

## بررسی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده (VAT) به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی

دکتر پرویز سعیدی\*  
حسین علی نهتانی\*\*

### چکیده

در این تحقیق تلاش شد تا تأثیر جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، بررسی، تجزیه و تحلیل شد. بنابراین، ابتدا مالیات بر درآمد قطعی شرکت‌های نمونه، شامل ۶۷ شرکت، از پرونده‌های مالیاتی آنها استخراج، سپس ارزش افزوده هر شرکت با استفاده از روش تجمعی و با نرخ‌های سناریوهای چهارگانه ۱/۵، ۳، ۷ و ۱۰ درصد برآورد شد. تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق بیانگر آن است که داده‌های تحقیق، غیر نرمال است؛ بنابراین، برای آزمون فرضیه‌های تحقیق، از آزمون‌های ناپارامتری ویلکاکسون و آزمون کمکی فریدمن استفاده شده است. نتایج آزمون‌ها نشان می‌دهد که جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ‌های پایین ۱/۵ و ۳ درصد به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی، باعث کاهش درآمدهای مالیاتی استان خواهد شد. علاوه بر اینکه جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ‌های ۷ و ۱۰ درصد، به جای مالیات بر درآمد شرکت‌ها، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان، می‌شود.

واژه‌های کلیدی: مالیات، مالیات بر درآمد شرکت‌ها، مالیات بر ارزش افزوده، شرکت‌های تولیدی

Email: dr.parviz saeadi@yahoo.com  
Email: nohtani5761@gmail.com

\* عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد واحد علی‌آباد کتول (نویسنده مسئول)  
\*\* کارشناس ارشد مدیریت دولتی - مالی  
تاریخ دریافت: ۱۳۸۹/۰۲/۱۰ تاریخ تأیید: ۱۳۸۹/۰۶/۲۵

## مقدمه

مهم‌ترین اهداف فعالیت‌های اقتصادی دولت شامل مواردی، مانند تخصیص بهینه منابع و توزیع عادلانه درآمد، رشد اقتصادی، افزایش اشتغال، ثبات اقتصادی، حفظ سطح عمومی قیمت‌ها، بهبود تجارت بین‌المللی و تراز پرداخت‌هاست. دولت‌ها برای انجام این وظایف مجبورند که هزینه‌های بسیار سنگینی را متحمل شوند. برای تأمین مالی این مخارج لازم است تا منابع درآمدی گوناگونی آماده شود.

به‌طور کلی، درآمد دولت‌ها به دو گروه درآمدهای مالیاتی و درآمدهای غیر مالیاتی تقسیم می‌شود. نقش درآمدهای مالیاتی در بسیاری از کشورها در مقایسه با سایر منابع درآمدی. اهمیت بیشتری دارد. به عبارت دیگر، مقایسه این منبع مهم با سایر منابع نشانگر از آن است که هرچه سهم مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد، آثار نامطلوب اقتصادی کمتر خواهد شد. به همین دلیل، مالیات‌ها در کشورهای پیشرفته، برخلاف کشورهای در حال توسعه، در تأمین مخارج دولت نقش بسیار بالایی دارد و تقریباً بخش عمده مخارج دولت از این راه تأمین می‌شود.

تا سال ۱۳۸۰ درآمدهای به‌دست‌آمده از فروش نفت و گاز از ارقام تشکیل‌دهنده درآمدهای دولت بوده است که بر همین اساس، طبقه‌بندی جدیدی در قانون بودجه با عنوان فروش دارایی‌های سرمایه‌ای به وجود آمده است. نوسان‌های شدید بهای نفت در بازارهای جهانی، باعث بی‌ثباتی کل درآمدهای دولت در دهه‌های گذشته در اقتصاد ایران، شده است. از طرف دیگر، به علت پایین بودن سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین مخارج دولت و ناکافی بودن درآمد غیر مالیاتی برای پوشش دادن مخارج، دولت با کسری بودجه روبه‌روست. وجود کسری بودجه، استقراض از بانک مرکزی و تزریق درآمدهای ناشی از نفت به اقتصاد باعث تشدید تورم می‌شود (سازمان امور مالیاتی کشور، ش ۱۲).

بنابراین، دولت باید به دنبال روشی برای جبران کسری بودجه بوده، تا بتواند بخش عمده‌ای از اعتبارهای هزینه‌ای (جاری) خود را پوشش دهد. این مهم را می‌توان از راه جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر درآمد شرکت‌ها، برآورده کرد.

در سند چشم‌انداز بیست‌ساله ایران در افق سال ۱۴۰۴ ش، یکی از الزام‌ها، تبدیل درآمدهای نفت و گاز به دارایی‌های مولد به منظور پایدارسازی فرآیند توسعه و تخصیص و بهره‌برداری بهینه از منابع است (بند ۴۲ سند). به دنبال قطع اتکای هزینه‌های جاری به درآمدهای نفتی، دولت موظف شده تا این هزینه‌ها را از محل درآمدهای مالیاتی، تأمین کند

(بند ۵۱) و با استقرار نظام‌های مالیاتی جدید، مانند «مالیات بر ارزش افزوده»<sup>۱</sup>، نظم و انضباط مالی و بودجه‌ای و تعادل بین منابع و مصارف را ایجاد کند (بند ۵۰) (سازمان امور مالیاتی کشور، ش ۱۶).

مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات چندمرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره واردات، تولید و توزیع براساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای فروخته شده یا خدمات ارائه شده در هر مرحله گرفته می‌شود؛ ولی مالیات پرداختی در هر مرحله از زنجیره واردات، تولید و توزیع، به عنصر مرحله بعدی زنجیره انتقال می‌یابد تا در نهایت، توسط مصرف‌کننده نهایی پرداخت شود. مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی است که همه عرضه‌کنندگان کالاها و خدمات (مؤدیان این نظام مالیاتی) باید علاوه بر بهای کالا یا خدمت عرضه شده، به صورت درصدی از بهای فروش کالاها یا خدمات، در زمان فروش از خریداران گرفته و به صورت دوره‌ای (فصلی) به سازمان امور مالیاتی کشور واریز کند. هرگونه مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده در زمان خرید توسط مؤدیان، اعم از واردکنندگان، تولیدکنندگان، توزیع‌کنندگان و صادرکنندگان (که در این نظام مالیاتی به عنوان عامل وصول و نه پرداخت‌کننده مالیات محسوب می‌شوند)، طلب ایشان از دولت محسوب شده و به صورت فصلی با سازمان امور مالیاتی تسویه می‌شود. تسویه مطالبه‌های مؤدیان برای مالیات‌های پرداختی ایشان در زمان خرید، یا از راه کسر از مطالبه‌های دریافتی از خریداران و یا از راه برگرداندن توسط سازمان امور مالیاتی کشور به آنها صورت می‌گیرد (ضیایی بیگدلی و طهماسب بلداجی، ۱۳۸۳).

