

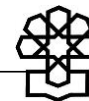
درباره مالیات بر ارزش افزوده  
۳. واکاوی امکان تخصیص منابع حاصل از  
مالیات بر ارزش افزوده به برخی امور خاص  
(بهداشت و درمان و آموزش و پرورش)

معاونت پژوهش‌های اقتصادی  
دفتر: مطالعات اقتصاد بخش عمومی

کد موضوعی: ۲۳۰  
شماره مسلسل: ۱۵۶۱۳  
آذرماه ۱۳۹۶

## فهرست مطالب

۱.....	چکیده
۲.....	مقدمه
۳.....	۱. عدم تکافوی منابع مالیات بر ارزش افزوده برای جبران هزینه‌های بهداشت و درمان و آموزش و پرورش
۵.....	۲. مغایرت اختصاصی سازی منابع حاصل از مالیات بر ارزش افزوده با اصول قانون اساسی و اصول بودجه ریزی
۷.....	۳. سایر آسیب‌های احتمالی ناشی از اختصاصی سازی منابع حاصل از مالیات بر ارزش افزوده
۸.....	۴. آیا اختصاصی سازی درآمدهای مالیاتی برای حوزه سلامت و بهداشت در دنیا تجربه شده است؟
۹.....	۵. آیا اختصاصی سازی منابع، راه حل مناسبی برای پایداری مالی نظام سلامت است؟
۶.....	۶. آیا اختصاصی سازی مالیات بر ارزش افزوده برای بخش‌های سلامت و آموزش، اثر آن را به‌عنوان ابزار مالی
۱۱.....	برای پایداری اقتصاد کلان، محدودش نمی‌کند؟
۱۱.....	نتیجه‌گیری و پیشنهاد
۱۳.....	منابع و مأخذ



## درباره مالیات بر ارزش افزوده

### ۳. واکاوی امکان تخصیص منابع حاصل از مالیات بر ارزش افزوده به برخی امور خاص (بهداشت و درمان و آموزش و پرورش)

«اگر قوه مجریه راجع به اخذ مالیات‌های عمومی نظر ملت را جلب نکند، آزادی وجود نخواهد داشت زیرا در این حالت جای قوه مقننه را گرفته است. همچنین اگر قوه مقننه برای همیشه راجع به اخذ مالیات‌های عمومی تصمیم بگیرد، باز هم آزادی مردم از دست می‌رود، بنابراین این کار باید سال به سال انجام شود و نیز اگر چنین حقی برای همیشه در دست قوه مجریه باشد دیگر تابع قوه مقننه نخواهد بود.»<sup>۱</sup>

#### چکیده

منابع بخش‌های بهداشت و درمان و آموزش و پرورش، مشابه منابع سایر حوزه‌ها در کشور لازم است از پایداری مناسبی برخوردار باشد و همچنین نحوه هزینه کرد منابع مالیاتی در کشور نیز باید شفافیت مطلوبی داشته باشد. با توجه به ایده مطرح شده در کمیسیون برنامه و بودجه در رابطه با اختصاص منابع حاصل از مالیات بر ارزش افزوده به دو بخش مذکور (آموزش و بهداشت) سؤال این است که آیا اختصاصی‌سازی منابع حاصل از مالیات بر ارزش افزوده برای این دو بخش، با توجه به مبانی علمی و شواهد تجربی سایر کشورها، راه‌حل مناسبی برای اهداف مطرح شده است یا خیر؟ در این گزارش به این سؤال از زوایای گوناگون پرداخته شده است. در این راستا ابتدا با توجه به داده‌های قانون بودجه سال ۱۳۹۶، نشان داده شده است که منابع حاصل از مالیات بر ارزش افزوده برای پوشش توأمان هزینه بخش‌های بهداشت و درمان و آموزش و پرورش کفایت نمی‌کند و تراز دچار کسری خواهد بود. همچنین استدلال شده است که این موضوع با برخی از اصول قانون اساسی (پنجاه و دوم، پنجاه و سوم و هفتاد و پنجم) مغایرت دارد. در ادامه مروری بر برخی از جنبه‌های منفی اختصاصی‌سازی درآمدهای عمومی انجام شده است. به‌طور خلاصه باید گفت به‌رغم آنکه شفافیت در هزینه‌کرد منابع مالیاتی و نیز پایداری منابع حوزه‌های بهداشت و درمان و آموزش و پرورش اهداف متعالی و مناسبی قلمداد می‌شود، ولی رسیدن به این مهم از مسیر اختصاصی‌سازی درآمدهای عمومی نمی‌گذرد. به‌علاوه مالیات بجز کسب درآمد، ابزاری برای سیاست‌های تثبیت اقتصادی است. اختصاصی‌سازی درآمدهای مالیاتی، استفاده از ابزار مالیات بر ارزش افزوده برای ثبات بخشی به اقتصاد را با محدودیت جدی مواجه خواهد ساخت.

۱. مُتیسکیو، روح‌القوانین، به انضمام درآمدی بر روح‌القوانین، ترجمه و نگارش علی‌اکبر مهتدی، امیرکبیر، ۱۳۶۲، ص ۴۰۵.

## مقدمه

در حال حاضر منابع حاصل از پایه مالیات بر ارزش افزوده، سهم قابل توجهی از منابع مالیاتی را به خود اختصاص داده است. در قانون بودجه سال ۱۳۹۶، مالیات بر ارزش افزوده حدود ۲۸/۷ درصد از درآمدهای مالیاتی و حدود ۹/۶ درصد از کل منابع عمومی دولت را تشکیل داده است. نرخ این مالیات به موجب قانون آزمایشی موجود، اکنون ۹ درصد است. ۵ واحد درصد از این نرخ سهم دولت، ۳ واحد درصد (تحت عنوان عوارض) سهم شهرداری‌ها و دهیاری‌ها و ۱ واحد درصد سهم بخش سلامت (به موجب ماده (۳۷) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)) است.

