

Investigating the Structure of Sustainable Urban Incomes and Calculating the Value Added Tax Gap of Tehran Municipality

Hojjat Izdakhsti^{1*}

1- Assistant Professor, Department of Economics, Faculty of Economics and Political Sciences, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran

ARTICLE INFO

Article History

Received: 2022-11-03

Accepted: 2022-11-26

Keywords

Input-Output Table

Municipality

Sustainable Revenues

Tax Gap

Value Added Tax

ABSTRACT

Introduction

Municipalities, as the main pillar of urban management, need sustainable revenues to provide sustainable management and organize the city. Dependence on non-continuous and unstable revenues of municipalities, including construction income and lack of executive guarantee necessary to obtain tolls and legal revenue, have caused instability in their revenues. Finally, it is possible to amend the relevant law in the following periods by recognizing the jurisdictional and subject defects and guaranteeing the implementation of the value-added tax law and the methods of solving them. This will reduce the conflicts between the tax affairs organization and the municipalities. The share of Value-Added Tax in the revenue sources of Tehran Municipality has been about 20%. So, the main problem of this research is to investigate the structure of sustainable urban revenues and calculate the amount of lost VAT revenue of Tehran Municipality due to the policy gap (pursuing specific government policy goals through tax exemptions, setting the threshold and tax credit) and the compliance gap (tax avoidance, evasion, and fraud), during the years of implementation of the VAT law.

Materials and Methods

The VAT gap is calculated using Mackenzie's (1991) method and Input-Output Table and applying data on economic activities in Tehran in the International Classification System (ISIC). The first step in calculating the tax gap is to calculate the potential capacity of value-added tax based on consumption, where investment expenses and export of goods and services are deducted from the tax base, and the import of goods and services is added to the value-added tax base. Moreover, in calculating the legal tax base, the value of tax-exempt goods and services is deducted from the potential base, and the amount of double taxation during the production-distribution chain is added to the tax base.

Findings

Based on the calculations made in 2017, the potential revenue from VAT was

* Corresponding author: h_izdakhasti@sbu.ac.ir

equal to 24 thousand billion tomans, of which the government's share was 16 thousand billion tomans, and the share of Tehran Municipality was 8 thousand billion tomans. Additionally, the value-added tax gap was equal to 18.8 thousand billion tomans, of which 12.4 thousand billion tomans was the policy gap and 6.3 thousand billion tomans were the compliance gap. The government's share of the policy gap was 8.3 thousand billion tomans, and the share of Tehran municipality was 4.1 thousand billion tomans. The government's share of the compliance gap was 4.2 thousand billion tomans, and the share of Tehran Municipality was 2.1 thousand billion tomans.

The results show that the ratio of policy gap to potential VAT in Tehran was 51.7%, and the ratio of compliance gap was 26.2%. In other words, about 78 percent of potential tax revenue has yet to be received as a result of the policy and compliance gap. Therefore, clearing up the ambiguities and challenges of implementing the VAT law and completing its provisions in the field of guaranteeing the implementation and updating of beneficiaries, processes, rates, exemptions, scope, and threshold of exemption play an essential role in reducing the VAT gap and increase the sustainable income of the government and municipalities.

Conclusion

In recent decades, unstable incomes have been one of the most critical measurements of municipalities' income, which is obtained from ways such as the sale of density and the issuance of building permits. This factor causes stagnation in the budget deficit of municipalities during fluctuations in the economy, which has caused many problems for the cities of our country. Value-added tax as a sustainable income of municipalities has had a share of 20% of Tehran municipality's revenue resources. Still, its implementation has had flaws in jurisdictional, subject, and enforcement areas. Based on this, articles 123 and 138 specify the method of distribution of tolls. However, the basic issue, which is the guarantee of the collection of tolls, is still uncertain. Regard-

ing the issue of guaranteeing the collection of tolls by municipalities and the necessity of strengthening the fields of local tolls and related foundations and innovative categories in this field with the approach of income stabilization, the bill under consideration in the parliament lacks a reliable ruling. What has been seen from the latest amendments and omissions of the plan due to the objections of the Guardian Council and the views of the commission in the Islamic Council is far from the strategies contained in Article 174 of the Fifth Development Plan Law and other requirements for stabilizing municipal income.

In this research, the potential value-added tax capacity of the Tehran government and municipality has been calculated using the data-output table, and by deducting the exemptions and adding the effect of the tax cascade, the legal base of the value-added tax has been calculated. Finally, by calculating the potential and legal income of value-added tax, the policy gap and the gap of non-compliance caused by the application of the value-added tax system have been calculated based on the share of Tehran Municipality and the government. The obtained results indicate that the ratio of policy gap and compliance of value-added tax to the potential base of value-added tax in Tehran city was 53% and 27%, respectively. In other words, about 80% of the potential tax capacity has yet to be collected.

Considering the flaws in the areas of competence, subject matter, and the guarantee of the implementation of the value-added tax law, in this research, it is suggested that by removing the flaws in the implementation of the value-added tax law and completing its provisions in the field of guaranteeing the implementation and updating the subjects, processes, rates, Exemptions, the scope of inclusion and the threshold of exemption, important steps to be taken in order to strengthen the fields of local taxes and related foundations and innovative categories in this field with the approach of stabilizing incomes and reducing the tax gap and increasing the sustainable income of the government and municipalities.

COPYRIGHTS

©2022 The author(s). This is an open access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution (CC BY 4.0), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, as long as the original authors and source are cited. No permission is required from the authors or the publishers.



HOW TO CITE THIS ARTICL

Izdakhsti H. Investigating the Structure of Sustainable Urban Incomes and Calculating the Value Added Tax Gap of Tehran Municipality. Urban Economics and Planning Vol 4(3):64-75 [In Persian]

DOI: 10.22034/UEP.2022.368406.1297

بررسی ساختار درآمدهای پایدار شهری و محاسبه شکاف مالیات بر ارزش افزوده شهرداری تهران^۱

حجت‌الیزدخواستی^{*}

۱- استادیار اقتصاد دانشکده اقتصاد و علوم سیاسی دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

چکیده

شهرداری‌ها به عنوان رکن اصلی مدیریت شهری در راستای ارائه مدیریت پایدار و ساماندهی شهر، به درآمدهای پایدار نیاز دارند. وابستگی به درآمدهای غیرمستمر و ناپایدار شهرداری‌ها از جمله درآمد ساخت‌وساز، نداشتن ضمانت اجرایی لازم برای کسب عوارض و درآمدهای قانونی باعث ناپایداری در درآمدهای آن‌ها شده است. سهم مالیات بر ارزش افزوده در درآمدهای شهرداری تهران حدود ۲۰ درصد بوده است. بنابراین، مسئله اصلی این پژوهش بررسی ساختار درآمدهای پایدار شهری و محاسبه مقدار درآمد مالیات بر ارزش افزوده زدست‌رفته شهرداری تهران به دلیل شکاف سیاستی (تعقیب اهداف خاص سیاستی دولت از طریق معافیت‌های مالیاتی، تعیین حد آستانه و اعتبار مالیاتی) و شکاف تمکین (اجتناب، فرار و تقلب مالیاتی) طی سال‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده است. در این راستا، با استفاده از روش مکنزی (۱۹۹۱) و جدول داده-ستانده و به کارگیری داده‌های فعالیت‌های اقتصادی شهر تهران در نظام طبقه‌بندی بین‌المللی (ISIC)، شکاف مالیات بر ارزش افزوده محاسبه می‌شود. نتایج حاصل شده بیانگر این است که نسبت شکاف سیاستی به درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده در شهر تهران ۵۱/۷ درصد و نسبت شکاف تمکین ۲۶/۲ درصد بوده است. به بیان دیگر، حدود ۷۸ درصد از درآمد بالقوه مالیاتی در نتیجه شکاف سیاستی و تمکین وصول نشده است. بنابراین، رفع ابهامات و چالش‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و تکمیل احکام آن در زمینه ضمانت اجرا و روزآمدسازی مشمولان، فرایندها، نرخ‌ها، معافیت‌ها، دامنه شمول و آستانه معافیت نقش مهمی در کاهش شکاف مالیات بر ارزش افزوده و افزایش درآمد پایدار دولت و شهرداری‌ها دارد.