ارزش افزوده در یک بنگاه، برابر تفاوت بین فروش بنگاه و هزینه‌های خرید کالاها و خدمات خریداری شده از بنگاه‌های دیگر است؛ به عبارت دیگر، ارزش افزوده، ارزشی است که تولیدکننده به مواد خام و عوامل تولید دیگری که خریده، اضافه می‌کند. از دیدگاهی دیگر، حاصل جمع ارزش افزوده تمام بنگاه‌های اقتصادی، در واقع همان تولید ملی است؛ زیرا همهٔ معامله‌ها منهای معامله‌های واسطه‌ای (خرید بنگاه‌ها از بنگاه‌های دیگر) برابر با مجموع دستمزد، بهره، اجاره و سایر پرداخت‌ها به عوامل تولید در سطح ملی و مساوی تولید ملی است. بنابراین؛ می‌توان ارزش افزوده را از رابطه زیر محاسبه نمود (حسامی عزیزی، ۱۳۸۱):

ارزش افزوده = هزینه اجاره + هزینه بهره + هزینه استهلاک + هزینه حقوق + سود شرکت.

#### 1. Value Added Tax (VAT)

بررسی انجام شده و تجربه اجرای این نوع مالیات در کشورهای مختلف جهان نشان می‌دهد که اجرای آن در حال حاضر، برای برطرف کردن برخی مشکلات فعلی نظام مالیاتی، مانند: درآمد مالیاتی، شناسایی مؤدیان و برطرف کردن کمبود اطلاعات درباره آنها، کاهش وقفه زمانی پرداخت مالیات، کاهش فرار مالیاتی و غیره می‌تواند راهگشا باشد. هم‌اکنون مالیات بر ارزش افزوده در بیش از ۱۳۵ کشور دنیا اجرا می‌شود. به دلیل رشد سریع و هماهنگی ویژگی‌های این مالیات با اهداف توسعه‌ای کشورها، از آن به عنوان یک مالیات مدرن یاد می‌شود (کین، ۱۳۸۴، ص ۷۸).

حال می‌خواهیم به این سؤال اساسی پاسخ دهیم که: چگونه می‌توان درآمدهای مالیاتی استان گلستان را افزایش داد؟ به عبارت دیگر، آیا مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند جایگزین مناسبی برای مالیات شرکت‌های تولیدی شده و درآمدهای مالیاتی استان را افزایش دهد؟

### مبانی نظری تحقیق

گسترش و توسعه قابل توجه مالیات بر ارزش افزوده را شاید بتوان به عنوان مهم‌ترین توسعه مالیاتی در اواخر قرن بیستم دانست. چهل سال قبل، یعنی اوایل دهه ۱۹۷۰، این مالیات خیلی معروف نبود. اما در سال‌های اخیر، تمرکز اصلی برنامه اصلاح نظام مالیاتی، تقریباً در همه کشورهای جهان بر روی مالیات بر ارزش افزوده است.

این مالیات و خاصیت درآمدزایی بالای آن باعث شده که در بسیاری از موارد به آن، ماشین گرفتن درآمد دولت گفته شود. ایجاد درآمد جدید، باثبات و قابل انعطاف به منظور پاسخگویی به هزینه‌های روزافزون دولت‌ها، از جمله دلایل اصلی انتخاب مالیات بر ارزش افزوده در برخی از کشورها بوده است.

هرچند که مانند هر روش مالیاتی دیگر، مالیات بر ارزش افزوده نیز مشکلات مخصوص به خود را دارد؛ اما به نظر می‌رسد که با فراهم آوردن اقدام‌هایی به منظور برطرف کرده این مشکلات، نارسایی‌های مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با سایر مالیات‌ها، ناچیز باشد.

در مقابل، این نوع مالیات اثرهایی بر بودجه دولت، سرمایه‌گذاری، رشد اقتصادی و غیره داشته است که به اختصار به شرح آنها می‌پردازیم.

**اثر مالیات بر ارزش افزوده بر بودجه دولت**

چنین گفته می‌شود که مالیات بر ارزش افزوده و یا اصولاً هر گونه مالیاتی، سبب افزایش درآمدهای دولت شده، پس می‌تواند باعث گسترش بودجه و هزینه‌های دولت شود. بنابراین، از آنجا که گسترش هزینه‌های دولت می‌تواند به‌طور بالقوه تورم‌زا باشد، استقرار این نظام مالیاتی می‌تواند باعث افزایش سطح عمومی قیمت‌ها شود.

**اثر مالیات بر ارزش افزوده بر سرمایه‌گذاری**

می‌دانیم تحت شرایطی که بار تکفل در جامعه بالا باشد، تنها راه تشویق پس‌انداز و در نتیجه سرمایه‌گذاری، کاهش بار مالیاتی، به‌ویژه برای اقشار کم درآمد است. از این‌رو، استدلال می‌شود که اثر مالیات بر ارزش افزوده، نرخ‌های پایین مالیاتی داشته باشد، با وجود آنکه ارزش افزوده به‌دست آمده از به‌کارگیری سرمایه را مشمول مالیات قرار می‌دهد، ولی در مقایسه با نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد، بار مالیاتی کمتری ایجاد می‌کند؛ پس می‌تواند باعث تشویق برای سرمایه‌گذاری شود.

**اثر مالیات بر ارزش افزوده بر مصرف و پس‌انداز**

بررسی نحوه اثرگذاری مالیات بر ارزش افزوده بر سطح پس‌انداز خانوارها و بنگاه‌ها و همچنین بر سطح پس‌انداز در جامعه، نیازمند وجود شناخت دقیق از الگوهای مصرفی و پس‌اندازی افراد و همچنین انگیزه‌های پس‌اندازی بنگاه‌ها است. به عبارتی دیگر، فقط با شناخت روابط رفتاری حاکم بر انتخاب‌های فردی و همچنین عوامل اثرگذار بر تخصیص منابع در بنگاه‌ها می‌توان نحوه اثرگذاری مالیات بر ارزش افزوده و یا اصولاً هر گونه مالیاتی را بر مصرف و پس‌انداز در جامعه، بررسی کرد.

**اثر مالیات بر ارزش افزوده در ایجاد ثبات اقتصادی**

در ادبیات اقتصادی همواره از مزایای تثبیت‌کننده‌های خودکار در نظام مالیاتی یاد می‌شود. تثبیت‌کننده‌های خودکار، آن دسته از متغیرهای مالیاتی است که درنگ‌های درونی نداشته و براساس نوسان‌های اقتصادی و به صورت خودکار، تغییر یافته و باعث کاهش ضریب فزاینده مخارج مستقل می‌شود؛ پس می‌تواند سبب‌های کاهش دامنه نوسان‌های اقتصادی را در رویارویی با تغییرهای ناخواسته در اجزای تشکیل دهنده تولید ناخالص داخلی فراهم

کند. از جمله این عوامل می‌توان به نرخ مالیات بر درآمد در سیستم مالیات تصاعدی اشاره نمود که سبب کاهش دامنه نوسان‌های اقتصادی شده و در ادوار رکود و رونق اقتصادی باعث کاهش انحراف از وضعیت تعادلی می‌شود. حال، اگر این نظام مالیاتی به وسیله نظام مالیات بر ارزش افزوده جایگزین شود که در آن، نرخ‌های مالیاتی فاقد واکنش نسبت به شرایط اقتصادی و ادوار رونق و رکود است، نقش تثبیت‌کننده‌های خودکار در اقتصاد کاهش یافته، عملاً امکان گسترش دامنه نوسان‌های اقتصادی فراهم می‌شود؛ بنابراین، به‌کارگیری این نظام مالیاتی، به‌ویژه در جوامعی که از عدم ثبات در روند اقتصادی خود در رنج است، باید در نهایت دقت صورت گیرد (ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۳، ص ۸۳).