در لایحه ارائه شده برای دائمی کردن قانون مالیات بر ارزش افزوده، سازوکار تخصیص منابع در ماده (۴۲) آورده شده است. براساس این پیشنهاد مالیات و جرائم وصول شده به موجب این قانون به ترتیب به نسبت ۶۷ و ۳۳ درصد به حساب درآمد عمومی کشور و سهم دهیاری‌ها و شهرداری‌ها واریز می‌شود. البته موضوع نسبت‌های مذکور و اساساً تفاوت‌های ایجاد شده در سازوکار تخصیص منابع در قانون آزمایشی و لایحه ارائه شده در گزارش مستقلی بررسی خواهد شد.

اما پرسشی که مطرح است، این است که آیا می‌توان با توجه به اهمیت دو مقوله بهداشت و درمان و آموزش و پرورش و یا به منظور ارتقای شفافیت در هزینه‌کرد منابع مالیاتی، منابع حاصل از مالیات بر ارزش افزوده را صرفاً در این محل‌های خاص هزینه کرد؟ در این گزارش تلاش شده به‌طور خلاصه با استفاده از مبانی علمی و شواهد تجربی موجود در سایر کشورها به این پرسش پاسخ داده شود.



## ۱. عدم تکافوی منابع مالیات بر ارزش افزوده برای جبران هزینه‌های بهداشت و درمان و آموزش و پرورش

براساس اطلاعات قانون بودجه سال ۱۳۹۶، درآمدهای حاصل از مالیات بر ارزش افزوده برابر ۳۳۴ هزار میلیارد ریال است. اعتبارات وزارت بهداشت و دانشگاه‌های علوم پزشکی از محل منابع عمومی برابر ۲۷۰ هزار میلیارد ریال و اعتبارات وزارت آموزش و پرورش و ردیف‌ها و دستگاه‌های تابعه از محل منابع عمومی برابر ۳۷۰ هزار میلیارد ریال است. عملکرد این اقلام در سال ۱۳۹۴ نیز نشان می‌دهد که مالیات بر ارزش افزوده حدود ۱۹۷ هزار میلیارد ریال محقق شده است. اعتبارات وزارت بهداشت و ردیف‌ها و دستگاه‌های تابعه ۱۸۲ هزار میلیارد ریال و اعتبارات آموزش و پرورش و ردیف‌ها و دستگاه‌های تابعه نیز ۲۹۷ هزار میلیارد ریال محقق شده است.

### جدول ۱. درآمد مالیات بر ارزش افزوده، اعتبارات بهداشت و درمان و آموزش و پرورش

(ارقام به هزار میلیارد ریال)

شرح	قانون ۱۳۹۶	عملکرد ۱۳۹۴
مالیات بر ارزش افزوده (سهم دولت)	۳۳۴	۱۹۷
اعتبارات وزارت بهداشت و ردیف‌ها و دستگاه‌های تابعه <sup>۱</sup>	۲۷۰	۱۸۲
اعتبارات وزارت آموزش و پرورش و ردیف‌ها و دستگاه‌های تابعه <sup>۲</sup>	۳۷۰	۲۹۷

مأخذ: قانون بودجه سال ۱۳۹۶، گزارش تفریح بودجه سال ۱۳۹۴، گزارش مالی دولت.  
توضیح: در زمان تهیه گزارش اطلاعات عملکرد سال ۱۳۹۵ در اختیار نبوده است.

مقایسه درآمدهای حاصل از مالیات بر ارزش افزوده با اعتبارات وزارت بهداشت و ردیف‌ها و دستگاه‌های تابعه نشان می‌دهد که در حال حاضر این درآمدها تکافوی مخارج این وزارتخانه را می‌کند، اما تکافوی اعتبارات وزارت آموزش و پرورش و ردیف‌ها و دستگاه‌های تابعه را نمی‌کند و به طریق اولی برای مجموع اعتبارات این دو دستگاه و دستگاه‌های تابعه آنها نیز با کسری بسیار زیادی مواجهیم. این کسری برای دو سال مورد بررسی به ترتیب ۳۰۶ و ۲۸۲ هزار میلیارد ریال است (جدول ۲).

۱. اعتبارات این ردیف شامل مخارج هزینه‌ای و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (عمرانی) دستگاه‌ها و ردیف‌های وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، دانشگاه‌های علوم پزشکی، صندوق رفاه دانشجویان، هیئت امنای ارزی و ردیف‌های متفرقه است. البته این ردیف شامل اعتبارات مندرج در تبصره‌ها نیست.  
۲. اعتبارات این ردیف شامل وزارت آموزش و پرورش، سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی، دانشگاه شهید رجایی، سازمان نوسازی، توسعه و تجهیز مدارس، دانشگاه فرهنگیان، دانشگاه فنی و حرفه‌ای، سازمان آموزش و پرورش استثنایی، نهضت سوادآموزی و ردیف‌های متفرقه است. اعتبارات وزارت آموزش و پرورش به تنهایی ۳۱۷ هزار میلیارد ریال است.

