، «انواع شمش طلا اعم از

۱. فهرست دقیق معافیت‌های قانونی در کتابچه اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷ که توسط سازمان امور مالیاتی (۱۳۹۰) منتشر شده است، قابل دسترسی می‌باشد.



تولید داخل و وارداتی»، «کلیه مراحل خدمات تهیه، تولید، پخش و عرضه فیلم، سریال، تئاتر و موسیقی»، «خدمات چاپ، انتشار، 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 حمل و نقل بار»، «خدمات ورزشی»، «خدمات اقامتی هتل‌های سه ستاره و پایین‌تر و مهمان‌پذیرها»، «ارائه خدمات بسته‌بندی، انبارداری، شستشو، خشک کردن و ... به محصولات کشاورزی» اشاره کرد.

۴. پایه‌های آماری و نحوه محاسبه بار مالیاتی

در این گزارش از سه پایه آماری استفاده می‌شود:

نخست، «جداول ساخت و جذب سال ۱۳۹۰» که 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 تکنولوژی فعالیت قرار گرفته است. گفتنی است 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 ۱۳۹۵»^۱ 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» هریک از دهک‌های درآمدی ارائه می‌دهد.

سوم، «خلاصه داده‌های طرح هزینه - درآمد خانوارها در سال ۱۳۹۵» است که محاسبه «درآمد متوسط هریک از دهک‌های درآمدی» را امکان‌پذیر می‌سازد. گفتنی است نرخ مؤثر مالیاتی برای هر یک از دهک‌های درآمدی و ضریب جینی در سناریوهای مختلف، با تلفیق محاسبات انجام شده روی سه پایه آماری مذکور، به‌دست آمده است.

همان‌طور که می‌دانیم بار مالیاتی^۲، درصدی از درآمد (مخارج) خانوار است که به‌عنوان مالیات نهایی پرداخت می‌شود. بدین‌منظور، هزینه‌های خوراکی و غیرخوراکی صرف شده برای خرید کالاها و خدمات در نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده ضرب و میزان مالیات پرداخت شده روی هر کالا یا خدمات

۱. گفتنی است نگارنده با استفاده از نتایج تفصیلی طرح هزینه و درآمد خانوار برای سال ۱۳۹۷ بار مالیاتی و ضریب جینی را محاسبه کرده است لکن به‌دلیل کاستی‌های جدی که در داده‌های سال ۱۳۹۷ مشاهده می‌شود، مبنای محاسبات گزارش بر نتایج تفصیلی طرح هزینه و درآمد خانوار در سال ۱۳۹۵ استوار است. بررسی کاستی‌ها و آسیب‌شناسی نتایج تفصیلی طرح هزینه و درآمد خانوار برای سال ۱۳۹۷ خارج از حوصله گزارش حاضر است و به تلاش جداگانه‌ای نیاز دارد.

2. Tax Burden

محاسبه شده است. سپس، مجموع مالیات پرداخت شده روی کالاها و خدمات توسط هر دهک بر درآمد همان دهک تقسیم و بار مالیاتی به دست آمده است. اما کاستی اصلی این محاسبه، آن است که فقط میزان مالیات پرداخت شده روی کالاهای مشمول به دست می‌آید و این روش، از محاسبه میزان مالیات مستتر در دل بهای تمام شده کالاهای معاف، ناتوان است.

درواقع، منطق حاکم بر معافیت (یعنی عدم وضع مالیات روی ستانده و عدم استرداد مالیات خرید نهاده‌ها) سبب می‌شود که مالیات‌های پرداختی در قالب افزایش بهای محصول تولید شده از خریدار کالاها (یعنی مصرف‌کنندگان) اخذ شود. بنابراین بی‌توجهی به این موضوع مهم سبب می‌شود تا بار مالیاتی محاسبه شده برای هریک از دهک‌های مختلف شهری و روستایی با کم‌برآوردی مواجهه شود. به‌منظور رفع این مشکل و تدقیق محاسبات، جدول داده - ستانده ابزار مفیدی است که می‌تواند در این راستا مورد استفاده قرار گیرد تا مالیات مستتر در قیمت کالاهای معاف استخراج شده و در محاسبات بار مالیاتی هریک از دهک‌های شهری و روستایی لحاظ شود. علاوه بر این، یکی دیگر از اهداف تحقیق آن است که به این مسئله پاسخ دهیم که آیا «معافیت‌های مندرج در قانون سال ۱۳۸۷» و «اصلاحات مصوب آن در سال ۱۳۹۹»، به «کاهش تنازلی بودن سیستم مالیات بر ارزش افزوده» و «بهبود ضریب جینی» منجر شده است یا خیر؟ در راستای پاسخ به مسئله فوق، محاسبات در قالب چهار ساختار معافیت کالاها و خدمات انجام شده است.

حالت اول: همه کالاها مشمول مالیات بر ارزش افزوده بوده و کالایی معاف نیست.^۱

حالت دوم: برخی کالاها مشمول و برخی دیگر طبق ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۳۸۷، از مالیات بر ارزش افزوده معاف شده‌اند. البته مالیات مستتر در قیمت تمام شده بابت نهاده‌های تولید در محاسبات لحاظ شده است.^۲

حالت سوم: برخی کالاها طبق مواد (۷) و (۲۸) مصوبه مجلس درباره لایحه مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۹۹ مشمول مالیات شده‌اند و برخی دیگر براساس ماده (۹) معافیت دارند، البته مالیات مستتر درون قیمت تمام شده بابت نهاده‌های تولید در محاسبات لحاظ شده است. همچنین تغییر نرخ‌های

۱. در این سناریو، کافی است که همه 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 هریک 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. درواقع 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 کرده و قیمت تمام شده کالا افزایش می‌یابد.