#### اثر مالیات بر ارزش افزوده بر درآمدهای مالیاتی

دلیل اصلی توجه به مالیات بر ارزش افزوده، توان بالقوه این مالیات در کاهش کسری بودجه دولت و ظرفیت درآمدی عظیم آن است. مالیات بر ارزش افزوده با انتقال پایه مالیاتی از درآمد به مصرف، پایه مالیاتی را گسترش می‌دهد. به دلیل وسعت کالاها و خدماتی که در اقتصاد مبادله می‌شود، پایه مالیات بر ارزش افزوده نسبت به هر مالیات دیگری، گستردگی ویژه‌ای دارد. گستردگی پایه مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده این امکان را فراهم می‌کند تا با اعمال نرخ‌های پایین، درآمد مالیاتی مورد نظر دولت محقق شود. به این ترتیب، درآمد مالیاتی بیشتری با حداقل از بین رفتن انگیزه تولید و سرمایه‌گذاری ایجاد می‌شود (طهماسبی بلداجی و دیگران، ۱۳۸۳، ص ۱۱۰).

از طرف دیگر، قرار دادن پایه مالیاتی براساس مصرف به باثبات‌تر شدن درآمدهای مالیاتی کمک می‌کند. مصرف به عنوان یکی از اجزای تشکیل‌دهنده تولید ناخالص داخلی، دچار کمترین نوسان‌های می‌شود؛ بنابراین، اعمال مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف، درآمد باثباتی را برای دولت ایجاد می‌کند. همچنین اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر پایه جاری، باعث می‌شود که ایجاد تغییری کوچک در نرخ مالیاتی، فوراً بر درآمدهای دریافتی دولت تأثیر بگذارد. پس این مالیات، یک ابزار مالی انعطاف‌پذیر است که دولتمردان به هنگام اجرای سیاست‌های مالی به‌راحتی می‌توانند از آن استفاده کنند.

### اثر مالیات بر ارزش افزوده بر تجارت خارجی

مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف که براساس اصل مقصد اجرا می‌شود، به دلیل آنکه بر مبنای مصرف داخلی است دلالت بر این دارد که برای صادرات، مالیاتی تعلق نمی‌گیرد، چرا که محصولات صادراتی در خارج از کشور مصرف می‌شوند (جنکنز و کو، ۲۰۰۰). بنابراین، جهانگردان خارجی که کالاهای داخلی را خریداری و از کشور خارج می‌کنند و بنگاه‌هایی که در امر صادرات کالاها و خدمات فعالیت دارند، با ارائه مدارک می‌توانند همه مالیات پرداختی در مراحل قبل را درخواست کنند و کل مبلغ مالیاتی به آنها برگردانده می‌شود. به این ترتیب، قیمت کالای صادراتی برای فروشنده، کمتر از قیمت داخلی آن تمام می‌شود و این تفاوت قیمت، ابزار مناسبی برای تحریک صادرات است. با همین استدلال، می‌توان بیان کرد که چون واردات در داخل کشور مصرف می‌شود، پس مشمول این نوع مالیات می‌شود.

### اثر مالیات بر ارزش افزوده بر سطح قیمت‌ها

به‌طور کلی، مالیات نوعی سیاست انقباضی محسوب می‌شود که آثار آن در قالب کاهش مصرف و تقاضای کل نمایان می‌شود. افزایش مالیات، منحنی تقاضای کل را به سمت پایین انتقال می‌دهد. کاهش تقاضای کل نیز سبب کاهش تولید و سطح قیمت‌ها می‌شود. بنابراین، در چارچوب اقتصاد کلان، اعمال مالیات باعث کاهش سطح قیمت‌ها می‌شود.

### اثر مالیات بر ارزش افزوده بر رشد اقتصادی

به‌طور کلی، در یک مدل ساده اقتصاد کلان می‌توان تأثیر منفی مالیات را بر رشد اقتصادی مشاهده کرد. اما خاصیت مالیات بر ارزش افزوده در جهت رشد اقتصادی، نسبی است (پژویان، ۱۳۸۰)؛ یعنی جمع‌آوری درآمد مالیاتی به وسیله مالیات بر ارزش افزوده، در مقابل انواع دیگر مالیات، آثار مثبتی بر رشد اقتصادی خواهد داشت.

دادن امتیازهای مالیاتی در مورد کالاهای سرمایه‌ای موجود در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، با فرض ثابت بودن سایر شرایط می‌تواند بنگاه‌های تولیدی را برای سرمایه‌گذاری بیشتر تشویق کند. علاوه بر این، مالیات بر ارزش افزوده از راه اثرگذاری بر عرضه نیروی کار، می‌تواند به رشد اقتصادی سرعت دهد. اگر مالیات بر ارزش افزوده بتواند اثرهای منفی مالیات بر بیمه‌های اجتماعی را خنثی کند، از کاهش عرضه نیروی کار جلوگیری می‌شود و

عامل تولید نیروی کار دوباره در جریان تولید قرار خواهد گرفت؛ به این ترتیب، میزان تولیدها و نیز رشد اقتصادی افزایش خواهد یافت.

### ویژگی‌ها و مزایای مالیات بر ارزش افزوده

۱. مالیات بر ارزش افزوده با انتقال پایه مالیاتی از درآمد به مصرف، انگیزه‌های سرمایه‌گذاری را افزایش داده، منابع لازم برای گسترش سرمایه‌گذاری را از راه افزایش امکان پس‌انداز تأمین کرده و از انتقال سرمایه از بخش‌های مولد به بخش‌های خدماتی جلوگیری می‌کند؛
۲. با اجرای این نوع مالیات، اختلال در تصمیم‌های تولیدی و سرمایه‌گذاری به حداقل رسیده، درآمدهای مالیاتی به دلیل گسترده بودن پایه این نوع مالیات، افزایش می‌یابد؛
۳. در مالیات بر ارزش افزوده، با اثرهای سوء اقتصادی کمتر (اثرهای قیمتی و توزیعی) و در عین حال، اثرهای درآمدهای بالا به دلیل گسترده بودن پایه این نوع مالیات، می‌تواند دولت‌ها را در اجرای سیاست‌های مالی خود یاری کند؛
۴. با اجرای این مالیات، به دلیل پایین بودن نرخ آن، در مقایسه با سایر مالیات‌های با مبنای محدود، انگیزه فرار مالیاتی، کاهش می‌یابد؛
۵. مالیات بر ارزش افزوده، از نظر ابعاد ارزیابی مالیات‌ها (کارایی و عدالت مالیاتی)، به دلیل عدم تغییر در قیمت‌های نسبی، در مقایسه با بقیه مالیات‌ها جایگاه برتری دارد؛
۶. این مالیات، ویژگی تجمعی ندارد و مسئله بروز مالیات مضاعف چندمرحله‌ای در آن مطرح نیست؛ زیرا مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده به عوامل تولید در هنگام خرید، به عنوان اعتبار مالیاتی، به تولیدکننده یا فروشنده برگشت داده می‌شود؛
۷. این نوع مالیات با توجه به وضعیت اقتصادی کشور می‌تواند حالت انعطاف‌پذیر داشته باشد. در هنگام رونق اقتصادی با افزایش سطح تولید و ارزش افزوده، میزان دریافتی از این منبع نیز افزایش می‌یابد. از طرف دیگر، در زمان رکود اقتصادی، با کاهش سطح تولیدها و ارزش افزوده مؤسسه‌های اقتصادی، سطح دریافت مالیات بر ارزش افزوده نیز کاهش می‌یابد و در نتیجه، از فشار فراینده بار مالیاتی بر طبقه‌های مختلف جامعه در زمان رکود کم می‌شود؛
۸. اثرهای تورمی مالیات بر ارزش افزوده نسبت به سایر مالیات‌های غیر مستقیم، کمتر است زیرا در این نوع مالیات، مسئله پول‌های برگشتی به خریدهای واسطه‌ای و