اطلاعات مقاله

تاریخ‌های مقاله

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۸/۱۲
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۹/۰۵

کلمات کلیدی

جدول داده-ستانده
درآمدهای پایدار
شکاف مالیاتی
شهرداری
مالیات بر ارزش افزوده

مقدمه

مالیات از سال اول برنامه پنجم توسعه (بر مبنای تبصره ۲ ماده ۱۱۷)، در هر سال یک درصد افزایش پیدا کرده و در پایان برنامه پنجم توسعه به ۸ درصد رسیده است. سهم شهرداری‌ها در سال‌های برنامه پنجم به ترتیب ۱/۸، ۲/۱، ۲/۴ و ۲/۷ درصد و سهم دولت ۳/۲، ۳/۹، ۳/۶ و ۵/۳ درصد بوده است. در سال‌های بعد نرخ این مالیات به ۹ درصد افزایش یافته و سهم شهرداری‌ها به عنوان عوارض ۳ درصد و سهم دولت ۶ درصد تعیین شده که یک واحد درصد آن به عنوان مالیات سلامت است. در آخرین تغییرات انجام شده، سهم شهرداری‌ها و دولت برابر ۴ درصد تعیین شده است. مالیات بر ارزش افزوده از زمان اجرا تا کنون حدود ۲۰ درصد درآمدهای پایدار شهرداری‌ها را تأمین کرده است. هرچند، معافیت‌های در نظر گرفته شده و اجتناب و فرار مالیاتی باعث شکاف درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده و از دست رفتن بخشی از درآمدهای مالیاتی دولت و شهرداری‌ها (در نتیجه شکاف سیاستی و شکاف تمکین) در دوره

وابستگی به درآمدهای غیرمستمر و ناپایدار شهرداری‌ها از جمله درآمد ساخت‌وساز، فقدان ضمانت اجرایی لازم برای کسب عوارض و درآمدهای قانونی، باعث ناپایداری در درآمدهای شهرداری‌ها شده است. بنابراین، قانون برنامه اول توسعه، قانون برنامه پنجم توسعه، قانون مالیات بر ارزش افزوده، برنامه پنج‌ساله دوم شهرداری تهران، قانون بودجه سال ۱۳۹۸ کل کشور و لایحه «درآمدها و هزینه‌های پایدار شهرداری‌ها و دهیاری‌ها در راستای ایجاد درآمدهای پایدار شهرداری‌ها» تدوین شده‌اند.

پس از قانون تجمیع عوارض و تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷ به مدت ۵ سال به صورت آزمایشی اجرا شد. در سال اول اجرا نرخ این مالیات ۳ درصد در نظر گرفته شده است که سهم شهرداری‌ها از نرخ یادشده ۱/۵ درصد و ۱/۵ درصد دیگر به حساب دولت پرداخت شده است. نرخ این

۱- مقاله حاضر مستخرج از طرح پژوهشی با عنوان برآورد ظرفیت‌های درآمدی بالقوه و بالفعل شهرداری تهران حاصل از مفاد قانون مالیات بر ارزش افزوده و محاسبه ارزش افزوده فعالیت‌های اقتصادی شهر تهران با شماره قرارداد ۱۳۷/۱۵۱۱۰۲ است، که با حمایت مالی مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران صورت گرفته است.

* ایمیل نویسنده مسئول: h_izadkhasti@sbu.ac.ir

می‌توان درآمدهای اختصاص یافته (Assigned Revenues) به حساب آورد [۲].

■ ساختار درآمدی پایدار شهرداری‌ها

بررسی ساختار درآمدهای پایدار شهرداری در جهان بیانگر این واقعیت است که شهرهای بزرگ دنیا از طریق اخذ مالیات‌های سالانه و مستمر اداره می‌شوند. مالیات‌ها و عوارضی که نه تنها اثرات منفی روی اقتصاد شهری ندارند؛ بلکه حتی باعث ایجاد تعادل در بازار مسکن شده و به خوبی توانسته‌اند که به عنوان یک درآمد پایدار برای شهرداری‌ها به مقابله با اهداف سودگراانه در این بازار بپردازند.

ساختار درآمدی شهرداری‌های ایران بیانگر این است که از زمان تأسیس بلدیة در سال ۱۲۸۶ ه.ش تا زمان تصویب قانون جدید شهرداری در سال ۱۳۰۹ ه.ش بیشتر اتکای شهرداری‌ها به کمک‌های دولت بوده است. اولین اقدام در دوره قبل از انقلاب در جهت خودکفایی شهرداری‌ها در برنامه هفت‌ساله دوم (۱۳۳۴-۱۳۴۱) مطرح شده است که در آن مقرر شد در صورتی که شهرداری‌ها ۵۰ درصد هزینه اجرای یک طرح را تأمین کنند، ۵۰ درصد باقی به صورت بدون عوض از محل اعتبارات عمرانی کشور تأمین و پرداخت شود.

بعد از پیروزی انقلاب اسلامی سیاست خودکفایی شهرداری‌ها به طور جدی در دستور کار قرار گرفت. بر این اساس، سهم شهرداری‌ها از اعتبارات دولتی به شدت کاهش یافت. در نهایت، در سال ۱۳۹۸ لایحه درآمدهای پایدار شهرداری‌ها و دهیاری‌ها در مجلس دهم، توسط نمایندگان و دولت ارائه شد. هدف از ارائه این لایحه، دو مسئله مهم بوده است؛ اول، آنکه سهم درآمدهای ناپایدار شهرداری‌ها مانند عوارض ساختمانی را کاهش دهد. مسئله دیگر، افزایش سهم درآمدهای پایدار شامل مالیات بر ارزش افزوده، عوارض نوسازی ماده ۴ قانون نوسازی و سایر عوارض بهره‌برداری از خدمات شهری است. به‌رغم فعالیت‌های صورت گرفته در زمینه دستیابی به منابع درآمدی پایدار در کلان‌شهرهای ایران، عوارض بر ساختمان‌ها و اراضی بخش عمده عوارض را به خود اختصاص داده است (حدود ۸۰ درصد) و سهم مالیات بر ارزش افزوده در درآمدهای شهری حدود ۲۰ درصد بوده است. در جدول ۱ درآمدهای پایدار و ناپایدار شهرداری تهران و سهم آن‌ها در دوره ۱۳۹۳-۱۳۹۹ گزارش شده است. بر اساس داده‌های گزارش شده اداره کل تشخیص و وصول درآمد شهرداری تهران سهم درآمدهای ناپایدار شهرداری تهران در دوره ۱۳۹۳-۱۳۹۹ به طور میانگین ۷۵ درصد و سهم درآمدهای پایدار به طور میانگین ۲۵ درصد بوده است.

اجرای آن شده است.

مسئله اصلی این پژوهش بررسی ساختار درآمدهای پایدار شهری و محاسبه شکاف مالیات بر ارزش افزوده شهرداری تهران به دلیل عدم تمکین مؤدیان (شکاف تمکین ناشی از اجتناب، فرار و تقلب مالیاتی) و شکاف سیاستی (تعقیب اهداف خاص سیاستی دولت از طریق معافیت‌های مالیاتی، تعیین حد آستانه و اعتبار مالیاتی) است. برآورد ظرفیت بالقوه مالیات بر ارزش افزوده در شهر تهران با استفاده از روش مکنزی (Mackenzie, ۱۹۹۱) و جدول داده-ستانده شهر تهران و بر اساس نظام طبقه‌بندی استاندارد بین‌المللی (ISIC) صورت می‌گیرد. از آمارهای اداره کل تشخیص و وصول درآمد شهرداری تهران، اطلاعات وزارت اقتصاد و دارایی و سازمان امور مالیاتی نیز استفاده می‌شود. در نهایت، با شناخت ایرادهای صلاحیتی، موضوعی و ضمانت اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و روش‌های رفع آن‌ها می‌توان اقدام به اصلاح قانون مربوطه در دوره‌های بعدی کرد و مناقشات بین سازمان امور مالیاتی و شهرداری‌ها را کاهش داد.

در ادامه، در بخش دوم به بیان مبانی نظری و پیشینه تحقیق درآمد پایدار شهرداری‌ها پرداخته شده است. در بخش سوم، روش تحقیق بیان شده است. در بخش چهارم، محاسبه درآمد بالقوه، قانونی و شکاف مالیات بر ارزش افزوده سهم شهرداری تهران صورت گرفته است. در نهایت، نتیجه‌گیری و پیشنهادهای سیاستی انجام شده است.

■ مبانی نظری و پیشینه تحقیق درآمد پایدار شهرداری‌ها

■ روش‌های تأمین مالی شهرداری‌ها

به طور کلی، روش‌های تأمین مالی شهرداری‌ها عبارت‌اند از: ۱- فروش مستقیم خدمات؛ ۲- اخذ مالیات‌های محلی؛ ۳- استفاده از کمک‌های دولتی؛ ۴- انتشار اوراق مشارکت توسط شهرداری‌ها [۱]. بنابراین، اخذ مالیات‌های محلی به عنوان یکی از روش‌های تأمین مالی پایدار شهرداری‌ها است. مالیات محلی فقط به دست مقام محلی جمع‌آوری نمی‌شود. هر چند شهرداری‌ها به دلیل در اختیار داشتن اطلاعات ممیزی املاک، بهتر از دولت مرکزی می‌توانند مالیات املاک را گردآوری کنند و این کار با صرفه اقتصادی همراه است. اما مالیات بر درآمد و فروش، اغلب به دست مقامات بالاتر (دولت منطقه‌ای یا ملی) گردآوری می‌شود و سهم شهرداری از آن پرداخت می‌شود. ذکر این نکته ضروری است که آن دسته از مالیات‌هایی که نرخ مالیات و پایه آن را دولت مرکزی تعیین می‌کند، مالیات محلی تلقی نمی‌شود، بلکه این‌گونه درآمدها را

