



برآورد پایه مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده (مورد ایران ۷۸ - ۱۳۷۴)

علی اصغر پیرو*

نرگس صمدپور**

چکیده

گسترش تعهدات دولت در عرصه اقتصادی و اجتماعی و تلاش در جهت تحقق اهدافی چون رشد اقتصادی، ثبات قیمتها، افزایش اشتغال و توزیع عادلانه درآمد هزینه‌های دولتها را با روند صعودی مواجه کرده است. تامین مالی چنین هزینه‌هایی منابع درآمدی را طلب می‌کند. از میان درآمدهای مختلف درآمدهای مالیاتی نقش مهمی را ایفا می‌کند نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از روشهای محاسبه و اخذ مالیات، می‌تواند پایه مالیاتی را به طور شفاف محاسبه و اخذ مالیات را تسهیل نماید و در بسیاری از موارد، درآمد مالیاتی را افزایش دهد در این پژوهش با استفاده از جدول داده - ستاده پایه مالیاتی طی سال‌های ۷۸ - ۱۳۷۴ برآورد گردیده است. نتایج حاصل از برآورد پایه مالیاتی در روش مالیات بر ارزش افزوده با توجه به قانون مالیاتها نشان می‌دهد که در طول برنامه دوم توسعه، به طور متوسط، سالیانه در حدود ۵۴ درصد از تولید ناخالص داخلی به عنوان پایه مالیاتی در نظر گرفته شده است.

واژگان کلیدی

پایه مالیاتی، توزیع عادلانه درآمد، درآمد مالیاتی، جدول داده ستاده، ارزش افزوده، مالیات بر ارزش افزوده، قانون مالیات، فرار مالیاتی، معافیت مالیاتی، کالاهای واسطه

* عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد شیراز

** عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد نیریز

مقدمه

با توجه به قانون افزایش هزینه‌های بخش عمومی که توسط «آدولف واگنر»^۱ اقتصاددان آلمانی عنوان گردید، هزینه‌های بخش عمومی دائماً رو به افزایش خواهد بود.

گرچه در زمینه حجم دخالت دولت در فعالیت‌های اقتصادی در دهه‌های اخیر تحقیقاتی صورت گرفته و جدال‌هایی علمی گسترده‌ای در جریان است، در عین حال نتیجه مستقیم چنین جدال‌هایی در اکثر کشورها به عنوان موضوعی مهم تلقی شده و گرایش دولت‌ها را در کاستن از سهم خود در صحنه اقتصاد و انتقال بخشی از وظایف خود به سایر بخشهای اقتصادی را سبب شده است.

طبیعی است که پرداخت دولت به اموری چون دفاع، قضاوت، آموزش و بهداشت و سایر خدمات عمومی توأم با صرف هزینه‌های کلانی خواهد بود و تأمین مالی چنین هزینه‌هایی منابع درآمدی را طلب می‌کند. از میان منابع درآمدی مختلف، درآمدهای مالیاتی نقش مهمی را ایفاء می‌کند و اتکاء دولت به این گونه درآمدها، حکایت از سلامت اقتصادی دارد. ولی در بیشتر کشورهای در حال توسعه به علل مختلف اقتصادی، اجتماعی و سیاسی سهم درآمدهای مالیاتی بسیار ناچیز بوده و در مقابل درآمد حاصل از فروش منابع طبیعی بیشترین سهم را در تأمین مخارج بازی می‌کند.

وضعیت مالی دولت در اقتصاد ایران نیز مانند سایر کشورهای در حال توسعه چندان از سلامت و صلابت برخوردار نیست و نقش اصلی در درآمدهای دولت را حداقل در سه دهه اخیر، درآمدهای ناشی از فروش نفت ایفاء می‌کند.

در سالهای قبل از انقلاب به دلیل بالا بودن درآمدهای نفتی و عدم احساس نیاز به درآمدهای مالیاتی، اتکای دولت را به درآمدهای نفتی تشدید کرد و پس از پیروزی انقلاب نیز به دلیل بروز جنگ تحمیلی تحولی حاصل نشد.

بررسی‌ها در خصوص درآمدهای مالیاتی نشان می‌دهد که شکاف قابل توجهی میان ظرفیت بالقوه و بالفعل مالیاتی وجود دارد و حکایت از آن دارد که با اتخاذ تدابیری در جهت اصلاح نظام مالیاتی و رفع مشکلات موجود می‌توان درآمدهای مالیاتی را افزایش داد.

بر این اساس لازم است ضمن پرداختن به مشکلات موجود در نظام مالیاتی و اتخاذ روشها و تدابیری در جهت رفع آنها، در پی

شناخت روشهای جدید محاسبه و اخذ مالیات نیز بود. در این راستا می‌توان «مالیات بر ارزش افزوده»^۲ به عنوان یکی از راههای نسبتاً جدید وصول مالیات توجه داشت.

تحقیق حاضر در جهت شناخت ویژگیهای مالیات بر ارزش افزوده انجام می‌گیرد تا با توجه به شرایط اقتصادی ایران امکان استفاده از این روش مشخص گردد و به لحاظ زمینه‌های علمی، این نوع مالیات را به عنوان یک راه حل مناسب مطرح می‌کند.

از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای ارزش افزوده در مراحل مختلف تولید کالا و خدمات محاسبه و اخذ می‌شود، لذا پایه مالیاتی گسترده‌ای دارد و امکان وصول بخش اعظم ظرفیتهای بالقوه مالیاتی کشور را مهیا می‌سازد. در این تحقیق به آزمون تجربه روش مالیات بر ارزش افزوده از طریق برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده، با استفاده از جدول داده - ستانده در برنامه پنج ساله دوم توسعه اقدام شده است.

برخی از مطالعات انجام شده درباره نظام مالیات بر ارزش افزوده از مطالعات انجام شده در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌توان به تحقیق تیت (۱۹۷۵) در کشور کره جنوبی اشاره کرد. او در گزارش به وزارت دارایی کره جنوبی به بررسی تغییر نظام مالیاتی این کشور به سیستم مالیات بر ارزش افزوده می‌پردازد و از این روش مالیاتی به عنوان مالیات مناسب جهت گسترش پایه مالیاتی نام می‌برد.

برآورد پایه مالیاتی با استفاده از روش مالیات بر ارزش افزوده توسط پلچو و هیل (۱۹۹۶) در کشور زامبیا انجام شد. که نتیجه حاصل از تحقیق برآورد یک پایه مالیاتی ۳۰ درصدی از تولید ناخالص داخلی در سال ۱۹۹۵ برای این کشور است.

کره جنوبی طی سال‌های ۱۹۷۷ تا ۱۹۸۳ نظام مالیات بر ارزش افزوده را در کشور خود بکار گرفت. گزارش هان (۱۹۸۴) نشان می‌دهد در مدت ۵ سال پایه مالیاتی معادل ۳۲ درصد در حال رشد بوده در حالی که در این مدت تولید ناخالص داخلی به قیمت‌های جاری، ۲۴ درصد رشد را نشان می‌دهد.

مطالعه دیگر توسط فرانکل (و دیگران - ۱۹۹۱) تحت عنوان «اثر بکارگیری هماهنگی بین‌المللی در نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای عضو اتحادیه اروپا» صورت گرفته است. در این مطالعه حذف موانع تجاری، آزادی عوامل تولید، یکپارچگی بازارها، توسعه و ترتیبات جدید مؤسسات پولی و مالی را در گرو هماهنگی ساختارهای مالیاتی معرفی می‌کند. نویسندگان این مقاله، از عوامل اصلی در حرکت به سمت هماهنگی ساختار

۱ واگنر می‌گوید: " توسعه جامعه مدرن صنعتی باعث افزایش هزینه های دولتی یا فشار برای رشد اجتماعی می‌گردد و برای افزایش رفاه اجتماعی به ناچار باید بخش دولتی گسترش یابد و در نتیجه سهم این بخش در کل اقتصاد بیشتر می‌شود."