مواد اولیه بنگاه مطرح می‌شود و نرخ مؤثر مالیات نسبت به نرخ اعمال‌شده، کمتر خواهد بود؛

۹. به دلیل آنکه مالیات بر ارزش افزوده به صورت درصدی از فروش اعمال می‌شود (مالیات مشمول قسمت کالاها است و نه مقدار آن)، بخشی از افزایش قیمت ناشی از سایر سیاست‌های اقتصادی (سیاست پولی انبساطی و غیره) را جذب می‌کند؛
۱۰. اعمال مالیات بر ارزش افزوده به بهبود وضعیت تراز بازرگانی خارجی و افزایش نسبی صادرات کمک می‌کند؛ زیرا در این نوع مالیات، صادرات از پرداخت مالیات معاف است و کالاهای وارداتی مشمول مالیات است. در نتیجه، توان صادراتی به دلیل پایین بودن سطح قیمت کالاهای صادراتی از راه نرخ مبادله (ثبیت قیمت‌ها) افزایش یافته و بهبود وضعیت تجارت خارجی را به دنبال خواهد داشت؛
۱۱. چون در این مالیات، مؤدیان موظف به ارائه فاکتور یا صورتحساب برای استفاده از امتیاز مالیاتی هستند؛ در نتیجه، یک سیستم اطلاعاتی کامل از معامله‌های جاری اقتصاد و همچنین همه نقل و انتقال‌های صورت گرفته، ایجاد می‌شود. این سیستم اطلاعاتی می‌تواند اساس اعمال مالیات‌های دیگر، مانند مالیات بر درآمد یا سودبخشی مشاغل می‌شود.

#### ایرادهای مالیات بر ارزش افزوده

۱. به دلیل آنکه این نوع مالیات بر اساس صورتحساب محاسبه می‌شود، ممکن است که به دلیل تباری خریدار و فروشنده برای درج مبالغ کمتر و یا روش‌های دیگر تقلب و سوءاستفاده، فرار مالیاتی صورت گیرد؛
۲. به عقیده برخی از اقتصادپژوهان، این مالیات اثر تنازلی دارد؛ زیرا مالیات بر ارزش افزوده یک نوع مالیات بر مصرف محسوب می‌شود و به‌طور معمولی، با نرخ غیر تصاعدی بر کالاهای مشمول اعمال می‌شود. در نتیجه، اقشار کم‌درآمد به‌طور نسبی، فشار مالیاتی بیشتری را متحمل می‌شوند که این مسئله، بُعد عدالت اجتماعی این مالیات را زیر سؤال می‌برد. بررسی‌ها نشان می‌دهد که با معاف نمودن برخی از کالاهای ضروری و اساسی از مشمولیت مالیات بر ارزش افزوده، این مشکل پیدا نمی‌شود؛
۳. برخی تحلیلگران اقتصادی مدعی هستند که دلیل آنکه مالیات بر ارزش افزوده، در نهایت به مصرف‌کننده منتقل می‌شود، باعث افزایش سطح عمومی قیمت‌ها شده، در نتیجه تورم ایجاد می‌شود؛

۴. از آنجایی که این مالیات بر روی قیمت‌ها مؤثر است، هزینه‌های مصرفی خانوارها را افزایش می‌دهد. بنابراین، با حذف مالیات‌های غیر مستقیم و عوارض در راستای اجرای مالیات بر ارزش افزوده، اثرهای انبساطی این مالیات بر هزینه زندگی کمتر خواهد بود.

### پیشینه تحقیق

#### الف) مطالعه‌های انجام شده در ایران

کمال‌الدین شیخ‌الاسلامی در سال ۱۳۶۸، به بررسی سیستم مالیات بر ارزش افزوده، به عنوان یکی از راهکارهای مربوط به افزایش درآمد مالیاتی پرداخته است. همچنین وی ضمن به‌کارگیری سیستمی برای کنترل و آسانی در امر دریافت مالیات با استفاده از تجربه‌های به‌دست‌آمده در سایر کشورها را بررسی کرد. که سیستم مالیات بر ارزش افزوده در آنها به مرحله اجرا درآمده است.

او به این نتیجه رسید که از یک‌سو، مالیات بر ارزش افزوده، به دلیل داشتن مزایایی، مانند افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و تأمین و تجهیز منابع مالی دولت از راه افزایش درآمدهای مالیاتی، کوتاه نمودن وقفه‌های زمانی دریافت مالیات، موظف نمودن مؤدیان به نگهداری دقیق حساب معامله‌ها، امتیاز خودکنترلی، امکان شناسایی بیشتر هویت و میزان درآمد اشخاص شاغل در بخش‌های مختلف اقتصادی و نظارت بیشتر دولت بر روند اقتصادی می‌تواند مؤثر واقع شود. از سوی دیگر، به دلیل برخی معایب احتمالی در زمینه تحمیل بار مالیاتی بر روی مصرف‌کننده نهایی، افزایش قیمت‌ها و عدم تأمین عدالت اجتماعی، بیان شده که اجرا یا عدم اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در ایران نیاز به بحث بیشتری دارد.

دکتر احمد جعفری صمیمی و سیدحسن صالح‌نژاد در سال ۱۳۷۷، به بررسی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات شرکت‌ها و تأثیر آن بر بودجه دولت در ایران پرداخته‌اند.

آنها از اطلاعات تاریخی ۵۹ شرکت از مجموعه شرکت‌های پذیرفته‌شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۷۳ تا ۱۳۷۵ به صورت مقطعی استفاده کرده‌اند. الگوهای تحقیق آنها با بهره‌گیری از روش حداقل مربعات معمولی (O. L. S.) به کمک نرم‌افزار TSP7 برآورد شده است.

نتایج برآورد الگوهای مختلف نشان می‌دهد که مالیات کنونی شرکت‌ها به تناسب ارزش افزوده آنها تغییر نکرده است. جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر درآمد شرکت‌ها، درآمدهای مالیاتی را به صورت قابل توجهی افزایش می‌دهد. بنابراین، جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات شرکت‌ها پیشنهاد شده است.

همچنین تحقیق دیگری با عنوان «طرح جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات شرکت‌ها و تأثیر آن بر درآمدهای مالیاتی دولت در استان مازندران»، توسط دکتر احمد جعفری صمیمی با همکاری دانشگاه مازندران و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان مازندران انجام گرفته است. هدف از این تحقیق، بررسی اثرهای درآمدی ناشی از جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات بر شرکت‌ها در استان مازندران بوده است. همچنین با استفاده از اطلاعات مربوط به ۸۵ شرکت و واحد اقتصادی در استان مازندران در سال‌های ۱۳۷۵-۱۳۷۷ و برآورد الگوهای مختلف اقتصادسنجی به منظور آزمون فرضیه عدم تناسبی مالیات بر ارزش افزوده کنونی شرکت‌ها، نرخ بهینه این مالیات در سناریوهای مختلف در سال ۱۳۷۷ نیز برآورد شده است.

