

عملکرد و اجرای مالیات بر ارزش افزوده، چالش‌ها و فرصت‌ها

دکتر سید نظام‌الدین مکیان*

حمید ابو محمدی**

بابک ده موبد***

چکیده

مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی چند مرحله‌ای است که به کالاها و خدمات تعلق می‌گیرد و منظور از آن اخذ مالیات از اضافه ارزش کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده در مراحل مختلف تولید و توزیع می‌باشد که در هر مرحله به صورت درصدی جدا از قیمت اخذ می‌گردد. به عبارت دیگر مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر قیمت فروش است که بار مالیاتی آن بر دوش مصرف کننده نهایی است و از ارزش افزوده بنگاه‌ها یعنی مابه‌التفاوت بین عایدی ناشی از فروش کالاها و خدمات و کل هزینه‌هایی که بابت خرید نهاده‌های تولید (به استثنای نیروی انسانی) پرداخت شده است، دریافت می‌شود. جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نظام سنتی مالیات غیر مستقیم جهت تقویت توانایی جذب درآمدهای مالیاتی ضرورتی اجتناب ناپذیر به نظر می‌رسد. VAT با انتقال مالیات از درآمد به مصرف و با ایجاد منابع لازم برای سرمایه‌گذاری و افزایش تولید، موجبات رشد اقتصادی را فراهم می‌آورد. هدف اصلی این مقاله، مطالعه فاکتورهای اثرات اقتصادی VAT شامل سه دسته آثار قیمتی (تورمی)، توزیعی، درآمدی بر بخش‌های مختلف اقتصاد ایران می‌باشد. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که از ۷۸ بخش

* استادیار دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری دانشگاه یزد MAKIAN@YAZDUN.AC.IR

** عضو هیأت علمی گروه مدیریت و حسابداری جهاد دانشگاهی یزد ABOL518@GMAIL.COM

*** عضو هیأت علمی گروه مدیریت و حسابداری جهاد دانشگاهی یزد DEHMOCBED@GMAIL.COM

اقتصاد، ۳۶ بخش اثرات قیمتی ضعیف، ۱۳ بخش اثرات قیمتی متوسط و ۲۹ بخش اثرات قیمتی شدید دارند و با استفاده از مدل قیمت مشاهده می‌شود که دامنه تورم ناشی از اعمال مالیات از ۰/۰۰۰۳ تا ۳۹/۴ درصد متفاوت است. نتایج بیانگر آن است که مالیات بر ارزش افزوده فرصت‌هایی همچون پایین بودن نرخ مالیاتی، کاهش انگیزه فرار مالیاتی، خنثی بودن نسبت به متغیرهای اقتصادی، منبع درآمدی برای دولت، قابلیت انعطاف پذیری بسیار بالا، عدالت مالیاتی، تأثیر بر سرمایه گذاری داخلی و خارجی، کنترل الگوی مصرف، بهبود وضعیت تراز تجارت خارجی، عدم بروز مالیات مضاعف، بالا نگه داشتن نقدینگی، خود کنترلی بودن، تأمین عدالت اجتماعی و چالش‌هایی همچون تأثیر بر سطح عمومی قیمت‌ها، فشار مالیاتی بر افراد کم‌درآمد و نگرانی از تورم ناشی از آن را به دنبال خواهد داشت. همچنین 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. در این تحقیق پیشنهاد شده است که پس از اعمال مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۱۰ درصد، بخش‌های اقتصادی با اثرات قیمتی شدید (۲۹ بخش) و بخش‌هایی که آثار تورمی آن بزرگتر یا مساوی ۱۰/۱ درصد است، معاف شوند.

واژه‌های کلیدی: مالیات بر ارزش افزوده، اثرات قیمتی، اثرات توزیعی، اثرات درآمدی، تورم

۱- مقدمه

مالیات‌ها بهترین ابزار برای تأمین درآمدهای عمومی، بازتوزیع ثروت و درآمد، ایجاد انضباط مالی و مدیریت اقتصادی است. تأمین هزینه‌های عمومی کشور همچون تأمین امنیت، بهداشت و درمان، آموزش و ... نیازمند منابع مناسب و مستمر برای دولت‌ها می‌باشد و مهم‌ترین منبع درآمدی دولت‌ها برای تأمین این هزینه‌ها در جهان امروز مالیات است که برخلاف روش تأمین هزینه از طریق فروش نفت که منجر به افزایش تقاضا و



تورم می‌شود روش سالم‌تری بوده و بر ترکیب تقاضا اثرگذار است (باریزی، ۱۳۸۷). تغییر و تحول در اقتصاد کشور و در نتیجه تغییر در نحوه تولید و توزیع ثروت و درآمد، مستلزم بازنگری و تجدید در انواع و نحوه وصول آنهاست.

مالیات‌ها علاوه بر اینکه می‌توانند باعث تعدیل شکاف درآمد و ثروت شده و سبب توازن و تعدیل نسبی درآمد و دارایی شوند، منجر به هدایت منابع به سمت فعالیت‌های مولد نیز می‌شوند، کماینکه انضباط مالی و پرهیز از ریخت و پاش را به دنبال دارند (Jenkins, 2008). بررسی‌ها نشان می‌دهد که نظام مالیاتی کشور، به‌رغم همه تلاش‌ها در تأمین اهداف یادشده دچار کاستی است و مجموع مالیات دریافتی کشور حتی کفاف نیمی از هزینه‌های جاری دولت را نمی‌دهد، بنابراین بودجه کشور به منبع دیگری چون نفت متکی شده است (جهانگرد، ۱۳۸۵).

مالیات‌ها به طور کلی بر ۳ پایه مصرف، درآمد و ثروت وضع و به دو صورت مستقیم و غیر مستقیم اخذ می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات غیرمستقیم است که بر مصرف کالاها و خدمات وضع می‌گردد. استقرار این نظام مالیاتی در ایران به عنوان بخش مهمی از تحولات نظام مالیاتی کشور محسوب شده و با هدف بهینه‌سازی نظام اخذ مالیات بر مصرف، حذف اثرات سوء مالیات‌های چندگانه و شفاف‌سازی معاملات اقتصادی جایگزین قانون تجمیع عوارض گردیده است. با گسترش روز افزون حجم مبادلات تجاری و بسط فعالیت‌های اقتصادی در راستای تأمین مالی گسترده و قابل اعتماد برای دولت‌ها لزوم کاربرد این نوع مالیات احساس گردید. اجرای این قانون در بیش از ۱۴۰ کشور جهان نشان‌دهنده مقبولیت و کارایی این نظام در فراهم آوردن یک منبع درآمد قابل اتکاء و مطمئن برای دولت‌هاست (Lindholm, 2005). در اقتصاد ایران، متناسب با رهنمودهای کلی سند توسعه، به منظور کاهش اتکای بودجه دولت به درآمد نفت مقرر شد تا سهم درآمدهای مالیاتی در ترکیب منابع درآمدی دولت با گسترش پایه‌های مالیاتی از طریق وضع مالیات بر ارزش افزوده افزایش یابد. استقرار نظام مدرن مالیات بر مصرف (مالیات بر ارزش افزوده) و اصلاح ساختار مالیاتی کشور از زیربخش‌های مهم طرح بزرگ تحول اقتصادی است.

از این منظر، مالیات بر ارزش افزوده به دلایل مختلف بهترین راه برای اخذ مالیات

است. مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورها ضمن تأمین بیشتر عدالت اجتماعی نسبت به سایر مالیات‌ها و بدون از بین بردن انگیزه سرمایه‌گذاری و تولید، به عنوان منبع درآمد جدیدی در جهت افزایش درآمدهای دولت به کار برده شده است و از آنجا که سیستم مالیات بر ارزش افزوده یک سیستم خود اجراست و همه مؤدیان نقش مأمور مالیاتی را ایفا می‌کنند، هزینه وصول آن پایین است (بانویی، ۱۳۸۴). در عین حال، با توجه به این که در این مالیات مؤدیان برای استفاده از اعتبار مالیاتی ملزم به ارائه فاکتور خواهند بود، زمینه برای شناسایی خود به خود میزان معاملات مؤدیان فراهم می‌شود و از طرف دیگر از آنجایی که بسیاری از کالاها با اجرای این قانون از مالیات معاف هستند و یا پرداخت مالیات بر اساس درصد کمتری نسبت به قبل می‌باشد، وصول مالیات با رضایت مؤدیان است و این طرح سبب برقراری هر چه بیشتر عدالت اقتصادی در کشور می‌شود (توفیق، ۱۳۸۳).

