

# بررسی تبعات اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران\*

هماهنگ نمودن نرخها و پایه‌های مالیاتی یک امر ضروری است؛ زیرا طراحی یک نظام مالیاتی و تعیین جایگاه مالیاتها، امری بسیار پیچیده و دشوار می‌باشد، که به ساختار و شرایط اقتصادی جامعه موردنظر، ارتباط می‌یابد و همچنین در طول زمان شرایط اقتصادی و در بلندمدت ساختار اقتصادی نیز دچار تغییراتی می‌شود، بنابراین طراحی بخشی، یا عمده یک نظام مالیاتی، باید کاملاً با ساختار و شرایط اقتصادی تطبیق نماید، و همچنین تغییرات شرایط را، باتوجه به دوره زمانی لازم برای اجرای سیستم مالیاتی جدید، در طراحی اولیه در نظر بگیرد. مالیاتهای بردرآمد و مصرف می‌توانند در چرخش پول در جامعه، در نقاط مختلفی برقرار شوند. نمودار ۱، نشانگر یک تصویر بسیار ساده از یک اقتصاد بسته است. قابل مشاهده است که در نقاط زیادی امکان برقراری مالیات وجود دارد. در بسیاری از موارد مالیاتها مضاعف بوده و به عبارت دیگر ممکن است، مجموع پایه‌های مالیاتی به مراتب بیشتر از درآمد ملی یا

---

\*- متن سخنرانی آقای دکتر جمشید پژویان؛ عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی. در همایش «نقش و جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران» - ۱۷ اردیبهشت ماه ۱۳۸۰، تهران.

هزینه ملی باشد. در واقع شاید کسی که به مسائل و نظریه‌های مالیاتی توجه ندارد، سؤال نماید که چرا به جای برقراری مالیات بر پایه‌های مختلف از یک یا دو پایه مالیاتی، کلیه درآمدها جمع‌آوری نمی‌شوند؟

این سؤال به همان اندازه نامعقول است که گفته شود؛ چرا انسان در هفته فقط یک ماده خوراکی و آن هم تنها یک بار نمی‌خورد؟!

مالیاتها آثار مختلف دارند و هر پایه مالیاتی نیز یک ظرفیت حداکثر دارد که تجاوز از آن می‌تواند، به علت شتاب در کاهش فعالیت‌های اقتصادی، موجب کاهش درآمدهای مالیاتی شود. چنانچه معده انسان نیز اندازه‌ای دارد که تجاوز از آن موجب سوءهاضمه می‌شود. در عین حال هر ماده غذایی نیز خاصیت خاص خود را دارد.

نظام کنونی مالیاتها در ایران دارای اشکال و ایرادهایی است، که یکی از آنها فشار بیش از اندازه مالیاتی، بر بعضی پایه‌های مالیاتی؛ به علت معافیت‌ها و عدم دریافت مالیات از پایه‌های دیگر مالیاتی است. بنابراین سعی می‌شود، غمده مالیاتها از بین دو پایه مالیاتی شرکتها و دستمزد و حقوق جمع‌آوری شود. نمودار (۲) این سهم را در مورد مالیات بر شرکتها نشان می‌دهد.

وجود پایه مالیاتی کوچک؛ به علت معافیت‌ها و فرارهای مالیات، و به دنبال آن ایجاد فشار مالیاتی از طریق نرخهای تصاعدی و بالا به پایه‌های کم ظرفیت موجود، موجب از بین رفتن انگیزه در فعالیت‌های اقتصادی و تولیدی شده و گاه بی‌عدالتی در نظام اجرایی بطور محسوسی آن را شدیدتر می‌نماید. علاوه بر این مشکلات، سازمان جمع‌آوری کننده مالیات، که وابسته به دولت است، در مقابل بخش قابل توجهی از دولت که مالیات‌دهنده است، قرار دارد.

باتوجه به وضعیت نظام موجود مالیاتی در ایران، ضرورت اصلاح و تغییر ساختاری آن، قطعی می‌باشد؛ یک گام مهم در این زمینه که باید همراه با دیگر اقدامات اصلاحی صورت گیرد؛ برقراری مالیاتهای بر مصرف و هزینه می‌باشد، که می‌تواند پایه مالیاتی را گسترده نموده و علاوه بر کسب درآمدهای بیشتر، فشار مالیاتی بر

بعضی از پایه‌های موجود را نیز کاهش دهد. مالیاتهای بر مصرف و هزینه، می‌توانند به صورت مالیات بر فروش، یا به شکل مالیات بر ارزش افزوده برقرار شوند. بطور کلی در کشورهایی که مالیات بر ارزش افزوده برقرار شده‌اند؛ این مالیاتها جایگزین مالیاتهای دیگر؛ بخصوص مالیات بر فروش و مصرف و سپس مالیات بر شرکتها شده‌اند. به هر حال در بسیاری از کشورها بخصوص کشورهای در حال توسعه، از طریق اجرای مالیات بر ارزش افزوده به ظرفیت مالیاتی و درآمدهای مالیاتی نیز افزوده‌اند.