در این سناریو، با استفاده از جدول داده-ستانده، میزان مالیات مستتر در 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 هریک از دهک‌ها به دست می‌آید. همچنین، کالاهایی که مشمول مالیات بر ارزش افزوده هستند، با نرخ‌های عادی در محاسبات ملحوظ می‌شوند. بدیهی است مجموع دو رقم فوق، نشان‌دهنده میزان مالیات پرداختی هریک از دهک‌ها خواهد بود که مبنای سایر محاسبات گزارش قرار می‌گیرد.



قانونی مالیاتی برخی از کالاها و خدمات نظیر انواع دخانیات، انواع نوشابه‌ها، گازطبیعی و برخی از حامل‌های انرژی نیز در محاسبات لحاظ شده است.

حالت چهارم: صرفاً فهرست معافیت کالاها و خدمات مصوب مجلس شورای اسلامی در سال ۱۳۹۹ مدنظر قرار گرفته است و تغییر نرخ‌های قانونی مالیاتی لحاظ نشده است. درواقع در این حالت، فهرست معافیت‌های مصوب مجلس در سال ۱۳۹۹ مبنای کار قرار می‌گیرد و فرض می‌شود که نرخ مالیاتی سایر کالاها و خدمات همانند نرخ‌های مالیاتی مندرج در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷ باشد. بدیهی است نتایج حاصل از این حالت می‌تواند میزان اثرگذاری گسترش معافیت‌های مالیاتی بر شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده را به‌مراتب بهتر از حالت سوم نشان دهد.

در جداول ۱ و ۲ نسبت نرخ متوسط مالیاتی (بار مالیاتی) یا همان نسبت مالیات پرداختی به درآمد هریک از دهک‌ها برای سال ۱۳۹۵ به تفکیک هزینه‌های شهری و روستایی با چهار حالت مختلف محاسبه شده است. ستون (۱) جداول ۱ و ۲ منعکس‌کننده مشمول شدن همه کالاها و خدمات با نرخ ۹ درصد به‌استثنای برخی از فراورده‌های نفتی و دخانیات است و نرخ مالیاتی این دو مورد براساس نرخ‌های مصوب موضوع ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده سال ۱۳۸۷ در نظر گرفته شده است. با عنایت به اینکه نرخ مالیاتی فراورده‌های نفتی و دخانیات، بالاتر از نرخ عمومی مالیات بر ارزش‌افزوده است لذا این احتمال وجود دارد که برای برخی از دهک‌های درآمدی، بار مالیاتی بیش از ۹ درصد باشد. ستون (۲) دو جدول منعکس‌کننده بار مالیاتی است که هر یک از دهک‌های درآمدی با فرض اعمال ساختار مالیاتی (اعم از معافیت‌ها و نرخ‌های مالیاتی) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده سال ۱۳۸۷ متحمل می‌شوند. ستون (۳) در دو جدول ۱ و ۲ نیز بیانگر بار مالیاتی هریک از دهک‌های درآمدی با فرض اعمال اصلاحات مصوب مجلس در سال ۱۳۹۹ با لحاظ معافیت‌های جدید و تغییرات نرخ‌های مالیاتی برخی کالاها و خدمات است. ستون (۴) در دو جدول ۱ و ۲ نیز بار مالیاتی هریک از دهک‌های درآمدی را با فرض اعمال فهرست جدید معافیت‌های مصوب مجلس در سال ۱۳۹۹ نشان می‌دهد و در این حالت فرض شده است که نرخ مالیاتی سایر کالاها و خدمات نسبت به قانون مصوب ۱۳۸۷ تغییری نمی‌کند.

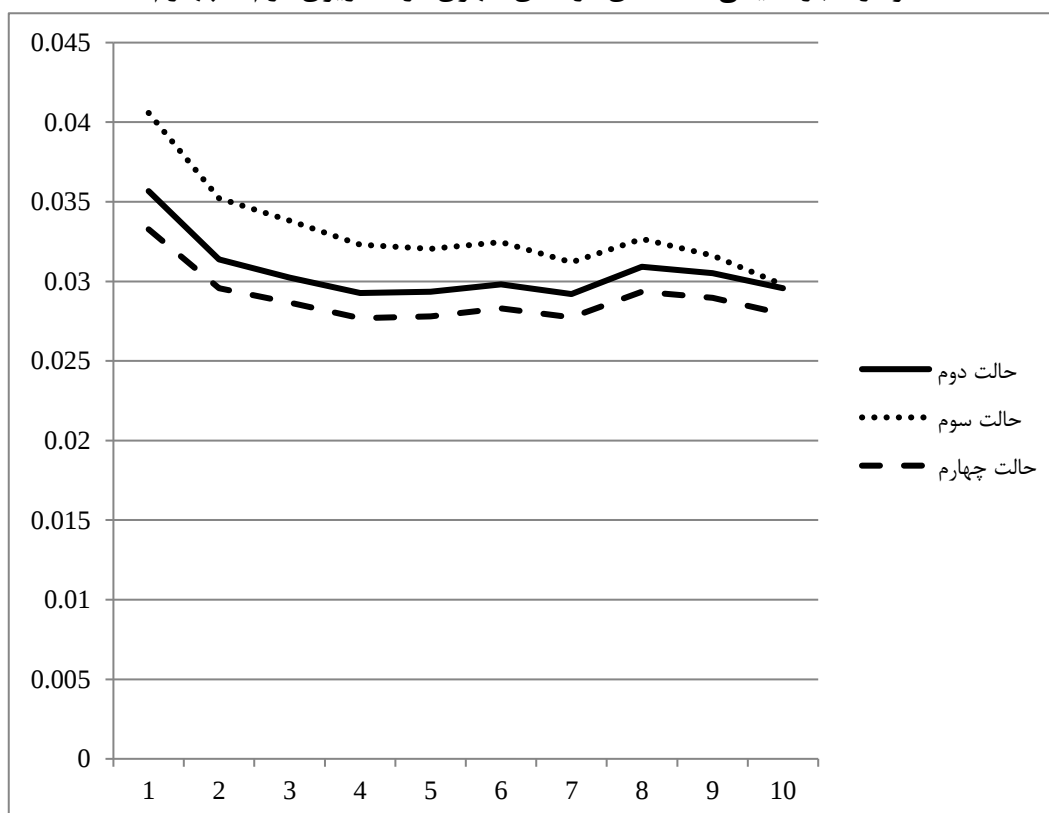
ذکر سه نکته به درک بهتر ارقام مندرج در جداول ۱ و ۲ کمک خواهد کرد. نکته اول آن است که مالیات پنهان در کالاهای معاف براساس روشی که قبلاً تشریح شد، در محاسبه حالت‌های دوم، سوم و چهارم در نظر گرفته شده است. نکته دوم، تغییر نرخ‌های مالیاتی به‌ویژه درخصوص حامل‌های انرژی (گاز طبیعی، گازوئیل و نفت سفید) و دخانیات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