در این پژوهش ابتدا مبانی نظری تحقیق با اتکا به سابقه تحقیق بیان می‌شود. سپس روش تحقیق و نحوه جمع آوری داده‌ها بیان می‌شود. سپس نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها آورده شده است و بعد از آن در سه بخش مجزا به اجرای مالیات بر ارزش افزوده، فرصت‌ها و چالش‌های آن پرداخته می‌شود و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادات ارائه می‌گردد.

۲- چارچوب نظری پژوهش

مالیات بر ارزش افزوده جزء مالیات‌های مدرنی است که بعد از جنگ جهانی دوم در کشورهای اروپایی وضع شد و عملاً از اواخر دهه ۵۰ میلادی به صورت اجرایی درآمد. این مالیات برای نخستین بار توسط زیمنس در سال ۱۹۵۱ به منظور فائق آمدن به مسائل مالی کشور آلمان طرح ریزی شد. اما علی‌رغم علاقه و تمایل شدید کشورهای نظیر آرژانتین و فرانسه در خصوص آگاهی از چگونگی ساختار آن، این مالیات به طور رسمی تا سال ۱۹۵۴ در هیچ کشوری به کار گرفته نشده است. از سال ۱۹۵۴ به بعد، برزیل، فرانسه، دانمارک و آلمان در زمره کشورهای بودند که این مالیات را در نظام مالیاتی کشور خود معرفی کردند. کره جنوبی نخستین کشور آسیایی است که در سال ۱۹۷۷ با کمک



صندوق بین المللی پول توانست این مالیات را در نظام مالیاتی خود پیاده کند و به دنبال آن کشورهای ترکیه، پاکستان، بنگلادش و لبنان نیز اقدام به اجرای این مالیات کردند (Saurin & Towe, 2005).

مالیات بر ارزش افزوده انتقال مالیات از درآمد به مصرف است و زمینه‌ای را فراهم می‌سازد تا با ایجاد منابع لازم برای سرمایه گذاری و افزایش تولید، اقتصاد رونق یابد. مالیات بر فروش چند مرحله‌ای از کالاها و خدمات واسطه‌ای و به صورت نسبی دریافت می‌شود. این کار زمینه اخذ مالیات مضاعف را از بین می‌برد و موجب ایجاد یک تکرار مالیاتی می‌شود، که در آن فروشندگان پرداخت کننده مالیات برای کالاها و خدمات واسطه‌ای یا حقوق و دستمزد باید فوراً آن را دریافت کنند. بنابراین سرمایه گذاری خالص مشکل مالیات نیست و از این طریق حتی تولید نیز تشویق می‌شود.

به طور کلی در طراحی سیستم مالیات بر ارزش افزوده، یک رابطه جانشینی و مبادله‌ای میان دو متغیر کارایی اقتصادی و توزیع عادلانه درآمد وجود دارد؛ به گونه‌ای که اگر در وضعیت اولیه و پیش از اجرای مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد، کارایی در سطح کل اقتصاد برقرار باشد، در آن صورت اجرای یک سیستم مالیات بر ارزش افزوده برای تمام بخش‌های تولید با نرخ واحد و میزان معافیت‌های اندک، سبب عدم تغییر کارایی در این اقتصاد می‌شود (Sijbern, 2003). اما این گونه سیستم مالیاتی که کارایی اقتصادی را حفظ کند، سبب افزایش شدید نابرابری در توزیع درآمد به وسیله کانال‌های ذکر شده می‌گردد. همچنین برای کاهش آثار نامطلوب مالیات بر ارزش افزوده در زمینه توزیع درآمد، بایستی نرخ‌های چندگانه مالیاتی، میزان معافیت‌ها و نرخ‌گذاری صفر بر کالاها و خدمات بیشتر و ... در نظر گرفته شود که همه اینها نه تنها باعث کاهش و از میان رفتن کارایی اقتصادی مورد نظر مالیات مزبور می‌شود، بلکه باعث پیچیدگی بیشتر سیستم مالیات بر ارزش افزوده، عدم شفافیت و بالا رفتن هزینه‌های اجرایی آن نیز می‌گردد (شیخ‌الاسلام، ۱۳۸۴). از آنجا که در کشورهای مختلف، از یک سو کارایی اقتصادی - که متضمن استفاده بهینه از منابع اقتصادی و در نهایت رشد اقتصادی بیشتر و بالاتر است - و از سوی دیگر توزیع عادلانه درآمد - که متضمن حفظ حقوق و نیازهای عموم افراد کشور و در نهایت ثبات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی بیشتر کشور است - مورد توجه هستند، بایستی با توجه

به سایر نظام‌ها و نهادهای موجود در اقتصاد و همچنین هدف از برقراری این نظام، در مورد نوع آن تصمیم‌گیری شود. اگر هدف از اجرای مالیات بر ارزش افزوده، افزایش پایه مالیاتی، شفافیت مالیاتی و گسترش درآمدهای مالیاتی دولت، همراه با کارایی اقتصادی بیشتر باشد، این نوع مالیات بایستی با نرخ واحد بر تمام کالاها و خدمات در سطح عمده‌فروشی و خرده‌فروشی اخذ شود و هرگونه تعدد نرخ‌گذاری و تعریف معافیت‌ها، باعث دورشدن از هدف اولیه می‌شود. در چنین وضعیتی، بایستی اهداف توزیعی را وسیله سایر مکانیسم‌ها از قبیل سیستم تأمین اجتماعی، سیاست‌های حمایتی دولت و ... با شدت بیشتری نسبت به گذشته دنبال نمود. حال اگر این نهادها نتوانند در توزیع درآمد از عملکرد عادلانه، کافی و مؤثر برخوردار باشند، در اجرای مالیات بر ارزش افزوده بایستی تا حدی اهداف توزیعی را نیز در نظر گرفت، که این امر منجر به کاهش درجه توفیق اجرای مالیات بر ارزش افزوده می‌شود (Parthasaraihi, 2007).

بر اساس طرح ساماندهی اقتصادی و همچنین برنامه سوم، تحول در نظام مالیاتی کشور در وزارت امور اقتصادی و دارایی از سه جنبه تفکیک پذیر مدنظر قرار گرفته است. بخش اول اصلاحاتی است که در سیاست‌گذاری مالیاتی صورت می‌گیرد. بخش دوم به اقداماتی در جهت اصلاح مدیریت مالیاتی مربوط می‌شود و قسمت سوم اقداماتی است که در زمینه گسترش فرهنگ مالیاتی در میان مردم انجام می‌شود. در ارتباط با اصلاح سیاست‌گذاری، دو اقدام اصلاح لایحه قانون مالیات‌های مستقیم و اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده صورت گرفته است. مبنای این دو اقدام، انتقال مالیات از بخش درآمد به مصرف است. علت آن هم تلاش اکثر کشورها در گسترش سرمایه‌گذاری و تولید است تا از این جهت بتوانند به اهداف اقتصادی اشتغال و توسعه دست یابند. از یکسو نرخ‌های مالیاتی پایه‌های درآمدی به این جهت کاهش می‌یابد تا انگیزه درآمد در اقتصاد از بین نرود و در همان حال این بار مالیاتی به پایه مصرف انتقال یابد تا بتوان به تأمین درآمدها پرداخت (Fisher, 2006).

آثار اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان به بخش‌های درآمدی، تورمی و توزیعی تقسیم کرد. اندازه‌گیری گستردگی پایه مالیات، نخستین قدم در تخمین درآمدهای ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده است که در این راستا باید انتخاب و نوع مالیات،



اصول مبدأ و یا مقصد و همچنین نحوه محاسبه این مالیات محاسبه و توسط قانونگذار مشخص شود (کميجانی و آقایی، ۱۳۸۷). به دو علت مطالعات روی اثرهای تورمی مالیات بر ارزش افزوده، همراه با مشکلات اساسی است: نخست اینکه در عمده کشورهای پذیرنده، این مالیات جانشین مالیات‌های دیگر شده و اثرهای تورمی خالص ناشی از مالیات بر ارزش افزوده غیر قابل تشخیص شده است. از سوی دیگر، در دوره‌ای که این مالیات در بیشتر کشورهای جهان گسترش یافته است، اقتصاد کشورهای مورد نظر به علت شوک‌های اقتصادی جهانی و داخلی دستخوش تغییراتی بوده است، تغییرات قیمت نفت، یکی از عمده‌ترین شوک‌های فوق محسوب شده در نتیجه، تشخیص و تفکیک اثرهای مالیات بر ارزش افزوده بسیار دشوار است (تجلی، ۱۳۸۵). به هر حال معرفی هر مالیات جدید اگر منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی شود موجب افزایش در قیمت‌ها می‌شود، ولی در معرفی سیستم مالیات بر ارزش افزوده این فرضیه مطرح است که چون این پایه مالیاتی جایگزین مالیات‌های دیگر می‌شود، می‌تواند بدون افزایش در سطح قیمت‌ها تجربه شود.