جهت طراحی مالیاتهای بر هزینه و مصرف در اقتصاد ایران، ضرورت دارد که به ساختار و شرایط اقتصاد ایران و نظام موجود مالیاتی دقت کافی شود. لازم به ذکر است که ما در جامعه‌ای نظام جدید مالیاتی را طراحی می‌کنیم که: الف) هنوز یک نظام جامع تأمین اجتماعی و حمایتی، برای آن طراحی و اجرا نشده‌است، ب) موتور اقتصادی این جامعه، به جای استفاده از سوخت بهینه و حرکت خودکار، از سوخت بسیار زیاد استفاده می‌کند، تا به زور گامی به جلو بردارد، و این عمدتاً ناشی از عدم وجود انگیزه کافی برای فعالیت بخش خصوصی، در تولیدات صنعتی است. ج) سیستم فروش و عرضه در این جامعه؛ به خرده‌فروشان کوچک و بسیار متعدد ختم می‌شود، که اگر برای مالیات بر مصرف و فروش، یا مالیات بر ارزش افزوده ایستگاه پایانی تلقی شود اشکالهای بسیار زیادی بوجود می‌آید، د) در جامعه اقتصادی ایران، اصولاً مالیاتهای عمومی بر مصرف و فروش وجود نداشته و ندارند. آنچه که در نظام مالیاتی، به مالیات غیرمستقیم معروف است، شامل: مالیات بر واردات و مالیاتهای انتخابی (مثل مالیات بر سیگار، نوشابه و فراورده‌های نفتی) می‌باشند که در سالهای اخیر، مالیات غیرقابل توجیه به بعضی از نهادهای تولیدی مانند فولاد، مس و سیمان نیز به آن اضافه شده‌اند. نمودار شماره ۳ سهم مالیاتهای بر واردات، مصرف و فروش را از کل مالیاتهای غیرمستقیم نشان می‌دهد و در آن به خوبی غلبه مالیاتهای بر واردات؛ غیر از سالهای بحران درآمد نفتی آشکار است. نمودار شماره ۳ نیز

درآمدهای مالیات بر نوشابه، سیگار و کل فراورده‌های نفتی را در طول همان سالها، یعنی ۱۳۵۰ الی ۱۳۷۹ تصویر می‌نماید. به هر حال نمی‌توان ادعا نمود که در اقتصاد ایران، مالیات بر هزینه یا مصرف و فروش وجود دارد.

به این ترتیب بسیار اهمیت دارد که در طراحی مالیات بر هزینه، برای اقتصاد ایران به کلیه جوانب توجه نمود. چون خواصی که در ادبیات مالیات بر مصرف یا ارزش افزوده تشخیص داده می‌شود، در اقتصاد ایران عیناً و لزوماً قابل انتظار نیستند. از جمله مشخصات مالیات بر ارزش افزوده عبارتند از:

- ۱- خودکنترلی بودن
- ۲- خنثی بودن از نظر اقتصادی
- ۳- افزایش در رشد اقتصادی
- ۴- تشویق در سرمایه‌گذاری
- ۵- عدم ایجاد تورم
- ۶- اثر مثبت بر تراز تجارت خارجی، از طریق کاهش واردات و افزایش صادرات
- ۷- تأمین عدالت اجتماعی

ولی نکته بسیار مهم این است که، دستیابی به نتایج مثبت، نیازمند وجود شرایط و فضای لازم و متناسب می‌باشد، در غیر اینصورت، احتمال عدم دسترسی به نکات مطلوب انتظار می‌رود.