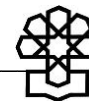
جدول ۱. نرخ متوسط مالیاتی برای مجموع هزینه‌های خوراکی و غیر خوراکی خانوار شهری سال ۱۳۹۵

دهک‌های درآمدی	حالت اول: مشمولیت تمامی کالاها و خدمات (۱)	حالت دوم: معافیت برخی اقلام براساس قانون مصوب ۱۳۸۷ (۲)	حالت سوم: تغییر نرخ‌های مالیاتی و معافیت برخی اقلام براساس مصوبات مجلس در سال ۱۳۹۹ (۳)	حالت چهارم: معافیت برخی اقلام براساس مصوبات مجلس در سال ۱۳۹۹ (۴)
دهک اول	۰/۱۰۴۳۴	۰/۰۳۵۶۷	۰/۰۴۰۵۸	۰/۰۳۳۲۷
دهک دوم	۰/۰۸۳۴۱	۰/۰۳۱۳۹	۰/۰۳۵۲۳	۰/۰۲۹۵۷
دهک سوم	۰/۰۷۷۳۹	۰/۰۳۰۲۳	۰/۰۳۳۸۱	۰/۰۲۸۶۷
دهک چهارم	۰/۰۷۴۵۲	۰/۰۲۹۲۷	۰/۰۳۲۳۰	۰/۰۲۷۶۹
دهک پنجم	۰/۰۷۳۲۴	۰/۰۲۹۳۵	۰/۰۳۲۰۴	۰/۰۲۷۸۰
دهک ششم	۰/۰۷۲۹۴	۰/۰۲۹۸۱	۰/۰۳۲۴۶	۰/۰۲۸۳۱
دهک هفتم	۰/۰۷۳۲۰	۰/۰۲۹۲۰	۰/۰۳۱۱۹	۰/۰۲۷۷۳
دهک هشتم	۰/۰۷۵۷۲	۰/۰۳۰۹۲	۰/۰۳۲۶۶	۰/۰۲۹۳۵
دهک نهم	۰/۰۷۸۷۴	۰/۰۳۰۵۱	۰/۰۳۱۶۲	۰/۰۲۸۹۶
دهک دهم	۰/۰۸۳۰۸	۰/۰۲۹۵۷	۰/۰۲۹۷۹	۰/۰۲۷۹۶

مأخذ: محاسبات تحقیق.

نمودار ۱. بار مالیاتی دهک‌های درآمدی شهری در سناریوی دوم تا چهارم





همان‌طور که در جدول ۱ مشاهده می‌شود بار مالیاتی همه دهک‌های درآمدی شهری در حالت دوم (یعنی اعمال ساختار مالیاتی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده سال ۱۳۸۷)، حالت سوم (یعنی اعمال معافیت‌ها و نرخ‌های تغییر یافته براساس مصوبات سال ۱۳۹۹ مجلس) و حالت چهارم (یعنی صرفاً اعمال معافیت‌های مصوب سال ۱۳۹۹ مجلس) نسبت به حالت اول کاهش یافته است. برای نمونه بار مالیاتی دهک درآمدی اول، در حالت اول که همه کالاها و خدمات با نرخ‌های استاندارد مشمول مالیات باشند حدود ۰/۱۰۴۳۴ درصد است در حالی که در حالت‌های دوم، سوم و چهارم، بار مالیاتی دهک مذکور به ترتیب به ۰/۰۳۵۶۷، ۰/۰۴۰۵۸ و ۰/۰۳۳۲۷ درصد کاهش می‌یابد.

اما همان‌طور که در نمودار ۱ مشاهده می‌شود در حالت سوم (یعنی با اعمال ساختار نرخ‌های مالیاتی تغییر یافته و گسترش دامنه معافیت‌ها به موجب مصوبات سال ۱۳۹۹ مجلس)، در مقایسه با حالت دوم (یعنی اعمال ساختار مالیاتی براساس قانون مالیات بر ارزش‌افزوده سال ۱۳۸۷) نه تنها بار مالیاتی دهک‌های درآمدی پایین افزایش می‌یابد، بلکه بر شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده نیز افزوده می‌شود. شایان ذکر است که شیب منحنی‌های رسم شده در نمودار ۱، انعکاسی از شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده است و هرچه این نمودارها پرشیب‌تر باشد حکایت از بالاتر بودن شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده دارد. این مشاهده حکایت از آن دارد که گسترش دامنه معافیت‌ها و تغییر نرخ‌های انجام گرفته در مصوبات سال ۱۳۹۹ مجلس شورای اسلامی، کمک چندانی به حمایت از اقشار آسیب‌پذیر جامعه و کاهش بار مالیاتی آنها نکرده است و در مقابل در مقایسه با قانون مالیات بر ارزش‌افزوده سال ۱۳۸۷، شرایط را برای دهک‌های درآمدی پایین شهری دشوارتر می‌سازد.