با توجه به ویژگی‌های عمومی مالیات بر ارزش افزوده و نیاز شدید دولت برای اصلاح نظام مالیاتی موجود به منظور افزایش درآمدهای مالیاتی، توجه به امکان اجرای این مالیات از اهمیت خاصی برخوردار است. از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای ارزش افزوده ایجاد شده در مراحل مختلف تولید کالاها و خدمات ارائه شده محاسبه و وصول می‌گردد، از پایه مالیاتی گسترده‌ای برخوردار است و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی کشور را فراهم می‌سازد. ایجاد منبع درآمد جدید، با ثبات و انعطاف پذیر به منظور پاسخگویی به هزینه‌های روزافزون دولت‌ها از جمله دلایل اصلی وضع مالیات بر ارزش افزوده در برخی کشورها بوده است. پایه گسترده این مالیات، نرخ پایین و یکسان آن از ویژگی‌های بارز این مالیات است و انتظار بر این است که با اجرای آن فعالیت‌های اقتصادی تشویق گردد (Tait, 2001).

۳- روش تحقیق و نحوه جمع آوری داده‌ها

این تحقیق با استفاده از داده‌های موجود با روش کتابخانه‌ای و میدانی و با کاربرد جدول داده ستانده به بررسی اثرات تورمی اجرای مالیات بر ارزش افزوده می‌پردازد. البته

معرفی مالیات بر ارزش افزوده هیچگاه نمی‌تواند به خودی خود منجر به یک افزایش چشمگیر و حساسی در سطح قیمت‌ها شود. چنین تغییری در تورم تنها وقتی می‌تواند حاصل شود که در یک شرایط انبساط پولی باشیم. با ثابت نگه داشتن همه شرایط، مالیات بر ارزش افزوده در زمان معرفی، هیچ نوع اثر چشمگیری بر سطح قیمت‌ها در کل ندارد و بدین ترتیب افزایش (کاهش) درآمد مالیات بر ارزش افزوده از طریق گسترش پایه مالیاتی منجر به کاهش (افزایش) در سطح قیمت‌ها در کل خواهد شد که در این حالت این امر به خاطر انقباض (انبساط) سیاست پولی است.

جدول داده ستانده در یک اقتصاد ملی ارتباط بخش‌های مختلف تولیدی را نشان می‌دهد. یک جدول داده ستانده بیانگر حجم میزان مبادلات بخش‌های تولیدی است و نشان می‌دهد که هر بخش تولیدی محصولات خود را به چه بخش‌های تولیدی (به عنوان کالاهای واسطه) و به کدامیک از تقاضاکنندگان نهایی (به عنوان کالای نهایی) می‌فروشد. همچنین بیان می‌کند که یک بخش تولیدی نهاده‌های مورد نیاز خود را (نیروی کار، سرمایه، انرژی و ...) از چه بخش‌هایی خریداری می‌کند. نخستین جدول داده ستانده اقتصاد ایران برای سال ۱۳۴۱ و با ۲۴ بخش واسطه تهیه شد. در سال ۱۳۴۴ جدول مشابهی با ۳۰ بخش واسطه، سال ۱۳۵۱ مبتنی بر جدول قبلی در ۱۰ بخش واسطه و در سال ۱۳۵۶ با ۵۹ بخش واسطه این جدول انتشار یافت. البته با انتشار جدول داده ستانده سال ۱۳۶۵ از سوی مرکز آمار ایران و جدول داده ستانده سال ۱۳۶۷ توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران مرحله جدیدی در تدوین جدول داده ستانده شروع شده است. آخرین جدول داده ستانده موجود جدول سال ۱۳۸۰ است که از ۷۸ بخش تشکیل شده است. در این جدول‌ها، بر خلاف جدول‌های دوره قبل که فقط کالاهای اصلی تولید شده فعالیت‌ها را در نظر می‌گرفتند، کالای فرعی نیز در نظر گرفته شده است.

با استفاده از ماتریس معکوس لئون تیف و به دست آوردن جمع سطری و ستونی آن، شاخص حساسیت برای ۷۸ بخش اقتصادی به دست آمده است. بخش‌های نفت خام و گاز طبیعی، الوار چوب و سایر محصولات جنگل و مرتع و خدمات بازرگانی کمترین شاخص حساسیت و بخش‌های محصولات غذایی؛ کفش، چرم، پوست و سایر محصولات چرمی و نساجی و آلومینیوم و سایر محصولات اساسی فلزات غیر آهنی در بالاترین اولویت قرار



گرفته‌اند.

۴- نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها

مالیات بر ارزش افزوده با فاصله زمانی کم پرداخت، مکانیزم مناسبی برای افزایش درآمد است که قادر به تخصیص قسمتی از تولید ناخالص داخلی به بخش دولتی و تقویت و حفظ آن در دوره نوسانات (رکود و رونق) اقتصادی خواهد بود. این شیوه از مالیات به عنوان یک الگوی جدید از حمایت سیاسی نیز برخوردار است. چنانچه مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی ایران برقرار شود و به نحو مؤثر و مطلوب اجرا گردد، پیش‌بینی می‌شود بسیاری از حلقه‌های زنجیره مبادلات اقتصادی که در وضعیت موجود از نظارت دستگاه مالیاتی و به‌خصوص بخش مالیات بر درآمد خارج است، تحت کنترل درآمد و بدین ترتیب بخش مالیات بر درآمد از پایه متحول گردد. زیرا طبق این سیستم کلیه مبادلات بایستی با صدور فاکتور انجام شود. این امر به مشخص شدن حجم فعالیت تجاری تمامی مشاغل و مؤسسات و شناسایی کلیه صاحبان حرف و مشاغل می‌انجامد. با اطلاع از میزان دقیق حجم مبادلات و حجم واقعی فعالیت‌های اقتصادی هر واحد تولیدی و تجاری، میزان مالیات بر درآمد واقعی را می‌توان محاسبه نمود (سوری و بختیار، ۱۳۸۶).

علاوه بر جنبه درآمدی این مالیات، آنچه مهم است اینکه مالیات بر ارزش افزوده به لحاظ ویژگی‌های خاص آن موجب اصلاح کلی ساختار نظام مالیاتی می‌شود و می‌تواند به عنوان راهنمایی جهت تقویت تدریجی تشکیلات اداری مالیاتی عمل نماید.

طراحی نظام مالیات بر ارزش افزوده به نحوی است که توانسته است مسئله درآمدی را تا حد قابل قبولی پیش‌بینی کند و در همان حال اثرات تورمی و اثرات توزیعی آن تا حد قابل قبول کاهش پیدا کند. در بخش تورم، لازم است عنوان شود که اجرای مالیات بر ارزش افزوده در مرحله اول یک اثر درآمدی خواهد داشت که به صورت یک فاز یا پله عمل می‌کند، ولی بعدها دیگر اثر تورمی نخواهد داشت. با توجه به کاهش یا حذف معافیت‌های موجود یک اثر درآمدی حدود ۵ درصد GDP از محل این درآمد مالیاتی پیش‌بینی می‌شود. پس از مطالعه بر روی دهک‌ها می‌توان گفت اثر تورمی آن در سال اول حدود ۴/۵ تا ۵ درصد خواهد بود. همچنین اثر مالیات بر ارزش افزوده روی دهک‌های اول

تا چهارم به شدت کاهش خواهد یافت و در دهک‌های بالایی افزایش می‌یابد، به طوری که روی دهک‌های پنجم به بالا از حدود ۶۰-۳۰ درصد هم بیشتر است و دهک‌های پایین به دلیل طیف معافیت‌هایی که پیش‌بینی شده عملاً به مراتب کمتر از این مالیات متأثر خواهند شد. از نکاتی که در زمینه مالیات بر ارزش افزوده قابل تأمل است، اثر تنازلی این مالیات می‌باشد. با توجه به اینکه نرخ ثابت است، به صورت نسبی بیشترین فشار مالیاتی به اقشار کم درآمد وارد می‌شود. برای جبران این فشار بعضی از کالاها و خدمات که استراتژیک بوده و جنبه حساسی دارند، مورد توجه قرار می‌گیرند. در نتیجه می‌توان اثر تنازلی را محو نمود. همین طور اگر برای بعضی از بخش‌ها مانند کالای صادراتی تشویق در نظر گرفته شود، این امکان وجود دارد که اثر تنازلی کمرنگ شود. همچنین اعمال نرخ صفر در مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد که بر اساس آن عملاً مالیات بر نهاده‌ها به عرضه‌کنندگان مسترد می‌شود و در نتیجه مصرف‌کنندگان بار مالیاتی را تحمل نمی‌کنند.