جدول ۱. درآمدهای پایدار و ناپایدار شهرداری تهران در دوره ۱۳۹۳-۱۳۹۹ میلیارد ریال

عنوان	۱۳۹۳		۱۳۹۴		۱۳۹۵		۱۳۹۶		۱۳۹۷		۱۳۹۸		۱۳۹۹	
	مبلغ	سهم	مبلغ	سهم	مبلغ	سهم	مبلغ	سهم	مبلغ	سهم	مبلغ	سهم	مبلغ	سهم
کل درآمدها	۱۶۲۱۷۰	۱۰۰	۱۷۰۶۴۲	۱۰۰	۲۱۰۱۳۲	۱۰۰	۱۵۵۶۹۲	۱۰۰	۱۷۱۱۳۷	۱۰۰	۲۱۴۲۹۶	۱۰۰	۲۷۱۱۸۵	۱۰۰
درآمدهای پایدار	۳۹۶۸۳	۲۴	۳۸۸۴۸	۲۳	۵۰۳۳۹	۲۴	۳۵۶۱۶	۲۳	۴۷۶۰۶	۲۸	۵۸۱۰۱	۲۷	۷۵۶۵۷	۲۸
درآمدهای ناپایدار	۱۲۲۴۸۷	۷۶	۱۳۱۷۹۳	۷۷	۱۵۹۷۹۳	۷۶	۱۲۰۰۷۵	۷۷	۱۲۴۱۳۰	۷۲	۱۵۶۱۹۵	۷۳	۱۹۵۵۲۷	۷۲

مأخذ: اداره کل تشخیص و وصول درآمد شهرداری تهران

اعتماد به مؤدیان، سازوکار خودکنترلی، کم بودن هزینه اخذ مالیات به سبب خوداجرایی، اجتناب از پدیده مالیات مضاعف و غیره بر خوردار است. بنابراین، به دلیل وسعت کالاها و خدمات مورد مبادله در هر کشور و اینکه ارزش افزوده هر مرحله مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌شود، پایه مالیاتی نسبت به هر مالیات دیگر از گستردگی وسیعی برخوردار است. درآمدهای ناشی از اجرای مالیات بر

مالیات بر ارزش افزوده از مصرف‌کننده نهایی اخذ می‌شود و بار نهایی آن به مصرف‌کننده نهایی منتقل می‌شود [۳]. این مالیات دارای هزینه وصول کم است و از مزایای زیادی همچون توان درآمدزایی بالا برای دولت و شهرداری‌ها، گسترده بودن پایه مالیاتی، سهولت در اجرای آن، انگیزه کم فرار مالیاتی، مشارکت مستقیم مؤدی در فرایند مالیات‌گیری، تکیه به روش خوداظهاری،

ارزش افزوده نسبت به سایر مالیات‌ها از ثبات و انعطاف‌پذیری بیشتری برخوردار است. دو دلیل در این زمینه می‌توان مطرح کرد: اول اینکه، مصرف بخشی از تولید ناخالص داخلی است و نسبت به سایر اجزای آن دارای نوسانات کمتری می‌شود. در شرایط رونق اقتصادی و افزایش سطح تولید و ارزش افزوده فعالیت‌های اقتصادی، میزان درآمد مالیاتی وصولی دولت از این پایه مالیاتی نیز افزایش می‌یابد و به عکس. دوم اینکه، مالیات بر ارزش افزوده بر پایه گسترده اعمال و به قیمت‌های جاری محاسبه می‌شود. در نتیجه، تغییر جزئی در نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده منجر به افزایش یا کاهش در درآمدهای مالیاتی می‌شود. بنابراین، مالیات بر ارزش افزوده ابزار انعطاف‌پذیر است که

مقامات مالی یک کشور می‌توانند به هنگام اعمال سیاست‌های تثبیت اقتصادی از آن استفاده کنند. سهم درآمد مالیات بر ارزش افزوده وصولی شهرداری تهران در درآمدهای مستمر شهرداری تهران در دوره ۱۳۹۰-۱۳۹۹ در جدول ۲ گزارش شده است. بر این اساس، سهم درآمد مالیات بر ارزش افزوده در درآمدهای ناشی از عوارض عمومی (درآمدهای مستمر) شهرداری تهران از ۲۱/۴ درصد در سال ۱۳۹۰ به ۶۰/۹۸ درصد در سال ۱۳۹۹ درصد افزایش یافته است. همچنین، سهم درآمد مالیات بر ارزش افزوده در مجموع درآمد و منابع شهرداری تهران از ۱۱/۵ درصد در سال ۱۳۹۰ به ۱۹/۳۳ درصد در سال ۱۳۹۹ افزایش یافته است.

جدول ۲. سهم درآمد مالیات بر ارزش افزوده وصولی در درآمدهای شهرداری تهران در دوره ۱۳۹۰-۱۳۹۹

شرح درآمد	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸	۱۳۹۹
سهم درآمد مالیات بر ارزش افزوده در درآمدهای ناشی از عوارض عمومی (درآمدهای مستمر) شهرداری تهران (%)	۲۱/۴۰	۲۳/۳۰	۲۷/۲۶	۳۸/۳۰	۳۸/۴۲	۴۸/۸۹	۳۷/۸۶	۵۷/۵۰	۵۸/۸۰	۶۰/۹۸
سهم درآمد مالیات بر ارزش افزوده در مجموع درآمد و منابع شهرداری تهران (%)	۱۱/۳۵	۱۰/۷۹	۱۳/۴۲	۱۸/۸۰	۱۷/۴۸	۱۹/۰۳	۱۸/۵۲	۱۹/۶۹	۲۰/۹۵	۱۹/۳۳

با اجرای مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷ نرخ مالیات ۱/۵ درصد و نرخ عوارض نیز ۱/۵ درصد اعمال شده است. در آخرین تغییرات در لایحه دائمی شدن این قانون سهم شهرداری‌ها تا ۴ درصد افزایش یافته است. در جدول ۳ نرخ مالیات بر ارزش افزوده در ایران در دوره ۱۳۸۷-۱۴۰۰ گزارش شده است.

جدول ۳. نرخ مالیات بر ارزش افزوده در ایران در دوره ۱۳۸۷-۱۴۰۰

سال	نرخ مالیات (درصد)	نرخ عوارض (درصد)	نرخ سال (درصد)
۱۳۸۷	۱/۵	۱/۵	۳
۱۳۸۸	۱/۵	۱/۵	۳
۱۳۸۹	۱/۵	۱/۵	۳
۱۳۹۰	۲/۲	۱/۸	۴
۱۳۹۱	۳/۹	۲/۱	۵
۱۳۹۲	۳/۶	۲/۴	۶
۱۳۹۳	۵/۳	۲/۷	۸
۱۳۹۴	۵+۱	۳	۹
۱۳۹۵	۵+۱	۳	۹
۱۳۹۶	۵+۱	۳	۹
۱۳۹۷	۵+۱	۳	۹
۱۳۹۸	۵+۱	۳	۹
۱۳۹۹	۵+۱	۳	۹
۱۴۰۰	۴+۱	۴	۹

قانونین بالادستی ناظر بر نظام درآمد پایدار شهرداری‌ها قانون پنجم توسعه از محدود قوانین مصوبی است که در دو ماده و به صورت نسبتاً مفصلی راهبردها و رویکردهای حاکم بر پایدارسازی درآمدهای مدیریت شهری را مورد حکم قرار داده است. اگرچه سنگ بنای ضرورت پیش‌بینی و سیاست‌گذاری عام قانونی در خصوص نهاد شهرداری و شوراهای اسلامی از برنامه سوم توسعه و در قالب ماده ۱۳۶ گذاشته شد، اما با وجود عدم تعمیق و تعلیم وضعیت شهرداری‌ها در برنامه چهارم توسعه قانون‌گذار در احکام برنامه پنجم رویکردی مثبت و قابل دفاع را در راستای تعیین تکلیف مهم‌ترین چالش شهرداری‌ها و مدیریت‌های محلی اتخاذ

کرده است. اگرچه این قانون نزدیک به سه دهه پس از تبصره ۲ قانون بودجه سال ۱۳۶۲ که موضوع استقلال مالی و درآمدی ضرورت تدوین و ارائه لایحه درآمدهای پایدار شهرداری‌ها را مورد حکم قرار داده بود، به تصویب رسید، اما هنوز راهبردهای قانون عملیاتی نشده است. به این لحاظ، هنوز هم عمده نگرانی مدیریت‌های شهری ناپایدار بودن درآمدها و ناکارآمدی سازوکارهای تشخیص، وصول و تأمین منابع است. شاید آن‌طور که برخی از محققان اعتقاد دارند، در کشورهای در حال توسعه از جمله ایران که دارای نظام اقتصادی و مالیاتی ناکارآمد است، شهروندان مشارکت کمتری در تأمین هزینه شهروندان دارند و باعث می‌شود تا نظام تأمین درآمد شهرداری بیشتر به

درآمدهای ناپایدار، آن‌ها را با مشکلات مالی مواجه می‌کند. در دهه‌های اخیر درآمدهای ناپایدار یکی از سنجش‌های بسیار مهم تأمین درآمد شهرداری‌ها بوده که از راه‌هایی نظیر فروش تراکم و صدور پروانه ساختمان حاصل می‌شود. همین عامل موجب رکود در کسری بودجه شهرداری‌ها هنگام نوسان‌های در اقتصاد است که معضلات زیادی را برای شهرهای کشور ما به دنبال داشته است [۶].