نتایج آزمون فرضیه اصلی نشان می‌دهد که جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات کنونی شرکت‌ها، می‌تواند درآمدهای مالیاتی دولت در استان را افزایش دهد. علاوه بر این، نرخ بهینه مالیات بر ارزش افزوده، با توجه به هدف تأمین مالی دوسوم مخارج جاری دولت در استان مازندران در این تحقیق حدود ۱۶ درصد پیشنهاد شده است که با نرخ‌های استاندارد موجود در کشورهای جهان در سال‌های اخیر که بین ۱۰ تا ۲۰ درصد است، سازگاری دارد.

همچنین وی در تیرماه ۱۳۸۴، طرحی تحقیقی با عنوان «ارائه سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن برای مالیات شرکت‌ها و صاحبان مشاغل در استان مازندران» انجام داده و به این نتیجه رسیده است که جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۷ درصدی لایحه مالیات بر ارزش افزوده، به جای مالیات کنونی شرکت‌ها، باعث کاهش درآمدهای مالیاتی دولت می‌شود. در نتیجه خاصیت درآمدزایی مالیات بر ارزش افزوده در نرخ پایین ۷ درصد مورد تردید قرار دارد.

در پایان، او پیشنهاد می‌کند که با توجه به اینکه نرخ پیشنهادی ۷ درصد مالیات بر ارزش افزوده نمی‌تواند درآمد مالیاتی، بیش از مالیات کنونی برای واحدهای اقتصادی بزرگ و شرکت‌ها ایجاد نماید؛ پس اعمال نرخ ۱۰ درصد که بیشتر کشورهای جهان در ابتدای

معرفی مالیات بر ارزش افزوده از آن استفاده کرده‌اند، برای مالیات بر ارزش افزوده شرکت‌ها پیشنهاد شده است.

### ب) تحقیق‌های مشابه خارجی

۱. کمیته مالیات بر گردش کالا در انگلیس (۱۹۶۴): اولین بررسی درباره جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده، برای سود شرکت‌ها توسط کمیته مالیات بر گردش کالا در انگلیس در سال ۱۹۶۴ صورت گرفت. در بررسی کمیته، جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات بر سود شرکت‌ها رد شد؛
  ۲. مطالعه ساراوان در هند (۱۹۷۰): «ساراوان»، جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده، برای مالیات بر سود شرکت‌ها را در هند مطالعه کرد. وی براساس محاسبه‌هایی که برای سال‌های ۱۹۶۹-۱۹۷۰ انجام داده است، نشان داد که نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۱۳ درصد خواهد بود که در مقایسه با نرخ مؤثر ۴۶ درصد مالیات بر سود شرکت‌ها باعث کاهش فرار مالیاتی می‌شود. همچنین او تأکید نمود که در جایگزینی سیستم مالیات بر ارزش افزوده، به جای سیستم مالیات بر سود شرکت‌ها، هزینه‌های اداری اضافی وجود نخواهد داشت، زیرا تعداد شرکت‌هایی که به عنوان مؤدی مالیاتی ثبت‌نام شده‌اند، ثابت باقی می‌ماند؛
  ۳. تحقیق آلن تایت (۱۹۸۶): در مطالعه‌ای که «آلن تایت» در سال ۱۹۸۶ در مورد جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه داشته، به این نتیجه کلی رسیده است که بخش عمده‌ای از علاقه‌مندی کشورها برای استفاده از مالیات بر ارزش افزوده، برای جایگزینی با سایر مالیات‌ها، ناشی از نارضایتی آنها نسبت به تکیه و اعتماد زیاد به مالیات‌های مستقیم بوده است. در این مطالعه، از آمار درآمدهای مالیاتی سال‌های ۱۹۶۵-۱۹۸۵ کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه استفاده شده است.
- بررسی‌ها نشان می‌دهد که سهم مالیات‌های غیر مستقیم از درآمدهای مالیاتی همه کشورهای عضو، در سال ۱۹۷۵ نسبت به سال ۱۹۶۵ کاهش یافته است. این کاهش برای برخی از کشورها بسیار زیادتر بوده است (۴۲ درصد اسپانیا، ۳۵ درصد ژاپن و ۳۰ درصد بلژیک). به منظور جبران کاهش اهمیت مالیات‌های غیر مستقیم، افزایش در مالیات‌های مستقیم و انتقال بخشی از بار به مالیات بر ارزش افزوده، تعداد زیادی از کشورهای عضو این سازمان، از مالیات بر ارزش افزوده استفاده کرده‌اند؛

۴. تحقیق بالارد، اسکولز و شوون در ایالات متحده (۱۹۸۷): «بالارد»، «اسکولز» و «شوون» در سال ۱۹۸۷ با استفاده از مدل تعادل عمومی به این نتیجه رسیدند که برقراری یک نرخ یکنواخت مالیات بر ارزش افزوده در ایالات متحده، کارآیی اقتصادی را بهبود می‌دهد و مالیات بر ارزش افزوده، کمترین هزینه اجتماعی نهایی را در میان مالیات‌ها دارد؛

۵. تحقیق آلن تایت در مورد ۴۴ کشور (۱۹۸۸): آلن تایت در مطالعه‌ای در زمینه نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده و درآمد مالیاتی در ۴۴ کشور (شامل ۳۷ کشور که مالیات بر ارزش افزوده را به کار گرفته‌اند، به علاوه ۷ کشوری که به‌طور فعال در حال پذیرفتن آن تا اول ژانویه ۱۹۸۸ بوده‌اند)، به نتایج مهمی رسیده است. ۱۵ کشور یک نرخ واحد داشته‌اند (صرف نظر از نرخ صفر که تقریباً همه کشورها برای صادرات منظور می‌کنند). بالاترین تک‌نرخ در دانمارک (۲۲ درصد) و پایین‌ترین در ژاپن (۳ درصد) بوده است. برخی از کشورها از مالیات بر ارزش افزوده تک‌نرخ، به دونرخ یا چندنرخ تغییر روش داده‌اند. در سیستم‌های چندنرخ مالیات بر ارزش افزوده، بالاترین نرخ در سنگال (۵۰ درصد) و پایین‌ترین نرخ در بلژیک (۱ درصد) بوده است.

آلن تایت در پاسخ به این سؤال که آیا مالیات بر ارزش افزوده، درآمد مالیاتی را افزایش می‌دهد و یا درآمد ازدست‌رفته ناشی از کاهش یا حذف سایر مالیات‌ها را جبران می‌کند، به این نتیجه رسیده است که در بیشتر موارد (۲۱ کشور از ۳۶ کشور) جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده، بازدهی مساوی با مالیات‌های جایگزین داشته است. در سیزده کشور باعث به افزایش درآمد شده و در دو کشور درآمد را کاهش داده است.

#### فرضیه‌های تحقیق

فرضیه اصلی تحقیق حاضر به این صورت است: «جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان خواهد شد».