نتایج شبیه سازی مدل حاکی از این امر است که اعمال ۱۰ درصد مالیات بر ارزش افزوده در بخش‌های مختلف اقتصادی آثار تورمی بین ۰/۰۳ تا ۰/۰۳ درصد در بخش ۳۶ یعنی مواد پلاستیکی و الیاف مصنوعی، تا ۳۹/۴ درصد تورم در بخش ۲۲ یعنی سایر محصولات غذایی خواهد داشت. ۶۱ بخش از اقتصاد ایران با توجه به ساختار مفروض، پس از حذف خالص مالیات‌های غیر مستقیم و اعمال ۱۰ درصد مالیات بر ارزش افزوده، تورمی کوچکتر مساوی ۱۰ درصد را به همراه خواهند داشت و تورم پذیری آنها به طور تقریبی به همان اندازه افزایش هزینه حاصل از اعمال مالیات بر ارزش افزوده است. در ۱۷ بخش دیگر اقتصاد نیز تورم‌پذیری بالای واحد است، یعنی افزایش هزینه حاصل از اعمال مالیات بر ارزش افزوده به میزان ۱۰ درصد بیش از ۱۰ درصد بر همان بخش تأثیر خواهد گذاشت.

در نهایت از ۴۴ بخش باقیمانده، ۳۶ بخش به طور قطع می‌تواند مشمول این مالیات قرار گیرد. اگر درآمد ناشی از این ۳۶ بخش مشمول مالیات بر ارزش افزوده جبران کننده مالیات‌های غیر مستقیم حذف شده را کرده و سهم قابل توجهی از درآمدهای دولت را تشکیل داد، می‌توان این ۸ بخش را معاف کرد. ولی اگر درآمد ناشی از این ۳۶ بخش سهم مطلوبی از درآمدهای دولت را تشکیل نداد و درآمدهای دولت نیز در سال معرفی با کسری قابل توجهی نسبت به سال قبل خویش مواجه بود، می‌توان این ۸ بخش را مشمول مالیات



بر ارزش افزوده کرد. میزان تورم حاصل از اعمال مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۱۰ درصد در کل اقتصاد، ۱۳/۵ درصد، قبل از معاف کردن بخش‌ها و در حدود ۶/۹ و ۱/۲ درصد پس از معاف کردن بخش‌ها می‌باشد.

۵- اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده

یکی از جنبه‌های بسیار مهم مالیات بر ارزش افزوده، بخش اجرای آن و ایجاد اطلاعات هرچه بیشتر برای کسانی است که در انجام این فرآیند با وزارت امور اقتصادی و دارایی و بخش مالیاتی همکاری خواهند داشت. بر خلاف سایر مالیات‌ها که در آن کسانی که مستقیماً با وزارت امور اقتصادی و دارایی در ارتباط هستند، مؤدی مالیاتی می‌باشند، در این نوع مالیات افرادی که به عنوان مؤدی شناخته می‌شوند، خودشان پرداخت کننده مالیات هستند و با بخش مالیاتی برای وصول چنین مالیاتی همکاری می‌کنند. بنابراین امر اطلاع رسانی از ضرورت‌های نظام اجرایی مالیات بر ارزش افزوده است که می‌بایست در انجام آن کوشا بود.

تنها عامل عدم موفقیت کشورهای که در این زمینه عملاً نتوانسته‌اند قانون را به نحو صحیح انجام دهند، مرحله اجرا بوده است. بر اساس استاندارد جهانی، برای آماده کردن مقدمات اجرایی این پدیده جهانی زمانی بین ۲۴-۱۸ ماه لازم است، حدود ۸-۶ ماه برای اطلاع رسانی و آموزش کسانی لازم است که به عنوان مؤدی مالیاتی نام برده می‌شوند (Anderson, 2004). با شروع اصلاحات اقتصادی در کشورهای در حال توسعه نظام‌های مالیاتی نیز دستخوش تغییر و تحول شد. کاهش تعداد نرخ‌ها و معافیت‌های مالیاتی، بسط پایه مالیاتی و برقراری مالیات‌های جدید اصلاحات مالیاتی کشورها بوده است. طی اصلاحات صورت گرفته، استفاده از مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک روش نوین مالیاتی مورد پذیرش اغلب کشورهای جهان قرار گرفته است.

به دلیل وسعت مشکلات اجرایی، دولت‌ها در اعمال این نوع از مالیات دچار تردید می‌شوند. یکی از این مشکلات نحوه برخورد با خرده فروشان (مشاغل جزء) می‌باشد. این اشکال در کلیه کشورها، به ویژه در کشورهای در حال توسعه، که با تعداد بیشتری واحدهای خرده فروشی مواجه هستند، مطرح است و ضرورت ایجاد می‌کند که در این

زمینه تجدید نظرهایی در بافت اقتصادی - فرهنگی صورت پذیرد. در مورد چگونگی برخورد در خصوص مواد غذایی کشاورزی تجربه کشورها نشان دهنده این مهم است، که بیشتر کشورهای برقرار کننده مالیات بر ارزش افزوده، به دو دلیل رعایت عدالت اجتماعی و سیاست حمایت از قشر وسیع کم درآمد و مشکلات اجرایی خاص اعمال این نوع مالیات، مواد غذایی را از شمول مالیات خارج ساخته‌اند (James, 2003).

در برخورد با مشکل نحوه عمل در مورد کالاهای سرمایه‌ای در کشورهای در حال توسعه، به لحاظ ضرورت تشویق سرمایه‌گذاری، کالاهای سرمایه‌ای را مشمول مالیات با نرخ صفر قرار می‌دهند و مالیات متعلق به خریدهایی را که به کالاهای سرمایه‌ای مؤسسات مربوط می‌شود، به صورت یکجا یا به تدریج از حساب مالیات بر فروش آنها کسر می‌کنند. در مورد مشکلات وصول مالیات از خدمات (نظیر بانک‌ها و بیمه)، این دسته از خدمات را به دلایل دشواری زیاد تشخیص ارزش افزوده ایجاد شده در این خدمات و وجود نداشتن ملاکی خاص در مواردی که برای تشخیص ارزش افزوده این مؤسسات اقدام به شیوه علی‌الراس ضروری است، از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌کنند. در اجرای عملیاتی این نظام مالیاتی هر یک از ارائه دهندگان کالا و خدمات که در این نظام مالیاتی از نظر دولت، مؤدیان مالیاتی تلقی می‌شوند؛ به نگهداری دفاتر حسابداری و در هنگام فروش مکلف به تهیه و صدور صورتحساب مکلف هستند. در صورتحساب‌های صادره باید مشخصات طرفین معامله، مشخصات کامل کالا همراه با قیمت و مالیات آن در ستون‌های مربوط در چند نسخه ثبت شده باشد. در هر یک از زنجیره به‌هم پیوسته تولید تا توزیع، هر یک از بنگاه‌های اقتصادی در زمان خرید مواد اولیه و یا سایر کالاهای مورد نیاز بهای کالای خریداری شده بعلاوه مالیات بر ارزش افزوده را (که به صورت درصد ثابتی از بهای کالا است) به فروشنده کالا می‌پردازد.