## جدول ۲. مازاد (کسری) منابع ناشی از اختصاصی سازی درآمد مالیات

(به هزار میلیارد ریال)

## بر ارزش افزوده به مصارف خاص

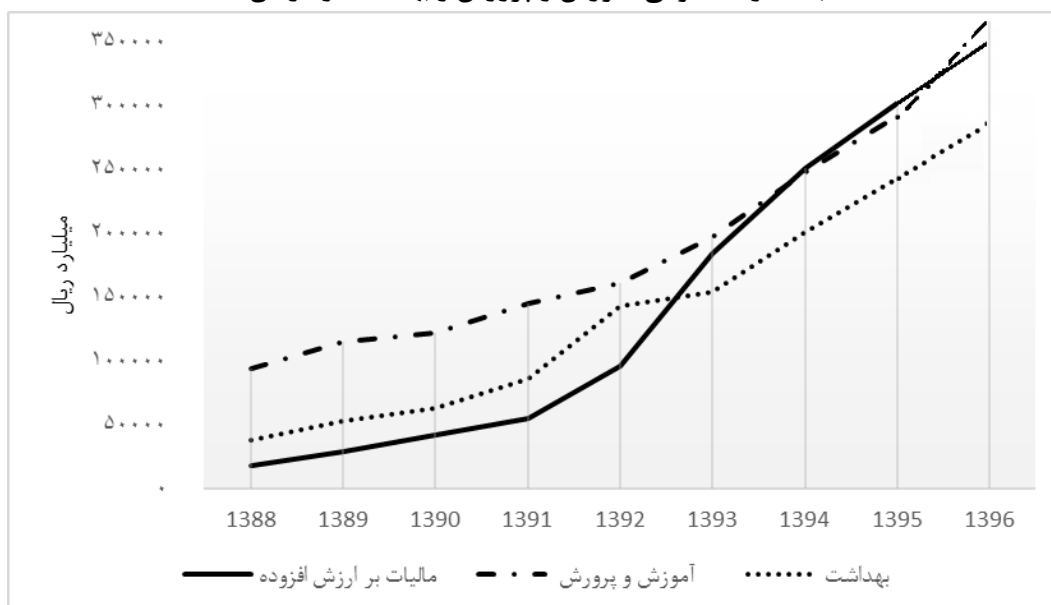
عملکرد ۱۳۹۴	قانون ۱۳۹۶	شرح
۱۵	۶۴	مازاد (کسری) تخصیص کل درآمدهای ارزش افزوده به وزارت بهداشت و ردیف‌ها و دستگاه‌های تابعه
(۱۰۰)	(۳۶)	مازاد (کسری) تخصیص کل درآمدهای ارزش افزوده به وزارت آموزش و پرورش و ردیف‌ها و دستگاه‌های تابعه
(۲۸۲)	(۳۰۶)	مازاد (کسری) تخصیص کل درآمدهای ارزش افزوده به وزارت بهداشت و وزارت آموزش و پرورش و ردیف‌ها و دستگاه‌های تابعه آنها

توضیح: اعداد داخل پرانتز بیانگر کسری هستند.

در نمودار ۱ روند مقایسه‌ای منابع حاصل از مالیات بر ارزش افزوده در مقابل اعتبارات بهداشت و درمان و آموزش و پژوهش طی چند سال گذشته نشان داده شده است.

## نمودار ۱. مقایسه منابع حاصل از مالیات بر ارزش افزوده

## با مصارف عمومی آموزش و پرورش و بهداشت و درمان



مأخذ: قانون بودجه سال‌های مختلف.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، طی سال‌های ابتدایی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، با گسترش مشمولین و افزایش یک واحد درصدی نرخ این مالیات طبق قانون، منابع حاصل از این محل رشد قابل توجهی داشته است، ولی با ثابت نگاه داشتن نرخ و نیز عدم افزایش قابل توجه مشمولین، دیگر نمی‌توان انتظار چنین افزایش‌هایی را در درآمدهای حاصل از مالیات بر ارزش افزوده داشت.



## ۲. مغایرت اختصاصی سازی منابع حاصل از مالیات بر ارزش افزوده با اصول قانون اساسی و اصول بودجه ریزی

اختصاصی سازی<sup>۱</sup> منابع عمومی به این معناست که درصد مشخصی از درآمدهای عمومی بدون توجه به اولویت‌های سالیانه در بودجه، به دستگاه‌ها یا اموری خاص اختصاص یابد. این کار از دو جنبه قابل نقد و بررسی است که در ادامه به این موضوعات پرداخته شده است: نخست از جنبه مغایرت آن با اصول قانون اساسی کشور و دوم مغایرت آن با اصول اساسی بودجه ریزی.

### ۲-۱. مغایرت با اصول قانون اساسی

– اصل پنجاه و دوم قانون اساسی مقرر می‌دارد:

«بودجه سالانه کل کشور به‌ترتیبی که در قانون مقرر می‌شود از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌گردد. هرگونه تغییر در ارقام بودجه نیز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود».

در این اصل بر سالیانه بودن بودجه تأکید شده است؛ یعنی منابع و مصارف بودجه باید به‌صورت سالیانه تهیه و تصویب شوند. این اصل می‌تواند مؤید اصل جامعیت یا اصل عدم تخصیص (که هر دو از اصول بودجه ریزی هستند) نیز باشد. به این معنا که منابع و مصارف بودجه باید به‌صورت سالیانه تهیه شوند و نمی‌توان جدای از سازوکار بودجه و پیش از آغاز سال مالی برای منابع یا مصارف تعیین تکلیف کرد. بر اساس این پیشنهاد اختصاص درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده به مصارف خاص (بهداشت و درمان یا آموزش) خلاف اصل پنجاه و دوم قانون اساسی است.