- ۴- ایجاد تحول در ساختار مالیاتی به دلیل هماهنگ نبودن نظام مالیاتی با روند توسعه
- ۵- جلوگیری از فرار مالیاتی در حلقه تولید و توزیع

الگوی برای برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده

در این قسمت روشی برای برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده، بر اساس داده‌های تولید و مصرف مورد بحث قرار می‌گیرد. نقطه شروع در روش تولید استفاده از تولید ناخالص داخلی است. اگر هیچ گونه معافیتی برای کالاها و خدمات وجود نداشته باشد، پایه مالیات بر ارزش افزوده برابر است با:

$$B = GDP - I + M - X \quad (1)$$

که در آن GDP تولید ناخالص داخلی، I مخارج سرمایه‌گذاری، M میزان واردات و X میزان صادرات کالاها و خدمات است. تفاوت میان تولید ناخالص داخلی و پایه مالیات بر ارزش افزوده در این موضوع است که، صادرات بیانگر کار انجام شده‌ای است که برای مصرف داخلی مهیا و قابل دسترس نیست و به رغم عدم دسترسی، صادرات قسمتی از ارزش افزوده را تشکیل می‌دهد. در حالی که در مالیات بر ارزش افزوده، صادرات از پایه مالیاتی حذف می‌شود و از طرف دیگر واردات که در ارتباط با ارزش افزوده داخلی است به پایه مالیاتی، اضافه می‌گردد. از سوی دیگر مجموع ارزش فروش کالاها و خدمات در اقتصاد یا کل تولیدات، سرمایه‌گذاری، مصرف و یا صادر می‌شود و یا در تولید سایر کالاها به عنوان ماده واسطه مورد استفاده قرار می‌گیرد. بنابراین خواهیم داشت:

$$C + I + X + IS = \text{مجموع} \quad (2)$$

ارزش فروش کالاها و خدمات در اقتصاد که در آن IS ارزش فروش کالاها و خدمات واسطه‌ای است. در روش تولید و تعدیل برای معافیت‌های مالیاتی خواهیم داشت:

$$B = GDP - VA_E - I + I_E + M - M_E - X + X_E + IS_{E,T} \quad (3)$$

که در آن VA_E , I_E , M_E , X_E به ترتیب مجموع ارزش افزوده تولیدات داخلی معاف از مالیات، مخارج سرمایه‌گذاری بخش‌های معاف از مالیات، میزان واردات معاف از مالیات و میزان صادرات معاف از مالیات است. $IS_{E,T}$ بیانگر مجموع ارزش فروش کالاها و خدمات واسطه‌ای معاف از مالیات است که در بخش‌های مشمول مالیات استفاده می‌شود. میزان فروش کالاها و خدمات واسطه‌ای در اقتصاد برابر است با:

مالیاتی در جامعه اروپا را، نزدیک شدن سیستم‌های مالیاتی کشورهای مختلف به سوی مالیات بر ارزش افزوده می‌دانند. کمیجانی (۱۳۷۴) به تحلیل نظام مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران می‌پردازد. در این تحقیق با ذکر مشکلات نظام مالیاتی، از سیستم مالیات بر ارزش افزوده به عنوان راه حل مناسب و جدید برای تغییر نظام مالیاتی نام برد. پژوهش دیگر توسط پروین و پیرو (۱۳۷۷) تحت عنوان «برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از جدول «داده - ستانده» صورت گرفته است. نتایج حاصل از برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده با توجه به قانون مالیات‌ها نشان می‌دهد که در طول برنامه اول توسعه به طور متوسط در حدود ۵۷,۵ درصد تولید ناخالص داخلی سالیانه به عنوان پایه مالیاتی در نظر گرفته شده است.

معرفی مالیات بر ارزش افزوده و مزایای آن

۱- معرفی مالیات بر ارزش افزوده

از جمله ابزاری که در نظام مالیاتی کشور، می‌توان از آن به منظور رفع مشکلات سیستم مالیاتی استفاده کرد، برقراری شیوه مالیات بر ارزش افزوده است. این نوع مالیات یک نوع مالیات چند مرحله‌ای است که به کالاها و خدمات تعلق می‌گیرد و منظور از آن اخذ مالیات از اضافه ارزش کالاها تولید شده یا خدمات ارائه شده در مراحل مختلف تولید و توزیع است.

مالیات بر ارزش افزوده بر عموم کالاها و خدمات (به جز آنچه قانون استثنا نکرده) تعلق می‌گیرد. این نوع مالیات جدا از اصل قیمت کالا یا خدمات از مصرف کننده یا خریدار گرفته می‌شود. این نوع مالیات معمولاً قابلیت انتقال به مراحل بعدی را دارد.

ارزش افزوده یک بنگاه برابر تفاوت بین فروش بنگاه و هزینه‌های خرید کالاها و خدمات خریداری شده از بنگاه‌های دیگر است. از دیدگاه دیگر حاصل جمع ارزش افزوده تمام بنگاه‌های اقتصادی همان تولید ملی است. به عبارت دیگر ارزش افزوده برابر است با:

تولید ناخالص ملی = فروش نهایی = ارزش معاملات واسطه‌ای - ارزش معاملات = ارزش افزوده

۲- مزایای انتخاب مالیات بر ارزش افزوده

- ۱- ایجاد منبع جدید درآمدی به منظور پاسخگویی به هزینه‌های دولت
- ۲- رفع نارسائی‌های سایر مالیات‌ها
- ۳- تسهیل ورود به پیمانهای منطقه‌ای

رابطه (۷) به ماتریس داده و ستانده و بردار تولید ناخالص کالاها تقسیم شده است به طوری که:

$$A_{11}VG_1 = \sum_{i=1}^k \sum_{j=1}^k a_{ij}VG_i$$

ارزش فروش کالاهای بخش‌های مشمول مالیات که در بخش‌های مشمول مالیات استفاده می‌شود.

$$A_{12}VG_2 = \sum_{i=1}^k \sum_{j=k+1}^n a_{ij}VG_j$$

ارزش فروش کالاهای بخش‌های مشمول مالیات که در بخش‌های معاف از مالیات استفاده می‌شود. ارزش فروش کالاهای واسطه بخش‌های معاف از مالیات که در بخش‌های مشمول مالیات استفاده می‌شود:

$$A_{21}VG_1 = \sum_{i=k+1}^n \sum_{j=1}^k a_{ij}VG_i$$

ارزش فروش کالاهای بخش‌های معاف از مالیات که در بخش‌های معاف از مالیات استفاده می‌شود:

$$A_{22}VG_2 = \sum_{i=k+1}^n \sum_{j=k+1}^n a_{ij}VG_j$$

با جانشین کردن رابطه (۷) در رابطه (۳) پایه مالیات بر ارزش افزوده در روش تولید به صورت زیر نتیجه می‌شود:

$$B = \text{GDP} - VA_2 - I + I_2 + M - M_2 - X + X_2 + A_{21}VG_1 \quad (۸)$$

برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده بر اساس قانون مالیاتی در برنامه پنج ساله دوم توسعه با توجه به رابطه (۸) باید مقادیر VA_2 , M_2 , I_2 و X_2 در برنامه دوم توسعه برآورد گردند.