با توجه به اینکه در این نظام اقتصادی، فعال اقتصادی نباید خود مالیاتی پرداخت کند و باید مالیات تنها از مصرف‌کننده نهایی اخذ شود؛ فعالان اقتصادی، مالیات پرداختی بابت اولیه و سایر کالاهای را از وجوه مالیات دریافتی از خریداران کالاها و دریافت کنندگان خدمات خود کسر و تنها مابه‌التفاوت را به خزانه دولت پرداخت می‌کنند. به این ترتیب هر فعال اقتصادی تنها به میزان ارزش افزوده‌ای که در کارش ایجاد می‌شود مالیات به حساب



دولت واریز می‌کند و عمل انتقال مالیات از هر عنصر زنجیره تولید تا توزیع به بعد، تا زمانی که مالیات به مصرف کننده نهایی اصابت می‌کند؛ ادامه پیدا می‌کند. در نهایت مصرف کننده نهایی که حلقه آخر زنجیره تولید، توزیع و مصرف است، کل مالیات را که در مراحل مختلف زنجیره توسط عناصر تولید و توزیع انباشته شده است، پرداخت می‌کند. در مالیات بر ارزش افزوده عاملان اقتصادی از تولیدکننده گرفته تا خرده فروش هیچ گونه مالیاتی را از حساب خود پرداخت نمی‌کنند و هر مؤدی مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره تولید و توزیع فقط مالیات را به عامل بعدی منتقل می‌کند تا در نهایت به مصرف کننده نهایی برسد. با توجه به اینکه کل مالیات پرداختی مودی بابت نهاده‌ها به عنوان اعتبار مالیاتی وی به او مسترد می‌شود؛ سیستم مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر عدم انباشت مالیات است، یعنی بابت هر کالا در مجموع فقط به میزان بهای محصول نهایی مالیات پرداخت می‌شود. مأخذ محاسبه مالیات بهای کالا یا خدمت مندرج در صورتحساب خواهد بود. در مواردی که صورتحساب موجود نباشد یا از ارائه آن خودداری شود یا به موجب اسناد و مدارک مثبت احراز شود که ارزش مندرج در آنها واقعی نیست؛ مأخذ محاسبه مالیات بهای روز کالا یا خدمات به تاریخ روز تعلق مالیات است.

در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، هر فروشنده در هنگام فروش کالا و خدمات، مالیات متعلقه را بر صورتحساب افزوده و آن را همراه با قیمت کالا و خدمات از مشتری دریافت می‌نماید. اولین فروشنده، مالیات را یکجا به دولت پرداخت کرده و در مراحل بعدی، هر فروشنده تنها مابه التفاوت مالیات (مالیات دریافتی پس از کسر مالیاتی که خود قبلاً پرداخت نموده) را به حساب سازمان امور مالیاتی واریز می‌کند. این عمل طی یک دوره دو ماهه انجام می‌گیرد.

۶- چالش‌های عملکردی و اجرایی مالیات بر ارزش افزوده

بررسی شواهد آماری موجود در نظام مالیاتی نشانگر وجود مشکلاتی در این نظام است که اهم آنها سهم اندک درآمدهای مالیاتی در تولید ناخالص داخلی، سهم اندک درآمدهای مالیاتی در تأمین هزینه دولت، سهم اندک پایه مالیات بر ثروت با وجود نقل و انتقالات گسترده دارایی در طول سال، بالا بودن نسبت هزینه‌های جمع آوری به درآمدهای

وصولی و سهم اندک شرکت‌های غیر دولتی در درآمدهای مالیاتی دولت در مقایسه با شرکت‌های دولتی می‌باشد. علاوه بر این نظام مالیاتی در ایران با چالش‌هایی از جمله هزینه‌های بالای عملیاتی وصول مالیات‌ها، نارضایتی مؤدیان مالیاتی از پرداخت مالیات ناشی از پایین بودن فرهنگ مطلوب مالیاتی در بین آحاد جامعه، فرآیندهای غیراستاندارد و عدم استفاده از فناوری‌های روز، نارسایی‌های اجرایی در مرحله وصول مالیات، عدم کارایی نظام تنبیه و تشویق، عدم ایفای نقش باز توزیع عادلانه درآمدهای حاصل از وصول مالیات‌ها در سطح جامعه، گسترده‌گی معافیت‌ها، وجود فرارهای متعدد مالیاتی مخصوصاً در دهک‌های بالای درآمدی جامعه و لاجرم وجود تبعیض‌های مالیاتی در میان مؤدیان، وجود برخی قوانین و مقررات دست‌وپاگیر و ناهمسو با قوانین مالیاتی و ... روبروست (پژویان، ۱۳۸۳).

اجرای مالیات بر ارزش افزوده، شفافیت فعالیت اقتصادی دو گروه از فعالان بازار را به دنبال خواهد داشت. در درجه اول کسانی که پشت پرده به دلالتی و واسطه‌گری مشغولند، اینان بدون اینکه در زحمت تولید شریک باشند و بدون اینکه در مقابل مصرف‌کنندگان تعهدی به عهده بگیرند، با قرار گرفتن در مسیر تولید تا مصرف، با خرید و فروش‌های مکرر باعث عدم شفافیت و التهاب در بازار می‌شوند. فعالیت اقتصادی این عده بیشتر از این بابت شفاف خواهد شد که براساس قانون مالیات بر ارزش افزوده، مسیر تهیه و توزیع کالاها مشخص می‌شود. با اجرای این قانون، کسانی که بی‌جهت در مسیر تولید تا مصرف قرار گرفته‌اند شناسایی شده و به تدریج حذف می‌شوند.

گروه دیگر کسانی هستند، که خارج از مسیر قانونی و رسمی واردات، کالاهای خارجی را دور از چشم قانون به داخل ایران منتقل کرده و بازار ایران را مملو از کالاهای بی‌کیفیت خارجی کرده‌اند. ویژگی اصلی این عده، عدم تعهد آنها در برابر مصرف‌کنندگان است چرا که نه گارانتی معتبری ارائه می‌کنند و نه حتی در قبال صحت و سلامت کالایی که ارائه می‌کنند، مسئولیتی می‌پذیرند. با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، منافع این دسته از خرابکاران بازار، به شدت به خطر می‌افتد. به طور خلاصه، قانون مالیات بر ارزش افزوده به ضرر کسانی است که از شفافیت بازار گریزانند و منافعشان در بهره‌برداری از شایعات، رانت‌های اطلاعاتی و قاچاق است.



قانون مالیات بر ارزش افزوده در عین حال به شدت به نفع صادرات و صادرکننده است. ماده ۱۳ این قانون، صادرات کالا و خدمات را از این مالیات معاف کرده و مقرر داشته مالیات کالاهایی که قبلاً به هنگام فروش آنها مالیات بر ارزش افزوده دریافت شده، هنگام خروج از کشور، مسترد می‌شود. در واقع صادرکنندگان محصولات ایرانی با خرید کالا از بازار ایران و خروج آن از کشور، ۱,۵ درصد از ارزش کالای صادراتی را که قبلاً به عنوان مالیات بر ارزش افزوده پرداخته بودند، از دولت بازپس می‌گیرند (کميجانی، ۱۳۸۲).

موانع و معایب اجرایی مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان مواردی همچون فقر اطلاعات مالیاتی جامع در کشور، به این مفهوم که مالیات و رقم دریافتی آن ارتباط مستقیم با متغیرهای پولی و درآمدی و ارزش افزوده در فرایند تولید دارد، دانست. هنوز طرح جامع مالیاتی در کشور استقرار نیافته است و اقتصاد زیرزمینی هنوز وجود دارد و غیر قابل انکار است. اقتصاد ایران که با پدیده‌های قاچاق کالا، اقتصاد زیرزمینی و بازارهای اقتصادی بدون مالیات، همزیستی دیرین دارد، برای شفاف سازی و گسترش پایه‌های مالیاتی با مشکلاتی مواجه شد که به خاطر این موارد و مشکلات ناشی از آن فعلاً به تعویق افتاده است. باید ابتدا اطلاعات جامع و مانع از مبانی و پایه‌های مالیاتی در کشور تهیه شود و سپس قانون مالیات بر ارزش افزوده بر بستر آن مستقر شود. مقاومت عده‌ای از فعالان اقتصادی و تولیدی در برابر این قانون، طبیعی است. اصلی ترین هدف قانون مالیات بر ارزش افزوده شفاف سازی هر نوع فعالیت اقتصادی است به همین خاطر مهم ترین عامل مقاومت در برابر این قانون، نگرانی از شفاف شدن معاملات، درآمدها و گردش مالی است. بخشی از اصناف نگرانی‌هایی نسبت به شفاف شدن درآمدها دارند و مالیات واقعی که در آینده باید پردازند (Tait, 1998).