بند الف ماده ۱۷۴ الزام و رهیافت برون‌رفت از این وضعیت را بیان کرده است، اما همان‌طور که اشاره شد، بار کردن تکلیف انجام این موضوع بسیار مهم به شوراهای اسلامی و شهرداری‌ها در حالی که نیازمند تصویب یک قانون یکپارچه یا سیاست واحد برای مجموعه مدیریت شهری است، محل تأمل است. الزامات تعیین شده در بند ب ماده ۱۷۴ نیز مستلزم تصویب و ابلاغ قوانین و یا آیین‌نامه‌هایی در سطح ملی است. تبدیل عوارض بر املاک به عوارض ناشی از مصرف و خدمات آن‌طور که بند ج ماده ۱۷۴ به آن پرداخته است؛ نیز از خواسته‌های بحق مدیریت شهری است که تحقق آن نیازمند بسترسازی قانونی است. بند ماده ۱۷۵ نیز یکی از چالش‌های مدیریت شهری در نظام درآمدی است. تردیدی نیست که چه در حوزه درآمدهای ناپایدار و چه درآمدهای پایدار، سازوکارهای وصول از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است. ماده ۱۷۵ برنامه پنجم توسعه نیز متضمن یک سیاست و راهبرد مهم درآمدی در چارچوب موضوع درآمدهای پایدار است. بندهای الف این ماده سعی در حل و فصل یکی از درخواست‌های مهم شهرداری کرده و سازمان امور مالیاتی را مکلف به ارائه اطلاعات درآمدهای مشمول مالیات مشاغل کرده است که همواره محل مناقشه بوده است. بند ب این ماده نیز با شرح قانون تأسیس قطار شهری تهران مصوب ۱۳۵۴ به سایر شهرداری‌ها و تونل‌های زیرزمینی آب و فاضلاب، ترافیکی و خدماتی تلاش در ساماندهی مدیریتی و درآمدی شهرداری‌ها کرده است. در جدول ۴ خلاصه‌ای از قوانین و مقررات ناظر بر اخذ و توزیع مالیات بر فعالیت‌های اقتصادی و کسب و پیشه به نفع شهرداری‌ها گزارش شده است:

سمت منابع ناپایدار و ناسالم سوق پیدا کند [۴].

ماده ۱۷۴ قانون برنامه پنجم توسعه شوراهای اسلامی و شهرداری‌ها و سایر مراجع ذی‌ربط را موظف کرده بود تا پایان سال اول برنامه از طریق تدوین نظام درآمدهای پایدار شهرداری‌ها با اعمال سیاست‌های ذیل اقدام کند:

الف) کاهش نرخ عوارض صدور پروانه ساختمانی در کاربری‌های تجاری، اداری و صنعتی متناسب با کاربری‌های مسکونی همان منطقه با توجه به شرایط اقلیمی و موقعیت محلی؛ ب) تعیین سهم شهروندان در تأمین هزینه‌های خدمات عمومی و شهری، نگهداری، نوسازی و عمران شهری و همچنین، تعیین سهم دولت در ایجاد زیرساخت‌های توسعه، عمران شهری و حمل‌ونقل؛ ج) تبدیل عوارض موضوع درآمد شهرداری‌ها از عوارض بر املاک به عوارض ناشی از مصرف و خدمات؛ د) تعیین ضمانت اجرایی برای وصول عوارض، بهای خدمات و سایر درآمدهای قانون شهرداری‌ها. این احکام در واقع الزامات و نگرانی‌های اساسی بوده که در دکترین و بحث‌های نظری صاحب‌نظران مدیریت شهری همواره بر آن‌ها تأکید شده است.

شهرداری به عنوان یک نهاد عمومی غیر دولتی که مسئولیت مدیریت و اداره شهرها را به عهده دارد، باید به منظور تأمین منابع مالی خود سعی در کم کردن اتکای خود به درآمدهای ناپایدار داشته باشد و از طریق افزایش سهم درآمدهای پایدار در منابع درآمدی خود، به ارائه کالاها و خدمات مورد نیاز شهروندان، مبادرت ورزد. افزایش جمعیت و مهاجرت به شهرها و مشکلات شهرنشینی سبب افزایش حجم تقاضا برای خدمات شهری شده و واحدهای شهرداری را با مشکلات مالی روبه‌رو کرده که بیانگر توجه بیشتر به درآمدهای پایدار برای اداره شهرداری‌ها است [۵].

در برنامه پنجم توسعه سیاست کلی و چالش اصلی در نظام درآمدی شهرداری‌ها و مدیریت‌های محلی تبیین شده است (ماده ۱۷۴). رویکردی که بند الف ماده ۱۷۴ به آن پرداخته شده است، علت اصلی ناپایداری درآمدهای شهرداری به‌خصوص در شهرهای بزرگی مانند تهران است. اتکای بیش از حد بسیاری از شهرداری‌ها به

جدول ۴. قوانین و مقررات ناظر بر اخذ و توزیع مالیات بر فعالیت‌های اقتصادی و کسب و پیشه به نفع شهرداری‌ها

قانون	ماده قانونی و موضوع	نحوه توزیع عوارض و مالیات بر ارزش افزوده
قانون تجمیع عوارض	بندهایی از مواد ۳، ۴ و ۶	۱۵ درصد در کلان‌شهرها، شصت ۶۵ درصد سایر شهرها و ۲۰ درصد به دهیاری‌ها داده می‌شود.
قانون مالیات بر ارزش افزوده	بندهایی از مواد (۳۸)، (۴۱) و (۴۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده	عوارض وصولی بند (الف) ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده به نسبت هفتاد درصد (۷۰٪) شهرها و سی درصد (۳۰٪) روستاها و مناطق عشایری و بر اساس شاخص جمعیت به حساب شهرداری‌ها و دهیاری‌ها واریز می‌شود. در بندهای دیگر ماده ۳۸ عوارض وصولی به نسبت دوازده درصد (۱۲٪) سهم کلان‌شهرها، پنجاه و سه درصد (۵۳٪) سایر شهرها و سی و پنج درصد (۳۵٪) روستاها و مناطق عشایری محاسبه و بین تمام شهرداری‌ها و دهیاری‌ها و مناطق عشایری توزیع می‌شود.
قانون مالیات بر ارزش افزوده	بندهایی از ماده (۳۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده	عوارض آلاینده‌های واحدهای تولیدی در هر شهرستان به نسبت جمعیت بین شهرداری‌ها، دهیاری‌ها و فرمانداری‌ها (برای روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری) همان شهرستان توزیع می‌شود.
احکام مالیات بر ارزش افزوده در قانون برنامه پنجم توسعه	بندهایی از ماده (۱۲۲) برنامه و ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده	معادل دوازده در هزار ارزش گمرکی کالاها و وارداتی که حقوق ورودی آن‌ها وصول می‌شود، از محل اعتباراتی که همه‌ساله در قوانین بودجه سنواتی کل کشور منظور می‌شود در اختیار وزارت کشور قرار می‌گیرد بر اساس مقررات تبصره (۲) ماده (۳۹) این قانون به شهرداری‌ها و دهیاری‌های سراسر کشور به عنوان کمک پرداخت و به هزینه قطعی منظور می‌شود.
احکام مالیات بر ارزش افزوده در قانون برنامه ششم توسعه	بندهایی از ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده	عوارض وصولی ارزش افزوده و عوارض آلودگی واحدهای تولیدی در هر شهرستان به نسبت جمعیت، بین شهرداری‌ها و دهیاری‌های همان شهرستان توزیع می‌شود.
احکام مالیات بر ارزش افزوده در قانون برنامه ششم توسعه	بندهایی از ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده و ماده (۴۳) قانون یادشده	به نسبت هفتاد درصد (۷۰٪) شهرها و سی درصد (۳۰٪) روستاها و مناطق عشایری و بر اساس شاخص جمعیت محاسبه و به حساب شهرداری‌ها و دهیاری‌ها واریز می‌شود.
احکام مالیات بر ارزش افزوده در قانون برنامه ششم توسعه	بندهایی از ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده	به نسبت دوازده درصد (۱۲٪) سهم کلان‌شهرها، پنجاه و سه درصد (۵۳٪) سایر شهرها و سی و پنج درصد (۳۵٪) روستاها و مناطق عشایری محاسبه و بین تمام شهرداری‌ها و دهیاری‌ها و مناطق عشایری توزیع می‌شود.
	بندهایی از ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده	به نسبت جمعیت بین شهرداری‌ها، دهیاری‌ها و فرمانداری‌ها (برای روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری) همان شهرستان توزیع می‌شود.

چالش‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده در خصوص منابع درآمدی و عوارض شهرداری‌ها

قانون مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک نوآوری در نظام وضع و وصول مالیات و عوارض که در سال ۱۳۸۷ تصویب و اجرا شده است، بر پایه‌های قانون تجمیع عوارض مصوب ۱۳۸۱ بنا نهاده شد. این قانون در بسیاری از عبارات پردازشی‌ها به تکرار احکام قانون موسوم به تجمیع عوارض اقدام کرده است. اگرچه دائمی شدن احکام این قانون تفاوت‌هایی در اعداد و ارقام و سازوکارهای وصول با متن اولیه قانون دارند، ولی چارچوب قوانین اصلی همچنان حفظ شده است. آنچه که در این بحث برای ما واجد اهمیت است، صرف‌نظر از اهمیت ذاتی خود قانون مقوله عوارض پیش‌بینی شده در کنار مالیات برای شهرداری‌ها است. البته امید آن بود که در نسخه دائمی موضوع تعلق بخش مهمی از مالیات‌های وصولی دولت که در واقع، حق مدیریت‌های محلی است در احکام این قانون گنجانده شود که متأسفانه این اتفاق نیفتاده است.