با توجه به سناریوهای چهارگانه زیر برای آزمون فرضیه بالا، از فرضیه‌های فرعی استفاده می‌شود:

سناریوهای محاسبه VAT<sup>۱</sup>

۱. سناریوی اول: با توجه به اینکه انجام این تحقیق همراه با آغاز اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بوده و با وجود اینکه اجرای این قانون، با مشکلاتی روبه‌رو شده است؛ در سناریوی اول تحقیق، میزان مالیات بر ارزش افزوده، با استفاده از نرخ مصوب قانون مالیات بر ارزش افزوده (۱/۵ درصد) محاسبه خواهد شد؛
۲. سناریوی دوم: براساس قانون مالیات بر ارزش افزوده که در آن، مجموعاً ۳ درصد شامل ۱/۵ درصد مالیات و ۱/۵ درصد به عنوان عوارض از مصرف‌کننده گرفته می‌شود؛ بنابراین، در سناریوی دوم این تحقیق، از نرخ ۳ درصد، برای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده استفاده می‌شود؛
۳. سناریوی سوم: در سناریوی سوم، میزان مالیات بر ارزش افزوده، براساس نرخ لایحه مالیات بر ارزش افزوده (۷ درصد) محاسبه و بررسی خواهد شد؛
۴. سناریوی چهارم: براساس تجربه‌های بیشتر کشورهای استفاده‌کننده از سیستم مالیات بر ارزش افزوده، حداقل نرخ اولیه برای معرفی و به‌کارگیری این نوع مالیات نرخ ۱۰ درصد است. همچنین در پیشنهادهای نهایی طرح تحقیقاتی جامع و کاملی که توسط دکتر احمد جعفری صمیمی صورت گرفته، آمده است: «با توجه به اینکه نتایج این تحقیق نشان داده است که اعمال نرخ پایین ۷ درصدی بر ارزش افزوده، در مورد واحدهای مالیاتی بزرگ و شرکت‌ها باعث کاهش درآمدهای مالیاتی شده است؛ بنابراین، پیشنهاد می‌شود که مانند تجربه بیشتر کشورهای جهان، حداقل نرخ اولیه برای معرفی مالیات بر ارزش افزوده، ۱۰ درصد باشد». در سناریوی چهارم تحقیق حاضر به بررسی و محاسبه مالیات بر ارزش افزوده، با نرخ ۱۰ درصد پرداخته خواهد شد.

## فرضیه‌های فرعی

۱. جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ قانونی (۱/۵ درصد) به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان خواهد شد؛
۲. جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ قانونی مجموع مالیات و عوارض (۳ درصد) به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، درآمدهای مالیاتی استان را زیاد خواهد کرد؛

---

1. Value Added Tax

۳. جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ لایحه (۷ درصد) به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، روی افزایش درآمدهای مالیاتی استان مؤثر خواهد بود؛
۴. جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ استاندارد (۱۰ درصد) به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان خواهد شد.

### متغیرهای پژوهش

**الف) متغیر مستقل:** «مالیات بر ارزش افزوده»، به عنوان متغیر مستقل این تحقیق است که در نرخ‌های چهارگانه ۱/۵، ۳، ۷ و ۱۰ درصد محاسبه می‌شود؛

**ب) متغیر وابسته:** «درآمدهای مالیاتی استان گلستان» در این تحقیق، به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است.

### روش تحقیق

پس از استخراج میزان مالیات بر درآمد قطعی پرداختی شرکت‌های نمونه، ارزش افزوده هر شرکت را با استفاده از مدل تجمعی محاسبه کرده و سپس مالیات بر ارزش افزوده هر شرکت در هر سال براساس چهار سناریوی یادشده محاسبه خواهد شد. سپس با استفاده از نرم‌افزار آماری SPSS و آزمون‌های آماری مناسب به بررسی فرضیه‌های تحقیق می‌پردازیم.

### جامعه آماری، حجم نمونه و قلمروی تحقیق

جامعه آماری تحقیق، شامل همه شرکت‌های تولیدی فعال، سودده و مشمول مالیات استان گلستان است که در دوره پنج ساله، یعنی ۱۳۸۱-۱۳۸۵ مورد مطالعه قرار می‌گیرد. تعداد جامعه آماری تحقیق، شامل ۶۲۷ شرکت بوده<sup>۱</sup>، که نمونه‌ای شامل ۶۷ شرکت به‌طور تصادفی انتخاب و بررسی شد.

### روش‌های تجزیه و تحلیل داده‌ها

بررسی تأثیر جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، ابتدا میزان مالیات قطعی شرکت‌های نمونه از پرونده‌های مالیاتی، استخراج

۱. اطلاعات مربوط به جامعه آماری از واحد آمار اداره کل امور مالیاتی استان گلستان گرفته شده است.

می‌شود، سپس با استفاده از گزارش‌های رسیدگی مأموران مالیاتی و اوراق تشخیص و قطعی صادره، میزان ارزش افزوده شرکت در هر یک از سال‌های دوره پنج ساله ۱۳۸۱-۱۳۸۵ براساس روش تجمعی محاسبه می‌شود.

پس از تعیین میزان ارزش افزوده شرکت در هر سال، به محاسبه مالیات بر ارزش افزوده شرکت در هر سال براساس نرخ‌های سناریوهای چهارگانه (۱/۵، ۳، ۷ و ۱۰ درصد) پرداخته می‌شود.

داده‌های تعداد ۶۷ شرکت نمونه، براساس جدول زیر جمع‌آوری شده است.

vat-10%	vat-7%	vat-3%	vat-1/5%	ارزش افزوده شرکت تولیدی	مالیات قطعی	سال عملکرد	ردیف
						۱۳۸۱	شرکت ۱
						۱۳۸۲	
						۱۳۸۳	
						۱۳۸۴	
						۱۳۸۵	
						میانگین	

درنهایت، با استفاده از نرم‌افزار "SPSS" و از راه روش‌ها و تکنیک‌های آماری مناسب (آزمون‌های ناپارامتری ویلکاکسن و فریدمن) به آزمون فرضیه‌های با سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌پردازیم.

### آزمون فرضیه‌ها

#### فرضیه اول

$H_0$ : جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۱/۵ درصد به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان نمی‌شود.

$H_1$ : جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۱/۵ درصد به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان می‌شود.

آزمون فرضیه اول: آزمون ویلکاکسون و محاسبه رتبه میانگین برای مالیات قطعی و مالیات ۱/۵ درصد ارزش افزوده شرکت‌های تولیدی.



## Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum	Percentiles		
						25 <sup>th</sup>	50 <sup>th</sup> (Median)	75 <sup>th</sup>
مالیات قطعی	67	54532.7015	119920.96162	287.00	766658.00	3228.0000	15825.0000	41356.0000
۱/۵ درصد	67	12495.4074	16922.54851	30.47	82908.04	1307.0250	5518.7850	14739.0400

## Wilcoxon Signed Ranks Test

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
مالیات - درصد قطعی	Negative Ranks	61(a)	35.51	2166.00
	Positive Ranks	6(b)	18.67	112.00
	Ties	0(c)		
	Total	67		

a درصد < ۱/۵ مالیات قطعی

b درصد > ۱/۵ مالیات قطعی

c درصد = ۱/۵ مالیات قطعی

## Test Statistics (b)

		۱/۵ درصد - مالیات قطعی
Z		6.415(a)
Asymp. Sig. (2-tailed)		0.000

a based on Positive Ranks.

## b Wilcoxon Signed Ranks Test

- با توجه به محاسبه رتبه میانگین و آزمون ویلکاکسون برای فرضیه اول تحقیق مشخص شد که:
- رتبه میانگین مالیات قطعی در مقایسه با مالیات ۱/۵ درصد ارزش افزوده بیشتر و برابر با ۳۵/۵۱ است؛ در حالی که رتبه میانگین ۱/۵ درصد ارزش افزوده از مالیات قطعی، کمتر و برابر ۱۸/۶۷ است؛
  - مقدار آزمون Z با ۶/۴۱۵ برابر است و سطح معناداری مشاهده شده آن نیز کمتر از ۰/۰۵ است؛ بنابراین، مقایسه انجام شده معنادار است.

