مجله اقتصادی
شماره‌های ۳ و ۴، خرداد و تیر ۱۳۹۴، صفحات ۱۳۴-۱۱۱

طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده و نقش آن در بهبود عملکرد نظام مالیاتی کشور

محمدتقی ضیائی‌بیگدلی
استادیار دانشگاه آزاد واحد قزوین
mtbigdeli@yahoo.com

هوشنگ سلحشورنیا
کارشناس‌ارشد مدیریت مالی دولتی دانشگاه آزاد واحد قزوین
salahshurnia@gmail.com

لاله بیرامی
کارشناس‌ارشد حسابداری دانشگاه آزاد واحد بین‌الملل کیش
Laleh.beyrami@yahoo.com

این مطالعه جهت بررسی طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده و نقش آن در بهبود عملکرد نظام مالیاتی کشور طراحی شد. تحقیق حاضر از نظر هدف یک تحقیق کاربردی و از نظر گردآوری داده‌ها، یک تحقیق توصیفی و همبستگی است. برای جمع‌آوری اطلاعات از پرسشنامه استاندارد استفاده شد. جهت تعیین پایایی از روش آلفای کرونباخ و همچنین جهت تعیین روایی از نظرات متخصصین و اساتید محترم راهنما و مشاور استفاده شد. شایان ذکر است که از بین جامعه آماری و با استناد به فرمول نمونه‌گیری کوکران، تعداد ۲۵۲ نفر به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده مورد مطالعه قرار گرفتند. نتایج حاصله از آزمون فرضیات به این ترتیب بود که تحلیل یافته‌های پرسشنامه‌ای حاصل (آزمون فرضیات)، با استفاده از آزمون‌های آماری تی-استودنت، آزمون رتبه‌ای فریدمن و برازش مدل‌های رگرسیونی انجام پذیرفت. نتایج نشان داد که هر ۶ فرضیه تحقیق مورد تأیید قرار می‌گیرند.

واژه‌های کلیدی: طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، سیستم مالیاتی.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

۱. مقدمه

به‌دلیل گسترش و توسعه قابل‌توجه مالیات بر ارزش‌افزوده، شاید بتوان این مالیات را مهم‌ترین پایه مالیاتی در اواخر قرن بیستم دانست. ۴۰ سال قبل یعنی اوایل دهه ۱۹۷۰ این مالیات چندان معروف نبود، در عوض در سال‌های اخیر تمرکز اصلی برنامه اصلاح نظام مالیاتی، تقریباً در همه کشورهای جهان، به مالیات بر ارزش‌افزوده معطوف شده است. به‌عنوان مثال بر اساس آخرین اطلاعات موجود این مالیات در بیش از ۱۴۰ کشور جهان با جمعیتی بیش از ۴/۵ میلیارد نفر، بیش از ۷۰ درصد جمعیت جهان، اجرا می‌شود.

مهم‌ترین اهداف فعالیت‌های اقتصادی دولت را می‌توان مواردی از قبیل تخصیص بهینه منابع، توزیع عادلانه درآمد، رشد اقتصادی، افزایش اشتغال، ثبات اقتصادی، حفظ سطح عمومی قیمت‌ها، بهبود تجارت بین‌المللی و تراز پرداخت‌ها برشمرد. برای انجام این وظایف دولت‌ها مجبورند هزینه‌های بسیار سنگینی را متحمل شوند. برای تأمین مالی این مخارج لازم است منابع درآمد گوناگونی مهیا شود. درآمد دولت‌ها به‌طور عمده به ۲ گروه درآمدهای مالیاتی و درآمدهای غیرمالیاتی تقسیم می‌شود. نقش درآمدهای مالیاتی در بسیاری از کشورها در مقایسه با سایر منابع درآمدی بیشتر حائز اهمیت است. به‌عبارت دیگر مقایسه این منبع مهم با سایر منابع نشان می‌دهد که هرچه سهم مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد، آثار نامطلوب اقتصادی کمتر خواهد شد. به این دلیل درکشورهای پیشرفته برخلاف کشورهای در حال توسعه، مالیات‌ها در تأمین مالی مخارج دولت نقش بسیاری دارند و تقریباً بخش عمده مخارج دولت از این طریق تأمین می‌شود.

موضوع تأمین مالی هزینه‌های دولت از طریق درآمدهای مالیاتی یکی از موضوعاتی است که در سال‌های اخیر در کشورهای در حال توسعه و از جمله ایران مورد تأکید قرار گرفته است. در این زمینه بررسی عملکرد نظام مالیاتی کشور در سال‌های اخیر نشان می‌دهد که در تأمین درآمدهای دولت، نظام مالیاتی کارایی مطلوبی نداشته است. تأمین هزینه‌های عمومی دولت مانند امنیت بهداشت و درمان، آموزش و ... نیازمند درآمدی پایدار، مناسب و مستمر بوده و امروزه مالیات، مهم‌ترین منبع درآمد دولت‌ها برای تأمین این هزینه‌ها در جهان به‌شمار می‌رود. این منبع در کشورهای پیشرفته و توسعه‌یافته، بیشترین درآمدهای دولت‌ها را تشکیل می‌دهد. مالیات برارزش‌افزوده به‌عنوان یکی از مترقی‌ترین نظام‌های مالیاتی جهان هم‌اکنون به رایج‌ترین نظام مالیاتی جهان مبدل گشته که اجرای آن شفاف‌سازی در مبادلات اقتصادی و اجتناب از اقتصاد زیرزمینی، کاهش فرار مالیاتی، جلوگیری از قاچاق کالا و مفاسد اقتصادی و پولشویی، تشویق سرمایه‌گذاری

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

یا بهبود شرایط اقتصادی و فضای کسب‌وکار و تولید و برقراری عدالت اقتصادی را برای نظام اقتصادی هر کشوری به ارمغان می‌آورد (موسوی، ۱۳۹۰).

۲. ادبیات نظری پژوهش

۲-۱. مفهوم مالیات بر ارزش‌افزوده

مالیات در کشورهای مختلف دنیا بخش عمده‌ای از هزینه‌های عمومی را تشکیل می‌دهد، به‌نحوی‌که در برخی از کشورها ۹۰ تا ۹۵ درصد از هزینه‌های عمومی مورد نیاز دولت از طریق مالیات تأمین می‌شود. اما این رقم در ایران حتی با تلاش‌های فراوان دولت بسیار کم است و با رقم‌های مرسوم در دنیا بسیار فاصله دارد. در طبقه‌بندی مالیات‌ها، مالیات بر ارزش‌افزوده نوعی مالیات غیرمستقیم بر مصرف و فروش داخلی کالاها و خدمات است. این نوع مالیات، چند مرحله‌ای است و در هر یک از مراحل تولید و تکمیل تا مصرف نهایی، بر حسب ارزش‌افزوده ایجاد می‌شود. به‌عبارت دیگر، مالیات بر ارزش‌افزوده نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند (کمیجانی، ۱۳۷۴).

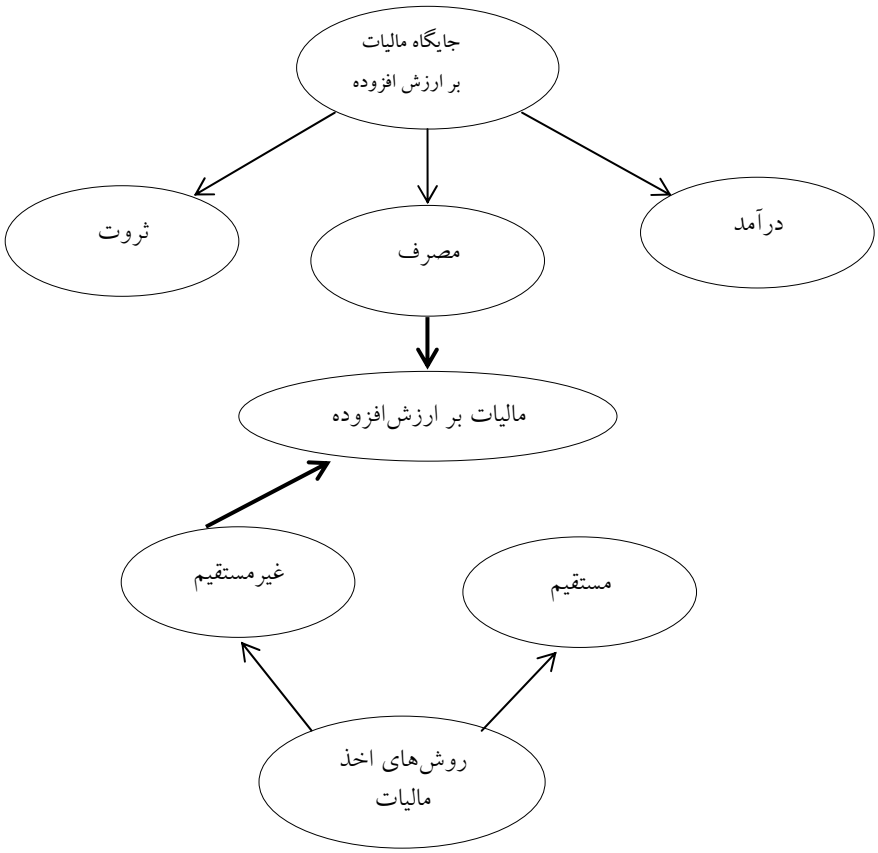
از دیدگاه اقتصادی ارزش‌افزوده تفاوت بین ارزش ستانده (محصول) و ارزش داده (مواد اولیه) است؛ اما در تدوین قانون به لحاظ ارائه نگرش مطلوب اجرایی، این تعریف بر اساس روش‌های حسابداری و با تکیه بر روش صورتحساب ارائه می‌شود و ارزش‌افزوده را چنین تعریف می‌کنند: ارزش افزوده عبارت از تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات به‌کار رفته در خرید یک شخص در یک دوره معین است (آقایی و ناهید، ۱۳۸۴).