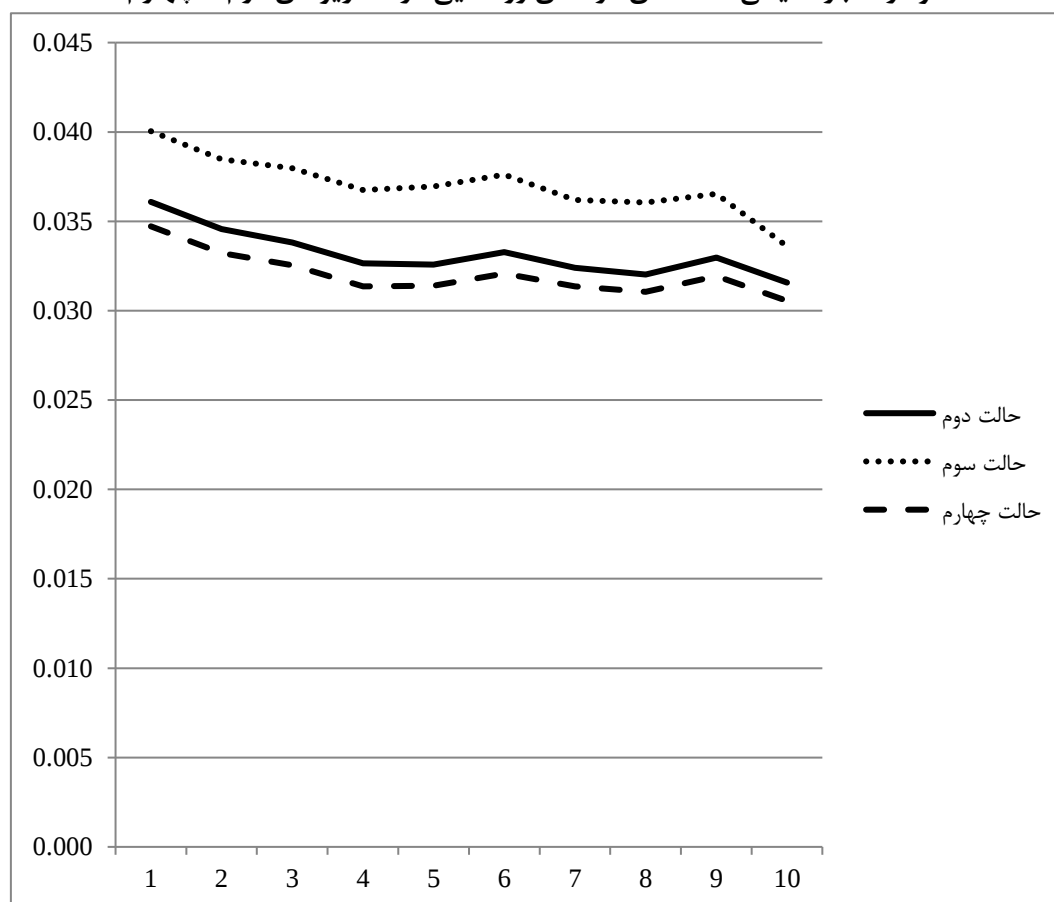
البته برای تفکیک اثر گسترش فهرست معافیت‌ها از تغییر نرخ‌های مالیاتی برخی کالاها و خدمات، بررسی نتایج سناریوی چهارم مناسب‌تر خواهد بود. با فرض آنکه تغییر نرخ‌های مالیاتی مصوب سال ۱۳۹۹ مجلس اعمال نشود و صرفاً روی فهرست جدید معافیت‌ها تمرکز کند، ملاحظه می‌شود که بار مالیاتی دهک‌های درآمدی خانوارهای شهری در مقایسه با حالت دوم (یعنی اعمال ساختار مالیاتی براساس قانون مالیات بر ارزش‌افزوده سال ۱۳۸۷) کاهش می‌یابد و بعداً نیز نشان داده خواهد شد که شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده اندکی کاهش یافته و بهبود می‌یابد. این بدین معناست که اگر مجلس، نرخ‌های مالیاتی برخی اقلام (مشمول بر دخانیات، انواع آشامیدنی‌ها و نوشابه، گاز طبیعی و حامل‌های انرژی) را تغییر نمی‌داد، با پیاده‌سازی فهرست جدید معافیت‌ها شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده کمتر می‌شد.

جدول ۲. نرخ متوسط مالیاتی برای مجموع هزینه‌های خوراکی و غیر خوراکی خانوار روستایی سال ۱۳۹۵

دهک‌های درآمدی	حالت اول: مشمولیت تمامی کالاها و خدمات (۱)	حالت دوم: معافیت برخی اقلام براساس قانون مصوب ۱۳۸۷ (۲)	حالت سوم: تغییر نرخ‌های مالیاتی و معافیت برخی اقلام براساس مصوبات مجلس در سال ۱۳۹۹ (۳)	حالت چهارم: معافیت برخی اقلام براساس مصوبات مجلس در سال ۱۳۹۹ (۴)
دهک اول	۰/۰۸۸۳۶	۰/۰۳۶۰۹	۰/۰۴۰۰۴	۰/۰۳۴۷۲
دهک دوم	۰/۰۸۱۳۴	۰/۰۳۴۵۷	۰/۰۳۸۴۷	۰/۰۳۳۲۲
دهک سوم	۰/۰۷۵۵۳	۰/۰۳۳۸۲	۰/۰۳۷۹۶	۰/۰۳۲۵۴
دهک چهارم	۰/۰۷۲۶۲	۰/۰۳۲۶۴	۰/۰۳۶۷۵	۰/۰۳۱۳۷
دهک پنجم	۰/۰۷۰۷۷	۰/۰۳۲۵۷	۰/۰۳۶۹۶	۰/۰۳۱۳۹
دهک ششم	۰/۰۶۹۵۷	۰/۰۳۳۲۷	۰/۰۳۷۶۱	۰/۰۳۲۰۸
دهک هفتم	۰/۰۶۸۵۴	۰/۰۳۲۴۰	۰/۰۳۶۲۰	۰/۰۳۱۳۵
دهک هشتم	۰/۰۶۶۷۷	۰/۰۳۲۰۲	۰/۰۳۶۰۵	۰/۰۳۱۰۵
دهک نهم	۰/۰۶۷۳۹	۰/۰۳۲۹۷	۰/۰۳۶۵۳	۰/۰۳۱۹۳
دهک دهم	۰/۰۶۵۲۱	۰/۰۳۱۵۷	۰/۰۳۳۶۰	۰/۰۳۰۵۵

مأخذ: محاسبات تحقیق.