۱- برآورد ارزش افزوده بخش‌های معاف از مالیات براساس قانون مالیاتها (VA_2)

یکی از بخش‌هایی که ارزش افزوده آن در پایه مالیاتی کشور محسوب نمی‌شود، بخش نفت است که تأمین کننده عمده درآمدهای دولت است. همچنین با توجه به قانون مالیاتهای مستقیم

$$IS = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n a_{ij}VG_j \quad (۴)$$

که در آن VG_j ارزش تولید ناخالص کالای j ام، a_{ij} مقادیری از کالای i ام است که به عنوان ماده واسطه در تولید یک واحد از کالای j ام بکار می‌رود و n تعداد کالاهای تولیدی در اقتصاد می‌باشد. بنابراین خواهیم داشت:

$$IS = A \cdot VG \quad (۵)$$

A ماتریس ضرایب لئون تیف داده - ستانده است.

با مجزا کردن فروش کالاهای واسطه‌ای بین بخش‌های مشمول مالیات و معاف از مالیات، VG به دو قسمت تقسیم می‌شود. K عنصر اول، کالاها یا تولیدات مشمول مالیات و $n-k$ عنصر بعد کالاها و تولیدات معاف از مالیات را نشان می‌دهد. بنابراین ماتریس ضرایب داده - ستانده را می‌توان به صورت زیر تعریف کرد:

$$A = \begin{bmatrix} A_{11} & A_{12} \\ A_{21} & A_{22} \end{bmatrix} \quad (۶)$$

که در آن اندیس اول نشان دهنده بخش‌های مشمول مالیات و اندیس دوم نشان دهنده بخش‌های معاف از مالیات است. با توجه به رابطه (۴) خواهیم داشت:

$$IS = \begin{bmatrix} A_{11} & A_{12} \\ A_{21} & A_{22} \end{bmatrix} \begin{bmatrix} VG_1 \\ VG_2 \end{bmatrix} \quad (۷)$$

به طوری که VG_1 برداری از VG شامل K کالای مشمول مالیات و VG_2 برداری از VG شامل $n-k$ کالای معاف از مالیات است.

A_{11} ماتریس با ابعاد $K \cdot K$ و نشان دهنده مقادیر کالاهای مشمول مالیات است که به عنوان عامل تولید در تولید یک واحد از کالای مشمول مالیات به کار می‌رود.

A_{12} ماتریس با ابعاد $(n-K) \cdot K$ و نشان دهنده مقادیر کالاهای مشمول مالیات است که به عنوان عامل تولید در تولید یک واحد از کالای معاف از مالیات به کار می‌رود.

A_{21} ماتریس با ابعاد $(n-K) \cdot K$ و نشان دهنده مقادیر کالاهای معاف از مالیات است که به عنوان عامل تولید در تولید یک واحد از کالای مشمول مالیات به کار می‌رود.

A_{22} ماتریس با ابعاد $(n-K) \cdot (n-K)$ و نشان دهنده مقادیر کالاهای معاف از مالیات است که به عنوان عامل تولید در تولید یک واحد از کالای معاف از مالیات به کار می‌رود.

معاف از مالیات در بخش صنعت برآورد می‌گردد. جدول (۲) ارزش افزوده صنایع معاف از پرداخت مالیات را نشان می‌دهد.

جدول (۱) - ارزش افزوده معاف از مالیات در بخش معدن به

قیمتهای جاری (۱۳۷۸-۱۳۷۴) (میلیارد ریال)

شرح	سال	۱۳۷۴	۱۳۷۵	۱۳۷۶	۱۳۷۷	۱۳۷۸
ارزش افزوده کل معدن کشور کسر می‌شود:	۱۰۳۴/۲	۱۴۲۱/۵	۱۵۹۴/۷	۲۰۰۳/۳	۲۴۹۵/۷	
۱- ارزش افزوده معدن استان تهران	۴۸/۳	۸۶/۵	۸۴/۳	۴۹/۴	۶۱/۰	
۲- ارزش افزوده معدن در شعاع ۵۰ کیلومتری مرکز اصفهان ^{۱ ۲}	۵/۶	۷/۲	۸/۸	۱۰/۷	۱۳/۶	
ارزش افزوده معاف از مالیات در بخش معدن	۹۸۰/۳	۱۳۲۷/۸	۱۵۰۱/۶	۱۹۴۳/۲	۲۴۲۱/۱	

مأخذ: آمار نامه معدن در حال بهره‌برداری سالهای ۱۳۷۸-۱۳۷۴ و محاسبات تحقیق.

جدول (۲) - برآورد ارزش افزوده معاف از مالیات در بخش صنعت

(۱۳۷۸-۱۳۷۴) (میلیارد ریال)

شرح	سال	۱۳۷۴	۱۳۷۵	۱۳۷۶	۱۳۷۷	۱۳۷۸
صنایع کاغذ	۶۶۸	۸۱۱	۱۰۳۷	۱۱۸۶	۱۳۸۵	
صنایع شیمیایی	۴۰۵۳	۷۳۴۹	۸۷۲۱	۱۲۰۱۷	۱۸۳۷۹	
صنایع تولید فلزات اساسی	۲۵۵۸	۴۵۴۲	۴۶۹۸	۵۱۳۵	۶۵۱۳	
کل ارزش افزوده صنایع کاغذ، شیمیایی و تولید فلزات اساسی کسر می‌شود:	۷۲۷۹	۱۲۷۰۲	۱۴۴۵۶	۱۸۳۳۸	۳۶۲۷۷	
۱- ارزش افزوده صنایع شیمیایی در استان تهران	۵۱/۷	۹۵۵/۳	۱۰۴۵/۶	۱۳۳۵/۲	۲۲۴۶/۳	
۲- ارزش افزوده صنایع شیمیایی در شعاع ۵۰ کیلومتری مرکز اصفهان ^{۱ ۲}	۴۸/۷	۹۰/۶	۱۰۹/۷	۱۵۶/۱	۲۳۱/۱	
۳- ارزش افزوده فلزات اساسی در استان تهران	۱۳۱/۵	۲۲۲/۶	۲۳۵/۹	۲۶۲/۸	۳۲۵/۴	
۴- ارزش افزوده تولید فلزات اساسی در شعاع ۵۰ کیلومتری مرکز اصفهان ^{۱ ۲}	۹۴/۴	۱۷۲/۲	۱۸۱/۳	۱۹۴/۷	۲۴۸/۱	
ارزش افزوده صنایع معاف از مالیات	۶۴۹۳/۷	۱۱۲۶۱/۳	۱۲۸۸۲/۵	۱۶۳۸۹/۲	۲۲۲۲۶/۱	

مأخذ: حسابهای ملی سال های ۱۳۷۸-۱۳۷۴ و محاسبات تحقیق.

مصوب سال ۱۳۶۷ و اصلاحیه آن، در طول برنامه پنج ساله دوم توسعه، ارزش افزوده بخش کشاورزی معاف از مالیات است.^۱ خدمات عمومی که به صورت مخارج دولتی در تابع درآمد ملی وارد می‌شود و شامل بودجه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، شهرداری، جمعیت هلال احمر، سازمان تأمین اجتماعی، نهادهای انقلاب اسلامی و ... نیز معاف از مالیات هستند.^۲ با توجه به ماده ۱۳۲ مجموعه قوانین مالیاتهای مستقیم، درآمدهای واحدهای تولیدی و معدنی با توجه به تبصره ۳ این قانون، معاف از مالیات است. بنابراین باتوجه به این ماده مالیاتی، ابتدا باید ارزش افزوده بخش معدن را به دست آورد و سپس میزان درآمدهای معاف از مالیات در این بخش را برآورد کرد.