این نوع مالیات به ۳ دسته مالیات بر ارزش‌افزوده تولید، درآمد و مصرف تقسیم می‌شود. مالیات بر ارزش‌افزوده تولید؛ کل مخارج به‌استثنای مخارج دستمزدی دولت را مشمول مالیات می‌کند، مالیات بر ارزش‌افزوده درآمد؛ مخارج ناخالص سرمایه‌گذاری، بخشی از مخارج کل و پایه مالیات بر ارزش‌افزوده از نوع تولید را تشکیل می‌دهد. این نوع مالیات کل مخارج واقعی اقتصاد روی کالاهای سرمایه‌ای را در یک دوره زمانی نشان می‌دهد. مالیات بر ارزش‌افزوده از نوع مصرف معادل مالیات بر خرده‌فروشی است (ضیائی و طهماسبی، ۱۳۸۰).

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

۲-۲. جایگاه مالیات بر ارزش‌افزوده

مالیات بر ارزش‌افزوده مالیاتی است که بر مصرف وضع و به روش غیر مستقیم اخذ می‌گردد:



نمودار ۱. نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در تأمین هزینه‌های دولت

۲-۳. ضرورت اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده

یکی از منابع اصلی درآمد دولت‌ها مالیات است که تحت عناوین مختلف وصول می‌شود. درآمد حاصل از مالیات بخش قابل ملاحظه‌ای از بودجه دولت‌ها را تشکیل می‌دهد و در کشورهایی که مالیات از نظام قانونی و مردمی برخوردار است بیش از ۶۰ درصد بودجه عمومی را تشکیل می‌دهد. پس از جنگ جهانی دوم، بنا به دلایل متعدد، بسیاری از کشورها درصدد اصلاح ساختار مالیاتی خود برآمدند. در این میان مالیات بر ارزش‌افزوده در ۲ دهه گذشته به منزله یک روش جدید مطرح و به لحاظ ویژگی‌های انعطاف‌پذیری این مالیات، در کانون توجه کشورهای مختلف به هنگام اصلاح ساختار مالیاتی واقع شد. مهم‌ترین دلایلی که انگیزه‌های این اصلاح به‌شمار می‌روند را می‌توان در ۴ گروه زیر طبقه‌بندی کرد (پژویان، ۱۳۸۴):

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

- رفع نارسایی‌های مالیاتی سنتی
- ایجاد منبع درآمد برای پاسخگویی به هزینه‌های روز افزون دولت
- ایجاد نظام مالیاتی متناسب با عملکرد پیمان‌های منطقه‌ای
- ایجاد تحول در ساختار مالیاتی به‌دلیل ناهماهنگی با روند توسعه اقتصادی

۲-۴. ساختار و ویژگی‌های مالیات بر ارزش‌افزوده

۲-۴-۱. خنثی بودن

از آنجا که مالیات بر ارزش‌افزوده بر عموم کالاها وضع می‌شود، قیمت‌های نسبی را تحت‌تأثیر قرار نمی‌دهد. بنابراین نسبت به مالیات‌های فروش و حتی برخی مالیات‌های مستقیم اختلالات بسیار اندکی در کارکردهای نظام اقتصادی ایجاد می‌کند؛ به‌عبارت دقیق‌تر، میزان اثرگذاری چنین مالیاتی بر قیمت‌ها و تحمیل بار مالیاتی به طرفین معاملات، با مجموع کشش‌های قیمتی، عرضه و تقاضا و نیز کشش‌های تک‌تک آنها رابطه معکوس دارد و در نتیجه کالاهای ضروری نسبت به کالاهای معمولی و لوکس از کشش کمتری برخوردار می‌شوند. بنابراین برای جبران این نقص می‌توان برحسب طبقه‌بندی کالاها از نظام چند نرخی استفاده کرد؛ به‌عنوان مثال نرخ مالیاتی صفر برای کالاهای خیلی ضروری، نرخ بسیار پایینِ در حدود ۳ درصد برای کالاهای ضروری، نرخ پایینِ در حدود ۵ درصد برای کالاهای معمولی و نرخ‌های بالاتر نیز برای کالاهای خاص. به این ترتیب در نظام قیمت‌گذاری، حداقل اختلال را ایجاد می‌کند.

۲-۴-۲. کارایی بالا

مالیات بر ارزش‌افزوده کارایی بالایی دارد. این امر بیشتر به‌دلیل ساده بودن ساختار اخذ این مالیات است. نحوه محاسبه و اخذ آن برای پرداخت‌کنندگان، آسان و جمع‌آوری آن نیز برای مأموران وصول مالیات‌ها ساده است و با سرعت بالایی انجام می‌شود. تعداد نرخ‌هایی که در این نوع مالیات استفاده می‌شود، اندک و سطح نرخ به‌دلیل وسیع بودن پایه مالیاتی پایین است. هزینه‌های وصول این مالیات نیز ناچیز است؛ زیرا همه پرداخت‌کنندگان، همزمان نقش مأمور مالیاتی را برای دستگاه مالیاتی ایفا می‌کنند.

۲-۴-۳. درآمدزا بودن

مالیات بر ارزش‌افزوده در بسیاری از کشورها به منزله یک منبع جدید درآمدی به‌منظور افزایش درآمد دولت به‌کار گرفته شده است. دامنه این مالیات در برگیرنده انواع وسیعی از کالاها و خدمات است و همچنین در هر مرحله تولید و توزیع که ارزش‌افزوده‌ای به‌همراه داشته باشد، مشمول این نوع مالیات می‌شود. در نتیجه، پایه مالیاتی گسترده‌ای دارد و به این دلیل؛ این نوع مالیات درآمدزاست. خاصیت مزبور یکی از مزیت‌های اصلی این نوع مالیات و دلیل اساسی کشورهای مختلف برای انتخاب و اجرای آن بوده است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

۲-۴-۴. کنترل متقابل مؤدیان و کاهش انگیزه فرار مالیاتی

در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، مالیات خریدهای هر یک از بنگاه‌ها، توسط بنگاه فروشنده به آنها اعلام می‌شود؛ زیرا بنگاه‌های خریدار مایل به کسب اعتبار مالیاتی و بستانکار کردن آن از کل بدهی مالیات خود هستند. در این نظام اگر بنگاهی مالیات را کمتر از میزان واقعی اعلام کند یا مالیات مربوط به خود را نپردازد، این مالیات در زنجیره تولید و توزیع به خریدار بعدی منتقل می‌شود. به این دلیل خریداران تمایلی به خرید کالاهایی که مالیات آنها پرداخت نشده ندارند؛ به‌عبارت دیگر اگر بنگاهی کالاهایی را خریداری کند که مالیات آنها پرداخت نشده باشد، در این صورت وی بستانکاری کمتری در زمینه بدهی خود خواهد داشت و بدهی مالیاتی بیشتری به وی تعلق خواهد گرفت.

۲-۴-۵. تشویق صادرات غیرنفتی

از آنجایی که مالیات بر ارزش‌افزوده با هدف اصابت به مصرف‌کنندگان داخلی وضع می‌شود، چه افرادی که در نقش جهانگرد کالاهای داخلی را خریداری و از کشور خارج می‌کنند و چه بنگاه‌هایی که در امر صادرات کالاها و خدمات فعالیت دارند، می‌توانند با دادن مدارک مستند همه مالیات‌های تجمعی بر ارزش‌افزوده در مراحل مختلف قبلی را یکجا بازپس گیرند. به این ترتیب، قیمت کالاهای صادراتی برای فروشنده کمتر از قیمت داخلی آن تمام می‌شود و این تفاوت قیمت ابزاری مناسب برای تحریک صادرات است.