آنچه که از نظرگاه کلی و به‌خصوص از منظر حقوقی در این قانون مالیات بر ارزش افزوده قابلیت نقد و تحلیل را دارد، دنباله‌رو کردن بیش از ۱۲۰۰ شهرداری از تصمیمات سازمان امور مالیاتی کشور است؛ به طوری که در بسیاری از احکام این قانون شهرداری‌ها هیچ ابتکار عملی ندارند و این سازمان امور مالیاتی است که تشخیص می‌دهد چگونه با شهرداری‌ها تعامل کند. در بعضی از احکام این قانون مرجعیت کامل سازمان امور مالیاتی در تصمیم به استرداد وجوه عوارض متعلق به شهرداری به شکل خاص در تبصره ۲ بند الف ماده ۹ قانون تعیین شده است. همچنین، شناسایی صلاحیت مطلق دیوان عدالت اداری در لغو تصمیمات کمیسیون ماده ۷۷ قانون شهرداری و اختیار کامل سازمان امور مالیاتی

در اعلام موارد و مصادیق معافیت از پرداخت عوارض که خود مقوله قابل مناقشه است، مورد تأکید قرار گرفته است. حتی صلاحیت نهادین شوراهای اسلامی شهر در وضع عوارض برای شهرداری نیز مورد خدشه قرار گرفته بود که در پاسخ به ایرادهای مطرح‌شده به وسیله شورای نگهبان این موضوع دوباره لحاظ شد. پیش‌بینی اختیارات گسترده برای سازمان شهرداری و دهیاری‌های وزارت کشور در مقولاتی که جزء حوزه انحصاری شهرداری‌ها است از ضعف‌های غیرقابل اغماض این قانون است.

پیش‌بینی معافیت‌های متعدد و متنوع برای دستگاه‌ها و نهادهای مختلف حداقل در زمینه عوارض متعلق سهم شهرداری‌ها و مرجعیت بلافصل سازمان امور مالیاتی در این زمینه از محورهای قابل انتقاد این قانون است. از عنوان انتخابی برای این قانون واضح است که شهرداری‌ها به عنوان یک موجودیت وابسته و تحمیلی در این قانون پیش‌بینی شده‌اند. به این لحاظ اگرچه ضرورت دارد تلاش مضاعفی در تصویب قانون جامع درآمدهای پایدار شهرداری‌ها صورت گیرد، ولی بدون تردید خارج کردن شهرداری‌ها از فضای انفعالی کامل در چارچوب قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز نیازمند کار کارشناسی بسیار مفصل و دقیق است. مطالعه جامع و کارآمدی که بتواند با تحلیل بند بند و ماده به ماده قانون مالیات بر ارزش افزوده نقش و جایگاه نهاد شهرداری را به عنوان موجودیتی که نفع قالب در فعالیت‌هایش منافع عمومی و حلقه‌های حاکمیتی است را به اثبات برساند.

در جمع‌بندی کلی، قانون مالیات بر ارزش افزوده در خصوص منابع درآمدی و عوارض شهرداری‌ها دارای سه ایراد و ضعف اساسی است که عبارت‌اند از: ایرادها در حوزه‌های صلاحیتی، ایرادات در حوزه‌های موضوعی و ایرادها در حوزه‌های ضمانت اجرا که در جدول ۵ به آن‌ها پرداخته شده است:

جدول ۵. چالش‌ها و ایرادهای قانون مالیات بر ارزش افزوده در خصوص منابع درآمدی و عوارض شهرداری‌ها

ایرادها	توضیحات
ایرادهای صلاحیتی	وابسته تلقی شدن شهرداری‌ها به منابعی که رویکرد مناسب در تعیین ماهیت آن منابع عمومی و دولتی است، موجب شده که شهرداری‌ها فاقد هر گونه مبنای صلاحیتی و یا اختیار و امتیازی در تعیین مصادیق عوارض، اختلاف‌های تفسیری، معافیت‌ها و سازوکار تعامل با مؤدیان باشند. بر اساس همین دیدگاه نیز بوده که در نسخه دائمی شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده تقدیمی به مجلس تلاش شده که عناوین عوارض از متن قانون حذف و تمام سرفصل‌ها تحت عنوان مالیات تعیین شوند. نمونه این ایرادها را می‌توان در بندهایی از مواد ۴، ۳۲، ۳۸ و ۴۸ مشاهده کرد.
ایرادهای موضوعی	دقت در محتوای مواد ۱ تا ۳۸ مبین این واقعیت است که سازمان امور مالیاتی در این قانون با حذف عنوان تجمیع عوارض که می‌توانست به ساماندهی نظام درآمدی پایدار شهرداری‌ها و مدیریت‌های سر محلی بپردازد، برخی از مهم‌ترین نیازهای قانونی خود را سامان کرده است. بنابراین، بسیاری از نیازهای مقررده‌گذاری شهرداری‌ها بدون جواب مانده است. در عین حال، محدودیت‌های نیز در برخی از قلمروهای اساسی برای آن‌ها ایجاد شده است. تعیین درصدی از موضوعاتی مانند نفت و حقوق ورودی کالاها و برخی از خدمات خاص تنها چالش و نیاز مدیریت‌های محلی نیست. این موضوعات عوارض که اختیار مطلق آن‌ها نیز در حوزه صلاحیتی سازمان امور مالیاتی قرار دارد، نمی‌تواند مشکلات اساسی منابع درآمدی شهرداری‌ها را حل و فصل کند.
ایرادهای ضمانت اجرا	قانون مالیات بر ارزش افزوده از نظر ضمانت اجراهای حصول عوارض نیز کاملاً در انحصار سازمان امور مالیاتی کشور قرار دارد. در ماده ۲۵، وصول مالیات‌ها به سازمان امور مالیاتی محول شده است، ولی در خصوص عوارض تعیین تکلیف نشده است. البته برخی از سازوکارهای تعیین‌شده در این قانون به‌خصوص در حوزه عوارض شهرداری به استناد قوانین بعدی و از جمله ماده ۱۲۳ قانون برنامه پنجم توسعه دچار تغییر شده است.

راهنمایی و رانندگی و نحوه توزیع عوارض بدون توجه به نوآوری جدید از دستاوردهای این قانون است. در موضوع ضمانت اجراهای وصول عوارض به وسیله شهرداری‌ها و ضرورت تقویت عرصه‌های عوارض محلی و بنیان‌های مربوط به آن و مقولات نوآورانه در این عرصه با رویکرد پایدارسازی درآمدها لایحه مورد بررسی در مجلس فاقد حکمی قابل اتکاست. آنچه که از آخرین اصلاحات و حذفیات طرح با توجه به ایرادهای شورای نگهبان و دیدگاه‌های کمیسیون در مجلس شورای اسلامی قابل مشاهده است، با راهبردهای

در ماده ۱۲۳ قانون برنامه پنجم توسعه، نحوه توزیع عوارض وصولی ارزش افزوده و عوارض آلایندهی مقررشده واحدهای تولیدی موضوع ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده تغییر یافته و مقرر شده عوارض وصولی در هر شهرستان به نسبت جمعیت بین شهرداری‌ها و دهیاری‌ها همان شهرستان توزیع شود. در این ماده سهمیه‌ها و نحوه توزیع را مشخص کرده، ولی بحث اساسی که ضمانت اجرا وصول است همچنان در هاله‌ای از ابهام است. بازخوانی برخی از احکام مندرج در قانون مالیات بر ارزش افزوده در مورد جرایم

کرده‌اند. بر اساس نتایج حاصل شده در این پژوهش، در دوره اجرای مالیات بر ارزش افزوده شکاف مالیاتی حدود ۲۶۰ هزار میلیارد تومان بوده که حدود ۱۵۷ هزار میلیارد تومان سهم دولت و ۱۰۳ هزار میلیارد تومان سهم شهرداری‌ها بوده است [۱۰].

میرجلیلی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی شکاف مالیات بر ارزش را در استان‌های ایران با استفاده از جدول‌های داده‌ستندة منطقه‌ای محاسبه کرده‌اند. نتایج حاصل از آن نشان می‌دهد شکاف مالیات بر ارزش افزوده حدود ۶۹ درصد بوده که شکاف سیاستی به طور متوسط ۳۵/۲ درصد و شکاف تمکین ۳۳/۷ درصد بوده است. توصیه سیاستی مقاله حاضر بازنگری سیاستی در قانون مالیات بر ارزش افزوده و فراخوان‌های آن و تمرکز امکانات اجرایی نظام مالیاتی در استان‌هایی است که بیشترین شکاف تمکین را دارند [۱۱].