نمودار ۲. بار مالیاتی دهک‌های درآمدی روستایی در سناریوهای دوم تا چهارم





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 ارزش‌افزوده سال ۱۳۸۷)، حالت سوم (یعنی اعمال نرخ‌های مالیاتی تغییر یافته و معافیت‌های مالیاتی گسترش یافته براساس مصوبات سال ۱۳۹۹ مجلس) و حالت چهارم (یعنی صرفاً اعمال معافیت‌های مالیاتی موسع شده به موجب مصوبات سال ۱۳۹۹ مجلس) مربوط به همه دهک‌های درآمدی روستایی کاهش یافته است. برای نمونه بار مالیاتی دهک درآمدی اول، در حالت اول که همه کالاها و خدمات با نرخ‌های استاندارد مشمول مالیات باشند حدود ۰/۰۸۸۳۶ درصد است، درحالی‌که در حالت‌های دوم، سوم و چهارم، بار مالیاتی به ترتیب به ۰/۰۳۶۰۹، ۰/۰۴۰۰۴ و ۰/۰۳۴۷۲ درصد کاهش می‌یابد.

اما مجدداً همان‌طور که در نمودار ۲ مشاهده می‌شود در حالت سوم (یعنی پیاده‌سازی مصوبات سال ۱۳۹۹ مجلس و اعمال نرخ‌های مالیاتی جدید و معافیت‌های مالیاتی گسترش یافته)، در مقایسه با حالت دوم (اعمال ساختار مالیاتی براساس قانون مالیات بر ارزش‌افزوده سال ۱۳۸۷)، بار مالیاتی دهک‌های درآمدی پایین افزایش می‌یابد و بر شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده نیز افزوده می‌شود. این در حالی است که اگر تغییر نرخ‌های مالیاتی مصوب شده توسط مجلس در سال ۱۳۹۹ در فرایند محاسبات دخیل نشوند (یعنی حالت چهارم)، بار مالیاتی در مقایسه با حالت دوم (یعنی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده سال ۱۳۸۷) کاهش یافته و از شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده نیز کاسته می‌شود. بدین ترتیب یافته‌های حاصل را محاسبات مندرج در جداول ۱ و ۲ و نمودارهای ۱ و ۲، ما را به چند مشاهده کلیدی رهنمون می‌سازد.

یافته اول- صرف‌نظر از معافیت‌ها و ساختار نرخ‌های مالیاتی، نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، 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 ارزش‌افزوده 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 همه کالاها و خدمات (به‌استثنای فرآورده‌های نفتی و دخانیات) با نرخ‌های عادی مشمول مالیات هستند، بار مالیاتی تحمیل شده به همه دهک‌های درآمدی در حالت دوم، سوم و چهارم کاهش می‌یابد. یعنی اعطای معافیت‌های مالیاتی موجب کاهش بار مالیاتی می‌شود که البته یافته دور از انتظاری نیست.

یافته سوم- موسع‌تر شدن معافیت‌ها و افزایش نرخ مالیاتی برخی کالاها (نظیر انواع دخانیات، انواع نوشابه‌ها، گاز طبیعی و حامل‌های انرژی) در مصوبه اخیر مجلس در سال ۱۳۹۹ نسبت به قانون مالیات بر ارزش‌افزوده سال ۱۳۸۷، به کاهش بار مالیاتی دهک‌های پایین درآمدی کمکی نکرده است و موجب افزایش بار مالیاتی دهک‌های مذکور شده است.

یافته چهارم- هنگامی که افزایش نرخ‌های مالیاتی مصوب شده مجلس را در سال ۱۳۹۹ از فرایند محاسبات خارج می‌کنیم و صرفاً گسترش دامنه معافیت‌ها را در نظر می‌گیریم (یعنی حالت چهارم)، بار مالیاتی دهک‌های درآمدی نسبت به حالت دوم (قانون مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۳۸۷) کاهش یافته و از شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده نیز اندکی کاسته می‌شود.

۵. شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده و ضریب جینی؛ مقایسه‌ای بین قانون ۱۳۸۷ و اصلاحات اخیر آن در سال ۱۳۹۹

در جداول ۱ و ۲، نرخ متوسط مالیاتی هریک از دهک‌های درآمدی شهری و روستایی در سال ۱۳۹۵ محاسبه شده است. با تقسیم نرخ متوسط مالیاتی دهک اول به دهک دهم، شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده در چهار حالت به دست می‌آید که نتایج آن در جدول ۳ و نمودار ۳ ارائه شده است. برای نمونه در حالت اول که همه کالاها مشمول مالیات بر ارزش افزوده هستند، متوسط مالیات پرداختی دهک اول روستایی، $1/3551$ 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 $1/1430$ کاهش یافته است. هرچند در حالت سوم که ساختار مالیاتی مصوب ۱۳۹۹ اعمال شده است، شدت تنازلی بودن نسبت به حالت اول، کمتر شده و به $1/1917$ کاهش یافته است، اما مقایسه این عدد با شدت تنازلی بودن مستخرج از اعمال قانون سال ۱۳۸۷ حاکی از افزایش شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده است. در حالت چهارم و با فرض آنکه مجلس، نرخ‌های مالیاتی برخی اقلام را تغییر نمی‌داد، شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده $1/1365$ کاهش می‌یافت که در مقایسه با هر سه حالت دیگر، کمتر است.

درخصوص خانوارهای شهری نیز دقیقاً همین مشاهده تکرار می‌شود با این تفاوت که اعمال معافیت‌های قانون سال ۱۳۸۷ (یعنی حالت دوم) تا حدودی شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده را کاهش می‌دهد، اما در حالت سوم و با اعمال همه تغییرات نرخ‌های مالیاتی و فهرست معافیت‌ها براساس مصوبه سال ۱۳۹۹، شرایط برای دهک‌های درآمدی پایین شهری دشوارتر شده و شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده حتی نسبت به حالت اول نیز افزایش می‌یابد.