۲-۴-۶. کاهش نارسایی‌های موجود و کمک به اصلاح نظام مالیاتی

در شرایط کنونی نظام مالیاتی کشور در مراحل تشخیص، سیاستگذاری و اجرا دچار نارسایی‌هایی است. فرار مالیاتی، به‌ویژه در بخش‌های سودآور مانند خدمات و تجارت بالاست و این بخش‌ها بار مالیاتی اندکی را متحمل می‌شوند. اجرای نظام نوین مالیات بر ارزش‌افزوده به‌ویژه با شیوه فاکتورنویسی، می‌تواند شفافیت لازم را در شکل‌گیری ارزش‌افزوده کالا و خدمات، برای سازمان مالیاتی ایجاد کند و همچنین حجم مبادلات و بنگاه‌های اقتصادی را از تولید ناخالص ملی مشخص سازد. بنابراین، امکان وصول درآمد مالیاتی را با توجه به حجم واقعی مبادلات فراهم می‌آورد و با افزایش درآمدهای مالیاتی از طریق اثربخشی مستقیم در سهم مالیات بر ارزش‌افزوده و نیز کمک به وصول مالیات بر درآمد واقعی زمینه کاهش فرار مالیاتی را آماده می‌کند.

۲-۴-۷. تسریع‌کننده رشد اقتصادی

اعطای امتیازات مالیاتی در مورد کالاهای سرمایه‌ای موجود در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، با فرض ثابت بودن سایر شرایط، می‌تواند بنگاه‌های تولیدی را به سرمایه‌گذاری بیشتر تشویق کند. از سوی دیگر

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

اعمال مالیات بر ارزش‌افزوده -آن هم به‌گونه‌ای که معافیت‌ها و نرخ‌گذاری‌های صفر حداقل باشد- به‌دلیل آنکه جانشین مالیات‌هایی می‌شود که نسبت به آنها کاراتر است، موجب می‌شود کارایی اقتصادی ارتقا یابد و در صورت تداوم کارایی در بلندمدت، زمینه‌های رشد را فراهم می‌آورد. حال اگر نظام مالیات بر ارزش‌افزوده بتواند آثار منفی مالیات بر بیمه‌های اجتماعی بر عرضه نیروی کار را خنثی کند، در این صورت از کاهش عرضه نیروی کار جلوگیری به عمل می‌آید و از این طریق عامل نیروی کار دوباره در جریان تولید قرار خواهد گرفت و به این ترتیب میزان تولیدات و نیز رشد اقتصادی افزایش خواهد یافت. از مهم‌ترین ویژگی‌های بارز این نظام مالیاتی، کاهش نوسانات اقتصادی است. با یک نرخ به نسبت پایین و واحد مالیاتی، گسترش پایه مالیاتی موجب تغییر در فعالیت‌های اقتصاد کلان می‌شود.

۲-۴-۸. تسهیل ورود به پیمان‌های منطقه‌ای

برخی از پیمان‌های منطقه‌ای بنا به دلایلی، مانند شکل‌گیری وحدت نظام مالیاتی در مناسبات اقتصادی کشورهای عضو پیمان، برقراری یکنواخت فشار مالیاتی، ایجاد تمایل برای کشورهای عضو برای افزایش کارایی، استفاده از مزایای بی‌طرفی و خنثی بودن، تحت‌تأثیر قرار نگرفتن کالاهای وارداتی و تشویق سرمایه‌گذاری و گسترش صنعت، نظام مالیات بر ارزش‌افزوده را یکی از پیش‌شرط‌های ورود به چنین پیمان‌هایی (مانند اتحادیه اروپا) قرار داده‌اند. به‌هر حال، امروزه این نظام سازوکاری است که ضمن پایداری درآمدهای دولت به ابزاری برای یکسان‌سازی ساختار مالیاتی کشورهای عضو اتحادیه‌های منطقه‌ای تبدیل شده است.

۲-۵. آثار اقتصادی مالیات بر ارزش‌افزوده

در اغلب کشورهایی که نظام مالیات بر ارزش‌افزوده به اجرا گذاشته شده است، این مالیات از لحاظ درآمدزایی برای دولت جزء اقلام مالیاتی اولویت‌دار محسوب می‌شود. حتی در بعضی از کشورها نزدیک به نیمی از درآمدهای مالیاتی دولت از این طریق تأمین می‌شود و علاوه بر آثار مثبت درآمدی این مالیات که طبق تجارب اغلب کشورها از نتایج بدیهی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده است، احتمال بروز دیگر آثار اقتصادی منتفی نیست. برخی آثار اقتصادی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده شامل تأثیر بر تغییرات قیمت‌ها، سرمایه‌گذاری و در نهایت تراز تجاری می‌باشد. دیگر اثرات آن به شرح ذیل است:

۲-۵-۱. آثار تورمی مالیات بر ارزش‌افزوده

بروز آثار تورمی در پی استقرار مالیات بر ارزش‌افزوده متأثر از عوامل متعدد اقتصادی و غیراقتصادی است که از یک جامعه به جامعه دیگر متفاوت بوده و نمی‌توان به‌طور قطع دستاوردهای تورمی این نظام

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

مالیاتی را در تمام جـوامع مشابه و یکسان پیش‌بینی کرد. در این خصوص آلن تیت اقدام به برآورد آثار تورمی مالیات فوق براساس آمارهای موجود در ۳۵ کشور نموده است. حاصل عبارت از آن است که در ۶۳ درصد ازکشورهای فوق (۲۲ کشور) پیامدهای تورمی مشاهده نشده است و در (۷ کشور) سطح قیمت‌ها شاهد فقط یک جهش بوده و در نهایت در (۶ کشور) آثار تورمی مشاهده شده است. به‌هرحال از لحاظ نظری ممکن است همزمان با معرفی مالیات بر ارزش‌افزوده شاخص مصرف‌کننده در یک سال منتقـل (حالت انتقال) و یا در چند سال متوالی به صورت شتابان افزایش یابد. چنانچه تورم را در معنای افزایش مداوم قیمت‌ها تعریف کنیم مالیاتی که یکبار در قیمت‌ها تغییر ایجاد کند تورم زا نمی‌باشد.

۲-۵-۲. اثر مالیات بر ارزش‌افزوده بر سرمایه‌گذاری

از موضوعاتی که سبب افزایش پس‌انداز و سرمایه‌گذاری می‌شود کاهش بار مالیاتی است. این مالیات به‌رغم اینکـه برگشتی سرمایه را مشمول مالیات قرار می‌دهد، اما در مقایسه با میزان نرخ تصاعدی مالیات بر درآمد بار مالیاتی کمتری ایجاد می‌کند. در نظام مالیات بر ارزش‌فزوده با برقراری اعتبار مالیاتی به پرداخت هزینه استهلاک و سایر موارد اختلال‌زا و پیچیده نیازی وجود ندارد.

۲-۵-۳. اثر مالیات بر ارزش‌افزوده بر تراز تجاری

آثار مالیات بر ارزش‌افزوده بر تراز تجاری از ۲ بعـد اساسـی اعمـال میزان صفر و رعایت اصل مبدأ و مقصد قابل بررسی است که به توضیح آن می پردازیم:

۲-۵-۳-۱. اعمال میزان صفر

کالاهـایی که مشمول میزان صفر قرار می‌گیرند علاوه بر معافیت مالیاتی از اعتبار مالیاتی به میزان مالیات پرداختی بابت کالاهای خریداری شده برخوردار هستند. با اعمال میزان صفر برای کـالاهای صـادراتی قیمت تمام شده این نوع کالاها جهت عرضه در بازارهای بین المللی پایین‌تر خواهد بود و امکان رقابت در بازارهای بین‌المللی فراهم می‌گردد. در نتیجه می‌توان پیش‌بینی کرد که مالیات بر ارزش‌افزوده سبب بهبود وضعیت تراز تجاری می‌گردد. این راهکار از جمله مشوق‌هایی است که در اغلب نظام‌های مالیاتی دنیا کاربرد دارد.

۲-۵-۳-۲. رعایت اصل مبدأ و یا مقصد[1]

اصل دیگری که از آن می‌توان در استقرار نظام مالیات بر ارزش‌افزوده تبعیت نمود اصل مقصد است، بر اساس این اصل تمام کالاهایـی که به قصد مصرف به کشور وارد می‌شوند مشمول مالیات قرار می‌گیرند

[1]. Origin And Destinations Principles

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

و بر اساس اصل مبدأ کلیه کالاها و خدمات تولید شده در داخل کشور اعم از مصرف داخلی و صادراتی مشمول مالیات قرار می‌گیرند. چنانچه نظام مالیات بر ارزش‌افزوده از اصل مبدأ پیروی کند صادرات مشمول مالیات و واردات از پرداخت مالیات معاف می‌شود و چنانچه از اصل مقصد پیروی کند از محصولات وارداتی مالیات بر ارزش‌افزوده وصول و از کالاهای صادراتی در صورت اعمال نرخ صفر با پرداخت اعتبار مالیاتی مالیات بر ارزش‌افزوده حذف می‌شود. همانگونه که مشخص شد تبعیت از این اصل می‌تواند سبب گسترش مازاد تجاری گردد (رنجبر، ۱۳۸۶).