طبق تبصره ۳ ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم در طول برنامه دوم توسعه، درآمدهای واحدهای معدنی در شعاع ۱۲۰ کیلومتری مرکز تهران و ۵۰ کیلومتری مرکز اصفهان مشمول مالیات هستند و باید این موارد را در برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفت. با در نظر گرفتن مساحت استان تهران مشخص می‌شود که حد شعاع ۱۲۰ کیلومتری، سطح این استان را می‌پوشاند. بنابراین تمام واحدهای معدنی در سطح استان تهران مشمول مالیات می‌باشند. و چون به دقت نمی‌توان برآورد کرد که در شعاع ۵۰ کیلومتری مرکز اصفهان چه تعداد واحد معدنی قرار دارد و ارزش افزوده این واحدها به چه میزان است این فرض را لحاظ گردیده که پراکندگی ارزش افزوده واحدهای معدنی در این استان یکنواخت است. بنابراین یک ضریب وزنی برای پرداخت مالیات برای استان اصفهان به دست می‌آید که برابر با ۷/۴ درصد است.^۲

بدین ترتیب ارزش افزوده گروه معدن در استان‌های تهران و اصفهان و ارزش افزوده معاف از مالیات در بخش معدن برآورد می‌گردد. با توجه به اولویتهای یک و دو موضوع ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۷ و اصلاحیه آن، صنایع کاغذ، صنایع شیمیایی و صنایع تولید فلزات اساسی از زمان تصویب قانون به مدت ۸ و ۶ سال برحسب اولویت از پرداخت مالیات معاف می‌باشند مگر آن استثنایی که در مورد تبصره ۳ این ماده برای استان‌های تهران و اصفهان منظور شده است.^۳ بنابراین با توجه به روش معافیت مالیاتی بخش معدن در مورد این دو استان (که پیش‌تر محاسبه گردید)، ارزش افزوده

۳- ارزش افزوده گروه معدن در استان اصفهان و در سال‌های ۱۳۷۴ الی ۱۳۷۸ به ترتیب ۷۵/۱، ۹۷/۳، ۱۱۸/۸، ۱۴۴/۰، ۱۸۴/۳ میلیارد ریال بوده که در ضریب تعدیل ۷/۴ درصد ضرب شده است.
 ۲ ارزش افزوده صنایع شیمیایی در استان اصفهان و در سال‌های ۱۳۷۴ الی ۱۳۷۸ به ترتیب ۶۵۷/۸، ۱۲۲۳/۹، ۱۴۸۲/۶، ۲۱۰۹/۵ و ۳۱۲۲/۴ میلیارد ریال بوده که در ضریب تعدیل ۷/۴ ضرب شده است.
 ۴ ارزش افزوده صنایع تولید فلزات اساسی در استان اصفهان و در سال‌های ۱۳۷۴ الی ۱۳۷۸ به ترتیب به میزان ۱۲۷۵/۶، ۲۳۲۷/۳، ۲۴۴۹/۵، ۲۶۳۱/۲ و ۳۳۵۲/۷ میلیارد ریال بوده است که در ضریب تعدیل ۷/۴ ضرب شده است.

۱ ماده ۸۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۷

۲ برای آگاهی بیشتر به ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم مشتمل بر آخرین اصلاحات، مصوب سال ۱۳۶۷ مراجعه نمایید.

۳ باتوجه به آمارهای منتشر شده از طرف سازمان صنایع، مراکز صنایع کاغذ در استانهای گیلان و مازندران قرارداد و استانهای تهران و اصفهان فاقد این گونه صنایع بوده‌اند.

(۵) برآورد واردات معاف از پرداخت مالیات در سالهای دوم برنامه توسعه آمده است.

جدول (۴) - برآورد سرمایه‌گذاری معاف از مالیات (۱۳۷۴-۱۳۷۸)
(میلیارد ریال)

سال	۱۳۷۴	۱۳۷۵	۱۳۷۶	۱۳۷۷	۱۳۷۸	شرح
	۱۲۵۹۳/۸	۱۶۵۴۲/۱	۱۸۴۱۶/۸	۱۷۲۱۸/۲	۲۴۵۶۵/۳	سرمایه‌گذاری ثابت دولت در امور عمومی، اجتماعی و اقتصادی اضافه شود:
	۵۳۹/۹	۶۷۹/۴	۷۵۷/۳	۱۲۴۵/۰	۱۵۰۶/۷	۱- سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در گروه کشاورزی
	۹۰/۷	۱۴۳/۰	۱۸۰/۷	۱۶۰/۶	۲۹۸/۶	۲- سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در گروه معدن
	۱۳۲۲۴/۴	۱۷۳۶۴/۵	۱۹۳۵۴/۸	۱۸۶۲۳/۸	۲۶۳۷۰/۶	کل سرمایه‌گذاری معاف از مالیات

مأخذ: سالنامه آماری (۱۳۷۴-۱۳۷۸) و آمارنامه معادن کشور و محاسبات تحقیق.

۴- برآورد صادرات معاف از پرداخت مالیات با توجه به قانون بازرگانی خارجی (X₂)

دولت در سالهای برنامه دوم توسعه، به منظور تشویق صادرات غیر نفتی همواره معافیتها و نرخهای پایین حقوق و عوارض گمرکی برای صادرات کالاها در نظر گرفته است. برای برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده احتیاج به صادرات معاف از پرداخت مالیات است. در این قسمت با توجه به قانون بازرگانی خارجی و جدول معافیت کالاها، میزان و ارزش معافیت مالیاتی کالاهای صادراتی محاسبه شده است. جدول (۶)، نتایج محاسبه ارزش کالاهای صادراتی معاف از پرداخت مالیات را نشان می‌دهد.

با توجه به معافیت‌های مالیاتی بخشهای کشاورزی، نفت، خدمات عمومی و بخشهایی از گروه صنعت و معدن، ارزش افزوده بخش‌های معاف از مالیات برآورد می‌گردد.

جدول (۳) - ارزش افزوده گروههای معاف از مالیات به قیمت‌های جاری (۱۳۷۴-۱۳۷۸) (میلیارد ریال)

سال	۱۳۷۴	۱۳۷۵	۱۳۷۶	۱۳۷۷	۱۳۷۸	ارزش افزوده
	۲۹۰۶۸/۶	۳۵۹۱۴/۷	۳۰۰۲۴/۶	۲۱۴۰۷/۵	۳۵۰۴۴/۱	گروه نفت
	۴۰۰۹۱/۰	۴۷۸۰۳/۲	۵۵۸۱۹/۸	۷۲۴۲۱/۵	۸۶۹۹۶/۷	گروه کشاورزی
	۱۵۶۸۶/۸	۲۱۷۲۶/۳	۲۷۰۰۵/۷	۳۰۹۷۵/۵	۳۵۶۵۲/۲	گروه خدمات عمومی
	۶۴۹۳/۷	۱۱۲۶۱/۳	۱۲۸۸۳/۵	۱۶۳۸۹/۲	۲۳۲۲۶/۱	گروه صنایع
	۹۸۰/۴	۱۳۲۷/۸	۱۵۰۱/۶	۱۹۴۳/۲	۲۴۲۱/۱	گروه معدن
	۹۲۳۲۰/۵	۱۱۸۰۳۳/۲	۱۲۷۲۳۵/۲	۱۴۳۱۳۶/۹	۱۸۳۳۴۰/۲	جمع ارزش افزوده گروههای معاف از مالیات

مأخذ: سالنامه آماری سالهای ۱۳۷۴-۱۳۷۸ و محاسبات تحقیق.