خودکنترلی بودن مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان مهمترین خصیصه این سیستم مالیاتی تلقی نمود. به عبارت دیگر پرداخت‌کنندگان مالیات هر رده‌ای از مسیر زنجیری مالیات بر ارزش افزوده، مدعی پرداخت مالیات سطوح دیگر می‌باشند. چنین خاصیتی زمانی به وقوع می‌پیوندد که نرخ مالیات، در تمام مسیر مالیات بر ارزش افزوده، حداقل در هر بخش نهاده‌بری مستقل؛ یکسان و همچنین حلقه زنجیر کامل بوده و تا حد خرده‌فروشی مالیات بر ارزش افزوده مستقر باشد. حال اگر در برقراری

مالیات بر ارزش افزوده، مثلاً در بخش نساجی، نرخ مالیات بر ارزش افزوده با صنایع نخ ریزی و پارچه کتانی متفاوت باشد؛ در نتیجه خود کنترلی این مالیات برقرار نخواهد بود.

خنثی بودن اقتصادی هر سیاستی، به معنی این است که در جابجایی منابع اثری نخواهد داشت؛ زیرا تغییری در قیمت‌های نسبی ایجاد نمی‌کند. چنین خاصیتی در مورد مالیات بر ارزش افزوده، در واقعیت بسیار دشوار حاصل می‌شود، چون نیازمند برقراری یک نرخ ثابت مالیاتی، نه تنها در هر بخش، بلکه بر کل بخشها در اقتصاد می‌باشد. به عبارت دیگر اگر نرخ مالیاتی در هر فعالیت اقتصادی کمتر و یا بیشتر از سایر نرخها باشد، یا وجود معافیت مالیاتی یا نرخهای صفر مالیات باعث آثار تخصیصی در اقتصاد شود، کرده و خنثی بودن این مالیات منتفی می‌باشد. به هر حال هر قدر پایه مالیات بر ارزش افزوده گسترده‌تر بوده و نرخهای مالیات به یکدیگر نزدیکتر باشند، درجه خنثی بودن مالیات بر ارزش افزوده بیشتر خواهد بود.

در اینجا نکته مهمی را باید در نظر بگیریم. خنثی بودن مالیات، به معنی بهینه بودن آن نیست. به عبارت دیگر جابجایی نسبی یکسان منابع از بخش خصوصی به بخش دولتی، که اثر خنثی بودن مالیات را در بخش خصوصی نشان می‌دهد، الزاماً بهترین روش انتقال منابع بین این دو بخش نمی‌باشد. برعکس، اقتصاددانانی چون رنری، ساموئلسن و آیکسنن نشان داده‌اند که باید نرخهای مالیاتی متفاوت بوده و مرتبط با کشش منحنیهای تقاضا و عرضه باشند. در این صورت اگر در کلیه بخشها و بازارهای اقتصاد نسبت کشش تقاضا و عرضه یکسان باشد، نرخهای یکسان مالیات، مورد نظر برای جمع‌آوری درآمد مالیاتی، بهینه تلقی می‌شوند.

بطور کلی در یک مدل ساده کلان اقتصادی می‌توان تأثیر مالیات بر رشد اقتصادی را که منفی است مشاهده کرد. در نتیجه خاصیت مالیات بر ارزش افزوده در جهت ایجاد رشد اقتصادی نمی‌تواند مطلق باشد، بلکه نسبی است، به عبارت دیگر براساس این ادعا جمع‌آوری درآمد مالیاتی از طریق مالیات بر ارزش افزوده در مقابل

دیگر انواع مالیاتها آثار مثبت بر رشد اقتصادی خواهد گذاشت.

از آنجا که در عمده کشورهای توسعه یافته؛ مالیات بر ارزش افزوده جانشین مالیات بر مصرف و مالیاتهای دیگر بخصوص مالیات بر شرکتها شده است، انتظار آثار مثبت این جایگزینی، بر تولید و رشد اقتصادی وجود دارد. ولی آیا اگر در جامعه اقتصادی این مالیات برای اولین بار معرفی شده باشد و هدف از معرفی کردن آن نیز افزایش درآمد مالیاتی باشد، باز هم چنین انتظاری متصور است؟ در واقع تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بستگی به طراحی آن، بخصوص در جایگزینی برای مالیاتهای دیگر دارد و از قبل قابل پیشگویی نیست.