۳. پیشینه پژوهش

۳-۱. پیشینه خارجی

گوردون و نیلسن (۱۹۹۷) پژوهشی در زمینه فرار از پرداخت مالیات در اقتصادهای باز را مورد بررسی قرار دادند و در این میان ۲ سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده و مالیات بر درآمد را با یکدیگر مقایسه کردند. در نادیده گرفتن احتمالات فرار مالیاتی، هر دو روش مالیات بر ارزش‌افزوده و مالیات بر درآمد دارای پیامدهای رفتاری و توزیعی مشابهی با یکدیگرند. با این حال، ابزارهای در دست به‌منظور فرار مالیاتی، تحت هر کدام از این ۲ نظام بسیار متفاوت است. تحت یک نظام مالیات بر ارزش‌افزوده این فرار از طریق خرید از مناطق مرزی[1] انجام می‌شود در حالی‌که در نظام مالیات بر درآمد این فرار از طریق انتقال درآمدهای مشمول مالیات به خارج از کشور رخ می‌دهد.

کین و مینتز (۲۰۰۴) پژوهشی در زمینه حد آستانه‌ای بهینه برای مالیات بر ارزش‌افزوده انجام دادند. یکی از کلیدی‌ترین ویژگی‌های یک نظام مالیات بر ارزش‌افزوده و البته یکی از بحث برانگیزترین مباحث این نظام، شدت یا میزان عوایدی است که در آن شرکت‌ها مجبور به اظهار آن برای پرداخت مالیات هستند. پژوهش حاضر، قوانین ساده‌ای را برای توصیف حد آستانه‌ای بهینه به‌منظور مبادله‌ای بین درآمدهای مالیاتی و هزینه‌های وصول[2] برقرار می‌نماید. در واقع این پژوهش بر مبادلاتی[3] که ممکن است در انتخاب یک حد آستانه برای مالیات بر ارزش‌افزوده رخ دهد تمرکز نموده که می‌تواند بین تمایل به افزایش درآمدهای مالیاتی، کاهش هزینه‌های دولتی و به‌حداقل‌رسانی انحرافات ناشی از تدابیر افتراقی[4] شرکت‌ها در بالا و پایین حد آستانه باشد.

---

1. Cross-Border Shopping
2. Collection Costs
3. Trade-off
4. Differential Treatment

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

لین (۲۰۰۸) پژوهشی در زمینه اصلاحات در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در کشور چین، انباشت سرمایه[۱] و الزامات رفاهی[۲] انجام داد. این پژوهش تأثیرات اصلاحات پیش رو در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در زمینه حذف سرمایه‌گذاری از مالیات برمبنای تراکم سرمایه و سطح رفاه قشر غنی و قشر ضعیف جامعه را مورد تحلیل قرار داد. ۳ روش مختلف به‌منظور جبران حذف درآمدهای مالیاتی مدنظر این پژوهش قرار گرفت. نخست؛ اصلاح نظام مالیات بر ارزش‌افزوده همراه با مالیات بر مصرف[۳] که منجر به افزایش درونی انباشت سرمایه و منفعت هر دو قشر قوی و ضعیف گردیده؛ دومین روش؛ اصلاح نظام مالیات بر ارزش‌افزوده و مالیات بر درآمد نیروی کار[۴] است که منجر به افزایش درونی انباشت سرمایه می‌گردد. این روش از منافع طبقه پولدار می‌کاهد و بر منافع طبقه ضعیف جامعه می‌افزاید و سومین روش؛ اصلاح نظام مالیات بر ارزش‌افزوده همراه با کاهش در انتقالات[۵] به‌سمت قشر ضعیف جامعه است که فاقد تأثیر بر انباشت سرمایه می‌باشد، هرگاه طبقه غنی و طبقه ضعیف جامعه نرخ برتری زمانی[۶] یکسانی داشته باشند.

۳-۲. پیشینه داخلی

صمیمی و همکاران (۱۳۸۵) پژوهشی در زمینه بررسی اثر درآمدی ناشی از جایگزینی مالیات بر ارزش‌افزوده برای مالکیت شرکت‌ها در استان مازندران به انجام رساندند. هدف از این پژوهش، به‌عنوان مطالعه موردی، بررسی اثر درآمدی ناشی از جایگزینی مالیات بر ارزش‌افزوده با مالیات کنونی شرکت‌ها و واحدهای مختلف اقتصادی در استان مازندران است. در این تحقیق، نمونه‌ای با حجم ۳۶۵ پرونده به‌صورت تصادفی از ادارات امور مالیاتی شهرستان‌های استان مازندران انتخاب شد که در نهایت اطلاعات مورد نیاز درمورد ۳۵۷ پرونده به‌صورت کامل استخراج گردید. همچنین به‌دلیل تفاوت به‌نسبت قابل‌توجه بین عملکرد شرکت‌ها و واحدهای اقتصادی موجود در استان مازندران، تحلیل آماری مربوط به این واحدها در ۵ سناریو صورت گرفت. نتایج حاصل از برآورد الگوهای رگرسیونی و همچنین آزمون تفاوت میانگین‌ها در مورد مالیات‌های کنونی و مالیات بر ارزش‌افزوده که با استفاده از نرم افزارSPSS به‌دست آمد، نشان می‌دهد که مالیات کنونی شرکت‌ها و واحدهای اقتصادی استان مازندران متناسب با ارزش‌افزوده آنها تغییر نکرده است؛ به عبارت دیگر کشش مالیات کنونی آنها

1. Capital Accumulation
2. Welfare Implications
3. Consumption Tax
4. Labor Income Tax
5. Transfers
6. Rate of Time Preference

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

نسبت به ارزش‌افزوده کمتر از یک بوده و از لحاظ آماری نیز این نتیجه‌گیری معنادار بوده است. بنابراین با توجه به اینکه نرخ پیشنهادی ۷ درصد قادر نیست درآمد مالیاتی ناشی از اعمال مالیات برارزش‌افزوده به میزان بیش از مالیات کنونی برای واحدهای اقتصادی بزرگ ایجاد نماید، پیشنهاد می‌شود در مورد نرخ مناسب این مالیات و میزان افزایش آن تحقیقات بیشتری صورت گیرد.

نوربخش و جوادی نیک‌گو (۱۳۸۸) پژوهشی در زمینه بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران انجام دادند. مالیات‌ها به ۲ دسته مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم، تقسیم می‌شوند. نظام مالیات برارزش‌افزوده که نوعی مالیات بر مصرف کالا و خدمات می‌باشد نیز در زیرمجموعه مالیات‌های غیرمستقیم جای می‌گیرد. این نظام مالیات، جهت استقرار کامل خود در ایران با موانعی روبرو شده است که در قالب این تحقیق با عنوان "بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران" سعی شده است موانع استقرار کامل این نظام و ترتیب اولویت آنها مشخص گردند. در این تحقیق، استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، متغیر وابسته و عوامل بیرونی کلان، بیرونی خرد و درونی، متغیرهای مستقل آن را تشکیل می‌دهند. ابزار جمع‌آوری داده‌ها در این تحقیق، پرسشنامه‌ای متشکل از ۳۹ پرسش بسته است که روایی محتوای آن با نظر اساتید فن و پایایی آن طبق روش آلفای کرونباخ مورد تأیید قرار گرفته و در میان ۱۵۰ از اساتید دانشگاه‌ها و کارکنان سازمان متولی اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده در استان گیلان و تهران توزیع گردیده و با کمک آزمون آماری t و آزمون فریدمن مورد تجزیه و تحلیل آماری قرار گرفته است. بر اساس نتایج این تحقیق، تمام متغیرهای بیرونی کلان، بیرونی خرد و درونی، به‌ترتیب اولویت، در عدم استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران مؤثر بوده و بر اساس نتایج آن، کلیه فرضیه‌های تحقیق مورد تأیید قرار گرفت.

عسکری و همکاران (۱۳۹۰) پژوهشی را در زمینه بررسی تأثیر عوامل فرهنگی بر اجرای کارامد مالیات بر ارزش‌افزوده در اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ با استفاده از مدل سلامت فرهنگی به انجام رساندند. امروزه افزایش سطح فرهنگ مالیاتی، ایجاد فرهنگ خوداظهاری و به‌تبع آن افزایش سطح تمکین مالیاتی از دغدغه‌های اصلی مدیران سازمان امور مالیاتی است. بهبود فرهنگ مالیاتی موجب افزایش سطح رضایتمندی مؤدیان مالیاتی می‌شود.