۲- برآورد سرمایه‌گذاری معاف از مالیات براساس قانون مالیاتها (I₂)

سرمایه‌گذاری ثابت دولت برحسب امور به سه بخش امور عمومی، امور اجتماعی و امور اقتصادی تقسیم‌بندی می‌شود. این سرمایه‌گذاریها با توجه به ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۷ مشمول مالیات موضوع این قانون نمی‌باشد. از سوی دیگر، با توجه به قانون مالیات مستقیم مصوب همین سال، سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در گروه‌های کشاورزی، معدن و کارگاه‌های قالبیابی، معاف از مالیات است. بنابراین باید معافیت‌های موضوع این قوانین را در برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفت.^۱

۳- برآورد واردات معاف از مالیات با توجه به قانون بازرگانی خارجی (M₂)

برای به دست آوردن واردات معاف از مالیات، با توجه به قانون بازرگانی خارجی در بین سالهای اجرای برنامه دوم توسعه، از بین ۲۲ قلم عمده و از میان هزاران کالای وارداتی، مورد به مورد از نظر مشمول یا معافیت مالیاتی بررسی شده‌اند. اگر کالا شامل معافیت کامل بوده در این برآورد وارد شده است ولی هر کالای وارداتی که شامل حقوق و عوارض گمرکی و سود بازرگانی بوده، در محاسبات منظور نگردیده است. در جدول

۱ به دلیل در دست نبودن اطلاعات میزان سرمایه‌گذاری در کارگاههای قالبیابی و ناچیز بودن آن، این قسمت از سرمایه‌گذاریها در محاسبات منظور نشده است.

جدول (۵) - برآورد واردات معاف از مالیات بر حسب قیمت‌های جاری (۱۳۷۴-۱۳۷۸) (میلیارد ریال)

نوع کالا	سال	۱۳۷۴	۱۳۷۵	۱۳۷۶	۱۳۷۷	۱۳۷۸
۱- حیوانات زنده و محصولات حیوانی	۴۲۷/۷	۲۲۰/۹	۲۲۳/۹	۲۵۱/۴	۱۱۰/۳	
۲- نباتات و غلات و محصولات آن	۹۳۷/۳	۱۹۸۹/۰	۲۴۰۳/۰	۱۲۳۷/۳	۱۶۵۰/۸	
۳- چربی‌ها و روغن‌ها (حیوانی و نباتی) و فرآورده‌های حاصل از تفکیک آنها	۷۹۴/۷	۹۵۸/۶	۶۹۹/۴	۱۰۴۳/۵	۸۵۲/۹	
۴- آخال و تفالۀ صنایع خوراک‌سازی - خوراک آماده برای حیوانات	۹۷۰/۷	۱۱۲۳/۴	۱۰۲۵/۰	۶۸۱/۴	-۶۲۱/۲	
۵- محصولات معدنی، سنگ فلز و جوش خاکستر آن و روغنهای معدنی و فرآورده‌های حاصل از آن	۶۷۰/۴	۲۷۹/۴	۲۷۱/۹	۳۳۸/۹	۸۱۷/۵	
۶- محصولات شیمیایی غیرآلی و آلی (محصولات دارویی، کودها و ...)	۲۳۳۳/۴	۲۰۷۷/۸	۲۱۰۶/۵	۱۸۷۳/۷	-	
۷- مواد پلاستیک مصنوعی، اترها، کائوچوی طبیعی یا مصنوعی و اشیاء ساخته شده از آنها	۴۵۳/۸	۵۹۲/۸	۵۹۱/۱	۵۸۴/۱	-	
۸- پوست و چرم	۰/۱	۰/۵	۰/۵	۰/۳	-	
۹- چوب، زغال چوب و اشیاء چوبی، چوب پنبه و اشیاء ساخته شده از آن	۲۲/۴	۰/۱	۱/۹	۰/۱	-	
۱۰- موادی که برای ساخت کاغذ به مصرف می‌رسد و کاغذ و مقوا و محصولات صنعت چاپ	۱۵۲/۹	۹۲/۹	۳۲۱/۴	۱۲۶/۰	-	
۱۱- الیاف نسجی ترکیبی و مصنوعی، نخ، پشم و کرک و مو	۳۷/۹	۲۹۸/۲	۱۸۵/۸	۱۷۹/۱	-	
۱۲- کفش و کلاه و ... و اشیاء ساخته شده از پر	-	-	-	-	-	
۱۳- مصنوعات از سنگ، گچ، سیمان، سرامیک و شیشه	-	۰/۶	۲/۲	۲/۵	-	
۱۴- مروارید اصل، سنگهای گرانبها و نیمه گرانبها و زیورآلات	۵۳۰/۰	۰/۷	۰/۷	۰/۸	-	
۱۵- فلزات معمولی و مصنوعات آنها	۵۲۴/۲	۱۴۰۰/۳	۸۰۷/۹	۲۳۵/۳	۷۹۸/۶	
۱۶- دیگ بخار، ماشین آلات و دستگاه‌ها و ادوات مکانیکی و برقی و ...	۸۷۹/۹	۸۵۱/۶	۸۸۹/۴	۱۱۶۸/۱	-	
۱۷- لکوموتیو و انواع واگن، علائم راهنمایی، وسایل ناوبری هوایی و آبی و شناورها	۱/۱	۵/۶	۴/۷	۷/۱	-	
۱۸- آلات و دستگاه‌های اپتیک عکاسی و دستگاه‌های طبی و جراحی	-۱۴۵/۹	-۱۳۳/۸	-۲۵۹/۰	-۲۵۴/۹	--	
۱۹- اسلحه و مهمات	۱۶/۴	۴/۱	-	-	-	
۲۰- اشیاء و مصنوعات گوناگون (توپ ورزشی و ...)	-	-	-	-	-	
۲۱- اشیاء هنری، کلکسیون و عتیقه	۹۳۰/۴	۱۴۵۸/۷	۸۱۵/۱	۴۲۳/۰	۸۲۵/۳	
۲۲- فرآورده‌های نفتی ^۱						
کل ارزش واردات معاف از مالیات	۱۰۱۷۲/۲	۱۱۴۸۹/۳	۱۰۶۴۵/۴	۸۴۰۷/۵	۵۶۷۶/۶	

مأخذ: آمارنامه بازرگانی خارجی، جلد ۱، سالهای ۱۳۷۸-۱۳۷۴ و محاسبات تحقیق.

۱ میزان واردات فرآورده های نفتی در سالهای برنامه اول به ترتیب ۵۲۲/۶، ۸۳۴، ۴۶۴/۷، ۲۴۱/۷ و ۴۷۱/۱ میلیون دلار بوده است که با نرخ ارز رسمی این سالها، به مقادیر ۱۷۴۷، ۱۷۴۹، ۱۷۵۴، ۱۷۵۰، ۱۷۵۲ ریال محاسبه شده است.

جدول (۶) - برآورد صادرات معاف از مالیات بر حسب قیمت‌های جاری (۱۳۷۸-۱۳۷۴) (میلیارد ریال)