بخشی از مشکلات اجرایی این قانون نیز نداشتن اطلاعات موثر و دقیق برخی از مودیان بوده است که عده‌ای هم از آنها کمال سوء استفاده را کردند. به نظر می‌رسد شیوه‌های اطلاع رسانی از لحاظ کمی و کیفی به ویژه از طریق رسانه ملی کافی و مؤثر نبوده است و عده‌ای فرصت طلب نیز از این وضع به شدت سوء استفاده کردند و روند اجرای این قانون را تخریب کردند که باید میان این عوامل تفکیک قائل شد. چون عده‌ای هم که مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده نیستند، اعتراض کردند. پندارهای اشتباه

بخشی از مودیان مالیات ارزش افزوده، درک درست و دقیقی از واژه و مفهوم "ارزش افزوده" ندارند و در مواردی هم آن را معادل قیمت تمام شده تلقی می‌کنند. اگر آنها بدانند که نرخ مالیات بر ارزش افزوده کمتر از نرخ عوارض است، حتماً استقبال می‌کنند. اما برخی فکر می‌کردند این ۳ درصد مازاد بر مالیات‌های گذشته است و حتی آن را روی قیمت کشیدند. بیشتر کسانی که مستقیم در اجرای مالیات بر ارزش افزوده نقش دارند مانند توزیع کنندگان خرده و عمده فروش، اطلاع کافی از نحوه اجرای آن ندارند و نمی‌دانند چگونه مبلغ مالیات بر ارزش افزوده را محاسبه و ثبت کنند. همچنین بستر محاسبات عملیاتی و فروش با برگه فروش برای همه مودیان شاید فراهم نشده است. ظاهراً سازمان مالیاتی هم دغدغه کافی را برای اطلاع‌رسانی نداشته است و خیلی از مودیان ادعا کردند که آموزش‌های لازم را ندیده‌اند و نمی‌دانند چطور کار کنند. نهادها و اتحادیه‌های اصناف و تولیدکنندگان و تشکل‌های تولیدی و توزیعی هم در این زمینه به خوبی به وظایف خود عمل نکردند و مجموعه‌های تحت پوشش خود را توجیه نکردند. معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده هنوز به طور شفاف اطلاع‌رسانی نشده است تا گروه‌های مشمول و غیرمشمول از آن اطلاعات موثر و کاری داشته باشند. موارد معاف از مالیات در مرحله نخست و سقف معافیت‌ها باید شفاف شوند.

۷- فرصت‌های عملکردی و اجرایی مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده متدلوژی و تفکری است که چندین دهه از تجربه مثبت آن در سایر کشورها گذشته و مورد تأکید اکثر کارشناسان اقتصادی و مالیاتی بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول می‌باشد. روح و ذات قانون مالیات بر ارزش افزوده، حمایت از تولید است، چرا که چنین سازوکاری اخذ مالیات را از بخش تولید به بخش مصرف سوق می‌دهد. سیستم مالیات بر ارزش افزوده منجر به کاهش فرار مالیاتی می‌شود، زیرا درآمدها را روشن ساخته و کمک می‌کند از سلايق شخصی ممیزها در تعیین مالیات کاسته شود. کالاهای ضروری از شمول مالیات بر ارزش افزوده معاف شده‌اند و کسانی که مصرف بیشتری دارند مالیات بیشتری می‌دهند. مالیات بر ارزش افزوده یکبار برای همیشه تورم به همراه دارد. این سیستم محدوده مالیاتی کشور را گسترش داده و درآمدهای دولت را



افزایش می‌دهد. لزوم ارائه فاکتور توسط مؤدیان زمینه را برای شفاف‌سازی مبادلات و فعالیت‌های اقتصادی فراهم می‌کند. همچنین تشویق سرمایه‌گذاری، پس‌انداز، تولید و صادرات، اخذ مالیات بیشتر از مصرف‌کنندگان کالاهای لوکس، جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف از محصول یا خدمات نهایی را به دنبال دارد. مالیات بر ارزش افزوده یک منبع درآمدی منقطع و باثبات برای دولت به دلیل مشخص بودن محدوده زمانی است و تأخیر در وصول درآمدهای مالیاتی را به حداقل می‌رساند و چون یک سیستم خود اجراست، همه مؤدیان نقش مامور مالیاتی را داشته و هزینه وصول پایین است. این سیستم منجر به بهبود فناوری و بهره‌وری از طریق اتوماسیون اداری در سیستم می‌شود (آقایی و خوانساری، ۱۳۸۰). مالیات بر ارزش افزوده با کمترین تأثیرات منفی در اقتصاد کشور، منجر به تحول شگرفی در نظام مالیاتی شده و فرآیندهای موجود را بهبود می‌بخشد. بی‌طرفی مالیاتی، خنثی بودن از حیث ایجاد رقابت و مقررات مالیاتی، بازده نجومی حتی در قبال نرخ‌های پایین، بار روانی مثبت، سادگی و در نتیجه کارایی بالاتر از دیگر مزایای مالیات بر ارزش افزوده به شمار می‌رود. از دلایل ایجاد انگیزه در اصلاح نظام مالیاتی می‌توان به رفع نارسایی‌های مالیات سنتی، هماهنگ نبودن مالیات‌های سنتی با گسترش روزافزون مبادلات تجاری و توسعه فعالیت‌های اقتصادی و ایجاد منبع درآمدی برای پاسخ‌گویی به هزینه‌های دولت اشاره کرد.

یکی از فرصت‌های قابل استفاده مالیات بر ارزش افزوده اصل عام بودن و سادگی آن است. این سیاست در مجموع کالای مصرفی و هر فردی را که در جامعه مصرف‌کننده است در بر می‌گیرد. عام بودن این سیاست، زمینه را برای اجرا و تحقق اصل دیگر مالیات، یعنی اصل عدالت مالیاتی فراهم می‌کند که حتی در این مورد نیز اصل سادگی مالیات بر ارزش افزوده نسبت به بعضی از مالیات‌های دیگر مطرح است. از ویژگی‌های دیگر این مالیات، اصل جلوگیری از اعمال سلیقه‌های شخصی است، زیرا نرخ و روش وصول مشخص است و زمینه برای اعمال نظر شخصی برای ممیز مالیاتی وجود ندارد.

مالیات بر ارزش افزوده دارای مزایای گسترده مستقیم مالیاتی و اقتصادی است که ایجاب می‌کند دولت برای اجرایی ساختن آن حداکثر هوشمندی را به کار گیرد. شفاف سازی مالیات پرداختی مالیات‌ها در قیمت کالا پنهان است و با اجرای قانون مالیات بر

ارزش افزوده از قیمت بیرون می‌آید و به مصرف کنندگان اعلام می‌شود. هیچ مبلغی اضافی هم مصرف‌کننده پرداخت نمی‌کند. نرخ مالیات بر ارزش افزوده در کشورها مختلف است و گاهی تا ۱۵ درصد هم می‌رسد. شفاف سازی جریان کالا و خدمات در اقتصاد ملی، شفاف سازی فعالیتهای تولید، توزیعی و مصرفی باعث می‌شود نظم و انضباط اقتصادی در درون سرزمین به راحتی و با آسانی امکان پذیر شود. همزمان همه جریان‌های منحرف در بازارهای اقتصادی کار، کالا، پول و سرمایه به طور کامل شناسایی و برای حذف آنها اقدام می‌شود. لذا قانون مالیات بر ارزش افزوده فقط کاربرد مالیاتی ندارد، بلکه دارای گسترده ترین کارکردهای اقتصادی به ویژه در زمینه کنترل قاچاق کالا و خدمات و حذف فرار مالیاتی است. این قانون با توجه به اینکه واردات را شامل می‌شود به نفع تولید است و چون امکان فروش کالاهای قاچاق تقریباً حذف می‌شود لذا تلاش برای قاچاق کالا به داخل کشور، فاقد انگیزه خواهد شد (Henney, 2006).

شفاف سازی تدریجی مبادلات اقتصادی از دستاوردهای قانون مالیات بر ارزش افزوده است که به دلیل ویژگی خودکنترلی این مالیات و قابلیت ردیابی معاملات در زنجیره‌های واردات، تولید، توزیع، صادرات امکان پذیر می‌شود. چون از صادرات مالیات گرفته نمی‌شود، به هدفمند شدن حمایت دولت از صدور کالا کمک می‌کند و زمینه رقابت‌پذیری کالاهای ایرانی را در خارج از کشور تقویت می‌کند. هدفمند ساختن معافیت‌های مالیاتی هم از دستاوردهای این قانون است، چون دریافت مالیات از آن دسته از افراد جامعه که کالاها و خدمات لوکس و غیرضروری بیشتری را مصرف می‌کنند بیشتر است. قانون مالیات بر ارزش افزوده هدفمندترین ساختار مالیاتی است، چون فقط شامل ارزش افزوده‌ای می‌شود که در فرایند تولید ایجاد می‌شود. از مالیات مضاعف بر مصرف محصول (یا خدمت) نهایی هم جلوگیری می‌شود.