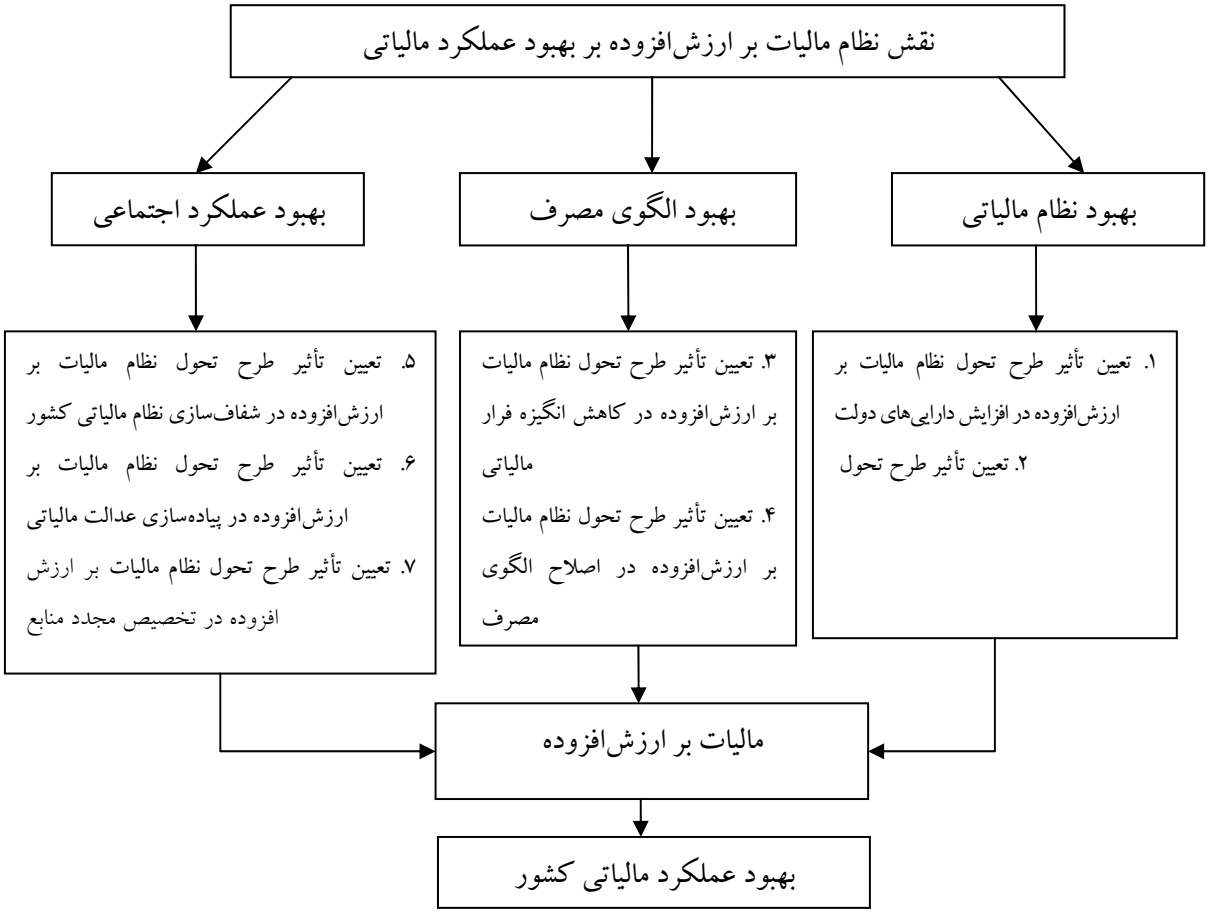
۴. فرضیه‌های تحقیق

- طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در تأمین هزینه‌های دولت تأثیرگذار است.
- طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در شفاف‌سازی نظام مالیاتی کشور تأثیرگذار است.
- طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در پیاده‌سازی عدالت مالیاتی تأثیرگذار است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

- طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در تخصیص مجدد منابع تأثیرگذار است.
- طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در کاهش انگیزه فرار مالیاتی تأثیرگذار است.
- طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در اصلاح الگوی مصرف تأثیرگذار است.

۵. مدل مفهومی تحقیق



نمودار ۱. نقش نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در تأمین هزینه‌های دولتجایگاه مالیات بر ارزش‌افزوده

۶. روش تحقیق

این تحقیق بر اساس هدف کاربردی و بر مبنای روش توصیفی-پیمایشی می‌باشد.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

۷. قلمرو مکانی تحقیق (جامعه آماری)

جامعه آماری تحقیق حاضر شامل همه کارشناسان حوزه مالیات بر ارزش‌افزوده در سازمان‌های مالیاتی شهر تهران می‌باشد.

۸. قلمرو زمانی تحقیق

پژوهش حاضر دی ماه ۱۳۹۲ شروع و در خرداد ماه ۱۳۹۳ به پایان رسید.

۹. روش نمونه‌گیری و تعیین حجم نمونه

با توجه به اینکه تعداد افراد جامعه آماری محدود و قابل شمارش هستند از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شده، همچنین برای محاسبه حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده می‌شود.

۱۰. ابزارهای گردآوری داده‌ها (اطلاعات)

ابزار گردآوری اطلاعات در روش کتابخانه‌ای فیش‌برداری و در روش میدانی پرسشنامه می‌باشد.

۱۱. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در پژوهش اخیر به‌منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش آمار توصیفی (توزیع فراوانی‌ها، درصد، میانگین) و از روش آمار استنباطی در قالب رگرسیون خطی و آزمون فریدمن استفاده می‌شود. داده‌ها پس از ورود به رایانه از طریق نرم‌افزار آماری SPSS نسخه ۱۸ مورد تجزیه و تحلیل قرار خواهد گرفت.

۱۲. آزمون فرضیات

۱۲-۱. فرضیه اول

طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در تأمین هزینه‌های دولت تأثیرگذار است.

جزئیات برازش مدل رگرسیونی بین تأمین هزینه‌های دولت و متغیر پیش‌بینی‌کننده طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، در جدول (۱) نشان داده شده است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

جدول ۱. نتایج برازش مدل رگرسیونی برای فرضیه اول

پارامتر	ضریب رگرسیونی	خطای برآورد	ضریب استاندارد شده	آماره آزمون t	سطح معناداری
عرض از مبدأ	۹/۲۱۸	۳/۴۹۹		۲/۶۳۵	۰/۰۱۱
طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده	۰/۴۷۰	۰/۱۶۱	۰/۳۵۷	۲/۹۰۹	۰/۰۰۵

آماره آزمون تحلیل واریانس: ۸/۴۸۵ سطح معناداری مدل: ۰/۰۰۵ ضریب همبستگی: ۰/۳۵۷

ضریب تعیین مدل رگرسیونی: ۰/۱۲۷ آماره دوربین واتسون: ۲/۱۹۹

مأخذ: نتایج تحقیق.

از آنجایی که مقدار آماره دوربین واتسون به‌دست آمده بین ۱/۵ تا ۲/۵ است، می‌توان فرض استقلال جملات خطای رگرسیونی را پذیرفت. در نتیجه مدل مذکور از نیکویی برازش مناسب به‌لحاظ برقراری شرط استقلال جملات خطا برخوردار است.

با توجه به ضریب تعیین به‌دست آمده از جدول، با استفاده از متغیر توضیحی طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده می‌توان تا ۱۳ درصد از تغییرات موجود در تأمین هزینه‌های دولت را توجیه نمود. همچنین نتایج آزمون تحلیل واریانس در جدول نشان می‌دهد میزان تغییرات توجیه شده متغیر پاسخ در این مدل در سطح ۰/۰۵ معنادار بوده است. سطح معناداری آزمون صفر بودن ضریب رگرسیونی متغیر طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده کوچکتر از خطای نوع اول ۰/۰۵ به‌دست آمده است. در نتیجه فرض صفر بودن این ضریب در سطح خطای نوع اول ۰/۰۵ رد می‌شود و فرضیه اصلی پژوهش تأیید می‌شود. مثبت بودن ضریب رگرسیونی به‌دست آمده برای این مؤلفه نشان‌دهنده مثبت بودن رابطه‌اش با متغیر تأمین هزینه‌های دولت است.

۱۲-۲. فرضیه دوم

طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در شفاف‌سازی نظام مالیاتی کشور تأثیرگذار است.