سال	۱۳۷۴	۱۳۷۵	۱۳۷۶	۱۳۷۷	۱۳۷۸	نوع کالا
	۹۷/۴	۷۹/۱	۶۵/۹	۶۰/۲	۰/۱	۱- حیوانات زنده و محصولات حیوانی
	۰/۵	۰/۷	۱/۲	۱/۸	۱/۰	۲- نباتات و غلات و محصولات آن
	۰/۳	-	۱۴/۱	۱۱/۱	-	۳- چربیها و روغن‌ها (حیوانی و نباتی) و فرآورده‌ای حاصل از تفکیک آنها
	۲/۰	۳/۴	۳۲/۸	۳/۳	-	۴- آخال و تفاله صنایع خوراک سازی - خوراک آماده برای حیوانات
	۱۵۹/۹	۸۱/۹	۷۹/۲	۵۳۹/۹	-	۵- محصولات معدنی، سنگ فلز و جوش خاکستر آن و روغن‌های معدنی و فرآورده‌های حاصل از آن
	۱۷۸/۱	۱۵۷/۹	۲۳۱/۵	۱۷۰/۸	۱۷/۲	۶- محصولات شیمیایی غیرآلی و آلی (محصولات دارویی، کودها و ...)
	۲۱/۹	۲۴/۶	۴۸/۵	۵۰/۰	-	۷- مواد پلاستیک مصنوعی، اترها، کائوچوی طبیعی یا مصنوعی و اشیاء ساخته شده از آنها
	۱۷۰/۸	۱۵۲/۱	۱۵۳/۳	۷۸/۵	-	۸- پوست و چرم
	۰/۲	-	-	-	-	۹- چوب، زغال چوب و اشیاء چوبی، چوب پنبه و اشیاء ساخته شده از آن
	-	۰/۵	۰/۷	۱/۱	-	۱۰- موادی که برای ساخت کاغذ به مصرف می‌رسد و کاغذ و مقوا و محصولات صنعت چاپ
	۳۱/۵	۷۲/۰	۴۱/۳	۱۱/۱	-	۱۱- الیاف نساجی ترکیبی و مصنوعی، نخ، پشم و کرک و مو
	-	-	-	-	-	۱۲- کفش و کلاه و ... و اشیاء ساخته شده از پر
	-	-	۰/۱	-	-	۱۳- مصنوعات از سنگ، گچ، سیمان، سرامیک و شیشه
	-	-	-	-	-	۱۴- مروارید اصل، سنگ‌های گرانیتها و نیمه‌گرانیتها و زیورات
	۲۶۴/۴	۴۸/۲	۱۳۴/۰	۱۳۸/۹	-	۱۵- فلزات معمولی و مصنوعات آنها
	۱/۲	۱/۱	۱/۹	۰/۱	-	۱۶- دیگ بخار، ماشین آلات و دستگاهها و ادوات مکانیکی و برقی و ...
	-	-	-	-	-	۱۷- لکوموتیو و انواع واگن علائم راهنمایی، وسایل ناوبری هوایی و آبی و شناورها
	-	۰/۱	۰/۱	۰/۲	-	۱۸- آلات و دستگاههای اپتیک عکاسی و دستگاههای طبی و جراحی
	-	-	-	-	-	۱۹- اسلحه و مهمات
	-	-	-	-	-	۲۰- اشیاء و مصنوعات گوناگون (توپ ورزشی و ...)
	۰/۱	۰/۲	۰/۱	۰/۲	-	۲۱- اشیاء هنری، کلکسیون و عتیقه
	۲۹۶۸۶	۳۸۲۰۵	۳۶۸۳۲	۲۲۸۸۵	۵۰۳۰۸	۲۲- فرآورده های نفتی
	۶۶۹	۴۶۲	۶۰۳	۲۱۷۴	۲۷۶۳	۲۳- کرایه حمل و نقل (صادرات خدمات)
	۳۲۱۸۳/۳	۳۹۲۸۸/۸	۳۸۲۳۹/۷	۲۶۱۲۶/۲	۵۳۰۸۹/۳	کل ارزش صادرات معاف از مالیات

مأخذ: آمارنامه بازرگانی خارجی، جلد ۲، سالهای ۱۳۷۸-۱۳۷۴ و محاسبات تحقیق.

از سوی دیگر، احتیاج به ارزش فروش کالاهای واسطه بخش‌های معاف از پرداخت مالیات، استفاده شده در بخشهای مشمول مالیات برای یک دوره پنج ساله است. در این صورت $A_{21}VG_1$ یک بردار با ابعاد 1×5 می باشد. که ستون اول، ستون دوم، ... و ستون پنجم نشان دهنده ارزش فروش کالاهای واسطه‌ای بخش‌های معاف از پرداخت مالیات، استفاده شده در بخش‌های مشمول مالیات در سال‌های ۱۳۷۴، ۱۳۷۵، ۱۳۷۶، ۱۳۷۷ و ۱۳۷۸ است.

برآورد ارزش فروش کالاهای واسطه بخش‌های معاف از پرداخت مالیات، استفاده شده در بخش‌های مشمول مالیات با توجه به جدول ضرایب فنی لئون تیف داده - ستانده ۲۹ بخشی در سال ۱۳۷۹، $A_{21}VG_1$ به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$A_{21}VG_1 = \sum_{i=1}^{29} a_{1i}VG_1$$

a_{1i} ضرایب فنی جدول داده - ستانده و یک بردار با ابعاد 1×29 می باشد. VG_1 ارزش افزوده بخشهای مشمول مالیات است و یک بردار با ابعاد 29×1 می باشد.

جدول (۷) - ارزش افزوده فعالیت‌های اقتصادی به قیمت‌های جاری (۱۳۷۴-۱۳۷۸) (میلیارد ریال)

بخش	سال				
	۱۳۷۸	۱۳۷۷	۱۳۷۶	۱۳۷۵	۱۳۷۴
۱- زراعت	۴۳۴۲۸	۴۱۴۶۳	۲۸۱۷۰	۲۵۴۴۰	۲۰۸۳۰
۲- دامپروری و شکار	۱۸۱۴۸	۱۵۸۲۶	۱۲۰۷۹	۱۱۱۸۸	۷۸۲۶
۳- جنگلداری	۱۲۰۱	۹۴۶	۹۳۰	۸۶۰	۴۵۲
۴- ماهیگیری	۱۳۷۳	۱۱۲۱	۱۱۴۹	۹۹۲	۷۵۱
۵- نفت خام و گاز طبیعی	۳۵۰۴۴/۱	۲۱۴۰۷/۵	۳۰۰۲۴/۶	۳۵۹۱۴/۷	۲۹۰۶۸/۶
۶- معدن	۴۹۲۳۶	۲۳۸۰۶	۳۶۷۲۴	۳۸۲۳۴	۲۹۲۸۰
۷- صنایع تولید مواد غذایی، آشامیدنی‌ها و دخانیات	۱۷۴۲۲	۱۴۶۵۲	۱۲۰۷۹	۸۴۰۴	۶۴۹۹
۸- صنایع تولید منسوجات، پوشاک و چرم	۱۲۹۷۱	۱۱۱۱۱	۹۸۲۵	۹۰۱۶	۷۹۷۲
۹- صنایع تولید چوب و محصولات چوبی و میل	۱۶۴۱	۱۴۳۱	۱۴۱۷	۱۰۶۰	۸۴۲
۱۰- صنایع تولید کاغذ، محصولات کاغذی چاپ و انتشار	۲۲۲۱	۱۸۹۸	۱۶۳۵	۱۳۰۷	۱۰۷۷
۱۱- صنایع تولید مواد و محصولات شیمیایی، لاستیکو پلاستیک	۸۹۹۷	۶۷۲۱	۵۷۵۰	۵۳۶۰	۳۱۶۸
۱۲- صنایع تولید محصولات معدنی غیر فلزی جز نفت و ذغال سنگ	۵۹۱۷	۴۵۷۶	۴۰۴۴	۳۲۱۰	۲۴۷۹
۱۳- صنایع تولید فلزات اساسی	۶۵۰۷	۵۱۳۱	۴۶۹۳	۴۵۳۸	۲۵۵۷
۱۴- صنایع تولید محصولات، ماشین آلات و وسایل فلزی	۱۶۰۷۴	۱۲۶۵۲	۱۱۴۳۳	۷۴۳۲	۵۱۹۶
۱۵- برق	۶۳۰۱	۴۶۹۳	۳۱۷۴	۲۵۹۱	۱۸۱۲
۱۶- توزیع گاز	۲۶۴۶	۱۸۴۹	۱۶۴۸	۱۲۴۶	۷۶۲
۱۷- عرضه آب	۱۸۹۸	۱۲۸۵	۹۵۱	۷۶۲	۴۷۶
۱۸- ساختمان خصوصی	۱۲۱۸۷	۱۰۴۲	۸۸۸۴	۹۲۵۰	۵۷۲۹
۱۹- ساختمان دولتی	۹۰۰۸	۷۶۵۲	۶۹۸۱	۷۳۲۸	۴۵۵۸
۲۰- حمل و نقل و انبارداری	۲۶۸۹۶	۲۱۴۳۵	۱۶۴۳۱	۱۲۶۹۸	۱۰۳۴۱
۲۱- ارتباطات	۳۰۱۶	۱۹۳۲	۱۷۵۴	۱۲۴۵	۱۰۱۵
۲۲- بازرگانی	۷۱۷۵۲	۵۴۲۰۵/۳	۴۴۳۴۷/۸	۳۵۳۱۱/۵	۲۷۴۰۴/۷
۲۳- رستوران و هتل‌داری	۵۰۵۰	۳۹۷۸	۲۶۸۴	۲۱۲۶	۱۵۸۴
۲۴- خدمات مالی و پولی	۳۹۲۶/۴	۳۳۴۰/۸	۲۴۹۸/۷	۲۱۱۲/۲	۱۷۴۴/۶
۲۵- خدمات بیمه	۷۶۱	۶۰۱	۵۶۷	۴۷۸	۳۸۱
۲۶- مستغلات	۵۳۸۷۹	۴۴۴۱۱	۳۴۶۱۷	۲۸۶۷۵	۱۹۴۱۸
۲۷- خدمات حرفه ای و تخصصی	۸۰۸۹	۵۶۷۷	۶۶۹۳	۵۰۶۷	۱۸۳۶
۲۸- خدمات اجتماعی، شخصی و خانگی	۸۶۲۷/۹	۴۲۶۸/۱	۵۶۰۳/۷	۴۶۵۷/۳	۳۷۰۶/۴
۲۹- خدمات عمومی	۳۵۶۵۲/۲	۳۰۹۷۵/۵	۲۷۰۰۵/۷	۲۱۷۲۶/۲	۱۵۶۸۶/۸