به‌علاوه این پیشنهاد از منظر دیگر نیز با اصل پنجاه و دوم قانون اساسی مغایر است. این مغایرت به این دلیل است که صلاحیت دولت در تهیه بودجه را مخدوش می‌کند. به‌موجب این اصل تهیه بودجه برعهده دولت است و تنها رسیدگی و تصویب آن برعهده مجلس خواهد بود. پیشنهاد فوق هم‌تراز با این موضوع است که دولت خود بودجه‌ای را بدون مصوبه مجلس به امر خاصی اختصاص دهد. تفکیک صلاحیت‌های قوا در بودجه ریزی موضوع بسیار مهمی است که در این اصل مورد توجه قرار گرفته و هرگونه خدشه‌ای بر این صلاحیت‌ها با اصل مزبور مغایرت دارد.

– اصل پنجاه و سوم قانون اساسی نیز اشعار می‌دارد:

«کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به‌موجب قانون انجام می‌گیرد».

براساس این اصل تمام دریافت‌های دولت در خزانه متمرکز می‌شود و تمام پرداخت‌ها نیز از همین محل انجام می‌شود. این اصل در واقع مؤید اصل جامعیت بودجه و اصل عدم تخصیص نیز هست. چنانچه بخواهیم بخشی از مصارف را با درآمد خاصی تأمین مالی کنیم (مانند پیشنهاد فوق) نقض اصل پنجاه و سوم قانون اساسی است.

#### – اصل هفتاد و پنجم قانون اساسی می‌گوید:

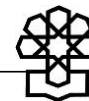
«طرح‌های قانونی و پیشنهادهای و اصلاحاتی که نمایندگان در خصوص لوایح قانونی عنوان می‌کنند و به تقلیل درآمد عمومی یا افزایش هزینه عمومی می‌انجامد، در صورتی قابل طرح در مجلس است که در آن طریق جبران کاهش درآمد یا تأمین هزینه جدید نیز معلوم شده باشد».

براساس ماده (۴۲) لایحه پیشنهادی مالیات بر ارزش افزوده، مالیات و جرائم وصول شده به موجب این قانون به نسبت ۶۷ درصد درآمد عمومی کشور و ۳۳ درصد سهم دهیاری‌ها و شهرداری‌ها تقسیم شده است، اما براساس پیشنهاد مطرح شده، درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده به مصارف خاص یعنی بهداشت و درمان و آموزش و پرورش اختصاص می‌یابد. اگر منظور از این پیشنهاد اختصاص کل درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده به بهداشت و آموزش و پرورش باشد، سهم شهرداری‌ها حذف (یا حداقل کمتر) خواهد شد و احتمالاً برعهده بودجه دولت قرار خواهد گرفت. این به معنای ایجاد بار مالی برای دولت بوده و لذا می‌تواند مغایر با اصل هفتاد و پنجم قانون اساسی قلمداد شود.

#### ۲-۲. مغایرت با اصول بودجه‌ریزی

**مغایرت با اصل جامعیت:** طبق ضوابط صندوق بین‌المللی پول، به‌طور کلی اختصاص منابع برای اهداف خاص منع شده است و براساس اصل جامعیت، تمامی منابع باید در یک حساب واحد جمع‌آوری و تجمیع شوند که با توجه به اولویت‌های دولت برای مخارج مربوطه تخصیص<sup>۱</sup> داده شده و از آنها استفاده شود (Potter and Diamond, 1999). به‌طور کلی، فلسفه استفاده از نظام بودجه‌ریزی را می‌توان روی آوردن به برنامه‌ریزی متمرکز دانست، که تمرکز تمامی درآمدها در یک حساب خاص و تصمیم‌گیری متمرکز برای تخصیص آنها جهت اعتبارات هزینه‌ای خاص، از الزامات چنین نظامی است. بنابراین هر عاملی که سبب وارد کردن خدشه‌ای به نظام برنامه‌ریزی متمرکز بودجه‌ای شود (از جمله اختصاصی‌سازی بخشی از درآمدهای عمومی)، می‌تواند با اصل جامعیت در تناقض باشد.

**مغایرت با اصل عدم تخصیص:** به‌علاوه، اختصاصی‌سازی منابع عمومی، با اصل عدم تخصیص نیز که از دیگر اصول بودجه‌ریزی است، مغایرت دارد. به‌موجب این اصل، اختصاص درآمدها به مصارف خاص جایز نیست. یعنی تمام درآمدها فارغ از منشأ وصول یا ماهیت آنها به خزانه واریز شده و از محل



خزانه به مصارف مختلف اختصاص می‌یابد.

نکته قابل توجه در همین رابطه آن است که در سال ۱۳۶۹ قانونی با عنوان «قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین» به تصویب رسید که به موجب آن، اختصاصی‌سازی درآمدها به مصارف خاص انجام می‌پذیرفت، اما با توجه به مشکلات به وجود آمده ناشی از اختصاصی‌سازی درآمدها، مجلس شورای اسلامی در سال ۱۳۷۶ تصویب کرد که موارد مصرف این قانون لغو شود. این مصوبه با عنوان «قانون لغو موارد مصرف قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین» به شرح زیر است:

*«لغو موارد مصرف قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین ماده واحده - از اول فروردین‌ماه ۱۳۷۷ موارد مصرف کلیه وجوهی که از بابت درآمدهای موضوع مواد مختلف قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۳/۱۲/۲۸ مجلس شورای اسلامی و اصلاحیه‌های بعدی آن به‌عنوان درآمد برای مصرف یا موارد خاص در بودجه کل کشور منظور می‌شود لغو می‌گردد.»*

*تبصره - دولت می‌تواند متناسب با فعالیت‌های درآمدی دستگاه‌های ذی‌نفع اعتبارات مناسبی را در لوایح بودجه سالانه منظور نماید.»*

### ۳. سایر آسیب‌های احتمالی ناشی از اختصاصی‌سازی منابع حاصل از مالیات بر ارزش افزوده

در این قسمت آسیب‌های احتمالی ناشی از اختصاصی‌سازی منابع حاصل از مالیات بر ارزش افزوده به مصارف خاص تشریح شده است:

**- عدم شفافیت و عدم نظارت‌پذیری:** در حالت معمول دستگاه‌های اجرایی برای دریافت اعتبارات مجبورند برنامه‌های خود را به سازمان برنامه و بودجه اعلام کنند و درباره عملکرد خود در سال گذشته توضیح دهند. حتی ممکن است برای تصویب اعتبارات خود ملزم به حضور در مجلس یا کمیسیون‌های تخصصی شده و از برنامه‌های خود دفاع کنند. در صورتی که دستگاهی از قبل، از اعتبارات مصوب خود مطمئن باشد، ضرورتی به پاسخگویی به دستگاه‌های مسئول و مجلس نمی‌بیند و در بهترین حالت کیفیت پاسخگویی و گزارش‌دهی این دستگاه‌ها کاهش می‌یابد. همچنین این احتمال وجود دارد که با اتصال مستقیم منابع حاصل از مالیات بر ارزش افزوده به مخارج بخش بهداشت یا آموزش، این اعتبارات صرف هزینه‌های غیرضروری و یا افزایش مزایای کارکنان شده و در نتیجه مخارج کل دستگاه‌ها افزایش یابد.

**– ایجاد رقابت در استفاده اختصاصی از درآمدهای عمومی:** اختصاص درآمدهای عمومی برای مصارف خاص برخی دستگاه‌ها موجب ایجاد رقابت در بین همه دستگاه‌های بخش عمومی شده و توان دولت و مجلس را در برابر این درخواست‌ها کاهش می‌دهد. در این صورت اقتدار دولت و مجلس در امر بودجه‌ریزی به کلی زیر سؤال رفته و نوعی هرج و مرج بودجه‌ای در کشور حاکم می‌شود.

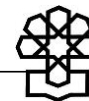
**– عدم کنترل بر نحوه خرج کردن منابع:** اختصاص درآمدهای ویژه به دستگاه‌ها، به‌علت از میان برداشته شدن نظارت بودجه‌ای، سبب تشدید بی‌انضباطی مالی می‌شود. به‌طور طبیعی انتظار می‌رود در صورتی که منابع ویژه اختصاص یافته بیش از هزینه‌های معمول دستگاه مورد نظر طی سال‌های قبل از آن باشد، این منابع اضافه، صرف افزایش حقوق و دستمزد و سایر هزینه‌های جاری دستگاه مورد اشاره شوند. حتی ممکن است برخی ذینفعان به انگیزه افزایش منافع خود، تلاش‌هایی در محافل تصمیم‌گیری نمایند تا نرخ مالیات بر ارزش افزوده را (بدون در نظر گرفتن پیامدهای اقتصادی آن) افزایش دهند.

**– احتمال کاهش بودجه برای برخی هزینه‌های اولویت‌دار در سال‌های آتی:** خطر کاهش بودجه برای هزینه‌های اولویت‌دار پیامد منفی مهم دیگر این‌گونه تصمیمات است. بدین معنا که دولت مصارف با اولویت دیگری مانند امنیت و دفاع و ... نیز دارد که شاید اولویت بیشتری نسبت به بهداشت و آموزش داشته باشند. لذا اولاً مشخص نیست چرا بهداشت و آموزش برای اختصاصی‌سازی این منابع انتخاب شده‌اند و ثانیاً این‌گونه تصمیمات کاهش بودجه برای حوزه‌های با اولویتی مثل دفاع و امنیت و ... را محتمل می‌سازد. این اتفاق با روح طرح پیشنهادی مغایرت دارد، زیرا یکی از اهداف مهم اختصاصی‌سازی منابع برای بخش‌های آموزش و بهداشت، انجام سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در این حوزه‌هاست.

#### ۴. آیا اختصاصی‌سازی درآمدهای مالیاتی برای حوزه سلامت و بهداشت در دنیا تجربه شده است؟

نکته مهمی که باید به آن توجه شود این است که بهترین مکانیسم تأمین مالی تمامی کالاها از جمله کالاهای مفید<sup>۱</sup> (مثل آموزش و پرورش و بهداشت و درمان) از طریق بودجه است، زیرا خروج از مکانیسم بودجه و دست یازیدن به وجوه فرابودجه‌ای، واجد همه زیان‌هایی است که شرح آنها در قسمت قبلی گزارش داده شد. ممکن است برخی با استدلال ایجاد شفافیت در نحوه تخصیص درآمدهای مالیاتی، طرفدار برقراری ارتباط یک‌به‌یک بین هریک از منابع مالیاتی با مخارج آنها باشند، اما از آنجایی که این کار موجب اختلال در روند بودجه‌ریزی می‌شود، چنین سیاستی حتی در کشورهایی که به داشتن نظام مالیاتی شفاف مشهورند تجربه نشده است. برای مثال در گزارش مربوط به نحوه خرج کردن وجوه مالیاتی در انگلستان

۱. ترجمه عبارت Merit Goods است. دسته‌ای از نیازهای عمومی وجود دارند که آنقدر شایسته و مفید هستند که جهت برآورده کردن مطلوبیت آنها از طریق بودجه عمومی و به میزانی بیش از آنچه که بازار تأمین می‌کند و اشخاص می‌خرند، اقدام می‌شود (Musgrave, 1959).



مشخص نشده کدام یک از انواع مالیات دقیقاً صرف چه امری شده است (مثلاً اینکه به طور دقیق مالیات بر ارزش افزوده صرف چه امری شده یا مالیات بر درآمد صرف چه امری شده است)، بلکه با یکپارچه سازی همه انواع مالیات‌ها، این منابع به امور مختلف اختصاص می‌یابد و سپس مشخص می‌شود که هر بخش چه سهمی از مجموع مالیات‌ها را دریافت کرده است. این یعنی از مکانیسم تجمیع منابع در بودجه استفاده شده است و درآمدهای اختصاصی در این روند جایی ندارند.