مالیات بر ارزش افزوده ابعاد نوین از کارکردهای مالیات را در اقتصاد کشور احیا می‌کند. قانون مالیات بر ارزش افزوده، نظام مالیات‌ستانی را چند منظوره خواهد کرد و کاربری‌های آن را افزایش خواهد داد. استفاده از نظام مالیاتی برای اجرای طرح‌های آمایش سرزمین، کاهش شکاف طبقاتی اجتماعی و اقتصادی، بازتوزیع درآمد، جلوگیری از تکاثر ثروت و ساماندهی قیمت‌ها و تنظیم بازار امکان پذیر خواهد شد. مالیات بر ارزش افزوده



اگرچه یک مالیات بر مصرف عمومی است اما صرفاً اخذ مالیات نیست بلکه به اجرای بهتر مالیات بر درآمد و ثروت و شفاف‌شدن فرآیند اقتصاد کمک می‌کند. کمک به کنترل جریان پول و کالا، تولید ثروت و ایجاد نظارت بر حرکت پول در اقتصاد که همیشه از اهداف دولتها بوده، از ویژگیهای خاص مالیات بر ارزش افزوده است. هنگامی که دولتها قادر به کنترل حرکت پول در اقتصاد خود هستند، می‌توانند اقتصاد را دقیق تر، نظارت و کنترل کنند و پدیده‌ای مانند جهش قیمت در بازار مسکن رخ نمی‌دهد. به همین خاطر است که تاکنون بیش از ۱۴۰ کشور به دنبال اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده رفته‌اند. حتی در برخی کشورها مالیات بر درآمد از مردم اخذ نمی‌شود، اما مالیات بر ارزش افزوده را اعمال می‌کنند.

مالیات بر ارزش افزوده یکی از پیش شرطهای اجرای قانون مبارزه با پول شویی است، پیش شرط پیوستن به سازمان تجارت جهانی است و برای کشورهای اروپایی پیش شرط پیوستن به بازارهای مشترک اروپایی است. تجربه کشورها نشان می‌دهد در مالیات بر ارزش افزوده اجرا، بخش مشکل کار است و گرنه پیچیدگی در قانون وجود ندارد. به خاطر همین مزایا، مالیات بر ارزش افزوده در اکثر کشورهای پیشرفته جهان، اکثر کشورهای آسیایی و حتی کشورهای منطقه خودمان قابلیت اجرایی یافته است. مالیات بر ارزش افزوده از این توان برخوردار است تا فرآیند فعالیت و کار و مجموع عملیاتی را که بر روی مواد اولیه صورت می‌گیرد از ابتدا تا انتها به تصویر کشیده و به زیر ذره بین ببرد. این مزایا در حدی بوده است که بعد از طرح ایده اولیه آن توسط آلمانها و اجرای آن برای اولین بار در فرانسه، با استقبال سایر کشورها نیز مواجه گردد. اما قانون خود به بستر اجرایی خوبی هم نیاز دارد تا عقیم نماند. قانون مالیات بر ارزش افزوده برغم مزایای زیاد باید با بستر اجرایی مستحکم و دقیق و رقیق نیز همراه باشد و موانع اجرایی آن هم به طور کامل برطرف گردد.

۸- نتیجه گیری و پیشنهادات

بی‌توجهی به مقوله‌ی مالیات‌ها یکی از عوامل اصلی ایجاد انسداد در توسعه‌یافتگی اقتصادی و اجتماعی ایران است. از منظر اقتصادی، اتکاء بیش از حد بر درآمدهای نفتی با

توجه به نوسان‌های شدید و غیرقابل پیش‌بینی آن در بازارهای جهانی، بی‌ثباتی کل درآمدهای دولت را سبب شده است. از سویی دیگر به علت پایین بودن سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین مخارج دولت و بهبود و رفاه اجتماعی و همچنین کافی نبودن درآمدهای مالیاتی در جهت پوشش دادن مخارج، دولت را در سال‌های گوناگون با کسری بودجه مواجه نموده که با توجه به تأثیر بلندمدت آن و استقرار از بانک مرکزی جهت تأمین این کسری و تزریق درآمدهای ناشی از فروش نفت به اقتصاد کشور، باعث تشدید تورم در اقتصاد ایران شده است. بنابراین ضرورت اصلاح و تجدیدنظر در نظام مالیاتی کشور و استفاده از منابع و روش‌های مدرن مالیاتی چون مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند یک راهکار اساسی جهت بهبود وضعیت اقتصاد ملی باشد. از دیدگاه اجتماعی نیز، توسعه‌ی بخش مالیات و وابستگی بیشتر دولت بر درآمدهای مالیاتی مردم، باعث تقویت ساختاری دموکراسی می‌شود و نظارت مردم بر ارکان حکومت را توسعه می‌بخشد. نکته مهم دیگر آن است که در جامعه‌ی مبتنی بر مالیات، کارایی و اثربخشی در حداکثر حالت خود قرار می‌گیرد.

بررسی ظرفیت بالقوه مالیاتی کشور نشان می‌دهد که بین ظرفیت بالقوه مالیاتی و وصول‌های بالفعل، شکاف قابل توجهی وجود دارد و حاکی از آن است که اتخاذ تدابیری در جهت اصلاح نظام مالیاتی در رفع مشکلات موجود ضروری به نظر می‌رسد. اجرای پروژه مالیات بر ارزش افزوده در صورت کارایی در عملکرد، قطعاً زمینه‌ساز شرایطی خواهد بود که طی آن نظام مالیاتی کشور با تحول در بازدهی مواجه شود و شکاف وضعیت موجود آن با شرایط مطلوب به حداقل ممکن برسد. بدیهی است برنامه‌ریزی برای اجرای موفقیت‌آمیز مالیات بر ارزش افزوده به شناخت کامل و همه‌جانبه ساختار مالیاتی و عملکرد آن و نحوه تأثیرگذاری مالیات جدید بر سایر بخش‌های اقتصادی کشور نیاز دارد. با توجه به تجربه کشورهای دیگر در زمینه مالیات بر ارزش افزوده، این نوع مالیات با مزایایی از قبیل پایه مالیاتی گسترده، منبع درآمدی منعطف و با ثبات، تشویق سرمایه‌گذاری و ... می‌تواند راهگشا باشد اما برای اجرای موفقیت‌آمیز این طرح ترویج فرهنگ مالیاتی ضروری به نظر می‌آید.

اصلاح نظام مالیاتی کشور از برنامه‌های طرح تحول اقتصادی است که همکاری مردم



و فعالان اقتصادی را با سازمان امور مالیاتی می‌طلبد. طرح جامع مالیاتی با هدف ایجاد نظام مالیاتی بر اساس استانداردهای جهانی اجرا می‌شود و ابزاری مناسب برای مدیریت اقتصاد کشور است که امید می‌رود به نتیجه برسد. این قانون در تعدادی از کشورهای دنیا به دلیل وجود زیرساختهای آن اجرا شده و دارای نتایج مثبت بوده است. باید دولت ملزم به ایجاد زیرساختهای آن در کشور شود و دولت نیز آمار فعالیت‌های بخش‌های مختلف اقتصادی را شفاف کند و بخش خصوصی نیز آموزش لازم جهت اجرایی این قانون را فرا گیرد. همه مشکلات به سازمان امور مالیاتی بر نمی‌گردد بلکه خود اصناف و اتحادهای صنفی و شورای اصناف نیز در این زمینه کوتاهی کرده‌اند. درباره معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده بایستی به طور شفاف اطلاع رسانی شود تا گروه‌های مشمول و غیرمشمول از آن اطلاعات مؤثر و کاری داشته باشند. سازمان امور مالیاتی باید از طریق نهادهای مشمول وارد عرصه اطلاع رسانی شود و خود تشکلهای و نهادهای تولیدی و توزیعی در این خصوص پاسخگو باشند. بخشی از جامعه اقتصادی کشور آمادگی و اراده لازم را برای اجرای این قانون ندارند، چون مالیات بر ارزش افزوده به شدت شفاف ساز است و کالاهای قاچاق را رسوا می‌کند، پس دولت باید در این زمینه هوشیار باشد. بسیاری معتقدند برخی اعتراض‌ها به بهانه دفاع از حقوق مصرف‌کننده یک هدف را دنبال می‌کنند و آن مخالفت از آگاهی واقعی و ثبت و ضبط دولت از درآمدهای واقعی و مبادلات حقیقی‌شان است. همه می‌دانند که پنهان کردن و پنهان ماندن میزان درآمد، همچون کلید اصلی برای حاکمیت سودآور کلان تجاری، طلسمی ناگشودنی است. این قانون هنوز ابهام‌هایی دارد و سطح معافیت و غیرمعاف بودن و تأثیر آن بر قیمت کالاها در اصناف معاف و غیر معاف مشخص نیست. همچنین سازمان مالیات باید از ظرفیت‌های رسانه ملی به خوبی استفاده کند. قانون مالیات بر ارزش افزوده به پشتوانه اطلاع رسانی مؤثر و آموزش گسترده نیاز دارد و باید دولت آن را مستحکم اجرایی کند. هنوز فرق عوارض و مالیات بر ارزش افزوده برای بیشتر مودیان مشخص نشده است. بایستی آسیب شناسی مرحله ناکامی در اجرای این قانون انجام شود و برنامه‌های آموزشی در کنار خبررسانی مورد توجه قرار گیرد. نیاز است بصورت مستمر و همه جانبه از طریق رسانه ملی، مطبوعات و حتی در سطح مجامع عمومی و دانشگاهی اهمیت قانون مالیات بر ارزش افزوده و مراحل اجرایی آن و سودی