مأخذ: حساب‌های ملی ایران (۱۳۷۸-۱۳۷۴).

با توجه به رابطه زیر و همچنین برآورد مقادیر ارزش افزوده بخشهای معاف از پرداخت مالیات، میزان معافیت سرمایه‌گذاری، واردات، صادرات و نیز ارزش فروش کالاهای واسطه‌ای معاف از پرداخت مالیات، استفاده شده در بخشهای مشمول مالیات که

با توجه به ضرایب فنی جدول داده - ستانده لئون تیف و ارزش افزوده بخش‌ها که در جدول (۷) آمده است، مقادیر $A_{21}VG_1$ را برای سالهای ۱۳۷۴-۱۳۷۸ به دست می‌آید که نتایج در جدول (۸) آمده است.

جدول (۸) - برآورد ارزش فروش کالاهای واسطه‌ای معاف از پرداخت مالیات، استفاده شده در بخش‌های مشمول مالیات (۱۳۷۴-۱۳۷۸) (واحد: میلیارد ریال)

پیشتر محاسبه گردید، می‌توان پایه مالیات بر ارزش افزوده را برای اقتصاد ایران و در سالهای برنامه دوم توسعه برآورد کرد.
 $B = GDP - VA_2 - I + I_2 + M - M_2 - X + X_2 + A_{21} VG_1$
 نتایج این برآورد در جدول (۲۵) ارائه گردیده است.

مأخذ: محاسبات تحقیق.

جدول (۸) - برآورد ارزش فروش کالاهای واسطه‌ای معاف از پرداخت مالیات، استفاده شده در بخش‌های مشمول مالیات (۱۳۷۴-۱۳۷۸) (واحد: میلیارد ریال)

سال	۱۳۷۴	۱۳۷۵	۱۳۷۶	۱۳۷۷	۱۳۷۸	شرح
	۵۳۰۸/۳	۶۹۰۰/۱	۸۱۸۲/۳	۱۰۶۶۵/۳	۱۲۰۹۳/۹	ارزش فروش کالاهای واسطه‌ای معاف از پرداخت مالیات، استفاده شده در بخش‌های مشمول مالیات

جدول (۹) - برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده در برنامه اول توسعه به قیمت‌های جاری (۱۳۷۴-۱۳۷۸) (میلیارد ریال)

سال	۱۳۷۴	۱۳۷۵	۱۳۷۶	۱۳۷۷	۱۳۷۸	شرح
	۱۸۰۸۰۰/۱	۲۳۵۷۵۷/۲	۲۷۷۶۶۴/۸	۳۲۷۵۹۵/۷	۴۱۶۶۹۶/۷	تولید ناخالص داخلی:
						اضافه می‌شود
	۵۳۹/۹	۶۷۹/۴	۷۵۷/۳	۱۲۴۵/۰	۲۶۳۷۰/۶	۱- سرمایه‌گذاری معاف از مالیات
	۲۴۶۸۶	۳۱۷۴۳	۲۳۳۵۰	۵۲۳۹۶	۶۲۱۵۶	۲- واردات کالاها و خدمات
	۳۲۱۸۳/۳	۳۹۲۸۸/۸	۳۸۲۳۹/۷	۲۶۱۲۶/۲	۵۳۰۸۹/۳	۳- صادرات معاف از مالیات
	۵۳۰۸/۳	۶۹۰۰/۱	۸۱۸۲/۳	۱۰۶۶۵/۳	۱۲۰۹۳/۹	۴- ارزش فروش کالاهای واسطه‌ای شامل معافیت استفاده شده در بخش‌های مشمول مالیات
						کسر می‌شود:
	۹۲۳۲۰/۵	۱۱۸۰۳۳/۲	۱۲۷۲۳۵/۲	۱۴۳۱۳۶/۹	۱۸۳۳۴۰/۲	۱- ارزش افزوده بخش‌های معاف از مالیات
	۱۲۳۲۹	۱۹۹۴۸	۱۵۳۰۹	۳۴۹۳۹	۴۲۶۳۶	۲- میزان سرمایه‌گذاری
	۱۰۱۷۲/۲	۱۱۴۸۹/۳	۱۰۶۴۵/۴	۸۴۰۷/۵	۵۶۷۶/۶	۳- واردات معاف از مالیات
	۴۰۴۹۳	۴۸۱۶۱	۴۶۷۹۶	۴۲۵۷۲	۸۱۹۵۱	۴- صادرات کالاها و خدمات
	۸۲۲۰۲/۹	۱۱۶۷۳۷/۰	۱۴۸۲۰۸/۵	۱۸۸۹۷۲/۸	۲۵۶۸۰۲/۷	برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده

مأخذ: سالنامه آماری ۱۳۷۴-۱۳۷۸ و محاسبات تحقیق.

نتیجه‌گیری

به بیان دیگر با توجه به قوانین فعلی مالیاتی، هنوز هم سهم زیادی از تولید ناخالص داخلی در مأخذ مالیاتی محاسبه نمی‌شود. این معافیت‌های گسترده نه تنها درآمد مالیاتی کشور را کاسته، بلکه ابزارهای سیاست‌گذاری را ناکارآمد نموده است.

با مراجعه به نتایج جداول (۹) و (۱۰)، مشاهده می‌شود که به طور متوسط ۵۴/۲ درصد از تولید ناخالص داخلی در برنامه دوم توسعه به عنوان پایه و مأخذ مالیاتی در نظر گرفته شده است.