مواد و روش‌ها

گام اول در محاسبه شکاف مالیاتی، محاسبه ظرفیت بالقوه مالیات بر ارزش افزوده بر پایه مصرف است که مخارج سرمایه‌گذاری و صادرات کالاها و خدمات از پایه مالیاتی کسر می‌شوند و واردات کالاها و خدمات به پایه مالیات بر ارزش افزوده اضافه می‌شود [۳]:

$$B_{VAT} = GDP - I + X - M = C + G \quad (1)$$

که در آن B_{VAT} ظرفیت مالیات بر ارزش افزوده، GDP تولیدات ناخالص داخلی، مخارج مصرفی خانوار و G مخارج دولت است. در محاسبه پایه مالیاتی قانونی، ارزش کالاها و خدمات معاف از مالیات از پایه بالقوه کسر و میزان مالیات‌بندی مضاعف در طول زنجیره تولید توزیع به پایه مالیاتی اضافه می‌شود [۱۷]:

$$B_{VAT} = C + G - VA_E + IS_{T,E} \quad (2)$$

که در آن کل ارزش کالاها و خدمات معاف و بیانگر میزان مالیات‌بندی مضاعف در طول زنجیره تولید توزیع است.

$$IS_{T,E} = A_{ij} \cdot VG_j = \sum_{i=1}^k \sum_{j=k+1}^n a_{ij} \cdot VG_j \quad (3)$$

که در آن VG_j ارزش تولید ناخالص کالای j ام، مقادیری از کالای i ام، a_{ij} است که به عنوان کالای واسطه در تولید یک واحد کالای j ام به کار گرفته می‌شود و n تعداد کالاها تولید شده در اقتصاد است [۱۸ و ۱۹]. در این مرحله به محاسبه شکاف مالیاتی پرداخته می‌شود. پس از محاسبه پایه بالقوه و قانونی مالیات بر ارزش افزوده، شکاف مالیات بر ارزش افزوده و اجزای آن شامل شکاف تمکین و شکاف سیاستی بر پایه روابط ۴ تا ۶ محاسبه می‌شود [۲۰]:

$$VAT\ Gap = \frac{VAT_r - VAT_e}{VAT_r} \quad (4)$$

$$Policy\ Gap = \frac{VAT_r - VAT_e}{VAT_r} \quad (5)$$

$$Compliance\ Gap = \frac{VAT_e - VAT_r}{VAT_r} \quad (6)$$

که در آن‌ها، VAT_r درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده، VAT_e درآمد قانونی مالیات بر ارزش افزوده و VAT_r درآمد بالفعل مالیات بر ارزش افزوده است. نسبت شکاف مالیات بر ارزش افزوده به درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده، Compliance Gap نسبت شکاف تمکین به درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده و Policy Gap نسبت شکاف سیاستی به درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده است. در نمودار ۱ روش‌های محاسبه شکاف مالیات بر ارزش افزوده ارائه شده است:

مندرج در ماده ۱۷۴ برنامه پنج‌گانه توسعه و سایر الزامات پایدارسازی درآمد شهرداری فاصله زیادی دارد. این لایحه ۲۳ ماده‌ای با حذفیات و اصلاحات مکرر و متعدد فقط به متنی شبیه است که برخی از احکام پراکنده از قبل موجود را در یک سند جمع‌آوری و در بسیاری از موضوعات نه تنها حرکت رو به جلو نداشته، بلکه از اختیارات مدیریت‌های محلی نیز کاسته است. به این لحاظ از نظر حقوقی شاید لازم باشد لایحه دوباره مورد بازنگری جدی قرار گرفته و پیشنهادهای جامع‌تری با توجه به تجربیات جهانی و وضعیت بیش از ۱۳۰۰ شهرداری کشور تهیه و ارائه شود. نظام تشخیص منابع و اختیار وضع مصوبه و ضمانت اجراهای وصول و استنکاف از پرداخت حقوقی شهرداری‌ها در کنار توجه به مقتضیات و ضرورت‌های محلی در عین بازنگری و بازآرایی بنیان‌های ارزان مالی و بودجه‌ای شهرداری‌ها حداقل انتظارات از تدوین‌کنندگان و تصویب‌کنندگان این قانون بود.

پیشینه تحقیق

تحقیقات انجام شده در حوزه مالیات بر ارزش افزوده مربوط به تاریخچه، روند شکل‌گیری نظریه‌ها، قانون‌گذاری، چالش‌های اجرا و اندازه‌گیری شکاف مالیاتی با دو رویکرد اقتصاد خرد و اقتصاد کلان بوده‌اند. در رویکرد اقتصاد خرد با نمونه تصادفی از مالیات‌دهندگان و رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی در سطح بنگاه انجام می‌شود که هزینه‌های اجرایی زیادی دارد. رویکرد اقتصاد کلان بیشتر شامل دو روش مبتنی بر تولید و مصرف است. روش مبتنی بر تولید بر اساس جدول داده‌ستندة بنا شده است و محاسبات شکاف مالیاتی به صورت دقیق‌تر صورت می‌گیرد [۷-۱۱].

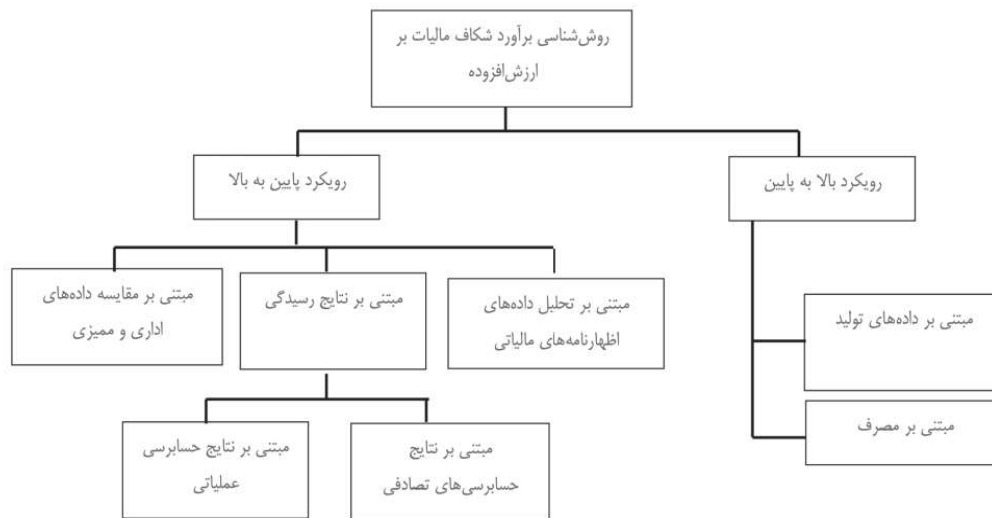
کانیکالپ و همکاران (Canikalp et al, ۲۰۱۶)، شکاف مالیاتی را در ترکیه بر اساس داده‌های حساب‌های ملی محاسبه کرده و نشان داده‌اند شکاف سیاستی از شکاف عدم تمکین مالیاتی بیشتر بوده است [۱۲]. ایدا (Ueda, ۲۰۱۷) در مقاله‌ای به تحلیل شکاف مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای پیشرفته منتخب در دوره ۲۰۰۰-۲۰۱۴ پرداخته و سپس، کارایی این نوع مالیات را حساب کرده است. بر اساس نتیجه این پژوهش چرخه‌ای بودن شکاف‌های سیاست تا حد زیادی منعکس‌کننده تغییرات در پارامترهای سیاست نیست، بلکه تغییرات ناشی از رفتار، به‌ویژه در مصرف دولت و تا حدی کمتر در ترکیب مصرف خانوارها است. به علاوه، شکاف تولید بر کارایی این نوع مالیات اثرگذار است [۱۳].

هادی‌زنوز (۱۳۸۱) در پژوهشی به بررسی اصلاح نظام درآمدی شهرداری تهران پرداخته و پیشنهادهایی به منظور برون‌رفت از درآمدهای ناپایدار شهری ارائه کرده است که شامل اصلاح قانون نوسازی و عمران شهری، تعیین نرخ عوارض نوسازی (مالیات بر دارایی‌های منقول و غیرمنقول) با توجه به موقعیت اقتصادی و اجتماعی هر شهر و با نظر شورای شهر، به رسمیت شناختن حضور شهرداری و شورای شهر در ارزیابی و تعیین بهای زمین‌های شهری، مکانیزه شدن بانک اطلاعات املاک و استفاده از سیستم اطلاعات جغرافیایی برای ممیزی املاک، به‌روز کردن اطلاعات املاک و اصلاح آیین‌نامه‌های مرتبط بر اساس قوانین خاص و عام شهرسازی است [۱۴].

دانش‌جعفری و همکاران (۱۳۹۳) در مقاله‌ای با روش کمی و پیمایشی-مقطعی و با استفاده از داده‌های پرسشنامه‌ای ارزیابی منابع مالی و درآمدی شهرداری تهران پرداخته‌اند. بر اساس نتایج حاصل شده مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از درآمدهای پایدار شهرداری‌هاست. دریافت بهای خدمات شهری و انواع عوارض محلی نیز سایر منابع درآمد پایدار بوده‌اند [۱۵].

نزاری و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی راهبردهای تأمین منابع مالی پایدار شهرداری تهران در برنامه پنج‌ساله با تأکید بر سیاست‌های ابلاغی اقتصاد مقاومتی با استفاده از روش توصیفی-تحلیلی پرداخته‌اند. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که بخش عمده‌ای از درآمدهای شهرداری‌ها درآمدهای پایداری نیستند [۱۶].