که اجرای این قانون در سامان دهی نظام پولی و مالی کشور به ارمغان خواهد آورد، اطلاع رسانی لازم و ضروری انجام پذیرد. تبیین دقیق قانون مالیات بر ارزش افزوده برای مجریان نهایی آن در واحدهای صنفی لازم است تا بهانه‌ها از دست همه مودیان خارج شود. شناخت دقیق و جامع پایه‌های مالیاتی در اقتصاد ملی، پیش نیاز اجرای هر نوع طرح مالیاتی است. طرح جامع اطلاعات درآمدی و مالیاتی باعث نظم بیشتر امور مالیاتی، شفاف‌سازی اطلاعات و دسترسی ماموران به مبانی حقیقی و واقعی درآمد می‌شود و باید همزمان با قانون مالیات بر ارزش افزوده و به طور کامل اجرایی شود.

طرح نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور سه لایه اساسی را در بر می‌گیرد. اولین لایه، لایه کلان و بنیادین این طرح است که پایه‌ها و مبانی اصلی پروژه را در بر می‌گیرد و شامل پروژه‌هایی است که فاز یک طرح از جمله آنهاست. در لایه دوم یا لایه میانی، مبانی و بنیادها عملیاتی شده و بخش‌های نرم افزاری پروژه را شامل می‌شود و در لایه نهایی نیز اقدام‌هایی که باعث می‌شود تا روش کار و تغییراتی در سطح حوزه‌های مالیاتی شکل گیرد رخ می‌دهد. طرح نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور موارد مختلفی همچون روش‌های اجرایی ساماندهی روش‌ها و سیستم‌ها تشکیلات و نیروی انسانی را در بر می‌گیرد. در لایه اول بیشترین ارتباط سیستم با مؤدیان بروز می‌کند و اقدام‌هایی همچون مکانیزاسیون نقل و انتقال املاک در راستای خدمت رسانی هرچه بیشتر به مخاطبان سیستم مالیاتی است. همچنین باید افزایش کاربرد روش‌های مدیریتی علمی در اداره امور نظام مالیاتی کشور مورد توجه قرار گیرد.

مالیات بر ارزش افزوده نظامی نوین است که ممکن است منجر به ایجاد آثار روانی و نگرانی‌هایی در میان مردم و فعالان اقتصادی شود بنابراین باید سعی گردد با اطلاع رسانی و فرهنگ‌سازی تنش‌های اولیه این طرح کاهش یابد. اجرای موفقیت‌آمیز مالیات بر ارزش افزوده منوط به ثبت کامل و به موقع کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی است که مشمول مالیات خواهند بود. همچنین رسیدگی به وضعیت مؤدیان جز با کامپیوتری کردن امور و آموزش کادر مالیاتی و یکپارچه‌سازی اطلاعات امکان پذیر نمی‌باشد. چون اجرای این طرح در سطح خرده‌فروشی به راحتی ممکن نیست بنابراین سعی گردد در مراحل اولیه طرح بخش خرده‌فروشی از معافیت‌های بیشتری برخوردار شود. اجرای طرح مالیات بر



ارزش افزوده بهتر است در زمانی اجرا شود که اقتصاد کشور از آرامش و ثبات نسبی قیمت‌ها برخوردار باشد. بنابراین ارتقای کیفیت نظام مالیاتی کشور، تلاش برای رضایتمندی شهروندان، جلب اعتماد عمومی و تکریم مؤدیان، استفاده از فناوری‌های نوین و تسهیل خدمت‌رسانی به مردم، افزایش دسترسی مؤدیان به مراکز و حوزه‌های مالیاتی و تشکیل یک گروه اجرایی برای تعیین اولویت‌ها، بررسی مسائل و موضوعات مرتبط با نحوه اجرا، روش‌های اجرایی و عملیاتی و جنبه‌های حقوقی از مهمترین موضوعاتی است که سازمان امور مالیاتی باید به آن توجه ویژه داشته باشد.

منابع

الف. فارسی

آقای، الله محمد و خوانساری، شهرزاد (۱۳۸۰). «کارایی اجرای مالیات بر ارزش افزوده، مطالعه تطبیقی کشورهای در حال گذار اروپای شرقی و مرکزی»، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، شماره ۱،

باریزی، محمد (شهریور ۱۳۸۷). «سیستم مالیات‌های غیر مستقیم در ایران»، وزارت امور اقتصادی و دارایی، مجموعه مقالات ارائه شده در کارگاه آموزش مالیاتی.

بانویی، علی اصغر و ابراهیم زاده، علی (۱۳۸۴). «بررسی امکان بکارگیری فنون داده ستانده در برنامه ریزی اقتصاد ایران» مجله برنامه و بودجه، شماره ۵، صفحه ۷۴-۵۳.

پژویان، جمشید (۱۳۸۳). اقتصاد بخش عمومی مالیات‌ها، انتشارات مؤسسه تحقیقات اقتصادی دانشگاه تربیت مدرس.

تجلی، آیت الله (۱۳۸۵). «مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده»، مجله اطلاعات سیاسی و اقتصادی، شماره ۱۵۴-۱۵۳.

توفیق، فیروز (۱۳۸۳). تحلیل مالیات بر ارزش افزوده در ایران و کاربردهای آن در سنجش، پیش‌بینی و برنامه‌ریزی، انتشارات آموزش انقلاب اسلامی، چاپ دوم.

جهانگرد، اسفندیار (۱۳۸۵). «تکنیک داده ستانده و تخمین پویایی صنایع کشور»، مجله صنعت و مطبوعات، صفحات ۵۵-۵۲.

سوری، علی؛ بختیار، محسن (۱۳۸۶). «کاربردهای جدول داده ستانده انرژی، اثرات تورمی



افزایش انرژی بر خانوارهای شهری و روستایی»، نشریه انرژی ایران، سال اول، شماره دوم.

شیخ الاسلام، کمال الدین (۱۳۸۴). سیستم مالیات بر ارزش افزوده، (پایان نامه کارشناسی ارشد)، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.

عباس زاده، محمدرضا (۱۳۸۲). چگونگی تعیین ارزش افزوده و کاربرد آن در پرداخت مالیات چند شرکت دولتی، (پایان نامه کارشناسی ارشد)، دانشگاه تربیت مدرس.

کميجانی، اکبر و آقایی، الله محمد (۱۳۸۷). «مالیات بر ارزش افزوده، تجربه عملی آن در برخی از کشورها و برآورد میزان مالیات بر ارزش افزوده در ایران»، مجله اقتصاد و مدیریت، شماره ۴۰.

کميجانی، اکبر، (۱۳۸۲)، تحلیلی از مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران، وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت امور اقتصادی.

معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی، تخمینی از مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران، تابستان ۱۳۸۲.

ب. انگلیسی

Anderson, Torben. (2004) "persistence in sticky price models" European economic journal, Vol 62, pp 750-759.

Cnossen, Sijbren (2003). "Key Question in Considering a Value Added Tax for Central and European Countries."

Fisher, Franklin (2006). "The production theoretic measurement of input price" Journal of Econometrics, vol 65, pp 155-174.

Hennecy, David (2006). "Input decision and price, quality scheduals" Southern Economic Journal, Vol 66, Iss1, pp 168-177.

Jenkins, Glenn P (2008). "A VAT revenue simulation model for reform in developing countries" World development, Vol 4, Issue 4, pp 763-774.

Lindholm, W (2005). "The Value Added Tax: A short review of literature" Journal of economic lit, pp 178-89.

Melvin, James. R (2003) "Run price effects of the corporation income tax and implications for international trade" the American Economic Review, Vol 69, No 5.

Parthasaraihi Shome (2007) Tax Policy Handbook, IMF.

Saurin Shah and Christopher Towe (2005), "A U.S. Value added Tax - A review of the issues."

Tait, Alan. A. (1998) "Value Added Tax: International Practice and Problems, IMF."

Tait, Alan. A. (2001). "Value added Tax: Administrative and Policy Issues, IMF."



Archive of SID