نتایج به‌دست آمده از برازش مدل رگرسیونی بین متغیر وابسته شفاف‌سازی نظام مالیاتی و مؤلفه پیش‌بینی‌کننده طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در جدول (۲) نشان داده شده است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

جدول ۲. نتایج برازش مدل رگرسیونی برای فرضیه دوم

پارامتر	ضریب رگرسیونی	خطای برآورد	ضریب استاندارد شده	آماره آزمون t	سطح معناداری
عرض از مبدأ	۱۲/۵۵۱	۲/۴۸۷		۵/۰۴۸	۰/۰۰۰
طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده	۰/۷۱۱	۰/۲۵۵	۰/۳۴۳	۲/۷۸۴	۰/۰۰۷
آماره آزمون تحلیل واریانس: ۷/۷۵۰۲ سطح معناداری مدل : ۰/۰۰۷ ضریب همبستگی: ۰/۳۴۳					
ضریب تعیین مدل رگرسیونی: ۰/۱۱۸ آماره دوربین واتسون: ۲/۰۷۵					

مأخذ: نتایج تحقیق.

با توجه به جدول (۲) میزان آماره دوربین واتسون در این مدل برابر با **۲/۰۷۵** به‌دست آمده و این مقدار بین ۱/۵ تا ۲/۵ است، در نتیجه از لحاظ استقلال جملات خطا مدل مذکور از نیکویی برازش مناسب برخوردار است. ضریب تعیین به‌دست آمده از این مدل برابر با ۱۲ درصد است. به این معنا که این مدل رگرسیونی تا ۱۲ درصد از تغییرات موجود در متغیر شفاف‌سازی نظام مالیاتی را توجیه می‌کند. همانگونه که از مقدار ضریب تعیین به‌دست آمده از مدل برمی‌آید، نتایج آزمون تحلیل واریانس در جدول نیز میزان تغییرات توجیه شده متغیر پاسخ در این مدل را در سطح خطای نوع اول ۰/۰۵ معنادار برآورد می‌نماید. بنابراین مدل در نظر گرفته شده برای توجیه تغییرات متغیر شفاف‌سازی نظام مالیاتی به‌موجب تغییر در متغیر توضیحی طرح تحول نظام مالیاتی مناسب است.

۱۲-۳. فرضیه سوم

طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در پیاده‌سازی عدالت مالیاتی تأثیرگذار است.

جزئیات برازش مدل رگرسیونی بین متغیر شفاف‌سازی نظام مالیاتی و متغیر پیش‌بینی‌کننده طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، در جدول (۳) نشان داده شده است.

جدول ۳. نتایج برازش مدل رگرسیونی برای فرضیه سوم

پارامتر	ضریب رگرسیونی	خطای برآورد	ضریب استاندارد شده	آماره آزمون t	سطح معناداری
عرض از مبدأ	۱/۲۴۴	۰/۱۰۵		۱۱/۷۹۲	۰/۰۰۱
طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده	۰/۶۹۷	۰/۰۳۱	۰/۸۵۶	۲۲/۱۳۸	۰/۰۰۱
آماره آزمون تحلیل واریانس: ۴۹۰/۰۷۰ سطح معناداری مدل : p<۰/۰۰۱ ضریب همبستگی: ۰/۸۵۶					
ضریب تعیین مدل رگرسیونی: ۰/۷۳۴ آماره دوربین واتسون: ۲/۱۲۹					

مأخذ: نتایج تحقیق.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

با توجه به مقدار آماره دوربین واتسون به‌دست آمده از جدول (۳)، می‌توان گفت که از لحاظ استقلال جملات خطا، مدل مذکور از نیکویی برازش مناسب برخوردار است. ضریب تعیین به‌دست آمده از این مدل با توجه به جدول (۴)نشان می‌دهد که این مدل رگرسیونی تا ۷۳ درصد از تغییرات موجود در متغیر عدالت مالیاتی را توجیه می‌کند. نتایج آزمون تحلیل واریانس در جدول نیز میزان تغییرات توجیه‌شده متغیر پاسخ در این مدل را در سطح خطای نوع اول ۰/۰۵ معنادار می‌داند. در نتیجه مدل گرسیونی برازش شده برای توجیه تغییرات متغیر عدالت سازمانی مناسب است.

با توجه به سطح معناداری به‌دست آمده برای آزمون صفر بودن ضریب رگرسیونی مؤلفه پیاده‌سازی عدالت مالیاتی، فرض صفر بودن این ضریب در سطح خطای ۰/۰۵ رد می‌شود. بنابراین طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده بر پیاده‌سازی عدالت مالیاتی تأثیر معناداری دارد و بر این اساس فرض پژوهش تأیید می‌شود.

۱۲-۴. فرضیه چهارم

طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در تخصیص مجدد منابع تأثیرگذار است.

نتایج به‌دست آمده از برازش مدل رگرسیونی بین متغیر تخصیص مجدد منابع و متغیر پیش‌بینی‌کننده طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، در جدول (۴) نشان داده شده است.

جدول ۴. نتایج برازش مدل رگرسیونی برای فرضیه چهارم

پارامتر	ضریب رگرسیونی	خطای برآورد	ضریب استاندارد شده	آماره آزمون t	سطح معناداری
عرض از مبدأ	۱/۳۰۵	۰/۱۱۹		۱۰/۹۶۲	۰/۰۰۰
طرح تحول نظام مالیات	۰/۶۸۷	۰/۰۳۶	۰/۸۲۰	۱۹/۰۸۵	۰/۰۰۰

آماره آزمون تحلیل واریانس: ۳۶۴/۲۳۲ سطح معناداری مدل : p<۰/۰۰۱ ضریب همبستگی: ۰/۸۲۰

ضریب تعیین مدل رگرسیونی: ۰/۶۷۲ آماره دوربین واتسون: ۲/۲۲۴

مأخذ: نتایج تحقیق.

آماره دوربین واتسون به‌دست آمده از جدول (۴) نشان می‌دهد که مدل در نظر گرفته شده از نیکویی برازش مناسب به لحاظ برقراری شرط استقلال جملات خطا برخوردار است. ضریب تعیین به‌دست آمده از جدول (۵) بیانگر آن است که با استفاده از متغیر توضیحی طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده می‌توان تا ۶۷ درصد از تغییرات موجود در متغیر تخصیص منابع را توجیه کرد. نتایج آزمون تحلیل واریانس در جدول نیز نشان می‌دهد که مدل در نظر گرفته شده برای توجیه تغییرات متغیر تخصیص منابع، در سطح ۰/۰۵ معنادار بوده است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

با توجه به اینکه فرض صفر بودن ضریب رگرسیونی طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌فزوده رد شده و مقدار این ضریب مثبت است، بنابراین می‌توان گفت این مؤلفه بر تخصیص منابع تأثیری معنادار دارد. در نتیجه فرضیه پژوهش پذیرفته می‌شود.

۱۲-۵. فرضیه پنجم

طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در کاهش انگیزه فرار مالیاتی تأثیرگذار است.

نتایج به‌دست آمده از برازش مدل رگرسیونی بین متغیر انگیزه فرار مالیاتی و متغیر پیش‌بینی‌کننده طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، در جدول (۵) نشان داده شده است.

جدول ۵. نتایج برازش مدل رگرسیونی برای فرضیه پنجم

پارامتر	ضریب رگرسیونی	خطای برآورد	ضریب استاندارد شده	آماره آزمون t	سطح معناداری
عرض از مبدأ	۱/۲۵۰	۰/۳۶۰		۱۰/۹۶۲	۰/۰۰۰
طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده	۰/۷۵۵	۰/۰۳۶	۰/۷۵۰	۱۸/۰۸۵	۰/۰۰۰
آماره آزمون تحلیل واریانس: ۳۶۴/۲۳۲		سطح معناداری مدل : p<۰/۰۰۱		ضریب همبستگی: ۰/۸۲۰	
ضریب تعیین مدل رگرسیونی: ۰/۷۰		آماره دوربین واتسون: ۲/۳۰۰			

مأخذ: نتایج تحقیق.

از آنجایی که مقدار آماره دوربین واتسون به‌دست آمده از جدول (۵) بین ۱/۵ تا ۲/۵ است، می‌توان فرض استقلال جملات خطای رگرسیونی را پذیرفت. در نتیجه مدل مذکور از نیکویی برازش مناسب به‌لحاظ برقراری شرط استقلال جملات خطا برخوردار است.

با توجه به ضریب تعیین به‌دست آمده از جدول، با استفاده از متغیر توضیحی طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده مناسب می‌توان تا ۷۰ درصد از تغییرات موجود در کاهش انگیزه فرار مالیاتی را توجیه نمود. همچنین نتایج آزمون تحلیل واریانس در جدول نشان می‌دهد که میزان تغییرات توجیه شده متغیر پاسخ در این مدل در سطح ۰/۰۵ معنادار بوده است و بنابراین، این مدل برای توجیه تغییرات موجود در کاهش انگیزه فرار مالیاتی مناسب است. نتایج آزمون تحلیل واریانس نیز در جدول نشان می‌دهد که مدل در نظر گرفته شده برای توجیه تغییرات متغیر تخصیص منابع در سطح ۰/۰۵ معنادار بوده است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

۱۲-۶. فرضیه ششم

طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در اصلاح الگوی مصرف تأثیرگذار است.