جدول (۱۰) - سهم پایه مالیاتی و معافیت مالیاتی در تولید ناخالص داخلی (۱۳۷۴-۱۳۷۸) (درصد)

سال	۱۳۷۴	۱۳۷۵	۱۳۷۶	۱۳۷۷	۱۳۷۸	متوسط دوره	سهم
	۴۸/۸	۴۸/۸	۴۹/۵	۵۳/۴	۶۱/۶	۵۴/۲	پایه مالیاتی در تولید ناخالص داخلی
	۵۱/۲	۵۰/۵	۴۶/۶	۴۲/۳	۳۸/۴	۴۵/۸	پایه معافیت مالیاتی در تولید ناخالص داخلی

مأخذ: نتایج تحقیق.

معافیت‌های وارداتی مخصوصاً در سال‌های ۱۳۷۷ و ۱۳۷۸ بوده است.

۳- مرور مختصری بر مشکلات نظام مالیاتی، نشان می‌دهد که این نظام، هدف اصلی برقراری مالیات‌ها را که تأمین کننده درآمدهای دولت و تحکیم قدرت این ابزار می‌باشد، به خوبی محقق نکرده است و تأمین هدف فوق بدون شناخت منابع جدید مالیاتی، تجدید نظر در نظام مالیاتی و اصلاح قوانین مالیاتی امکان‌پذیر نیست.

۴- روش مالیات بر ارزش افزوده به دلیل پایه گسترده مالیاتی می‌تواند برخی از اهداف فوق را محقق سازد. پذیرش این نوع مالیات، فرصت مناسبی را برای افزایش کارایی اقتصادی و نیز تحول ساختار مالیاتی متناسب با درجه توسعه را ایجاد کند.

با توجه به جدول فوق و موارد گفته شده، نتایج زیر حاصل می‌شود:

۱- در طول برنامه دوم توسعه، میزان متوسط رشد سالیانه تولید ناخالص داخلی به قیمت‌های جاری در حدود ۱۸/۷ درصد بوده در حالی که در طی این دوره میزان رشد سالیانه پایه مالیات بر ارزش افزوده با توجه به قانون مالیات‌ها ۵۴/۲ درصد بوده است.

۲- با افزایش تولید ناخالص داخلی در سال‌های برنامه دوم توسعه، سهم پایه مالیاتی در تولید ناخالص داخلی افزایش یافته است. علت آن، رشد تولید ناخالص داخلی، افزایش سرمایه‌گذاری معاف از پرداخت مالیات، افزایش واردات کالاها و خدمات، افزایش صادرات معاف از پرداخت مالیات و افزایش ارزش فروش کالاها و واسطه‌های معاف از پرداخت مالیات، استفاده شده در بخش‌های مشمول مالیات و همچنین اخذ

منابع و مأخذ

- ۱- اکونومیست، «مالیات بر ارزش افزوده»، ترجمه یوسف جسمی، نشریه تازه‌های اقتصاد، شماره ۵۲، اسفند ۱۳۷۴. ص ۲۳
- ۲- ایمانی راد، مرتضی، جدول داده - ستانده در بستر تحولات فکری اقتصادی نیم قرن اخیر، مجموعه مقالات اولین همایش روشهای علمی تهیه و تدوین جداول داده- ستانده و کاربردهای آن در برنامه‌ریزی اقتصادی، مرکز آمار ایران و دانشگاه علامه طباطبایی، ۱۳۷۶.
- ۳- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، جدول داده - ستانده سال ۱۳۷۹، اداره حسابهای اقتصادی، ۱۳۸۱.
- ۴- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، حسابهای ملی ایران، ۱۳۷۸-۱۳۷۴، اداره حسابهای اقتصادی، ۱۳۸۰.
- ۵- پروین، سهیلا، و علی اصغر پیرو، «برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از جدول داده - ستانده (۱۳۷۲-۱۳۶۸)»، مجله برنامه و بودجه، شماره ۵۱، تیر ۱۳۷۹. صص ۳۴-۳.
- ۶- پیرو، علی اصغر، «برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از جدول داده - ستانده (مورد ایران)»، پایان نامه کارشناسی ارشد، رشته اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شیراز ۱۳۷۷.
- ۷- پژویان، جمشید، «اقتصاد بخش عمومی»، مؤسسه تحقیقات اقتصادی دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ۱۳۷۳. چاپ اول، صفحه ۲۶
- ۸- توکل، محمد، «تحلیلی پیرامون مالیات بر ارزش افزوده»، فصلنامه مالیات، شماره نهم، تابستان ۱۳۷۴. صص ۱۸-۱۳
- ۹- توفیق، فیروز، «تحلیل داده - ستانده در ایران و کاربرد آن در سنجش، پیش‌بینی و برنامه‌ریزی»، انتشارات و آموزش انقلاب اسلامی، تهران، ۱۳۷۱، چاپ اول.
- ۱۰- دانش جعفری، داود، «مالیات بر ارزش افزوده و چالش تورم» فصلنامه، پژوهشنامه اقتصادی، پژوهشکده امور اقتصادی، شماره ۱، تابستان ۱۳۸۰، صص ۴۷-۵۶
- ۱۱- عرب مازار، علی اکبر، «جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در تحول نظام مالیاتی کشور» فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، پژوهشکده امور اقتصادی، شماره ۱، تابستان ۱۳۸۰. صص ۳۳-۱۷
- ۱۲- قانون مقررات صادرات و واردات و جداول آن، مؤسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی گمرک جمهوری اسلامی ایران، سالهای ۱۳۷۸-۱۳۷۴.
- ۱۳- قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۷ و اصلاحیه آن در سالهای برنامه دوم توسعه.
- ۱۴- قوانین بودجه کشور، گزارش اقتصادی سالهای ۱۳۷۸-۱۳۷۴.

- ۱۵- مرکز آمار ایران، سالنامه آماری کشور، تهران، ۱۳۷۸-۱۳۷۴.
- ۱۶- نمازی، حسین، «مالیات بر ارزش افزوده - انتقال مالیات از درآمد به مصرف، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی پژوهشکده امور اقتصادی، شماره ۱، تابستان ۱۳۸۰، صص ۱۱-۱۵.
- 17- Aaron, H. (1968); "The Differential Price Effects of a Value - Added Tax", National Tax Journal, Vol. 21, PP. 162-175.
- 18- Aguirre, C. A. and P. Shome (1998); "The Mexican VAT: Methodology For Calculating The Base ", National Tax Journal, Vol. 4, PP. 543-54.
- 19- Bhatia, K. B. (1982); "Value-Added Tax The Theory of Tax Incidence", Journal of Public Economics, Vol. 19, PP. 203-224.
- 20- Bird, R. and. M. Janstcher (1992); "The Introduction of a VAT in Trinidad and Tobago ", IMF, Occasional Paper.
- 21- Bird, R. and O. Oldman (1992); "Reading on Taxation In Developing Countries ", John Hopkins University Press.
- 22- Falcon, L. (2000) ; " Taxpayers Can Expect To Pay A Heavy Price " , International Tax Review .
- 23- Frenkel, J. A. and A. Razin and S. Symansky (1991); "International VAT Harmonization: Economic Effect", WP/91/22.
- 24- Han, S. S. (1984); "The VAT in The Republic of Korea", National Tax Journal, Vol.47, No.4,PP. 755-767.
- 25- International Monterey Found, Government Finance Statistics(1996).
- 26- Mackenzie, G. A.(1992); "Estimating The Base of the Value Added Tax in Developing Countries: The Problem of Exemptions", Public Finance, Vol. 47, No.2, PP.257-270.
- 27- Tait, A. A. (1988); "Value-Added Tax, International Practice and Problems, IMF, Washington DC.
- 28- Tait, A. A. (1991); "Value-Added Tax Administrative and Policy Issues, Occasional Paper, IMF, Vol. 88.