بررسی‌های انجام شده به‌ویژه در میان کشورهای پیشتاز اقتصادی حکایت از آن دارد که در قریب به اتفاق کشورها تأمین مالی بخش سلامت از محل اختصاصی‌سازی درآمدهای عمومی دولت انجام نمی‌شود، بلکه این تأمین مالی از روش‌های معمول نظیر بودجه دولت، بیمه‌های اجتماعی، بیمه‌های خصوصی و سهم پرداختی بیمار انجام می‌شود.

تنها در مورد مالیات کالاهای آسیب‌رسان به سلامت،<sup>۱</sup> این منابع از طریق فرآیند درآمدهای اختصاصی‌سازی شده تأمین می‌شوند. این مالیات به‌طور مشخص بر کالاهایی وضع می‌شود که اثری منفی بر سلامت دارند و عایدی حاصل از آن به بخش سلامت اختصاص می‌یابد. الکل و دخانیات از اصلی‌ترین کالاهای مشمول این نوع مالیات هستند.

از میان کشورهای عضو OECD،<sup>۲</sup> سه کشور فرانسه، کره و مجارستان بیشترین میزان درآمد از محل مالیات کالاهای آسیب‌رسان به سلامت دارند.

##### ۵. آیا اختصاصی‌سازی منابع، راه‌حل مناسبی برای پایداری مالی نظام سلامت است؟

پایداری مالی در نظام سلامت به این معناست که دولت‌ها قادر به ادامه دادن سیاست‌هایشان در آینده و پرداخت هزینه‌های آن هستند، بدون آنکه نیاز به تعدیل جدی در بودجه یا ایجاد بدهی زیاد برای نسل‌های آتی داشته باشند. نکته مورد توجه در سیستم سلامت آن است که نه تنها دستیابی به پایداری مالی، بلکه نحوه نیل دولت به این هدف نیز از اهمیت زیادی برخوردار است. کشورهایی که بدهی زیادی دارند یا بخش دولتی آنها دارای کسری بودجه قابل توجه است، احتمال بیشتری برای مواجهه با محدودیت در پایداری مالی بخش سلامت خواهند داشت. علاوه بر این در کشورهایی که هزینه‌های بخش سلامت درصد زیادی از هزینه‌های دولت را تشکیل می‌دهد یا بودجه دولت سهم زیادی در تولید ناخالص ملی دارد نیز به مخاطره افتادن پایداری بخش سلامت محتمل است.

1. Sin Taxes

این نوع از مالیات بر کالاهای مضر برای سلامت عمومی (Demerit Goods) بسته می‌شود.

2. Organization for Economic Co-operation and Development

## سیاست‌هایی برای پایداری مالی نظام سلامت

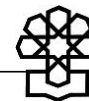
در اسناد بالادستی کشور، نظیر برنامه‌های توسعه، سیاست‌های مناسبی برای کنترل هزینه‌های بخش سلامت پیش‌بینی شده است که اجرای صحیح آنها می‌تواند به پایداری این بخش کمک کند. سیاست‌های کلی سلامت در اجرای بند «۱» اصل یکصد و نهم قانون اساسی ابلاغ شده توسط مقام معظم رهبری و ماده (۷۰) برنامه ششم توسعه در زمینه پایداری منابع مالی و همچنین مواد (۷۲) و (۷۴) برنامه ششم توسعه در زمینه کنترل هزینه‌های بخش سلامت، از مهمترین این سیاست‌ها به‌شمار می‌روند.

سازمان‌های بین‌المللی نیز برای پایداری مالی بخش سلامت سیاست‌های مشخصی را پیشنهاد کرده‌اند که از سوی کشورهای موفق نیز به‌کار گرفته شده‌اند. افزایش و تنوع درآمدهای بخش سلامت، افزایش کارایی هزینه‌های انجام شده در این بخش و تنظیم مناسب روابط بخش خصوصی و دولتی فعال در بخش سلامت از مهمترین این سیاست‌هاست.

تجربه سیاست‌های اتخاذ شده در کشورهای پیشرفته حاکی از تأثیرگذاری سیاست‌های افزایش کارایی بخش سلامت است، لذا یکی از مهمترین راهکارها برای کشورها و به‌خصوص کشورهای در حال توسعه، حرکت به سمت افزایش کارایی هزینه‌های بخش سلامت برای جلوگیری از اتلاف منابع و افزایش پایداری تأمین مالی بخش سلامت است.

سازمان‌های جهانی سیاست‌های متنوع و بسیاری را در جهت ارتقای کارایی بخش سلامت برای کشورهای جهان ترسیم و به آنها پیشنهاد کرده‌اند. مهمترین نکته پیش از به‌کارگیری این سیاست‌ها مطالعه دقیق بخش سلامت کشور است، زیرا مطابق با پیشنهادها مراجع بین‌المللی هیچ طرح واحدی برای افزایش کارایی در همه کشورها وجود ندارد و با توجه به شرایط هر کشور باید طرح مناسبی برای آن تبیین کرد.

برخی از مهمترین سیاست‌های ارتقای کارایی در هزینه‌های انجام شده در بخش سلامت عبارتند از: سرمایه‌گذاری در بخش بهداشت، ارتقای سلامت عمومی و پیشگیری از بیماری‌ها، جلوگیری از مخارج غیرضروری برای دارو، بهبود کنترل کیفیت دارو، استفاده مناسب از دارو، استفاده صحیح و کارآ از تجهیزات مدرن پزشکی، به‌کارگیری نیروی انسانی با انگیزه و کارآ، کاهش اشتباهات پزشکی، ارتقای کارایی بیمارستان‌ها از نقطه نظر ظرفیت و میزان نگهداری بیمار و جلوگیری از فساد (OECD, 2015).