از آنجا که براساس تجربه برقراری مالیات بر ارزش افزوده، در عمده کشورهای که این مالیات را انتخاب کرده اند، منجر به کاهش مالیاتهای دیگر و بخصوص مالیات بر سود شرکتها شده، این انتظار وجود دارد که به علت کاهش نرخ مالیات بر سود شرکتها و افزایش بازدهی خالص، سرمایه گذاری اجرایی مالیات بر ارزش افزوده، موجب تشویق در سرمایه گذاری بشود. بنابراین می توان گفت: مزیت غیرمستقیم مالیات بر ارزش افزوده به تأثیر این مالیات بر سایر نرخهای مالیاتی دارد. یکی از مهمترین خواص مالیات بر ارزش افزوده، عدم ایجاد تورم و گاه ضد تورمی بودن آن است. بدیهی است که اگر مالیات بر ارزش افزوده بدون تأثیر کاهش در نرخهای دیگر مالیاتی به اجرا درآید، آثار تورمی خواهد داشت. پس زمانی این مالیات تورم ایجاد نخواهد کرد و حتی احتمالاً نرخ تورم را نیز کاهش خواهد داد، که پس از برقراری آن در جهت کاهش نرخ مالیاتهای دیگر، بازنگری شود. چون پایه مالیات بر ارزش افزوده گسترده است. در نتیجه، می توان نرخ آن در سطح پایین نگاه داشت.

### آثار مالیات بر ارزش افزوده بر تراز پرداختها

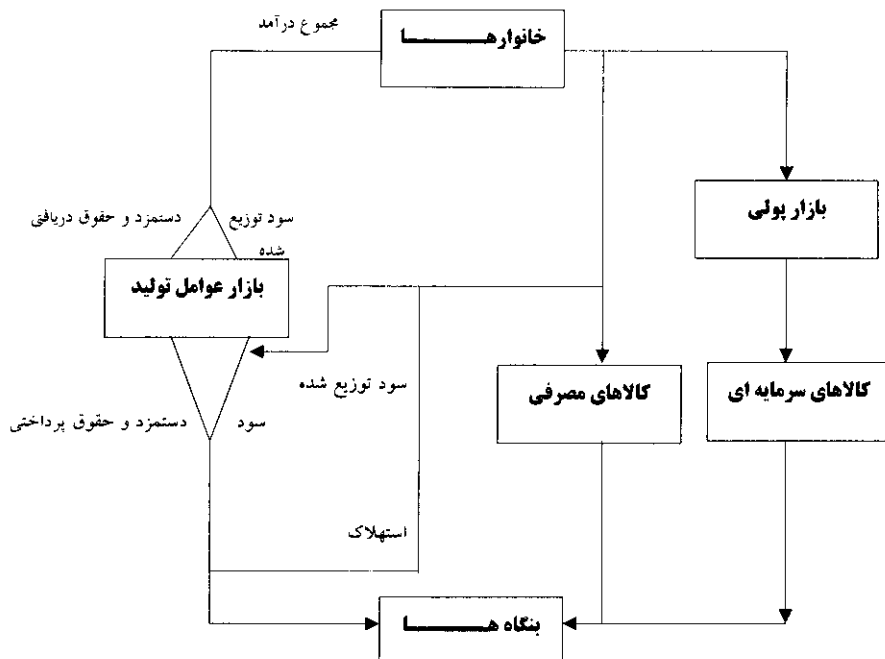
یکی دیگر از آثار غیرمستقیم مالیات بر ارزش افزوده، تأثیر مثبت بر تراز پرداختهای کشور اجرا کننده این مالیات است. بدیهی است این نتیجه گیری زمانی

صحت خواهد داشت که مالیات بر ارزش افزوده، باعث تغییر در قیمت‌های نسبی کالاهای وارداتی به صادراتی شود. یعنی اگر پس از معرفی این مالیات قیمت کالاهای صادراتی ارزان و در مقابل قیمت کالاهای وارداتی گران شود و یا حداقل بدون تغییر بماند، می‌توان انتظار بهبود در تراز پرداختها را داشت. چون در این مورد نمی‌توان انتظار تغییری در نرخ ارز داشت و فقط تغییرات فوق امکان تأثیرگذاری دارد. این نتیجه‌گیری به عوامل متعددی ارتباط دارد، هرچند ممکن است تجربیات بعضی کشورها مؤید آن باشد، اما پایه نظری آن اجبار خاص در جهت معینی را بوجود نمی‌آورد.

بالاخره این ادعا نیز مطرح است که؛ مالیات بر ارزش افزوده به وسیله عدالت اجتماعی تأثیر می‌گذارد. اصولاً مالیات‌هایی را که در مورد آنها برای گروه فقیر معافیت قائل شده و عمدتاً از گروه ثروتمند اخذ مالیات می‌شود، می‌توان هم جهت با عدالت اجتماعی تلقی نماییم.