جزئیات برازش مدل رگرسیونی بین تأمین هزینه‌های دولت و متغیر پیش‌بینی‌کننده طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، در جدول (۶) نشان داده شده است.

جدول ۶. نتایج برازش مدل رگرسیونی برای فرضیه ششم

پارامتر	ضریب رگرسیونی	خطای برآورد	ضریب استاندارد شده	آماره آزمون t	سطح معناداری
عرض از مبدأ	۷/۲۵۰	۲/۱۴۴		۲/۷۳۵	۰/۰۰۰
طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده	۰/۸۰۰	۰/۱۴۴	۰/۳۵۷	۲/۲۸۰	۰/۰۰۵

آماره آزمون تحلیل واریانس: ۷/۴۸۵ سطح معناداری مدل : ۰/۰۰۵ ضریب همبستگی: ۰/۳۸۰

ضریب تعیین مدل رگرسیونی: ۰/۵۵ آماره دوربین واتسون: ۲/۳۰۰

مأخذ: نتایج تحقیق.

از آنجایی که مقدار آماره دوربین واتسون به‌دست آمده از جدول (۶) بین ۱/۵ تا ۲/۵ است، می‌توان فرض استقلال جملات خطای رگرسیونی را پذیرفت. در نتیجه مدل مذکور از نیکویی برازش مناسب به‌لحاظ برقراری شرط استقلال جملات خطا برخوردار است.

با توجه به ضریب تعیین به‌دست آمده از جدول، با استفاده از متغیر توضیحی طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده می‌توان تا ۵۵ درصد از تغییرات موجود در اصلاح الگوی مصرف را توجیه نمود. همچنین نتایج آزمون تحلیل واریانس در جدول نشان می‌دهد که میزان تغییرات توجیه شده متغیر پاسخ در این مدل در سطح ۰/۰۵ معنادار بوده است و بنابراین این مدل برای توجیه تغییرات موجود در اصلاح الگوی مصرف مناسب است.

سطح معناداری آزمون صفر بودن ضریب رگرسیونی متغیر طرح تحول نظام مالیاتی بر ارزش‌افزوده مناسب در جدول (۶)، کوچکتر از خطای نوع اول ۰/۰۵ به‌دست آمده است. در نتیجه فرض صفر بودن این ضریب در سطح خطای نوع اول ۰/۰۵ رد و فرضیه اصلی پژوهش تأیید می‌شود. مثبت بودن ضریب رگرسیونی به‌دست آمده برای این مؤلفه نشان‌دهنده مثبت بودن رابطه‌اش با متغیر اصلی الگوی مصرف است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

۱۳. نتایج حاصل از بررسی فرضیه‌های تحقیق

۱۳-۱. نتایج حاصله از آزمون فرضیه اول

به‌منظور پی‌بردن به تأثیر متغیرهای تحقیق بر متغیر وابسته از آزمون رگرسیون خطی ساده استفاده شد؛ فرضیه اول بیانگر این بود که طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در تأمین هزینه‌های دولت تأثیرگذار است. با توجه به نتایج حاصل از جدول (۱) می‌توان گفت که طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده بر تاهیم هزینه‌های دولت تأثیرگذار است، چرا که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ بیانگر معناداری تأثیر و تأیید فرض پژوهش است. ضریب رگرسیونی رابطه ۲ متغیر ۰/۴۷۰ است؛ بنابراین آزمون معنادار بوده و فرضیه یک در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌گردد یا به‌عبارت دیگر فرضیه صفر رد شده و فرضیه مخالف یا همان فرضیه پژوهش پذیرفته می‌شود. عدد ۰/۴۷۰ به‌معنای این است که یک واحد تغییر در انحراف استاندارد در طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، تأمین هزینه‌های دولت را به میزان ۰/۴۷۰ واحد افزایش خواهد داد. تأیید فرضیه فوق بیانگر این است که عاملی به نام طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده یکی از شرایط لازم برای تأمین هزینه‌های دولت به‌شمار می‌رود. بنابراین ضرورت اصلاح و تجدیدنظر در نظام مالیاتی کشور و استفاده از منابع و روش‌های مدرن مالیاتی مانند مالیات بر ارزش‌افزوده می‌تواند یک راهکار اساسی جهت بهبود وضعیت اقتصاد ملی باشد.

۱۳-۲. نتایج حاصله از آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم بیان می‌کند که طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در شفاف‌سازی نظام مالیاتی کشور تأثیرگذار است. با توجه به نتایج حاصل از جدول (۲) می‌توان گفت که متغیر طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده بر شفاف‌سازی نظام مالیاتی تأثیرگذار است، چرا که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ بیانگر معناداری رابطه و تأیید فرض مخالف یا همان فرض پژوهش است. بنابراین فرضیه فوق در جامعه مورد مطالعه مورد تأیید قرار می‌گیرد و بر این اساس می‌توان عنوان کرد که سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده یک سیستم خود اجراست و همه مؤدیان نقش مأمور مالیاتی را ایفا می‌کنند، هزینه وصول آن پایین بوده و از کارایی بالایی برخوردار است.

۱۳-۳. نتایج حاصله از آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم بیان می‌کند که طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در پیاده‌سازی عدالت مالیاتی تأثیرگذار است. با توجه به نتایج حاصل از جدول (۳) می‌توان گفت که طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در پیاده‌سازی عدالت مالیاتی تأثیرگذار است، چرا که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

بیانگر معناداری رابطه و تأیید فرض پژوهش است؛ بنابراین فرضیه‌ای که در پژوهش عنوان شده است مورد تأیید قرار می‌گیرد. از آنجایی که این مالیات نوعی مالیات بر مصرف است و از مصرف‌کننده نهایی دریافت می‌شود، افرادی که از کالا و خدمات بیشتری استفاده می‌کنند به همان میزان مالیات بیشتری خواهند داد. بنابراین هر چه مصرف خانواده‌ها بیشتر باشد مالیات بیشتری را باید بپردازند.

۱۳-۴. نتایج حاصله از آزمون فرضیه چهارم

فرضیه چهارم بیان می‌کند که طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در تخصیص مجدد منابع تأثیرگذار است. با توجه به نتایج حاصل از جدول (۴) می‌توان گفت که متغیر طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده بر تخصیص مجدد منابع تأثیرگذار است، چرا که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ بیانگر معناداری رابطه و تأیید فرض پژوهش است. تأیید فرضیه فوق بیانگر این مطلب است که سیاست‌های مالیاتی دولت می‌تواند با تأثیرگذاری بر توزیع منابع میان صنایع مختلف، منابع اقتصادی را از صنایع و فعالیت‌های کم‌بازده و تولید کالاهای لوکس، به‌سمت فعالیت‌های سودآور و تولیدات اساسی سوق دهد.

۱۳-۵. نتایج حاصله از آزمون فرضیه پنجم

فرضیه پنجم بیان می‌کند طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در کاهش انگیزه فرار مالیاتی تأثیرگذار است. با توجه به نتایج حاصل از جدول (۵) می‌توان گفت که متغیر طرح تحول نظام مالیات بر کاهش انگیزه فرار مالیاتی تأثیرگذار است، چرا که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ بیانگر معناداری رابطه و تأیید فرض پژوهش است. تأیید فرضیه فوق بیانگر این مطلب است که از آنجا که در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده هر یک از بنگاه‌ها سعی می‌کنند حساب‌های خرید خود را از عوامل تولید و مالیات‌های پرداخت شده در مراحل مختلف نگهداری کنند، پس در آن یک نظام خودکنترلی در مقابل فرارهای مالیاتی ایجاد می‌شود. از سوی دیگر به‌دلیل وسیع بودن پایه مالیاتی آن می‌توان این مالیات را با نرخی کمتر در کلیه فروش‌های مرتبط با بخش‌های مختلف اقتصاد اعمال کرد. به این ترتیب، امکان کاهش فرار مالیاتی در این نوع مالیات نسبت به سایر مالیات‌های دیگر کاملاً مشهود است.