## ۶. آیا اختصاصی‌سازی مالیات بر ارزش افزوده برای بخش‌های سلامت و آموزش، اثر آن را به‌عنوان ابزار مالی برای پایداری اقتصاد کلان، مخدوش نمی‌کند؟

بحران مالی سال ۲۰۰۸ و رکود فراگیر که در ادامه آن بر اقتصاد جهانی حاکم شد، دولت‌ها را به استفاده مجدد از ابزار مالی برای پایداری شرایط اقتصادی سوق داد. بدین منظور کشورها سیاست‌های مالی مختلفی را اتخاذ کردند. افزایش مصرف عمومی و سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌ها از جمله این سیاست‌ها بودند. برخی از کشورها همچنین با هدف کاهش درآمد از دست رفته خانوار به کاهش مالیات بر درآمد و مالیات بر سود کسب‌وکارها و افزایش یارانه‌ها اقدام کردند.

برای مثال، بریتانیا در این شرایط به‌منظور تحریک مخارج مصرفی نرخ مالیات بر ارزش افزوده را کاهش داد. این کاهش در بازه زمانی ۱ دسامبر ۲۰۰۸ تا ۱ دسامبر ۲۰۰۹ صورت گرفت و طی آن نرخ مالیات بر ارزش افزوده از ۱۷/۵ درصد به ۱۵ درصد کاهش یافت. در پی رشد اقتصادی کند کشورها پس از بحران مالی نیز کاهش موقتی نرخ مالیات بر ارزش افزوده در سال ۲۰۱۲ از سوی صندوق بین‌المللی پول به‌عنوان یک سیاست محرک رشد اقتصادی پیشنهاد شد. هرچند مطالعات نشان داده اثر این سیاست کوتاه‌مدت است و در میان‌مدت و بلندمدت اقتصاد به حالت عادی خود بازمی‌گردد (Miki, 2011)، اما در عین حال، به‌نظر می‌رسد پیشنهاد صندوق بین‌المللی پول، به‌منظور تحریک اقتصاد و خروج از رکود بوده است. صورت فعال‌تر استفاده از مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یک سیاست ضدچرخه‌ای در اقتصاد را در کشور نیوزلند می‌توان مشاهده کرد. بانک مرکزی این کشور پیشنهاد داده است که می‌توان نرخ مالیات بر ارزش افزوده را در شرایط فشار زیاد بر منابع درآمدی افزایش داده و هنگام کاهش فشار تورمی این نرخ را پایین آورد؛ هرچند این پیشنهاد عملیاتی نشد. (Claus, 2012)

اختصاص مالیات بر ارزش افزوده به مصارفی مانند بهداشت و آموزش، به معنی از دست دادن ابزار سیاست‌گذاری مالی دولت است، زیرا سمت مصارف از چسبندگی بسیار بالایی برخوردار است و کاهش آن به‌سادگی ممکن نیست. در این صورت در سمت منابع نیز چسبندگی ایجاد شده و دولت نمی‌تواند با کاهش نرخ سیاست مالی مناسب را به‌هنگام بروز رکود در کشور اعمال کند.

### نتیجه‌گیری و پیشنهاد

با عنایت به مباحث مطرح شده در بخش‌های قبلی گزارش، اختصاصی‌سازی درآمد مالیات بر ارزش افزوده توصیه نمی‌شود. اهم دلایل در این رابطه عبارتند از:

- براساس آمار و اطلاعات قوانین بودجه سال‌های اخیر، منابع درآمدی عمومی ناشی از مالیات بر

ارزش‌افزوده که در دسترس دولت هستند، تکافوی مصارف عمومی بخش‌های بهداشت و درمان و آموزش را نمی‌کنند.

- پیشنهاد اختصاص درآمدهای مالیات بر ارزش‌افزوده به مصارف بخش بهداشت و درمان یا آموزش و پرورش یا هر دو، با اصول پنجاه‌ودوم و پنجاه‌وسوم قانون اساسی مغایر است و در صورتی که پیشنهاد شامل سهم شهرداری‌ها نیز شود با اصل هفتادوپنجم قانون اساسی مغایر خواهد بود.

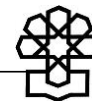
- استفاده از درآمدهای اختصاصی‌سازی شده در خارج از فرآیند بودجه، اصول بودجه‌ریزی را با چالش مواجه می‌کند. در رأس این چالش‌ها می‌توان به خدشه وارد کردن به اصل جامعیت بودجه و همچنین اصل عدم تخصیص اشاره کرد. استفاده از درآمدهای اختصاصی‌سازی شده سبب می‌شود دولت در انتخاب اولویت‌های خود برای تعیین بودجه در لایحه تقدیمی به مجلس دچار مشکل شود. تجربه ایران و سایر کشورها درباره استفاده از درآمدهای عمومی اختصاصی‌سازی شده در قالب ایجاد صندوق‌های گوناگون، اختصاص درصد به برخی شرکت‌های دولتی و غیره نیز مؤید این است که نظارت معمول بر بودجه نمی‌تواند بر چنین وجوهی صورت پذیرد. برای مثال، در ایران نیز ابتدا در سال ۱۳۶۹ «قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین» تصویب شد، سپس در سال ۱۳۷۶ «قانون لغو موارد مصرف قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین» تصویب شد. قانون مصوب سال ۱۳۶۹، در راستای اختصاصی‌سازی درآمدهای دولت بوده، که با لغو منع موارد مصرف آن در سال ۱۳۷۶، این مشکل تا حدی برطرف شده است.