بنابراین فرضیه  $H_0$  تحقیق تأیید و فرضیه  $H_1$  رد می‌شود. یعنی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ قانونی (۱/۵ درصد) به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان نخواهد شد.

## فرضیه دوم

$H_0$ : جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۳ درصد به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان نمی‌شود.

H<sub>1</sub>: جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۳ درصد به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان خواهد شد.  
 آزمون فرضیه دوم: آزمون ویلکاکسون و محاسبه رتبه میانگین برای مالیات قطعی، و مالیات ۳ درصد ارزش افزوده شرکت‌های تولیدی.

## Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum	Percentiles		
						25 <sup>th</sup>	50 <sup>th</sup> (Median)	75 <sup>th</sup>
مالیات قطعی	67	54532.7015	119920.96162	287.00	766658.00	3228.0000	15825.0000	41356.0000
۳ درصد	67	24990.8158	33845.09749	60.93	165816.09	2614.0500	11037.5700	29478.0900

## Wilcoxon Signed Ranks Test

	N	Mean Rank	Sum of Ranks
۳ درصد - مالیات قطعی	Negative Ranks	44(a)	1637.00
	Positive Ranks	22(b)	574.00
	Ties	1(c)	
	Total	67	

a درصد < ۳ مالیات قطعی

b درصد > ۳ مالیات قطعی

c درصد = ۳ مالیات قطعی

## Test Statistics (b)

	۳ درصد - مالیات قطعی
Z	3.395(a)
Asymp. Sig. (2-tailed)	0.001

a based on Positive Ranks.

## b Wilcoxon Signed Ranks Test

با توجه به محاسبه رتبه میانگین و آزمون ویلکاکسون برای فرضیه دوم تحقیق مشخص شد که:  
 ۱. رتبه میانگین مالیات قطعی در مقایسه با مالیات ۳ درصد ارزش افزوده بیشتر و برابر با ۳۷/۲۰ است؛ در حالی که رتبه میانگین ۳ درصد ارزش افزوده از مالیات قطعی کمتر و برابر ۲۶/۰۹ است؛  
 ۲. مقدار آزمون Z با ۳/۳۹۵ برابر است و سطح معناداری مشاهده شده آن نیز کمتر از ۰/۰۵ است؛ پس مقایسه انجام شده معنادار است.

بنابراین، فرضیه H<sub>0</sub> تحقیق، تأیید و فرضیه H<sub>1</sub> رد می‌شود؛ یعنی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ قانونی (۳ درصد) به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان نخواهد شد.

**فرضیه سوم**

$H_0$ : جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۷ درصد به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان نمی‌شود.  
 $H_1$ : جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۷ درصد به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان خواهد شد.  
 آزمون فرضیه سوم: آزمون ویلکاکسون و محاسبه رتبه میانگین برای مالیات قطعی و مالیات ۷ درصد ارزش افزوده شرکت‌های تولیدی.

**Descriptive Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum	Percentiles		
						25 <sup>th</sup>	50 <sup>th</sup> (Median)	75 <sup>th</sup>
مالیات قطعی	67	54532.7015	119920.96162	287.00	766658.00	3228.0000	15825.0000	41356.0000
۷ درصد	67	58311.9036	78971.89415	142.17	386904.21	6099.4500	25754.3300	68782.2100

**Wilcoxon Signed Ranks Test**

	N	Mean Rank	Sum of Ranks
۷ درصد - مالیات قطعی	Negative Ranks	15(a)	40.00
	Positive Ranks	52(b)	42.27
	Ties	0(c)	
	Total	67	

a درصد < ۷ مالیات قطعی

b درصد > ۷ مالیات قطعی

c درصد = ۷ مالیات قطعی

**Test Statistics (b)**

	۷ درصد - مالیات قطعی
Z	3.367(a)
Asymp. Sig. (2-tailed)	0.001

a based on Negative Ranks.

**b Wilcoxon Signed Ranks Test**

با توجه به محاسبه رتبه میانگین و آزمون ویلکاکسون برای فرضیه سوم تحقیق مشخص شد که:  
 ۱. رتبه میانگین مالیات قطعی، در مقایسه با مالیات ۷ درصد ارزش افزوده کمتر و برابر با ۴۰ است؛ در حالی که رتبه میانگین ۷ درصد ارزش افزوده از مالیات قطعی بیشتر و برابر ۴۲/۲۷ است؛  
 ۲. مقدار آزمون Z با ۳/۳۶۷ برابر است و سطح معناداری مشاهده شده آن نیز کمتر از ۰/۰۵ است؛ پس مقایسه انجام شده معنادار است.

بنابراین، فرضیه  $H_0$  رد و فرضیه  $H_1$  تأیید می‌شود؛ یعنی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ لایحه (۷ درصد) به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان خواهد شد.

#### فرضیه چهارم

$H_0$ : جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۱۰ درصد، به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان نمی‌شود.  
 $H_1$ : جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۱۰ درصد به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان می‌شود.  
**آزمون فرضیه چهارم:** آزمون ویلکاکسون و محاسبه رتبه میانگین برای مالیات قطعی و مالیات ۱۰ درصد ارزش افزوده شرکت‌های تولیدی.

#### Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum	Percentiles		
						25 <sup>th</sup>	50 <sup>th</sup> (Median)	75 <sup>th</sup>
مالیات قطعی	67	54532.7015	119920.96162	287.00	766658.00	3228.0000	15825.0000	41356.0000
۱۰ درصد	67	83302.7194	112816.99164	203.10	552720.30	8713.5000	36791.9000	98260.3000

#### Wilcoxon Signed Ranks Test

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
۱۰ درصد - مالیات قطعی	Negative Ranks	15(a)	30.87	463.00
	Positive Ranks	52(b)	34.90	1815.00
	Ties	0(c)		
	Total	67		

a درصد < ۱۰ مالیات قطعی

b درصد > ۱۰ مالیات قطعی

c درصد = ۱۰ مالیات قطعی

#### Test Statistics (b)

	۱۰ درصد - مالیات قطعی
Z	
Asymp. Sig. (2-tailed)	

a based on Negative Ranks.

b Wilcoxon Signed Ranks Test

با توجه به محاسبه رتبه میانگین و آزمون ویلکاکسون برای فرضیه چهارم تحقیق مشخص شد که:

۱. رتبه میانگین مالیات قطعی در مقایسه با مالیات ۱۰ درصد ارزش افزوده کمتر و برابر با ۳۰/۸۷ است در حالی که رتبه میانگین ۱۰ درصد ارزش افزوده از مالیات قطعی بیشتر و برابر ۳۴/۹۰ است؛

۲. مقدار آزمون Z با ۴/۲۲۳ برابر است و سطح معناداری مشاهده شده آن نیز کمتر از ۰/۰۵ است؛ پس مقایسه انجام شده معنادار است.

بنابراین، فرضیه  $H_0$  تحقیق، رد و فرضیه  $H_1$ ، تأیید می‌شود؛ به عبارت دیگر جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ استاندارد (۱۰ درصد) به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان خواهد شد.

برای اطمینان از درستی نتایج، علاوه بر آزمون ویلکاکسون از آزمون فریدمن به عنوان یک آزمون کمکی استفاده شد. آزمون فریدمن، یکی از آزمون‌های ناپارامتری است که با توجه به غیر نرمال بودن داده‌های تحقیق حاضر، از این آزمون نیز استفاده شد تا اعتبار آزمون فرضیه‌های زیادت‌تر شود.