مهاجری و سبحانیان (۱۳۹۶) در پژوهشی با استفاده از جدول داده‌ستندة شکاف مالیات بر ارزش افزوده را در دوره ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۵ در ایران محاسبه



نمودار ۱. روش‌شناسی برآورد شکاف مالیات بر ارزش افزوده، مأخذ: [۲۱]

اقتصادی شهرستان تهران در سال ۱۳۹۷ محاسبه و در جدول ۶ گزارش شده است. البته این فرض در نظر گرفته شده است که نسبت‌های به کار گرفته شده در برآورد پایه بالقوه و قانونی مالیات بر ارزش افزوده در دوره ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ ثابت هستند که البته به عنوان ضعف روش جدول داده-ستانده نیز تلقی می‌شود. ضعف دیگر این روش ایستادن آن است و بر اساس آن نمی‌توان تغییرات در تقاضاهای افراد طی زمان در نتیجه پدیده‌های اقتصادی مانند تورم و یا پدیده‌های دیگری از قبیل کرونا در نظر گرفت. در ادامه در جدول ۵ درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده محاسبه شده است.

■ محاسبه درآمد بالقوه، قانونی و شکاف مالیات بر ارزش افزوده شهرداری تهران
به منظور محاسبه پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران از داده‌های جدول داده-ستانده شهرستان تهران در سال ۱۳۹۳ که به وسیله بانویی (۱۳۹۷) محاسبه شده، استفاده شده است [۱۹]. بر این اساس، با به کارگیری داده‌های ارزش افزوده فعالیت‌های مختلف اقتصادی به تفکیک زیر بخش‌ها در استان تهران که توسط بانک مرکزی گزارش می‌شود و سهم ارزش افزوده بخش‌های مختلف به تفکیک زیربخش‌ها در نظام طبقه‌بندی استاندارد بین‌المللی (ISIC)، ارزش افزوده فعالیت‌های

جدول ۶. محاسبه پایه بالقوه و قانونی مالیات بر ارزش افزوده شهرستان تهران به تفکیک فعالیت‌های اقتصادی در طبقه‌بندی (ISIC) در سال ۱۳۹۷ (میلیون ریال)

عنوان فعالیت‌های اقتصادی	ارزش افزوده فعالیت‌های اقتصادی شهر تهران (۱)	پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده (۲)	معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده (۳)	مالیات‌بندی مضاعف (۴)	پایه قانونی مالیات بر ارزش افزوده* (۵)
کشاورزی، شکار و جنگل‌داری و ماهی‌گیری	۴,۱۷۵,۷۰۱	۴,۴۰۶,۲۰۶	۴,۴۰۶,۲۰۶	۲۷۸,۱۹۵,۶۰۸	۲۷۸,۱۹۵,۶۰۸
استخراج معدن	۱,۱۳۴,۶۷۷	۱۱۴۵	-	-	۱۱۴۵
صنعت	۱۹۲,۷۹۱,۹۱۹	۳۳۹,۴۵۱,۱۶۲	۱۴۴,۱۷۰,۲۳۷	۱۲۰,۰۱۲,۴۸۴	۳۰۵,۲۹۳,۴۱۹
تأمین برق، گاز، بخار و تهویه هوا	۳۳۷,۱۵۶,۳۸۱	۲۷۴,۰۷۸,۸۵۹	-	-	۳۷۴۰۷۸۸۵۸
آبرسانی، مدیریت پسماند، فاضلاب و فعالیت‌های تصفیه	۲,۷۵۰,۳۲۵	۶,۱۲۳,۷۴۱	-	-	۶۱۲۳۷۴۱
ساختمان	۱۱۴,۲۴۵,۲۱۰	۱۱,۳۴۴,۵۴۲	-	-	۱۱۳۴۴۵۴۱
عمده‌فروشی و خرده‌فروشی، تعمیر وسایل نقلیه و کالاها	۶۳۵,۲۴۲,۵۵۶	۳۲,۵۹۰,۹۶۶	-	-	۳۲۵۹۰۹۶۵
حمل‌ونقل و انبارداری و پست	۴۲۰,۶۴۴,۲۴۱	۳۲۶,۱۰۹,۶۵۹	۳۲۶,۱۰۹,۶۵۹	-	۵۰۵۹۳۰۷
فعالیت خدماتی مربوط به تأمین جا و غذا	۵۳,۶۳۴,۵۶۲	۳۰,۵۰۱,۵۹۳	-	-	۳۰۵۰۱۵۹۲
اطلاعات و ارتباطات	۲۶۰,۳۱۶,۰۹۲	۲۰۸,۲۵۲,۸۷۴	-	-	۲۰۸۲۵۲۸۷۳
فعالیت‌های مالی و بیمه	۲۸۷,۱۷۵,۷۵۵	۵۸,۵۷۳,۶۲۱	۲۷,۰۶۳,۵۱۸	-	۳۱۵۱۰۱۰۳

۸۵۲۴۱۵۷	-	۷۳۶,۲۳۲,۲۲۰	۷۴۴,۷۵۶,۳۷۸	۹۵۶,۵۴۲,۶۶۲	املاک و مستغلات
۹۹۰۴۶۷۳۷	-	-	۹۹,۰۴۶,۷۳۷	۱۰۰,۰۴۷,۲۰۹	فعالیت‌های حرفه‌ای، علمی و فنی
۱۶۲۸۳۷۵۳	-	-	۱۶,۲۸۳,۷۵۳	۲۱,۷۱۱,۶۷۱	فعالیت‌های اداری و خدمات پشتیبانی
-	-	۲۳۵,۱۶۸,۵۰۴	۲۳۵,۱۶۸,۵۰۴	۱۶۱,۲۷۴,۱۵۶	اداره امور عمومی، خدمات شهری و تأمین اجتماعی
-	-	۱۲۱,۲۳۳,۹۹۲	۱۲۱,۲۳۳,۹۹۲	۸۳,۵۶۹,۱۴۵	آموزش
۲۳۲۰۵۰	-	۱۴۸,۷۹۲,۶۱۰	۱۴۸,۷۹۲,۶۱۰	۱۲۷,۱۹۲,۶۴۹	فعالیت‌های مربوط به سلامت انسان و مددکاری اجتماعی
-	-	۲۲,۵۱۲,۶۵۰	۲۲,۵۱۲,۶۵۰	۵۳,۳۰۴,۹۳۷	سایر خدمات عمومی، اجتماعی، شخصی و خانگی
۱,۲۸۶,۱۹۹,۳۸۷	۳۹۸,۲۰۸,۰۹۲	۱,۷۸۰,۱۳۷,۰۶۲	۲,۶۶۸,۱۱۸,۳۵۶	۳,۷۱۲,۹۰۹,۸۸۹	جمع

مأخذ: یافته‌های تحقیق بر اساس جدول داده‌استانده ارائه شده در [۱۹] و لایحه مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۹۷
* ستون (۳) - ستون (۴) + ستون (۲) = ستون (۵)

بر ارزش افزوده برابر ۱۲۸/۶ هزار میلیارد تومان حاصل شده است. از حاصل ضرب نرخ مالیات در پایه بالقوه و قانونی مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۹۷، میزان درآمد بالقوه و قانونی و شکاف مالیاتی محاسبه و در جدول ۷ گزارش شده است.

بر اساس محاسبات صورت گرفته ظرفیت بالقوه مالیات بر ارزش افزوده برابر ۲۶۶/۸ هزار میلیارد تومان، میزان معافیت‌های مالیاتی برابر ۱۷۸/۱ هزار میلیارد تومان و میزان اثر آبشار مالیاتی برابر ۳۹/۸ هزار میلیارد تومان بوده است. با کسر معافیت‌ها و اضافه کردن اثر آبشار مالیاتی، پایه قانونی مالیات

جدول ۷. محاسبه درآمد بالقوه، درآمد قانونی و شکاف مالیاتی بر اساس سهم دولت و شهرداری تهران در سال ۱۳۹۷ - میلیارد ریال

درآمد بالقوه	درآمد قانونی	شکاف مالیاتی	شکاف سیاستی	شکاف تمکین	
۲۴۰,۱۳۱	۱۱۵,۷۵۷	۱۸۸,۳۱۳	۱۲۴,۳۷۲	۶۳,۹۴۰	
۸۰,۰۴۳	۳۸,۵۸۵	۶۲,۱۴۳	۴۱,۰۴۲	۲۱,۱۰۰	سهم شهرداری تهران
۱۶۰,۰۸۷	۷۷,۱۷۱	۱۲۶,۱۷۰	۸۳,۳۳۹	۴۲,۸۴۰	سهم دولت

اداری و صنعتی متناسب با کاربری‌های مسکونی، تعیین سهم شهروندان در تأمین هزینه‌های خدمات عمومی و شهری، تبدیل عوارض موضوع درآمد شهرداری‌ها از عوارض بر املاک به عوارض ناشی از مصرف و خدمات و تعیین ضمانت اجرایی برای وصول عوارض، بهای خدمات و سایر درآمدهای قانون شهرداری‌ها نظام درآمدهای پایدار شهرداری‌ها را تدوین کنند. مالیات بر ارزش افزوده به عنوان درآمد پایدار شهرداری‌ها سهم ۲۰ درصدی منابع درآمدی شهرداری تهران داشته، اما اجرای آن دارای ایرادهایی در حوزه‌های صلاحیتی، موضوعی و ضمانت اجرا بوده است. بر این اساس، در مواد ۱۲۳ و ۱۲۸ نحوه توزیع عوارض وصولی را مشخص کرده، ولی بحث اساسی که ضمانت اجرای وصول عوارض است، همچنان در هاله‌ای از ابهام است. در موضوع ضمانت اجرای وصول عوارض به وسیله شهرداری‌ها و ضرورت تقویت عرصه‌های عوارض محلی و بنیان‌های مربوط به آن و مقولات نوآورانه در این عرصه با رویکرد پایدارسازی درآمدها لایحه مورد بررسی در مجلس فاقد حکمی قابل اتکاست. آنچه که از آخرین اصلاحات و حذفیات طرح با توجه به ایرادهای شورای نگهبان و دیدگاه‌های کمیسیون در مجلس شورای اسلامی قابل مشاهده بوده است، با راهبردهای مندرج در ماده ۱۷۴ قانون برنامه پنجم توسعه و سایر الزامات پایدارسازی درآمد شهرداری فاصله زیادی دارد.