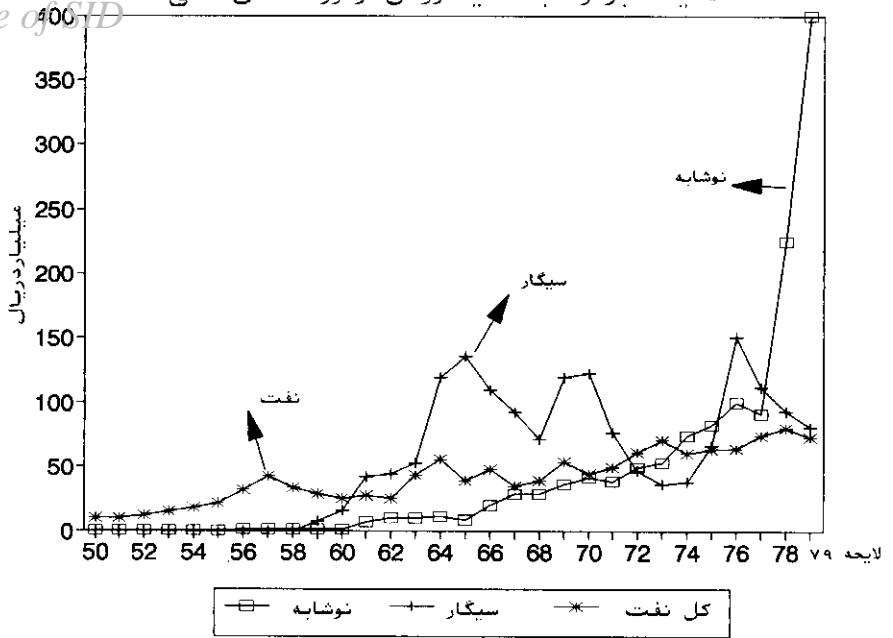
## جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

باتوجه به نکاتی که مطرح شد، در مورد آثار اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران باید دقت کافی صورت گیرد. به عبارت دیگر آثار اجرای این مالیات بستگی به تنظیم قانون مالیاتی مربوطه دارد. آثار مثبت این مالیات خود به خود شکل نخواهد گرفت، بلکه ممکن است در اثر عدم کارایی در تنظیم قانون و سوء مدیریت، نتیجه‌ای معکوس و مخرب پدیدار شود.

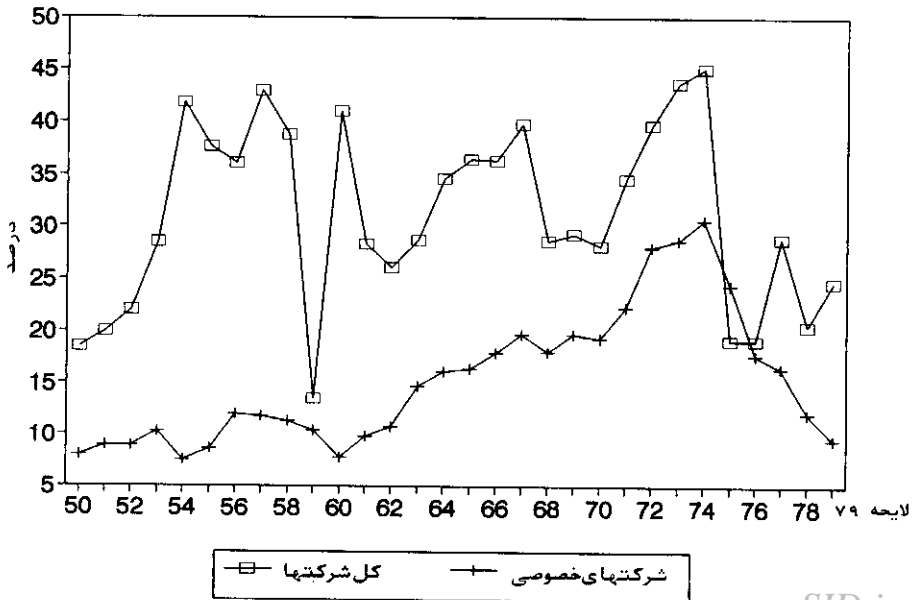




مالیات برنوشابه، سیگار وکل فرآورده های نفتی



سهم مالیات بر شرکتها و شرکتهای خصوصی از کل درآمدهای مالیاتی



نمودار شماره ۴

سهیم عالیات بر واردات و مصرف و فروش  
از کل عالیاتیای غیر مستقیم