۱۳-۶. نتایج حاصله از آزمون فرضیه ششم

فرضیه ششم بیان می‌کند که طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده بر اصلاح الگوی مصرف تأثیرگذار است. با توجه به نتایج حاصل از جدول (۶) می‌توان گفت که متغیر طرح تحول نظام

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

مالیات بر ارزش‌افزوده در اصلاح الگوی مصرف تأثیرگذار است، چرا که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ بیانگر معناداری رابطه و تأیید فرض پژوهش است. تأیید فرضیه فوق بیانگر این مطلب است که به‌واسطه انگیزه معافیت‌های مالیاتی سعی می‌شود حداقل فشار بر مردم وارد شده و گامی برای رسیدن به عدالت اجتماعی برداشته شود هر چند که مالیات بر ارزش‌افزوده خود به‌تنهایی کمکی به این امر نمی‌کند و همواره عوامل دیگری نیز در حصول به این اهداف دخیل هستند.

۱۴. پیشنهادات کاربردی

بر اساس یافته‌های تحقیق و نتایج حاصله از رگرسیون تک‌متغیره و همچنین تحلیل واریانس فریدمن می‌توان پیشنهادهای کاربردی را به‌صورت زیر ارائه داد:

- نتایج نشان داد که در بین عوامل مؤثر در بهبود عملکرد نظام مالیاتی کشور شفاف‌سازی نظام مالیاتی مهم‌ترین معیار بوده است، بنابراین به عوامل دخیل در امور مالیاتی پیشنهاد می‌شود که به عامل شفاف‌سازی توجه ویژه‌ای داشته باشند چون می‌تواند در راستای بهبود عملکرد نظام مالیاتی پیشتاز باشد.

- بررسی و داده‌کاوی پژوهش نشان داد در بین عوامل مؤثر بر بهبود عملکرد نظام مالیاتی، تأمین هزینه‌های دولت معیار مهم و حساسی است؛ بنابراین پیشنهاد می‌شود که با برنامه‌ریزی‌های خاص در حوزه امور مالیاتی، دولت به این حوزه توجه خاصی داشته باشد تا بتواند از درآمدهایی مانند نفت در راستای تأمین هزینه‌های خود در کمترین حد استفاده کند.

- بررسی و داده‌کاوی پژوهش نشان داد در بین عوامل مؤثر در بهبود عملکرد نظام مالیاتی تخصیص بهینه منابع کمترین رتبه را دارد. پیشنهاد می‌شود به این امر از طریق بازنگری در طرح تحول نظام مالیاتی توجه ویژه صورت بگیرد؛ زیرا اگر تخصیص بهینه منابع به‌صورت اصولی و درست انجام نگیرد به‌طور قطع باعث هدررفت منابع و افزایش هزینه‌ها خواهد شد.

- بررسی فرضیه‌های تحقیق نشان داد که طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در صورت هدایت اصولی و صحیح عاملی بسیار مهم و تأثیرگذار در راستای هدایت کردن منابع به زیرساخت‌های اقتصاد و سایر حوزه‌ها است، بنابراین مسئولین باید این حوزه را در اولویت خاصی قرار دهند و این عمل با برنامه‌ریزی و هدایت درست منابع قابل تحقق است.

- بررسی‌ها نشان داد که طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نتوانسته تأثیر زیادی بر تأمین هزینه‌های دولت داشته باشد و این پرسش مطرح می‌شود که چرا این طرح که یکی از هدف‌های اصلی آن تأمین هزینه‌های دولت است چندان موفقیت‌آمیز نبوده است. بر این اساس پیشنهاد می‌شود که این موضوع از طرف مجریان این طرح به‌طور دقیق بازبینی گردد.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

۱۵. پیشنهادات برای پژوهشگران آتی

- در این تحقیق از مدل مفهومی خاصی در راستای تأثیر طرح تحول نظام مالیات بر ارزش‌افزوده بر بهبود عملکرد نظام مالیاتی کشور استفاده شده است، پیشنهاد می‌شود محققان آتی از مدل‌ها دیگری استفاده کنند.

- در صورت استفاده از مدل پژوهش حاضر سعی شود که متغیرهای دیگری به مدل افزوده شده و سپس مورد آزمون قرار گیرند.

- پیشنهاد می‌شود جهت بهره‌مندی مناسب از پژوهش‌های آتی سعی شود یک مدل بومی مختص جامعه آماری توسط تحلیل عاملی اکتشافی تبیین گردد تا متغیرهای مؤثر در بهبود عملکرد شناسایی شده و سپس کاربردی شوند.

- پیشنهاد می‌شود از روش‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره با استفاده از خبرگان امور مالیاتی شاخص‌های اثرگذار بر بهبود عملکرد نظام مالیاتی و همچنین اهمیت آنها در بهبود عملکرد استفاده شود.

۱۶. محدودیت های تحقیق

- یکی از محدویت‌های خاص این تحقیق فقدان ادبیات مرتبط با موضوع پژوهش بود که مسیر پژوهش را طولانی می‌کرد.

- محدویت دوم عدم همکاری آزمودنی‌ها بود که موجب طولانی شدن زمان پژوهش شد.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

منابع

آقایی، الهمحمد و احمد ناهید (۱۳۸۴)، "ساختار نرخ، عدالت و معافیت در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده"، *فصلنامه مجلس و پژوهش*، سال ۱۱، شماره ۴۵، ص ۱۵۹-۱۴۷.

پژویان، جمشید (۱۳۸۴)، "بررسی تبعات اقتصادی مالیات بر ارزش‌افزوده در اقتصاد ایران"، *فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی*، سال ۱، شماره ۱، صص ۲۵-۳۴.

جعفری‌صمیمی، احمد (۱۳۸۴)، "ارائه سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده و اجرای آن برای شرکت‌ها و صاحبان مشاغل در استان مازندران"، طرح تحقیقاتی.

جعفری‌صمیمی، احمد؛ لاریمی، جعفر؛ عزیزی، خسرو و محسن حسینی (۱۳۸۵)، "بررسی اثر درآمدی ناشی از جایگزینی مالیات بر ارزش‌افزوده برای مالیات شرکت‌ها"، *پژوهش‌های اقتصادی*، صص ۲۷۹-۲۵۷.

حسامی‌عزیزی، باقر (۱۳۸۱)، *جایگزینی مالیات بر ارزش‌افزوده برای مالیات شرکت‌ها و تأثیر آن بر درآمدهای مالیاتی دولت در استان گلستان*، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، مازندران، دانشگاه مازندران.

خاکی، غلامرضا (۱۳۸۸)، *روش تحقیق با رویکرد پایان‌نامه نویسی*، تهران: انتشارات بازتاب، چاپ ۵.

رنجبرکی، علی و الیاس نادران (۱۳۸۶)، "پیامدهای اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده و زمینه‌سازی برای اجرای موفقیت‌آمیز آن در ایران"، *فصلنامه مجلس و پژوهش*، شماره ۵۶.

دلاوری، علی (۱۳۷۴)، *روش تحقیق در علوم اجتماعی*، تهران: انتشارات سمت، تهران.

سرمد، زهره و مرتضی بازرگان (۱۳۸۰)، *روش‌های تحقیق در علوم رفتاری*، نشر آگاه.

ضیائی بیگدلی، محمدتقی و محمدتقی طهماسبی (۱۳۸۲)، *مالیات بر ارزش‌افزوده، مالیاتی مدرن*، تهران: انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی.

عسگری، علی؛ توتونچی، امین و داود مطلبی (۱۳۹۰)، "بررسی تأثیر عوامل فرهنگی بر اجرای کارامد مالیات بر ارزش‌افزوده در اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ"، *پژوهشنامه مالیات*، بهار و تابستان، شماره ۵۸.

کمیجانی، اکبر (۱۳۷۴)، *تحلیلی بر مالیات بر ارزش‌افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران*، نشر وزارت امور اقتصادی و دارایی، پاییز، صص ۵۷-۵۲.

نورانی، محمدرضا و فاطمه عزیزفانی (۱۳۸۵)، "بررسی تأثیر متقابل اقتصاد زیرزمینی و مالیات بر ارزش‌افزوده"، *فصلنامه مجلس و پژوهش*، سال ۱۳، شماره ۵۱.

نوربخش لنگرودی، محمد و محمدرضا جوادی نیک‌گو (۱۳۸۸)، "بررسی استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران"، *فصلنامه تخصصی مالیات*، شماره ۶، پاییز.

Gordon, R.H. & S.B. Nielsen (1997), "Tax Evasion in an Open Economy: Value-added vs. Income Taxation", *Journal of Public Economics*, Vol. 66, PP. 173-197.

Keen, M.& J.Mintz, (2004), "The Optical Threshold for a Value-added tax", *Journal of Public Economics*, Vol. 88, PP. 559-576.

Lin, S. (2008), "China's Value-added Tax Reform, Capital Accumulation and Welfare Implications", *China Economic Review*, Vol. 19, PP. 197-214.

Organization for Economic Co-operation and Development Annual Report, (2006).

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]

[Downloaded from ejip.ir on 2026-11-02]