بر اساس محاسبات صورت گرفته در سال ۱۳۹۷، درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده برابر ۲۴ هزار میلیارد تومان بوده که سهم دولت ۱۶ هزار میلیارد تومان و سهم شهرداری تهران ۸ هزار میلیارد تومان بوده است. همچنین، شکاف مالیات بر ارزش افزوده برابر ۱۷۸ هزار میلیارد تومان بوده که ۱۲/۴ هزار میلیارد تومان شکاف سیاستی و ۶/۳ هزار میلیارد تومان شکاف تمکین بوده است. سهم دولت از شکاف سیاستی ۸/۳ هزار میلیارد تومان و سهم شهرداری تهران ۴/۱ هزار میلیارد تومان بوده است. سهم دولت از شکاف تمکین نیز ۴/۲ هزار میلیارد تومان و سهم شهرداری تهران ۲/۱ هزار میلیارد تومان بوده است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادهای سیاستی

در دهه‌های اخیر درآمدهای ناپایدار یکی از سنجش‌های بسیار مهم تأمین درآمد شهرداری‌ها بوده که از راه‌هایی نظیر فروش تراکم و صدور پروانه ساختمان حاصل می‌شود. همین عامل موجب رکود در کسری بودجه شهرداری‌ها هنگام نوسان‌های در اقتصاد که معضلات زیادی را برای شهرهای کشور ما به دنبال داشته است. در این راستا، ماده ۱۷۴ قانون برنامه پنجم توسعه شوراهای اسلامی و شهرداری‌ها و سایر مراجع ذی‌ربط را موظف کرده بود تا پایان سال اول برنامه از طریق کاهش نرخ عوارض صدور پروانه ساختمانی در کاربری‌های تجاری،

در این پژوهش، ظرفیت بالقوه مالیات بر ارزش افزوده دولت و شهرداری تهران با استفاده از جدول داده-ستانده محاسبه شده و با کسر معافیت‌ها و اضافه کردن اثر آبشار مالیاتی، پایه قانونی مالیات بر ارزش افزوده محاسبه شده است. در نهایت، با محاسبه درآمد بالقوه و قانونی مالیات بر ارزش افزوده، شکاف سیاستی و شکاف عدم تمکین ناشی از اعمال نظام مالیات بر ارزش افزوده بر اساس سهم شهرداری تهران و دولت محاسبه شده است. نتایج حاصل شده بیانگر این است که نسبت شکاف سیاستی و تمکین مالیات بر ارزش افزوده به پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده در شهر تهران به ترتیب ۵۳ و ۲۷ درصد بوده است. به بیان دیگر، حدود ۸۰ درصد از ظرفیت بالقوه مالیاتی وصول نشده است.

با توجه به ایرادها در حوزه‌های صلاحیتی، موضوعی و ضمانت اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده پیشنهاد می‌شود که با رفع ایرادها در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و تکمیل احکام آن در زمینه ضمانت اجرا و روزآمدسازی مشمولان، فرایندها، نرخ‌ها، معافیت‌ها، دامنه شمول و آستانه معافیت گام‌های مهمی در راستای تقویت عرصه‌های عوارض محلی و بنیان‌های مربوط به آن و مقولات نوآورانه در این عرصه با رویکرد پایدارسازی درآمدها و کاهش شکاف مالیاتی و افزایش درآمد پایدار دولت و شهرداری‌ها برداشته شود.

■ مشارکت نویسندگان

سهم نویسنده اول ۱۰۰ درصد.

■ تشکر و قدردانی

مقاله حاضر مستخرج از طرح پژوهشی با عنوان برآورد ظرفیت‌های درآمدی بالقوه و بالفعل شهرداری تهران حاصل از مفاد قانون مالیات بر ارزش افزوده و محاسبه ارزش افزوده فعالیت‌های اقتصادی شهر تهران با شماره قرارداد ۱۳۷/۱۵۱۱۰۲ است که با حمایت مالی مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران صورت گرفته است. در اینجا لازم است که از حمایت‌های مالی صورت گرفته قدردانی شود.

■ تعارض منافع

نویسندگان مقاله اعلام می‌کنند که تعارض منافع وجود ندارد.

منابع

- [1] Olad, M. Financial provision of municipalities through profitable investment. *Andisheh Iranshahr Journal* 2006, second year, number 7-8. (In Persian)
- [2] Hadi Zenouz, B. Theoretical foundations of the revenue system of municipalities. *Urban Economy Quarterly* 2008, 1(2): 1-27. (In Persian)
- [3] Ziai Begdeli, M. T., and Tahmasabi Beldaji, F. Value added tax, modern taxation. Publications of the Research Institute of Economic Affairs 2014, Second edition. (In Persian)
- [4] Mozafari, G., Papoli Yazdi, M.H., and Vosoghi, F. Presenting the model of stabilizing the revenue system and providing financial resources of municipalities. *Geographical Research Quarterly* 2015; 31 (4): 24-44. (In Persian)
- [5] Nisari, R., Montazeri, R., and Hosseinzadeh, N. Strategies for providing sustainable financial resources of Tehran municipality in the five-year plan with emphasis on the policies of resistance economy. *Quarterly Journal of Urban Economics and Management* 2014, 3(11): 99-116. (In Persian)
- [6] Qolipour, R, Darwish-zadeh, M. M., and Piran-nejad, A. Investigating the methods, sources and obstacles of achieving sustainable urban income. *Public Administration Quarterly* 2018; 11 (1): 151-178. (In Persian)
- [7] Hutton, E. The Revenue Administration-Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value Added Tax Gap Estimation. *International Monetary Fund* 2017.
- [8] Novyzedlak, V, Palkovicova, J. The Estimate of the Value Added Tax Revenue Loss. *Economic Analysis, Institute for Financial Policy, The Ministry of Finance of the Slovak Republic* 2012.
- [9] Izdakhasti, H., and Arab Mazar, A. Analysis of performance, collection efficiency and implementation challenges of value added tax in Iran. *Research Journal of Taxation* 2016, 36 (84): 43-80. (In Persian)
- [10] Mohajeri, P., and Sobanian, S. M. H. Estimating the policy gap and compliance gap in Iran's value added tax system and the necessity of deriving a logical framework for granting exemptions. *Tax Research Journal* 2016, 36 (84): 149-176. (In Persian)
- [11] Mirjalili, F., Nasiri Aghdam, A., Mohajeri, P., and Mohammadi, T. Estimating the policy gap and value added tax compliance in the provinces of the country. *Research Journal of Taxation* 2018, 41 (89): 133-150. (In Persian)
- [12] Canikalp, E., Ilter, Ü., Muhammed, C. Estimating Value Added Tax Gap in Turkey. *International Journal of Innovation and Economic Development* 2015, 2 (3): 18-25.
- [13] Ueda, J. The Evolution of Potential VAT Revenues and C-Efficiency in Advanced Economies. *International Monetary Fund* 2017, WP/17/158.
- [14] Hadi Zenouz, B. Strategic planning of Tehran city, study plan for reforming the revenue system of Tehran Municipality. deputy coordination and planning of Tehran Municipality 2011. (In Persian)
- [15] Danesh-Jaafari, D., Babajani, J., and Karimi Asboi, S. (2013). Evaluating the sustainability of financial and income resources of Tehran Municipality. *Quarterly of Economy and Urban Management* 2013, 2 (7):15-34. (In Persian)
- [16] Nesari, R., Montazeri, R., and Hosseinzadeh, N. Strategies for providing sustainable financial resources of Tehran Municipality in the five-year plan with emphasis on the policies of resistance economy. *Quarterly Journal of Urban Economics and Management* 2014, 3 (11): 99-116. (In Persian)
- [17] Mackenzie, G.A. Estimating the Base of the Value- Added Tax (VAT) in Developing Countries: The Problem of Exemptions. *Public Finance* 1991, 47 (2): 257-270.
- [18] Nadran, E. Estimation of the tax capacity resulting from the implementation of the value added tax bill in Iran, Ministry of Economic Affairs and Finance, Value Added Tax Plan Office: Tax Affairs Organization of the country, first edition, 2004. (In Persian)
- [19] Banoui, A. A. Calculation of multi-regional data-output table and its applications, case study of Tehran, Alborz and other provinces of the country, *Tehran City Planning and Studies Center* 2017. (In Persian)
- [20] Constantin, C.I., Ligia, V.V. & Gabriela, M.S. Some Insights of Value Added Tax Gap, *Ovidius University Annals 2017, Economic Sciences Series, 17(2), 547-552.*
- [21] Raczkowski, K. Measuring the Tax Gap in the European Economy. *Journal of Economics and Management* 2015, 21 (3).