- سایر آسیب‌های احتمالی ناشی از اختصاصی‌سازی منابع حاصل از مالیات بر ارزش‌افزوده، شامل «عدم شفافیت و عدم نظارت‌پذیری»، «ایجاد رقابت در استفاده اختصاصی از درآمدها»، «عدم کنترل بر نحوه خرج‌کرد منابع» و «احتمال کاهش بودجه برای برخی هزینه‌های اولویت‌دار در سال‌های آتی» هستند.

- هیچ‌یک از کشورهای پیشرفته اقتصادی جهان در نظام تأمین مالی سلامت خود از اختصاص ردیف بودجه درآمدی خاص و مستقیم استفاده نمی‌کنند. تنها مورد اختصاص مستقیم درآمدی در نظام سلامت، مالیات‌های کالاهای آسیب‌رسان به سلامت است که در ایران نیز می‌توان از آن استفاده کرد (هرچند هم‌اکنون نیز استفاده می‌شود).

- در اسناد بالادستی کشور، نظیر برنامه‌های توسعه، نیز سیاست‌های مناسبی برای کنترل هزینه‌های بخش سلامت پیش‌بینی شده است که اجرای صحیح آنها می‌تواند به پایداری این بخش کمک کند. سیاست‌های کلی سلامت در اجرای بند «۱» اصل یکصدودهم قانون اساسی ابلاغ شده مقام معظم رهبری و مواد (۷۰)، (۷۲) و (۷۴) برنامه ششم توسعه، از مهمترین این سیاست‌ها به‌شمار می‌روند.

- در سیاست‌های پیشنهادی سازمان‌های بین‌المللی برای ارتقای پایداری مالی سیستم سلامت، یکی از مهمترین سیاست‌های پیشنهادی برای پایداری مالی که برای کشورهای در حال توسعه بسیار



قابل کاربرد است، سیاست‌های افزایش کارایی نظام سلامت است.

- اختصاص مالیات بر ارزش‌افزوده به مصارفی مانند بهداشت و آموزش، به معنی از دست دادن ابزار سیاستگذاری مالی دولت است، زیرا سمت مصارف از چسبندگی بسیار بالایی برخوردار بوده و کاهش آن به‌سادگی ممکن نیست. در این‌صورت در سمت منابع نیز چسبندگی ایجاد شده و دولت نمی‌تواند با کاهش نرخ، سیاست مالی مناسب را به‌هنگام بروز رکود در کشور اعمال کند.

### منابع و مأخذ

1. Claus, Iris (2012) / *Is the value added tax a useful macroeconomic stabilization instrument?* / *Economic Modelling* 30 (2013), 366–374
2. Miki, Bumppei. "The Effect of the VAT Rate Change on Aggregate Consumption and Economic Growth." *Center on Japanese Economy and Business - Columbia University*, 2011.
3. Musgrave, Richard Abel. *The Theory of Public Finance*. New York: McGraw Hill, 1959.
4. nhs. *About the NHS*. 05 28, 2015.  
<http://www.nhs.uk/NHSEngland/thenhs/about/Pages/nhscoreprinciples.aspx>.
5. "one.org." *Calculate how your taxes are spent by the UK government*. 2014-2015. <https://mg.mail.yahoo.com/neo/launch?.rand=7db61jrdplmth>.
6. Potter, Barry H., and Jack Diamond. *Guidelines for Public Expenditure Management*. International Monetary Fund (IMF), 1999.
7. Schiavo-Campo, Salvatore, and Daniel Tommasi. *Nabaging Government Expenditure*. Asian Development Bank (ADB), 1999.
8. OECD (2015), *Fiscal Sustainability of Health Systems: Bridging Health and Finance Perspectives*, OECD, Publishing, Paris.
9. *Understanding Canada's health care costs / intern report / Ministry of health* (2000)
10. *The Transfer of Tax Points to Provinces under the Canada Health and Social Transfer / Prepared by: Odette Madore Economics Division October 1997/ HYPERLINK "http://publications.gc.ca/" http://publications.gc.ca/*
11. OECD 2010, "Health care systems: Getting more value for money", OECD Economics Department Policy Notes, No. 2.
12. *Health systems financing: the path to universal coverage / World health report 2010*

۱۳. قانون بودجه سال‌های مختلف کل کشور تهران: سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، مرکز اسناد، مدارک و انتشارات.

۱۴. کامپو، سالواتور شیائو و دانیل توماسی. مدیریت هزینه‌های عمومی، ترجمه گروه مترجمان، تهران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۸۹.



مرکز پژوهش‌ها  
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۵۶۱۳

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: درباره مالیات بر ارزش افزوده ۳. واکاوی امکان تخصیص منابع حاصل از مالیات بر ارزش افزوده به برخی امور خاص (بهداشت و درمان و آموزش و پرورش)

نام دفتر: مطالعات اقتصاد بخش عمومی (گروه بودجه)

تهیه و تدوین کنندگان: محمدتقی فیاضی، محمدحسین معماریان، احسان برین

اظهار نظر کننده: مریم رهبری بناب (دفتر مطالعات اجتماعی)

ناظران علمی: محمد قاسمی، سیدمحمدهادی سبحانیان

متقاضی: کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی

ویراستار تخصصی: \_\_\_\_\_

ویراستار ادبی: \_\_\_\_\_

واژه‌های کلیدی:

۱. مالیات بر ارزش افزوده

۲. سلامت

۳. بهداشت

۴. آموزش



تاریخ انتشار: ۱۳۹۶/۹/۲۲