برای نمونه در حالت اول که همه کالاها مشمول مالیات بر ارزش افزوده هستند، متوسط مالیات پرداختی دهک اول شهری، $1/2559$ 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 شهری به $1/2063$ کاهش یافته است. در حالت سوم که ساختار مالیاتی مصوب ۱۳۹۹ اعمال شده است، شدت تنازلی بودن نه تنها نسبت به حالت دوم (یعنی اعمال ساختار مالیاتی براساس قانون سال ۱۳۸۷) بلکه حتی نسبت به حالت اول نیز بیشتر است که حاکی از افزایش شدت تنازلی بودن مالیات است.

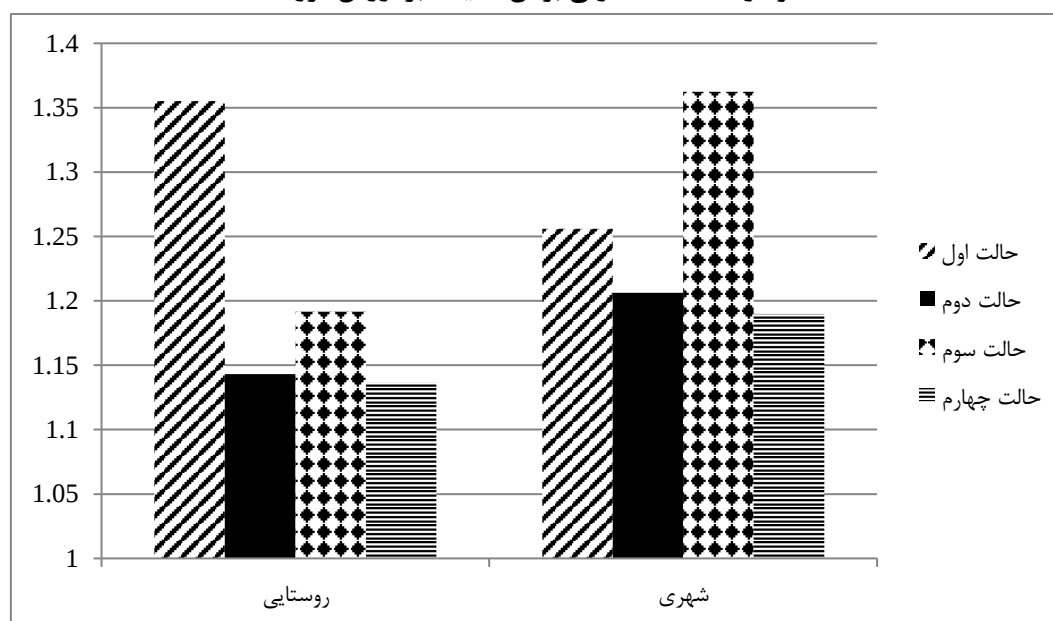


جدول ۳. شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده (نسبت نرخ متوسط مالیاتی دهک اول به دهک دهم)

حالت اول: مشمولیت تمامی کالاهای و خدمات	حالت دوم: معافیت برخی اقلام براساس قانون مصوب ۱۳۸۷	حالت سوم: تغییر نرخهای مالیاتی و معافیت برخی اقلام براساس مصوبات مجلس در سال ۱۳۹۹	حالت چهارم: معافیت برخی اقلام براساس مصوبات مجلس در سال ۱۳۹۹	
روستایی	۱/۳۵۵۱	۱/۱۴۳۰	۱/۱۹۱۷	۱/۱۳۶۵
شهری	۱/۲۵۵۹	۱/۲۰۶۳	۱/۳۶۲۴	۱/۱۸۹۹

مأخذ: محاسبات تحقیق.

نمودار ۳. شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده



حال سؤال این است که ضریب جینی^۱ در سه حالت فوق چقدر بوده و آیا معافیت‌های مندرج در قانون سال ۱۳۸۷ و گسترش آن در مصوبه سال ۱۳۹۹ (براساس سناریوهای سوم و چهارم)، تأثیری در میزان نابرابری در جامعه داشته است یا خیر. برای پاسخ دادن به این پرسش، می‌توان ضریب جینی را از رابطه زیر محاسبه کرد.^۲

$$G = \frac{1}{2n^2\bar{y}} \sum_{i=1}^n |y^i - y^j| \quad (۱)$$

که در این رابطه n تعداد دهک‌های درآمدی، $\bar{y}$ میانگین درآمد یا مخارج متوسط، i و j دهک‌های درآمدی، y^i درآمد متوسط یا مخارج دهک i ام و y^j درآمد متوسط یا مخارج دهک j 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 در حالی که یک بودن این ضریب، منعکس‌کننده نابرابری کامل در توزیع درآمدهاست.