#### استفاده از آزمون کمکی فریدمن

آزمون فریدمن، به صورت محاسبه رتبه میانگین برای مالیات قطعی، ۱/۵، ۳، ۷ و ۱۰ درصد ارزش افزوده شرکت‌های تولیدی است.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum	Percentiles		
						25 <sup>th</sup>	50 <sup>th</sup> (Median)	75 <sup>th</sup>
مالیات قطعی	67	54532.7015	119920.96162	287.00	766658.00	3228.0000	15825.0000	41356.0000
۱/۵ درصد	67	12495.4074	16922.54851	30.47	82908.04	1307.0250	5518.7850	14739.0400
۳ درصد	67	24990.8158	33845.09749	60.93	165816.09	2614.0500	11037.5700	29478.0900
۷ درصد	67	58311.9036	78971.89415	142.17	386904.21	6099.4500	25754.3300	68782.2100
۱۰ درصد	67	83302.7194	112816.99164	203.10	552720.30	8713.5000	36791.9000	98260.3000

Friedman Test

	Mean Rank
مالیات قطعی	3.02
۱/۵ درصد	1.09
۳ درصد	2.34
۷ درصد	3.78
۱۰ درصد	4.78

Test Statistics (a)

N	67
Chi-Square	210.494
df	4
Asymp. Sig.	0.000

a Friedman Test

مشاهده رتبه میانگین‌های محاسبه‌شده در این آزمون بیانگر آن است که مقدار رتبه ۱/۵ درصد و ۳ درصد ارزش افزوده (۲/۳۴ و ۱/۰۹)، کمتر از مقدار رتبه میانگین مالیات قطعی (۳/۰۲) و مقدار میانگین ۷ درصد و ۱۰ درصد ارزش افزوده (۴/۷۸ و ۳/۷۸)، بیشتر از مقدار رتبه میانگین مالیات قطعی (۳/۰۲) است. همچنین مقدار کای اسکوئر آزمون فریدمن، ۲۱۰/۴۹۴ بود نیز سطح معناداری مشاهده‌شده آن کمتر از ۰/۰۵ است؛ بنابراین، فرضیه اول و دوم، رد می‌شود و فرضیه سوم و چهارم، مورد تأیید قرار می‌گیرد؛ پس نتیجه می‌گیریم که:

الف) جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ قانونی (۱/۵ و ۳ درصد) به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان نخواهد شد؛

ب) جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ قانونی (۷ و ۱۰ درصد) به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی استان گلستان، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان خواهد شد.

### نتیجه‌گیری

با توجه به نتایج این تحقیق، درباره جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی، باید خاطر نشان کرد که با وجود اینکه مالیات بر ارزش افزوده، یک مالیات درآمدزا است؛ اما همان‌طور که نتایج تحقیق حاضر نشان می‌دهد، اعمال نرخ‌های پایین، مانند ۱/۵ و ۳ درصد، می‌تواند خاصیت درآمدزایی این مالیات را زیر سؤال برده و باعث کاهش درآمدهای مالیاتی می‌شود. اما استفاده از نرخ‌های ۷ و ۱۰ درصد مالیات بر ارزش افزوده و جایگزینی آن با مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی استان می‌شود.

بررسی نتایج این تحقیق با طرح تحقیقاتی جامع و کامل دکتر احمد جعفری صمیمی در استان مازندران درباره جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با مالیات شرکت‌ها، تأکیدکننده

این مطلب است که در هر دو تحقیق، استفاده از حداقل نرخ استاندارد ۱۰ درصد، به منظور افزایش درآمدهای مالیاتی توصیه شده است.

### پیشنهادهای کاربردی

با توجه به اینکه نتایج تحقیق حاضر نشان داده است که اعمال نرخ‌های پایین، مانند ۱/۵ و ۳ درصد مالیات بر ارزش افزوده، به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های استان گلستان، باعث کاهش درآمدهای استان شود؛ بنابراین، پیشنهاد می‌شود، مانند تجربه بیشتر کشورهای جهان از حداقل نرخ ۷ یا ۱۰ درصد (ترجیحاً ۱۰ درصد) به منظور جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر درآمد شرکت‌ها استفاده می‌شود.

## منابع

- بانک مرکزی ایران (۱۳۸۳)، *نماگرهای اقتصادی*، تهران: [بی.نا].
- جعفری صمیمی، احمد (۱۳۸۴)، گزارش نهایی طرح تحقیقاتی، «ارائه سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن برای شرکت‌ها و صاحبان مشاغل در استان مازندران»، تیرماه.
- \_\_\_\_\_ و سیدحسن صالح‌نژاد (۱۳۷۸)، «جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات بر شرکت‌ها و تأثیر آن بر بودجه دولت در ایران»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، س ۷، ش ۲۶ و ۲۷، زمستان ۷۷ و بهار ۷۸.
- حسامی عزیز، باقر (۱۳۸۱)، جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات شرکت‌ها و تأثیر آن بر درآمدهای مالیاتی دولت در استان گلستان، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، مازندران: دانشگاه مازندران.
- سازمان امور مالیاتی کشور، نشریه سامان، ش ۱۲ و ۱۶.
- شیخ‌الاسلامی، کمال‌الدین (۱۳۶۸)، بررسی سیستم مالیات بر ارزش افزوده، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران: دانشکده علوم اداری مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران.
- صالح‌نژاد، حسن (۱۳۷۸)، جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات شرکت‌ها و تأثیر آن بر درآمدهای مالیاتی دولت در ایران، رساله دکتری حسابداری، تهران: دانشگاه علامه طباطبائی.
- ضیایی بیدگلی، محمدتقی و فرهاد طهماسبی بلداجی (۱۳۸۳)، مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی مدرن، چ ۱، تهران: پژوهشکده امور اقتصادی.
- طهماسبی بلداجی و همکاران (۱۳۸۳)، نگرش به مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران، چ ۱، تهران: وزارت امور اقتصادی و دارایی، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده.
- قربانی، فرج‌الله (۱۳۶۹)، مجموعه کامل قوانین و مقررات اساسی - مدنی، چ ۱، تهران: دانشور.
- قره‌باغیان، مرتضی (۱۳۷۲)، فرهنگ اقتصاد و بازرگانی، چ ۱، تهران: مؤسسه خدمات فرهنگی رسا.
- کمیحانی، اکبر (۱۳۷۴)، تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران، چ ۱، تهران: معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی.



- کین، مایکل (۱۳۸۴)، مقالاتی پیرامون مباحث نظری و اجرایی مالیات بر ارزش افزوده، ترجمه دکتر غلامرضا حیدری کرد زنگنه، چ ۱، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور، مرداد.
- Cnossen, Sijbern (1993), *Issues in Adopting and Designing a Value Added Tax*, Bath, UK: Fiscal Publicstions.
- Tait, Alan A. (1991), "The Value Added Tax: Administrative and Policy Issues", *IMF Occasional Paper*, no.88, Washington: International Monetary Fund.
- (1998), *The Value Added Tax: International Practice and Problems*, Washington: International Monetary Fund.
- United Kingdom, National Audit Office (1964), *H. M. Customs and Excise: Cost to Business of Complying with VAT Requirments*, London: Her Majesys Stationery Office.