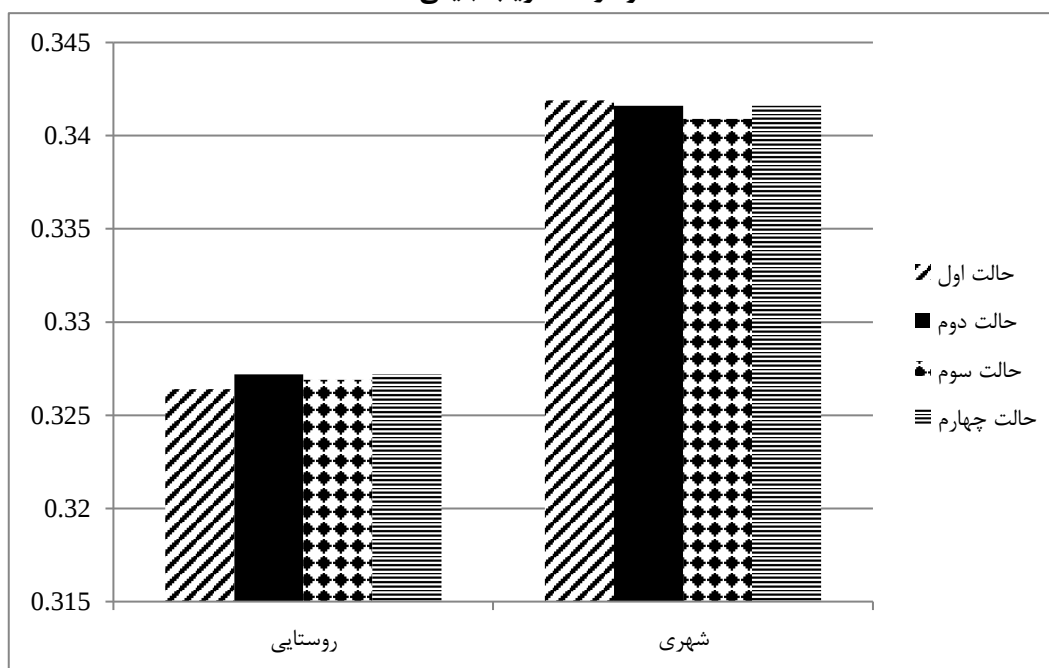
۲. برای اطلاعات بیشتر به امین رشتی و رفعت میلانی (۱۳۹۰)، جلالی (۱۳۸۵)، بخشی (۱۳۸۹)، Giesecke, et. al. (2010) و Boeters, et. al. (2010) مراجعه نمایید.

جدول ۴. ضریب جینی بر حسب مخارج

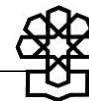
حالت اول: مشمولیت تمامی کالاها و خدمات	حالت دوم: معافیت برخی اقلام براساس قانون مصوب ۱۳۸۷	حالت سوم: تغییر نرخ‌های مالیاتی و معافیت برخی اقلام براساس مصوبات مجلس در سال ۱۳۹۹	حالت چهارم: معافیت برخی اقلام براساس مصوبات مجلس در سال ۱۳۹۹	
۰/۳۲۶۴	۰/۳۲۷۲	۰/۳۲۶۹	۰/۳۲۷۲	روستایی
۰/۳۴۱۹	۰/۳۴۱۶	۰/۳۴۰۹	۰/۳۴۱۶	شهری

مأخذ: محاسبات تحقیق.

نمودار ۴. ضریب جینی



نکته کلیدی که در محاسبات مندرج در جدول ۴ و نمودار ۴ مشاهده می‌شود آن است که اعطای معافیت‌ها (در حالت‌های دوم تا چهارم) نه تنها قادر به کاهش ضریب جینی نیست و تأثیری روی نابرابری درآمدی ندارد بلکه بعضاً ضریب جینی را نیز افزایش می‌دهد. این بدین معناست که با اعطای 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.



جمع‌بندی و پیشنهادهای سیاستی

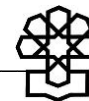
یکی از مهم‌ترین اجزای قانون مالیات بر ارزش افزوده که در سال ۱۳۸۷ به صورت آزمایشی به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید، فصل مربوط به معافیت‌هاست که برخی از موارد مندرج در فهرست معافیت‌ها با هدف کاهش بار مالیاتی دهک‌های پایین درآمدی و خارج کردن اقلام اساسی مورد نیاز این خانوارها تعیبه شده است. در این گزارش با تمرکز بر موضوع فوق، تأثیر اعطای این معافیت‌ها بر بار مالیاتی هریک 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 درون هزینه‌های صورت گرفته روی کالاهای معاف با استفاده از جدول داده - ستانده ۱۵۵ محصول در ۱۵۵ محصول برآورد و در محاسبات لحاظ شده است. نتایج محاسبات در قالب چهار حالت مشتمل بر مشمولیت همه کالاهای و خدمات (حالت اول)، اعمال ساختار مالیاتی قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ (حالت دوم)، اعمال همه تغییرات در نرخ‌های مالیاتی و فهرست معافیت‌ها در مصوبات سال ۱۳۹۹ مجلس (حالت سوم) و اعمال معافیت‌های مصوب مجلس در سال ۱۳۹۹ و عدم لحاظ تغییر در نرخ‌های مالیاتی برخی کالاهای (حالت چهارم) ارائه شده است. نتایج مطالعه حاکی از آن است که:

- **اولاً،** در حالت دوم (یعنی با اعمال ساختار مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷)، شدت تنازلی بودن مالیات هم در محاسبات روستایی و هم در محاسبات شهری در مقایسه با حالت اول (یعنی مشمولیت همه کالاهای و خدمات) کاهش می‌یابد. ضریب جینی روستایی در حالت دوم نسبت به حالت اول، اندکی افزایش و ضریب جینی شهری، اندکی کاهش یافته است. لذا اعطای معافیت‌ها در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، تأثیر معناداری بر ضریب جینی و توزیع درآمد ندارد.
- **ثانیاً،** در مقایسه با حالت اول (یعنی مشمولیت همه کالاهای و خدمات)، در حالت سوم (یعنی با اعمال نرخ‌های مالیاتی و فهرست معافیت‌های مصوب ۱۳۹۹ مجلس)، شدت تنازلی بودن در حالت روستایی کاهش و در حالت شهری افزایش می‌یابد. ضریب جینی روستایی و شهری نیز در حالت سوم نسبت به حالت اول به ترتیب اندکی افزایش و اندکی کاهش می‌یابد لکن این تغییرات چندان محسوس و معنادار نیست.
- **ثالثاً،** برای مقایسه میزان کارآمدی تغییرات اعمال شده در نرخ‌ها و فهرست معافیت‌های مصوب ۱۳۹۹ مجلس نسبت به وضعیت فعلی که قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ در حال اجراست، کافی است نتایج به دست آمده از حالت سوم را با حالت دوم مقایسه کرد. نتایج حاکی از آن است که شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده طبق مصوبات سال ۱۳۹۹ مجلس (یعنی حالت سوم) در مقایسه با حالت دوم، افزایش قابل ملاحظه‌ای را ثبت می‌کند اما تفاوت معناداری بین نتایج این دو حالت در ضریب جینی شهری و روستایی مشاهده نمی‌شود.

• **رابعاً،** به منظور قضاوت دقیق‌تر کارآمدی موسع کردن معافیت‌ها در مصوبات ۱۳۹۹ مجلس کافی است روی نتایج حالت چهارم متمرکز شده و یافته‌های آن را با حالت دوم مقایسه کرد. موسع کردن فهرست معافیت‌ها در مصوبات ۱۳۹۹ مجلس، اندکی شدت تنازلی بودن شهری و روستایی را کاهش می‌دهد اما تأثیر محسوسی بر ضریب جینی شهری و روستایی ندارد.

دلالت سیاستی یافته‌های این گزارش آن است که استفاده از ابزار معافیت برای کاهش ضریب جینی و عادلانه‌تر کردن توزیع درآمد چندان راهگشا نیست. با عنایت به اینکه از یک‌سو تعداد اقلام کالاها و خدمات معاف در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده ایران، بیش از بسیاری کشورهاست و از سوی دیگر، با توجه به پیامدهای نامطلوبی که معافیت‌ها برای نظام مالیات بر ارزش‌افزوده ایجاد می‌کنند توصیه می‌شود که حتی‌المقدور، دامنه معافیت‌ها کاهش یابد. بدیهی است که موسع شدن فهرست کالاها و خدمات معاف موجب شکسته شدن حلقه مالیاتی می‌شود که اثری جز کاهش کارایی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، کاهش درآمدهای دولت از محل مالیات غیرمستقیم (و به تبع آن کاهش توانایی 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 اینکه شورای نگهبان، مصوبات اخیر مجلس در اردیبهشت ۱۳۹۹ را برای بازنگری برخی محورها و رفع کاستی‌ها به مجلس شورای اسلامی عودت داده است، فرصت مناسبی فراهم است تا ضمن محدودتر کردن دامنه معافیت‌ها که عملاً تأثیر چندانی بر کاهش نابرابری‌های درآمدی ندارد، چارچوب منطقی برای اعطای معافیت‌ها طراحی شود. مروری بر تئوری‌های طراحی نظام بهینه مالیات بر ارزش‌افزوده و تجربیات کشورهای موفق مجری نظام مالیات بر ارزش‌افزوده 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 برخوردارند. لذا توصیه می‌شود که با مدنظر قرار دادن اصول فوق‌الذکر، بازنگری اساسی در فهرست معافیت‌های مالیاتی صورت گیرد.



۱. ابریل، لیام؛ میشائیل کین، جین-پائول بودین و ویکتوریا سامرز (۲۰۰۱)، «مالیات بر ارزش افزوده نوین»، ترجمه مریم حدادی و بهداد میرزایی، ۱۳۸۵، چاپ اول، سازمان امور مالیاتی کشور.
۲. امین رشتی، ناریس، مژگان رفعت میلانی (۱۳۹۰)، «بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر توزیع درآمد در کشورهای منتخب»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۱.
۳. ای تیت، آلن (۱۹۹۱)، «مالیات بر ارزش افزوده: مسائل مربوط به سیاستگذاری و اجرا»، سازمان امور مالیاتی کشور، دفتر طرح استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده، چاپ اول، آبان ۱۳۸۶.
۴. بخشی، لطفعلی (۱۳۸۹)، مالیه عمومی، چاپ اول، تهران: اقتصاد فردا.
۵. جلالی، محسن (۱۳۸۵)، «تجزیه ضریب جینی و کشش درآمدی آن در ایران» فصلنامه روند، شماره ۴۸.
۶. 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.
۷. طبینیا، علی، علیرضا رفیعی و محسن یزدان پناه (۱۳۸۴)، «بررسی اثرات احتمالی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران بر نابرابری»، مجله تحقیقات اقتصادی، شماره ۶۸.
۸. موسوی جهرمی، یگانه و سعید توتونچی ملکی (۱۳۹۴)، «ارزیابی معافیت کالا و خدمات در قانون مالیات بر ارزش افزوده» ارائه شده در همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ۲۵ آذر ۱۳۹۴.
۹. مرکز آمار ایران، نتایج تفصیلی هزینه و درآمد خانوار در سال ۱۳۹۵.
۱۰. مرکز آمار ایران، خلاصه داده‌های طرح هزینه-درآمد خانوارها در سال ۱۳۹۵.
۱۱. مرکز آمار ایران، جداول ساخت و جذب سال ۱۳۹۰.
12. Boeters, S; Bohringer, C; Buttner, T. and Kraus, M. (2010), "Economic Effects of VAT Reforms in Germany". *Applied Economics*, 42.
13. Ernest and Young (2018), "Worldwide VAT, GST and Sale Tax Guide", Available at: ey.com/GlobalTaxGuides.
14. Giesecke, James A. and Hoang, Tran Nhi (2010), "Modeling Value-Added Tax in the Presence of Multi-Production and Differentiated Exemptions", *Journal of Asian Economics*, No: 21.



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شناسنامه گزارش

شماره مسلسل: ۱۷۱۶۷

عنوان گزارش: تأثیر اعطای معافیت‌های مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده بر نابرابری و توزیع درآمد

نام دفتر: مطالعات مالییه عمومی و توسعه مدیریت (گروه مالییه عمومی)

تهیه و تدوین: پریسا مهاجری

ناظر علمی: سیدمحمد هادی سبحانیان

واژه‌های کلیدی:

۱. مالیات بر ارزش افزوده

۲. بار مالیاتی

۳. شدت تنازلی بودن

۴. ضریب جینی

۵. جدول داده - ستانده محصول در محصول

۶. هزینه - درآمد خانوار



تاریخ انتشار: ۱۳۹۹/۶/۲۴